

Державний вищий навчальний заклад
"Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана"

На правах рукопису

Сибірянська Юлія Володимирівна

УДК 336.2

**УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ БЮДЖЕТУ
ТА НАПРАМКИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ В УКРАЇНІ**

Спеціальність 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
Тимченко Олена Миколаївна -
к.е.н., доцент

Київ – 2008

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ БЮДЖЕТУ.....	11
1.1 Сутність та функціональні характеристики системи управління доходами бюджету.....	11
1.2 Закономірності розвитку об'єкту управління та суб'єктивна діяльність керуючої підсистеми	27
1.3 Авторський підхід до структуризації доходів бюджету України	46
Висновки до розділу 1.....	65
РОЗДІЛ 2. ПЛАНУВАННЯ ТА ПРОГНОЗУВАННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ БЮДЖЕТУ	67
2.1 Теоретико-методологічні та організаційні підходи щодо планування та прогнозування доходів бюджету, нормативно-правове забезпечення	67
2.2 Критеріальна оцінка методів планування та прогнозування доходів бюджету.....	85
2.3 Планування як основа оптимізації внутрішніх пропорцій доходів бюджету.....	99
2.4 Прогнозування впливу податкового боргу на формування доходів бюджету в Україні.....	121
Висновки до розділу 2.....	136
РОЗДІЛ 3. ВИКОНАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ В УКРАЇНІ.....	139
3.1 Реалії та перспективи адміністрування доходів бюджету	139
3.2 Удосконалення технологій управління податковою заборгованістю.....	154
3.3 Напрями розбудови системи контролю у сфері управління доходами бюджету	176
Висновки до розділу 3.....	192
ВИСНОВКИ.....	195
ДОДАТКИ.....	200
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	280

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АЗ	– акцизний збір
ВРУ	– Верховна Рада України
ДКРУ	– Державне контрольно-ревізійне управління
ДКУ	– Державне казначейство України
ДКСУ	– Державна комітет статистики України
ДМУ	– Державна митна служба України
ДПАУ	– Державна податкова адміністрація України
ДПІ	– Державна податкова інспекція
ДПС	– Державна податкова служба
ЗУ	– Закон України
КМУ	– Кабінет міністрів України
КРУ	– Контрольно-ревізійне управління
МФУ	– Міністерство фінансів України
ПДВ	– податок на додану вартість
ПДФО	– податок з доходів фізичних осіб
ППП	– податок на прибуток підприємств
РПУ	– Рахункова палата України

ВСТУП

Доходи бюджету є основою фінансової бази держави. Їх формування здійснюється в процесі управлінської діяльності, від ефективності якої залежить повнота і своєчасність бюджетних надходжень, а відтак можливості держави фінансувати соціально-культурну сферу, виконувати закріплені Конституцією соціальні гарантії, здійснювати економічну діяльність. Доходи бюджету відображають складні і суперечливі економічні відносини між державою та підприємствами, установами, організаціями, фізичними особами, що виникають у процесі розподілу створеного продукту та сплати обов'язкових платежів. Мистецтво управління покликане збалансувати інтереси, знайти компромісні рішення, спрямовані на якомога повну мобілізацію ресурсів, необхідних для економічного зростання та добробуту суспільства.

Актуальність теми. Управління доходами бюджету в Україні належить до найбільш проблемних галузевих напрямів управлінської діяльності. Нераціонально побудована система доходів бюджету, недосконалі методики бюджетного планування та прогнозування, постійне прийняття поправок і уточнень до законодавства, що регламентує відносини в бюджетній сфері, недовиконання планових показників з окремих видів надходжень, значні масштаби ухилення від сплати податків – все це результат недостатньо обґрунтованих теоретичних засад управління доходами бюджету, відсутності концепції управління з урахуванням особливостей соціально-економічного розвитку України, функцій та завдань, які має виконувати держава згідно Конституції, неефективної системи адміністрування і контролю.

Доходи бюджету були предметом дослідження провідних вчених світової економічної думки: У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, Дж. Кейнса, Ш. Бланкарта, науковців російської фінансової школи: А. Ісаєва, С. Вітте, М. Мітіліно,

І. Озерова, І. Янжула. Проблеми державних доходів і бюджету досліджують українські вчені: В. Андрущенко, Й. Бескид, С. Буковинський, О. Василик, А. Веткін, В. Дем'янішин, А. Крисоватий, Т. Куценко, І. Луніна, С. Львовчкін, Ц. Огонь, В. Опарін, Ю. Пасічник, Д. Полозенко, А. Соколовська, В. Суторміна, О. Тимченко, В. Федосов, І. Чугунов, С. Юрій та інші.

Водночас, питання управлінської діяльності у сфері доходів бюджету залишаються недостатньо дослідженими. Не визначені мета, завдання, принципи, складові управління доходами бюджету, не досліджено особливості та закономірності системи доходів бюджету як об'єкту менеджменту. Переважно вивчається її окремих сегмент – податковий менеджмент, тобто управління податками, а не всіма доходами бюджету як цілісної системи. Замало уваги приділяється проблемам вибору сучасних статистичних та економіко-математичних методів для побудови системи доходів бюджету, їх адаптації до планування та прогнозування бюджетних надходжень. Бракує досліджень з питань податкового боргу.

Необхідність розвитку теоретичних розробок з питань управління доходами бюджету, наукового обґрунтування методики планування, удосконалення адміністрування та контролю свідчить про актуальність, теоретичну та практичну значимість теми дисертаційної роботи, що й зумовило її вибір.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до тем науково-дослідної роботи кафедри фінансів ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за темами «Реструктуризація фінансової системи в умовах перехідної економіки» (державний реєстраційний номер 0101U003065) та «Фінансова інфраструктура ринкової економіки» (державний реєстраційний номер 0107U001336). Внесок автора полягає в дослідженні теоретичних та прикладних проблем управління доходами бюджету в Україні, розробці власного варіанту оптимальної структури доходів бюджету, адаптації сучасних економіко-математичних методів до планування і прогнозування бюджетних надходжень і податкового боргу та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення системи управління

доходами бюджету в Україні.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення системи управління доходами бюджету в Україні. Відповідно до поставленої мети в роботі були визначені наступні завдання:

- розкрити сутність та функціональні характеристики системи управління доходами бюджету, її складові; визначити місце та роль управління доходами бюджету в системі управління фінансами;

- встановити особливості та закономірності системи доходів бюджету як об'єкту управління;

- структурувати доходи бюджету України залежно від фіскального значення та складності управління ними;

- дослідити теоретичні, нормативно-правові та організаційні основи планування і прогнозування доходів бюджету, здійснити критеріальну оцінку методів планування доходів бюджету;

- проаналізувати причини податкового боргу та його вплив на формування доходів бюджету в Україні, оцінити дієвість заходів, спрямованих на його погашення;

- запропонувати шляхи удосконалення технологій управління податковою заборгованістю та запобігання ухиленню від сплати податків в Україні;

- проаналізувати стан виконання доходів бюджету в Україні та обґрунтувати пропозиції щодо вдосконалення механізму їх адміністрування;

- визначити напрями розбудови системи контролю доходів бюджету.

Об'єктом дослідження є система доходів бюджету України та процеси управління нею.

Предмет дослідження - фінансові відносини, що виникають між суб'єктами управління в процесі планування, адміністрування і контролю доходів бюджету.

Методи дослідження. Методологічною базою дисертації є сукупність загальнонаукових та спеціальних прийомів і методів дослідження, а саме: діалектичний підхід та системний аналіз – для теоретичного узагальнення

досягнень вчених з питань управління взагалі та управління доходами бюджету зокрема; для розкриття змісту понятійного апарату управління доходами бюджету та його складових; методи порівняльного аналізу та синтезу – при виявленні загальних і специфічних рис в структурі доходів бюджетів і ВВП в Україні і в розвинених країнах, при вивченні вітчизняного та зарубіжного досвіду планування доходів бюджету; історичний метод – для з'ясування ставлення економістів та науковців до доходів бюджету та їх діалектичного взаємозв'язку з видатками; методи системно-структурного аналізу та економіко-математичного моделювання – при здійсненні рейтингової оцінки доходів бюджету, їх структуризації, плануванні доходів та прогнозуванні податкового боргу; метод логічного моделювання і конструювання для класифікації соціально-економічних факторів, що впливають на складові управління доходами бюджету; метод аналогії і порівняння – при дослідженні проблем податкової заборгованості, ухилення від сплати податків, планування і організації формування доходів бюджету в Україні та інших країнах.

Статистичну та інформаційну базу дослідження становлять праці вітчизняних і зарубіжних вчених, законодавчі й нормативні акти, дані Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, Державної податкової адміністрації України, Міністерства економіки України, Рахункової палати України Державної податкової адміністрації у Вінницькій області, Державної податкової інспекції у Шевченківському районі м. Києва за 1996-2008 рр.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в систематизованому викладі теоретичних засад управління доходами бюджету в Україні та обґрунтуванні напрямів його вдосконалення. Найсуттєвіші результати дослідження, що містять наукову новизну, полягають у такому:

вперше:

- для оптимізації складу та структури доходів бюджету, запропоновано методику їх групування залежно від фіскального значення та ступеня складності управління ними;

- здійснено прогноз доходів бюджету та податкової заборгованості на

основі: 1) методу фільтрації сезонної компоненти часового ряду за допомогою індексу сезонності; 2) методу декомпозиції часового ряду; 3) лінійних та багатофакторних регресійних моделей;

- розраховано нормативи доходів бюджету (частка у ВВП) для різних рівнів централізації ВВП на основі побудови економіко-математичної моделі з метою максимізації бюджетних надходжень;

удосконалено:

- теоретичні підходи до виокремлення складових податкового боргу, запропонувавши його структурувати за ознаками: 1) узгоджені, але не сплачені в установлені строки податкові зобов'язання; 2) заборгованість, виявлена контролюючими органами; 3) несплачені податки від отриманих тіньових доходів;

- методику оцінки суми втрат бюджету у результаті ухилення від сплати податків: запропоновано застосовувати у розрахунках показники допустимого рівня тіньової економіки (за розрахунками науковців 10% ВВП) та обсягу податкових надходжень;

- методику планування і прогнозування доходів бюджету як логічної послідовності етапів та складових з обов'язковим врахуванням податкової заборгованості – фактору негативного впливу на управління доходами бюджету;

одержали подальший розвиток:

- дефініція «управління доходами бюджету», зміст функцій та складових управління доходами бюджету, обґрунтування взаємозв'язків з бюджетним процесом та бюджетним менеджментом;

- ідея стосовно пріоритету доходів бюджету в процесі бюджетного менеджменту;

- методи управління податковим боргом;

- планування та прогнозування доходів бюджету в частині уточнення понятійного апарату (дефініції «планування доходів бюджету», «прогнозування доходів бюджету», «метод планування доходів бюджету») та обґрунтування методів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці методичних рекомендацій, які поглиблюють і удосконалюють систему бюджетного менеджменту, дозволяють реалізувати системний підхід до виконання дохідної частини бюджету. Авторська методика рейтингової оцінки доходів бюджету врахована Міністерством фінансів України при розробці напрямів удосконалення структури доходів бюджету (довідка вів 06.08.2008 р. №31-01040-01-17/30697).

Пропозиції щодо критеріїв структуризації податкового боргу та застосування методів фільтрації сезонної компоненти часового ряду на основі індексу сезонності та декомпозиції часового ряду були враховані Департаментом економічного аналізу Державної податкової адміністрації України під час аналізу податкової заборгованості та доходів бюджету (довідка від 24.06.2008 р. №500/20-4024).

Основні теоретичні і методичні підходи та висновки дисертаційного дослідження використовуються у навчальному процесі Державного вищого навчального закладу «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» при викладанні дисциплін «Податкова система», «Податковий менеджмент» (довідка від 05.06.2008 р.)

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є результатом власних розробок автора. Наукові положення, розробки прикладного характеру, висновки та пропозиції, що виносяться дисертантом на захист, одержані самостійно. Опубліковані праці, за винятком однієї, виконані автором одноосібно.

Апробація результатів дисертації. Основні теоретичні висновки, пропозиції і рекомендації дисертаційного дослідження були оприлюднені на всеукраїнських та міжнародних конференціях, зокрема: IV Miedzynarodowej naukowii-praktycznej konferencji «Nauka: teoria i praktyka – 2007» (16-31 sierpnia 2007 r, Przemysl); X Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів, аспірантів та молодих учених «Проблеми і перспективи становлення фінансової системи України» у (10-13 жовтня 2007 р., м. Севастополь); IV Всеукраїнській науково-практичній Інтернет – конференції «Актуальні проблеми сучасної науки» (22-24 жовтня 2007 р., м. Київ); VI Всеукраїнській науково-практичній конференції молодих вчених «Стан та проблеми інноваційної розбудови України» (5-8 березня 2008 р., м.

Дніпропетровськ).

Публікації. За темою дисертації опубліковано 11 наукових праць загальним обсягом 4,46 д.а., з них 6 у наукових фахових виданнях. Загальний обсяг публікацій, що належать автору особисто, складає 4,28 д.а.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ БЮДЖЕТУ

1.1 Сутність та функціональні характеристики системи управління доходами бюджету

Будь-яке наукове дослідження має відправну точку, правильний вибір якої впливає на кінцевий результат. Для визначення відправної точки у нашому дослідженні доцільно встановити, складовою якого більш загального поняття є "управління доходами бюджету". Рухаючись від конкретного до загального, логічним, на нашу думку, є наступний взаємозв'язок: управління доходами бюджету → управління державними доходами → управління державними фінансами → державне управління → управління. Тому спробуємо довести, що управління доходами бюджету є галузевим напрямом науки управління і що положення цієї науки можуть служити фундаментом нашого дослідження.

Сама наука управління має давню історію, яка ґрунтується на багатому досвіді з вивчення і удосконалення управлінської діяльності. Вагомий внесок у розвиток світової науки управління зробили зарубіжні вчені Ф.Тейлор, П.Файоль, Г.Форд, Г.Емерсон, Г.Черч, дослідники радянського періоду другої половини ХХ століття: А.Абалкін, В.Афанасьєв, А.Берг, О.Бірман, О.Годунов, І.Кузнецов, Б.Мільнер, Г.Попов, фундатори української науки управління: П.Гайдучий, В.Геєць, В.Герасимчук, Й.Завадський, А.Казаченко, А.Мазаракі, Г.Одінцова, В.Оніщенко, Н.Чумаченко та інші. Спробуємо на основі загальновідомих наукових розробок у сфері управління запропонувати власні підходи щодо концептуальних засад управління саме доходами бюджету. Насамперед слід з'ясувати сутність предмету дослідження.

Аналіз економічної літератури свідчить про відсутність дефініції поняття «управління доходами бюджету» [1, с.396; 2; 3, с.3; 4; 5; 6; 7; 8; 9, с.356; 10], хоча одним із перших про нього згадував професор Огонь Ц.Г. [11, с.107-108, 116], але попри проведений ним глибокий аналіз доходів бюджету, він також не навів дефініції поняття «управління доходами бюджету». Пошук дефініції почнемо з аналізу сутності загального поняття "управління".

У науковій літературі термін "управління" по-різному трактується філософами, економістами і кібернетиками [12, с.293; 13, с.14]. Він походить від латинського слова "адміністрація" і означає діяльність із керівництва будь-чим. На думку Цуруля О.А. управління - це організуюча діяльність держави, що спрямована на виконання її завдань та функцій [8, с.25]. Ми не розділяємо таку позицію і аргументуємо це наступним. По-перше, управління не зводиться лише до діяльності держави, оскільки здійснюється на різних рівнях. По-друге, дане визначення не розкриває специфіку цієї діяльності, тобто воно не містить ті характеристики, які відрізняють управління від інших видів діяльності. Проте наведене визначення акцентує увагу на організуючому характері, що має важливе значення для пізнання суті управлінської діяльності. Для менеджерів управління означає організацію процесів, що проходять у системі управління для досягнення мети організації [14, с.7]. Організуючий характер управління підкреслюється у дефініції поняття управління одного з найвідоміших представників сучасного менеджменту П.Друкера. Він так висловлювався про сутність управління: це особливий вид діяльності, який перетворює неорганізований натовп в ефективну цілеспрямовану та продуктивну групу [13, с.15]. Але завдяки чому можливе таке перетворення? На нашу думку – завдяки впливу керуючої підсистеми на об'єкт. У зв'язку з цим заслуговує на увагу думка, згідно якої управління є сукупністю скоординованих заходів, спрямованих на досягнення певної мети, або організацією та реалізацією цілеспрямованих впливів [12, с.293]. Проте об'єкт цих впливів у даній дефініції не визначений.

Представники загальносоціологічних наукових напрямів переважно визначають управління як систематично здійснюваний цілеспрямований вплив

людей на суспільну систему в цілому чи на її окремі ланки на підставі пізнання й використання властивих системі об'єктивних закономірностей і тенденцій в інтересах забезпечення її оптимального функціонування та розвитку, досягнення поставленої мети. Проте в даному визначенні (як і у визначенні П.Друкера) об'єктом управління виступають люди. З позицій нашого дослідження об'єктом управління виступають доходи бюджету. Останні, з одного боку, відображають відносини між державою і платниками податків, зборів, інших обов'язкових платежів, завдяки яким формуються доходи бюджету. Тому діяльність платників можна вважати керованою підсистемою. Разом з цим, доходи бюджету можна розглядати обособлено від діяльності суб'єктів, тобто як систему платежів, які знаходяться в постійному русі і мають певний взаємозв'язок. З цього приводу заслуговує на увагу визначення В.М. Садовського. Він указує, що управління є способом організації та взаємної узгодженості характеристик і властивостей різних рівнів багатьох типів систем [12, с.293].

Більш детальне визначення дає науковець Афанасьєв В. Він вважає, що управління за своєю суттю є підготовкою, прийняттям і реалізацією ланцюга послідовних рішень керованою підсистемою на основі інформації, що відбиває стан системи і навколишнього середовища, проміжні й кінцеві результати функціонування системи, інформації про виконання (чи невиконання) рішень [15, с. 74-75]. Дане визначення не суперечить попередньому за суттю. У ньому просто уточнюється, що вплив керуючої підсистеми на об'єкт відбувається через процедури прийняття рішень.

Деякі економісти, досліджуючи сутність управління, розглядають його з різних боків. Наприклад, Шегда А.В. розглядає управління в двох аспектах: організаційно-технічному¹ і соціально-економічному² [13, с.21]. На нашу думку комплексно найбільш точно підходить до визначення цього поняття визначила Одінцева Г.С. [4, с.8-9], виділивши загальний, функціональний, процесуальний, об'єктивно-суб'єктивний підходи (додаток А.1).

¹ передбачає збір та переробку інформації, прийняття та реалізацію рішень за певних організаційних умов.

² включає свідоме використання об'єктивних законів, які виявляються через суб'єктивну діяльність людей; формування мети діяльності; визначення шляхів, методів та засобів управління; одержання бажаного результату.

Подальший огляд літератури з цього питання дозволяє дійти висновку, що не зважаючи на безліч дефініцій, їх можна систематизувати відповідно до підходів Одінцової Г.С. і за суттю вони не будуть суперечити визначенням Садовського В. та Афанасьєва В. Так, Вітлінський В.В. та Наконечний С.І. вважають, що управління – це процес опрацювання та здійснення управлінських дій [16, с.7]; в свою чергу управлінські дії – це вплив на об'єкт управління, спрямований на досягнення певних цілей керування [16, с.7]. Отже, поєднавши ці два визначення, маємо: "управління – це процес впливу на об'єкт управління, спрямований на досягнення певних цілей", тому його можна віднести до процесуального підходу, виділеного Г. С. Одінцовою. Визначення "управління", запропоновані Кураковим Л.П., Кураковим В.Л. [17, с.637], Будилкіним Г.І., Месконом М. [18, с.4] також можна віднести до процесуального підходу Одінцової Г.С.; Терещенка В.І. [18, с.4] - до загального підходу; а визначення, наведені Чорним Г.М. та іншими [9, с.356; 18, с.7; 19, с.731] - до об'єктивно-суб'єктивного підходу (додаток А.1).

Підсумовуючи викладене вище, виділимо ті ключові елементи, які формують сутнісні характеристики управління: це процес впливу керуючої системи на об'єкт з метою отримання бажаного результату. Найбільш вдало указані елементи знайшли відображення у наступній дефініції: управління — це свідомий, цілеспрямований вплив держави чи економічних суб'єктів на людей та економічні об'єкти, що здійснюється з метою спрямування їх дії в потрібному напрямку і отримання бажаних результатів [1, с.760]. Подібне визначення наводять Жигалов В.Т. та Шимановська Л.М. [3, с. 3]. Від цієї дефініції ми і будемо відштовхуватись при з'ясуванні сутності управління доходами бюджету.

Слід зауважити, що поряд з поняттям "управління" в економічній літературі зустрічається термін "менеджмент", який на думку професора Федосова В.М. має недавнє та штучне походження [2, с.18] і є аналогом поняття "управляти", "керувати". Але в літературі поняття "менеджмент" трактується дуже широко і неоднозначно. Дійсно, відповідно до оксфордського словника англійської мови слово "management" вперше стало використовуватись у своєму сучасному значенні лише у 1670 р. і з тих пір воно означає "управління комерційними справами" [20,

с.21]. У тому виді, в якому поняття "менеджмент" існує у сучасній англійській мові, воно виникло за часів У.Шекспіра. Цей термін має латинське, італійське³ і французьке⁴ коріння та бере свій початок від латинського "manus", що означає не тільки "рука", але й "влада" та "сфера впливу". Англійське слово "manage" вперше з'явилося у 1561 р., слово "manager" – в 1588 р. і слово "management" – у 1589 р.; причому всі ці слова спочатку вживалися стосовно особливостей життя у сільській місцевості [20, с.21].

Визнаний авторитет у галузі теорії менеджменту П. Друкер пояснює, що: «слово менеджмент в англійській мові вживається дуже вільно і у різних значеннях, хоча термін менеджмент винятково важкий для розуміння. По-перше, він має специфічно американське походження і навряд чи може бути перекладений на якусь іншу мову, в тому числі і на англійську мову Британських островів. Він означає як функцію так і людей, що її виконують; він указує на соціальне або посадове становище й одночасно означає навчальну дисципліну й галузь наукових досліджень» [13, с.42].

Взагалі, в літературі існують різні підходи до структуризації поняття менеджмент (додаток А.2). Проте детально їх проаналізувавши, ми дійшли до висновку, що запропоновані Шегдою А.В. та Крисоватим А.І. підходи є практично ідентичними: визначення менеджменту як "науки управління", "мистецтва управління", "органи або апарат управління" та "люди, які управляють організацією", які відповідають багатоаспектному підходу, виділеному Г. С. Одінцовою. В свою чергу ми вважаємо, що замість цих підходів необхідно виділити підходи до менеджменту «як науки управління» і «як мистецтва управління», оскільки менеджмент використовує наукові методи, принципи, засоби, форми управління, а також є мистецтвом, бо потребує особливих навичок та вмінь поведіння з обмеженими ресурсами для задоволення безмежних потреб. Процесуально-цільовий, процесуально-ресурсний та процесуально-результативний підходи, виділені Одінцовою Г.С. доцільно об'єднати в один – процесуальний

³ Італійське слово "maneggiare" виникло в середні віки у сфері управління власністю і комерційними підприємствами

⁴ Французьке "manegerie" стало вживатись приблизно в той же час, як і італійське "maneggiare"

підхід, як це зробили дослідники Крисоватий А.І. та Шегда А.В.

У додатку А.3, відповідно до запропонованої нами класифікації, структуровано визначення поняття "менеджмент", сформульовані у літературі науковцями і економістами.

Дуалістичне ставлення науковців до понять управління та менеджмент можна прослідкувати із поглядів, згрупованих в додатку А.4. Тому можна зробити висновок, що більшість економістів розглядають поняття менеджменту у вузькому значенні, лише на мікрорівні, тобто відносно управління організацією. Проте, на нашу думку, менеджмент є невід'ємною складовою макроекономічної діяльності держави, оскільки державу можна представити як велику організацію з певними суб'єктами та об'єктами, які знаходяться у взаємозв'язку та взаємозалежності, з певними функціями та метою, а тому менеджмент слід розглядати як синонім до поняття управління. Отже, ми вважаємо державний менеджмент і державне управління синонімами. Наша точка зору підтверджується у працях [20; 21, с.286; 22, с.152]. Так, Тимченко О.М. відштовхується від загального поняття "менеджмент" як сукупності принципів, прийомів та методів цілеспрямованого впливу на об'єкт з метою досягнення певного результату [22, с.152], а як вже зазначалось вище, управління також є цілеспрямованим впливом суб'єктів на об'єкти управління з метою отримання бажаних результатів, тобто управління і менеджмент - синоніми. Слід додати, що Василик О.Д. [23, с.355] при визначенні сутності управління державними фінансами ототожнює це поняття з менеджментом державних фінансів, тобто також розглядає їх як синоніми. До того ж Друкер П. зазначав, що термін "менеджмент" має виключно американське походження і не може бути точно перекладений на інші мови, а за своєю сутністю він є синонімом українського поняття "управління", а не складовою чи типом управління, як зазначають Цуруль О.А., Жигалов В.Т., Гаврилишин Б.Д., Мочерний С.В., Амоша О.І.[3, с.3; 8, с.27; 21, с.286]

Ми змушені обмежити аналіз літературних джерел, але проаналізовані підходи до трактування управління та менеджменту дають змогу зробити висновок, що в літературі досі не має єдиної точки зору щодо сутності та змісту

управління та менеджменту, а також їх взаємозв'язку, однак ми вважаємо, що термін "менеджмент" є англomовним синонімом українського поняття "управління", а тому недоцільно їх розділяти, а слід вважати, що і управління доходами і менеджмент доходів по суті є тотожними поняттями.

Наступним кроком пошуку дефініції поняття "управління доходами бюджету" є вивчення сутнісних характеристик більш конкретного, порівняно з управлінням взагалі, поняття *державного управління*, оскільки управління доходами бюджету належить саме до макроекономічного рівня. Осмисленням проблем державного управління займалися філософи різних країн світу за багато років до нашої ери. Досі при дослідженні особливостей управління науковці посилаються на наукові праці Конфуція, Платона, Аристотеля і багатьох інших [15, с.6]. Перші ж трактати про державне управління з'явилися в епоху меркантилізму в Німеччині початку XVII ст., коли ця наука отримала назву "наука про поліцію" і включала всі внутрішні функції держави, у тому числі і управління державним господарством. [24, с.80]. Проте досі у вітчизняній та зарубіжній юридичній літературі не склалося сталого й загальновизнаного поняття державного управління. Одні науковці трактують його з точки зору суті, реального змісту, інші — форм, яких воно набирає і в яких функціонує. Найчастіше, як зазначає Цуруль О.А., державне управління визначається шляхом відмежування одних від інших видів державної діяльності — вся позазаконодавча та позасудова діяльність держави і становить зміст державного управління [8, с.25]. Проте таке формальне визначення не розкриває справжньої суті державного управління, його призначення. В літературі найбільш загальною є наступна дефініція цього поняття — це організуючий, координуючий та контролюючий вплив суб'єкта державного управління на об'єкт державного управління [4, с.14; 19, с.737], тобто це управління на державному рівні, яке здійснюється органами державної влади. Сучасне поняття державного менеджменту означає організацію досягнення цілей із максимальною ефективністю та повну відповідальність за результати [25, с.80].

Німецький економіст Л.Штейн предметом науки про управління у вузькому значенні вважав "внутрішнє управління державою", яке "являє собою сукупність

тих сторін державної діяльності, які надають одній людині умови для її індивідуального розвитку, що не можуть бути досягнуті її власною енергією і зусиллями" [24, с.84].

Вудро Вільсон дав таке визначення: "державне управління – найбільш очевидна функція уряду: це уряд в дії; це виконавчий, оперативний, найбільш помітний аспект уряду і, безперечно, має таку ж історію, як і сам уряд" [26, с.24]. Він вважав, що предметом науки про державне управління має бути організація в цілому і що державне управління повинно спиратись на наукову основу, відділятися від традиційної політики та падати на плідний інтелектуальний ґрунт [26, с.15].

В основу науки про державне управління лягли чотири основоположних принципи, виведені Леонардо Д. Уайтом (1891-1958) у передмові до книги 1926 р. "Введение в науку о государственном управлении", яка була першою книгою у цій сфері [26, с.20]:

- 1) державне управління – це єдиний процес, який однаково можна досліджувати на федеральному рівні, рівні штатів та місцевих рівнях;
- 2) основою дослідження є управління, а не законодавство;
- 3) державне управління – це мистецтво, але ідеальне становище, коли воно перетворюється у науку, можна досягнути, і до нього потрібно прагнути;
- 4) визнання того факту, що "державне управління було і залишається змістом (сутністю) проблем сучасних форм правління".

Специфіка державного управління як виду управління полягає в тому, що воно [19, с.737]:

- а) у своєму здійсненні спирається на владу - організовану силу суспільства, здатну до примусу;
- б) поширює свій вплив на все суспільство, піддаючи управлінській дії його найважливіші явища, процеси, взаємозв'язки;
- в) діє системно, поєднуючи функціонування таких структур, як державний апарат управління і публічні прояви суспільства.

Взагалі, в науковій літературі виділяють два підходи до визначення сутності

державного управління [8, с.30]: *американський*, згідно якого державне управління є галуззю, яка складається з багатьох дисциплін та сфокусована на процесах і функціях управління, та *європейський* підхід, при якому здійснюється різке розмежування політики і управлінської діяльності держави. Ми вважаємо, що для України більш прийнятним має бути європейський підхід, оскільки, як показує практика, за представницької демократії ті політики, які приходять до влади, намагаються максимізувати власну вигоду та є малокомпетентними у вирішенні складних економічних проблем. Про це можуть свідчити безліч суперечливих один одному законодавчих актів, часті поправки та доповнення до них, наявність логролінгу⁵, що часто призводить до максимізації бюджету. Хоча, що стосується управління доходами бюджету, то у цьому випадку потрібно певним чином співпрацювати з бізнесовими структурами, оскільки вони також є суб'єктами управління доходами бюджету.

Взагалі, в опрацьованій нами літературі поняття "управління" або "менеджмент" розглядаються переважно не на державному рівні, а лише на рівні підприємства, як раціональне і ефективне управління виробництвом, а його метою є досягнення високої ефективності виробництва, кращого використання ресурсного потенціалу фірми, збільшення прибутку [1; 17; 19; 28]. Ми вважаємо, що управління підприємством і управління державою – це різні поняття, що слушно можна підтвердити висловом Грецема Т. Еллісона: "вимога, щоб державне управління діяло, і діяло ефективно, реальна і правильна. Уявлення про те, що у своїй діяльності державне управління відстає від приватного бізнесу, теж є вірним. Але думка про те, що можна перенести деякі напрацювання і навички із сфери приватного менеджменту у сферу державного менеджменту з метою вдосконалити останню, є невірним" [26, с.519]. Тому не можна просто використовувати на державному рівні моделі управління підприємствами, важливо адаптувати напрацювання науковців і економістів у сфері управління до макроекономічного суб'єкта – держави, а створити нову, специфічну модель (концепцію) управління саме для держави і для державних доходів.

⁵ Логролінг – явний або прихований обмін голосами за представницької демократії [27, с.264].

Наступною ланкою при дослідженні питання управління доходами бюджету є визначення сутності поняття управління державними фінансами, оскільки, як зазначають Юрченко К. та Шемет Д. [29, с.60], загальнодержавна фінансова система є однією з ключових складових у системі державного управління.

Василик О.Д. та Павлюк К.В. під управлінням державними фінансами розуміють сукупність форм і методів цілеспрямованого впливу держави на формування і використання централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів, що знаходяться в розпорядженні державних органів управління [23, с.512; 30, с.351; 31, с.355]. Майже подібне визначення наводять Леоненко П.М. та Юхименко П.І. [32, с.133].

Деякі економісти ототожнюють управління фінансами з фінансовим менеджментом, який є складовою системи управління корпорацією [17; 19, с.768], тобто у цьому випадку вони розглядають лише мікрорівень⁶ [17, с.330; 19, с.313]. Професор Опарін В.М. вважає, що фінансовий менеджмент – це вміння та мистецтво керувати фінансами [33, с.53]; це наука про управління фінансовою діяльністю [34, с.40]. Зміст фінансового менеджменту визначається функціями управління: розроблення стратегії, планування тактики реалізації стратегії, організація виконання розроблених планів, облік і контроль [34, с. 40].

Отже, в опрацьованих нами літературних джерелах управління фінансами ототожнюється з фінансовим менеджментом, до того ж у більшості випадків воно розглядається на рівні фірми або підприємства.

Для розробки концепції управління доходами бюджету спершу сформулюємо дефініцію поняття "управління доходами бюджету", оскільки, як зауважував Лебедєв В.А. [24, с.71]: "хорошим точным определением очеркивается круг ведения финансовой науки и тем устраняются из него предметы, не подлежащие, относящиеся к области других наук".

Отже, проаналізувавши різні підходи до визначення понять "управління",

⁶Фінансовий менеджмент (або управління фінансами) - це система управління фінансовими ресурсами фірми, система раціонального і ефективного використання капіталу фірми; сукупність форм, методів, засобів управління грошовими ресурсами та грошовими відносинами з метою максимізації прибутку [17, с.330; 19, с.313] Основною метою фінансового менеджменту є забезпечення ліквідності, збільшення фінансових ресурсів, розміру інвестицій і нарощення обсягу капіталу фірми, складання бюджетного та фінансового планів підприємства, складання обґрунтованих фінансових прогнозів, своєчасний розрахунок з постачальниками, виплата зарплати.

"менеджмент" та "державне управління", сформулюємо дефініцію поняття **"управління доходами бюджету"**. Це *сукупність форм і методів організації системи доходів бюджету і формування бюджетних ресурсів з метою забезпечення своєчасності і повноти надходжень до бюджету*. Сама ж система доходів – є не лише сукупністю певних видів доходів, а й різноманітною гамою відносин між державою та платниками в процесі реалізації яких відбувається формування бюджетних надходжень.

Вважаємо, що управління доходами бюджету є і наукою (теорією) і практикою одночасно. Теорія і практика, як зазначає професор Опарін В.М., завжди перебувають у діалектичному поєднанні і взаємодії, впливаючи на стан одна одної: практичні проблеми спонукають до наукових досліджень, спрямованих на їх вирішення, а досягнення науки сприяють підвищенню ефективності фінансової діяльності [33, с.39].

Наука управління доходами бюджету, як суспільне явище, має внутрішній зміст та форми прояву. Внутрішній зміст, сутність управління доходами бюджету розкривається через предмет вивчення, об'єкт управління. Зовнішньою формою прояву управління доходами бюджету є бездефіцитність бюджету, забезпечення повного і вчасного його виконання та сприяння економічному зростанню і суспільному добробуту. Серцевину управління доходами бюджету як складової системи управління фінансами становить чинник дефіцитності ресурсів та імператив вибору [2, с.19].

Управління доходами бюджету є управлінням на державному рівні, тому доцільно визначити його місце у системі управління державними фінансами, рухаючись від загального до конкретного. Управління державними фінансами є провідною сферою системи управління фінансами. Державний бюджет є об'єктом вивчення науки бюджетний менеджмент, предметом якої є бюджетний процес та управління ним [2, с.25]. Як відомо, бюджетний процес — це регламентована нормами права діяльність, пов'язана із складанням, розглядом, затвердженням і виконанням бюджетів та розглядом звітів про їх виконання [2, с.834]. Структура бюджетного процесу включає в себе три складові: бюджетне планування,

виконання бюджету і складання та затвердження звіту про виконання бюджету [2, с.834]. Виконання бюджету передбачає забезпечення повного і своєчасного надходження всіх передбачених у затверженому бюджеті доходів і спрямування цих коштів на фінансування видатків, включених до бюджету. Отже, управління доходами бюджету тісно пов'язане із бюджетним процесом, оскільки є підсистемою його структури, а тому є складовою бюджетного менеджменту як поняття значно ширшого, але яке залежить від ефективності і дієвості системи управління доходами бюджету. Наочно це підтверджується рис. 1.1.

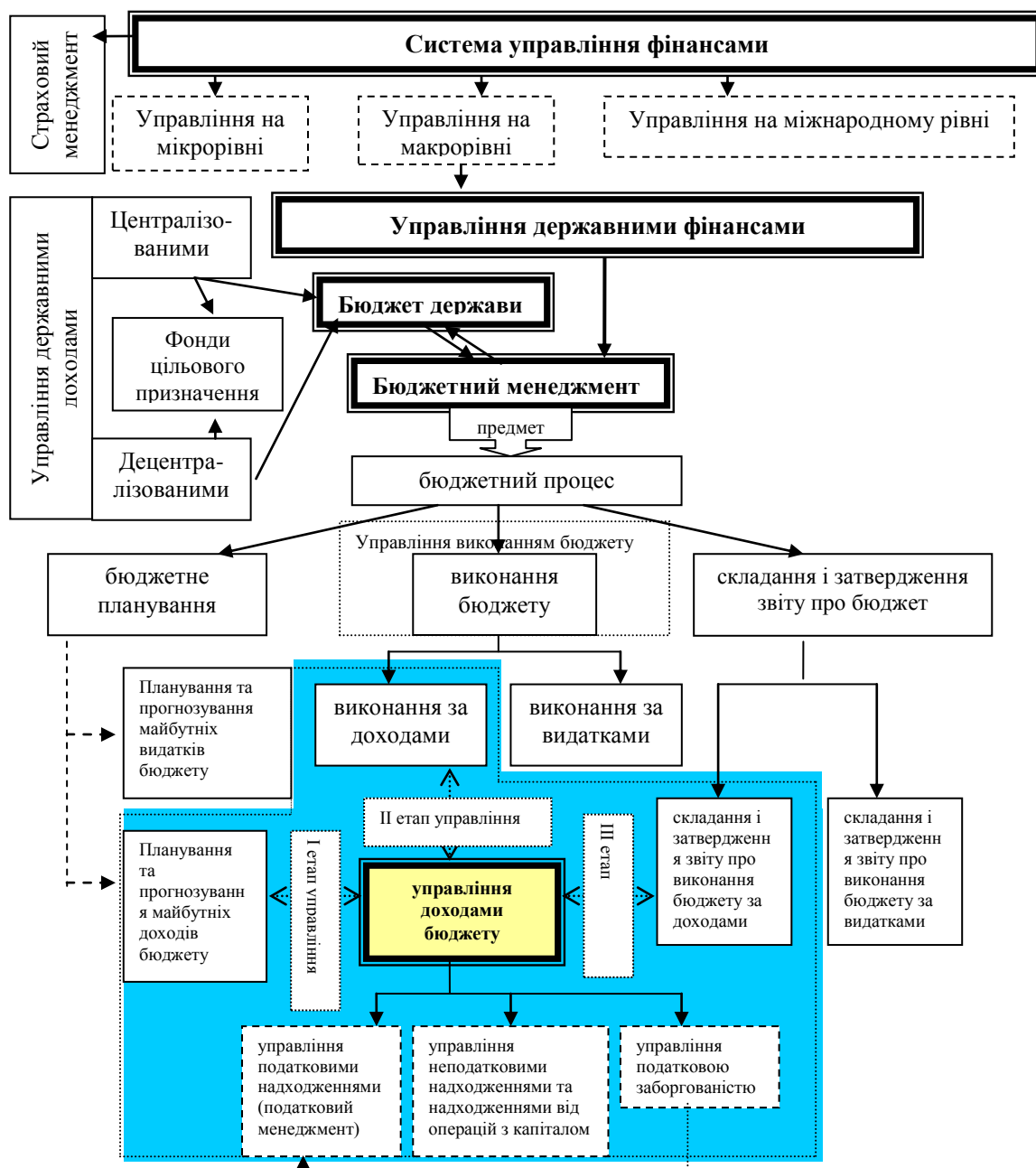


Рис. 1.1. Місце управління доходами бюджету у системі управління фінансами

Зміст і роль управління доходами бюджету проявляється через його функції, оскільки будь яке управлінське рішення на практиці реалізується через певний комплекс функцій. Брасс А.А. вважає, що функція управління — це первинна, визначаюча частина системи управління [5, с.11]. Таке визначення підкреслює надзвичайно важливу роль функцій управління. Мочерий С.В. зазначає, що функція управління – вид діяльності, у процесі якої здійснюється ефективний вплив на об'єкт управління і розв'язується поставлене завдання, досягається мета [21, с.287]. На нашу думку, вплив може бути як ефективним, так і неефективним, отже таку характеристику не слід вводити у визначення дефініції управління. Тому найбільш точним визначенням функцій управління є визначення, наведене Одінцовою Г.С, Мостовим Г.І., Амосовим О.Ю., які вважають, що функції управління є відносно відокремленими в процесі розподілу управлінської праці сферами діяльності, що відрізняються специфічними формами і методами впливу на керований об'єкт [4, с.12].

Самі функції управління вже загальновідомі і вперше їх визначив А.Файоль, виокремивши функції передбачення, організації, розпорядження, узгодження, контролю [35, с.4]. Дещо по-іншому сформулював функції менеджменту Цуруль О. А., а саме: планування, організація, координація, контроль, мотивація [8, с.16]. Чистов С.М. та Никифоров А.Є. вважають, що основними функціями управління є організація, планування, регулювання, кадрове забезпечення, контроль [36, с.14]. У підручнику «Бюджетний менеджмент» за редакцією професора Федосова В.М. виділяються наступні функції менеджменту: стратегічне планування, планування реалізації стратегії, організація виконання розроблених планів, облік і контроль [2, с.29]. Отже, хоч науковці по-різному виділяють і називають ті чи інші функції управління, спільним є виділення функції планування, яка передбачає також здійснення стратегічного планування (прогнозування); організації виконання розроблених планів; регулювання (або координації) та контролю.

Економісти об'єднують функції управління в певні групи (додаток А.5). Проаналізувавши перелік функцій, які входять до тієї чи іншої групи згідно класифікації Одінцової Г.С. та Брасса А.А. (додаток А.5), вважаємо, що в цілому

підходи цих економістів до систематизації функцій не мають суттєвих відмінностей. Просто Одінцева Г.С. виділяє сфери державного, а Брасс А.А. - організаційного управління.

Взагалі, на нашу думку поділ функцій управління на загальні і специфічні певною мірою є умовним, оскільки в реальних умовах управління вони існують не відособлено, а тісно переплітаються між собою, взаємно проникають та доповнюють одна одну, тобто функції менеджменту перебувають у діалектичному взаємозв'язку, взаємозалежності та єдності. Тому, дослідивши основні підходи до виокремлення функцій управління, вважаємо, що управління доходами бюджету виконує функції, наведені в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Функції управління доходами бюджету

Назва функції	Особливості прояву в сфері доходів бюджету
1	2
<i>Функція планування (прогнозування)</i>	під час виконання цієї функції здійснюються безпосередні розрахунки доходів, що мають бути мобілізовані у плановому періоді та розробляються конкретні плани управління доходами бюджету, оскільки за їх відсутності, по-перше, управління може бути неефективним і суперечливим, а по-друге, неможливо буде визначити результати управління за відсутності базових і планових показників доходів бюджету. Основою ж для побудови планів є прогнозування, яке спонукає керівництво думати про майбутнє і готуватися до нього, дозволяє виявити сфери діяльності, на яких у майбутньому необхідно буде сконцентрувати увагу. Прогнозування є важливим елементом управління доходами бюджету, оскільки дає уявлення про цілі, які бажають досягнути через певний проміжок часу та дозволяє визначити ефективність досягнення цілей, усунути неточності і недоліки в управлінні.
<i>Функції організації та координації</i>	передбачають формування структури доходів бюджету, упорядкування всіх його елементів у систему управління і форми їх зв'язку. Координація забезпечує встановлення і підтримання зв'язків між елементами системи доходів бюджету, регулює взаємодію між суб'єктами управління, між суб'єктами і об'єктом управління, джерелами доходів бюджету. Отже, організація і координація поєднують окремі елементи системи управління в одне ціле. Використовуючи групи інструментів впливу (зокрема: податки, дотації, штрафні санкції), управління доходами бюджету виконує також регулювання, яке присутнє на всіх етапах управління.
<i>Функція мотивації</i>	дана функція в процесі управління доходами бюджету забезпечує стимулювання надходжень до бюджету за допомогою певних дій суб'єктів управління. Існує думка, що мотивація - це процес стимулювання будь-кого (певної людини чи групи людей) до діяльності, спрямованої на досягнення цілей організації (М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоурі) [28, с. 186]. Стимулювання здійснюється на основі морального переконання, встановлення певних морально-етичних принципів, виховання суспільної свідомості, відповідальності у теперішніх і майбутніх платників. Також

1	2
	можливе використання певних преференцій для пріоритетних галузей, для малозабезпечених громадян, надання податкових пільг, відстрочок, але всі ці преференції повинні бути науково обґрунтованими по кожному окремому пункту і повинні надаватись на основі принципу справедливості і рівності всіх перед законом
Функція контролю	<p>повинна бути представлена на всіх рівнях управління. Вперше визначення управлінському контролю дав Роберт Н. Ентоні, визначивши його як процес, за допомогою якого менеджери переконуються в тому, що ресурси надходять та використовуються ефективно і результативно для досягнення цілей, поставлених перед організацією [37, с.2], а у нашому випадку — перед державою. Погоджуючись з думкою Брасса А.А., Одінцової Г.С., Мостового Г.І. [4, с.455; 5, с.69], вважаємо, що метою контролю є: виявлення слабких місць і помилок у процесі управління, своєчасне їх виправлення і недопущення повторення; забезпечення відповідності між поставленими планами і фактичними діями.</p> <p>Розподіл функції контролю в управлінні доходами бюджету на попередній, поточний і наступний є умовним, оскільки ті самі контрольні заходи можуть бути одночасно попередніми, поточними і наступними щодо різних етапів управління доходами бюджету. Для повноцінного і ефективного контролю необхідно здійснювати облік і аналіз виконання доходів бюджету. Від якості аналізу залежить своєчасність прийняття необхідних рішень, усунення виявлених недоліків та ефективність контрольної діяльності за виконанням доходів бюджету. Завданням обліку виконання бюджету є повне, своєчасне і достовірне відображення процесу виконання державного та місцевих бюджетів, забезпечення системи управління необхідною інформацією для її аналізу і прийняття своєчасних і правильних рішень з питань планування і виконання доходів. Облік обов'язково має відповідати принципам повноти, достовірності, своєчасності [2, с.30].</p>

Функції управління доходами бюджету виділено відповідно до етапів безперервного процесу управління доходами. Не можна точно сказати, яка із цих функцій є більш важливою чи складною. Всі вони, на нашу думку, мають істотне значення і від ефективності виконання кожної з них залежить дієвість всіх інших функцій, а отже, і якість управління доходами бюджету.

Завершуючи дослідження сутнісних і функціональних характеристик управління доходами бюджету слід зауважити наступне. Деякі економісти, а саме: Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Андрущенко В.Л. [38, с.16], вважають таку науку як камералістика праматір'ю вчення про управління податковою системою та організацію державних фінансів. На їх думку, у сфері державних фінансів ця наука першочергове значення відводила питанням ефективності адміністрування податків та раціональному витрачання бюджетних коштів.

Сперанський М.М. же вважає, що камеральні науки – це сукупність знань, необхідних для належного і успішного управління камеральним (державним)

майном [39, с.7]. Подібного визначення дотримується і Пушкарьова В. М. [24, с.18] Тому визначення сутності камеральної науки Сперанського М. М. та Пушкарьової В. М. значно ширше і глибше від визначення, даного Ярошенком Ф.О. та Мельником П.В. Воно відрізняється тим, що перші вважають *предметом вивчення камералістики управління майном держави* взагалі (тобто включає всі джерела доходів, як приватноправові, так і суспільно-правові), а не лише "ефективність адміністрування податків", як зазначають Ярошенко Ф.О. та Мельник П.В. Камералістика вважається наукою, яка приймала розмір державних доходів за головний показник національного добробуту [38, с.16], а її предметом було вивчення всього того, що сьогодні складає предмет фінансової науки [39, с.7], тому її дійсно частково можна вважати праматір'ю управління доходами бюджету як складової більш ширшого поняття управління фінансами.

Найбільших успіхів в камералістиці досягли К.Рау, Зекендорф, Шредер, Горнек, Юсті, Зонненфельс. Юсті Ф. фінансову (камеральну) науку, тобто науку про управління, визначав як "достаточное познание и искусство в тех делах, посредством которых имущество государя хорошо управляется в целях общего благополучия; как науку о хозяйственном получении имущества государства, его разумном употреблении для общего блага государства и подданных и содержании в хорошем состоянии необходимых для этого учреждений и операций" [24, с.20]. Зміст фінансової науки він розділяв на дві частини: основи державних доходів і їх стягнення; витрати і камеральне управління. Тобто, із цього випливає, що на тому етапі розвитку управління здійснювалось не доходами держави, а видатками, а доходи виступали лише забезпеченням для виконання видатків, їм відводилась другорядна роль і ними не управляли, а їх лише встановлювали і стягували. Це можна підтвердити думкою Озерова І.Х.: "...вопрос ... о тех целях, на которые государства и общины затрачивают свои средства, составляет предмет науки об управлении, другая же сторона хозяйствования упомянутых организмов (тобто отримання матеріальних коштів – Ю.В.) составляет содержание финансовой науки" [40, с.16]. Отже, відсутність сьогодні концепції управління саме доходами бюджету можна прояснити наявністю діалектичного взаємозв'язку між доходами та

видатками бюджету (про що мова йтиме у наступному пункті).

1.2 Закономірності розвитку об'єкту управління та суб'єктивна діяльність керуючої підсистеми

Управління взагалі, і управління доходами бюджету зокрема, можливе лише в межах управлінської системи, яка складається з двох частин — об'єкта і суб'єкта. Хоч активнішим елементом у цій системі є суб'єкт, визначальним чинником ефективності управління доходами бюджету є знання саме об'єкту управління, який впливає на керуючу систему, суб'єкт управління, вимагаючи від неї дотримання певних принципів, правил та норм [22, с.152].

Спершу визначимо хто є суб'єктами управління доходами бюджету. Найбільш повне визначення суб'єктів управління у загальному вигляді дають Вітлінський В.В. та Наконечний С.І. [16, с.8]: **суб'єкт управління** – це відповідальна особа, група осіб, яким надано право остаточного вибору рішення, користуючись якісною та кількісною інформацією, і на котрих покладена відповідальність за цей вибір. Вони через різні форми управлінських дій (впливу) організовують цілеспрямоване функціонування об'єкта [16, с.8]. Подібне визначення наводиться і в енциклопедичних виданнях [19, с.731; 41, с.1107]. Разом з тим, залежно від мети дослідження суб'єкт управління може розглядатись і як об'єкт управління для вищестоящої ланки в ієрархії системи управління.

За кордоном, зокрема у США, управління державними фінансами, складовою яких є доходи бюджету, здійснюють Міністерство фінансів та Адміністративно-бюджетне управління при Президентові країни, яке розробляє фінансові програми. Міністерство фінансів США є представником уряду, розробляє фінансову і податкову політику, контролює дотримання фінансового законодавства, оподаткування внутрішніх доходів і інше [32, с.135]. У ФРН головним органом

управління у бюджетній сфері також є Міністерство фінансів. У Великобританії органом державного управління є Казначейство, яке керує розробленням, складанням та виконанням державного бюджету, визначенням податкової політики, фінансово-економічним прогнозуванням, міжнародними фінансовими відносинами [32, с.135]. В Італії Міністерство фінансів управляє доходами бюджету, Міністерство бюджету і планування складає державний бюджет і координує фінансові ресурси, а Казначейство управляє державними витратами і здійснює фінансовий контроль.

В Україні управління фінансами, як зазначають Федосов В.М., Буряк Л.Д., Бутаков Д.Д. [42, с.91], здійснюється фінансовими органами управління, які окрім інших завдань виконують заходи, спрямовані на своєчасне і повне надходження всіх бюджетних доходів і їх економічне і цільове використання, тобто контролюють дотримання фінансової дисципліни.

Органи фінансового управління розподіляються на законодавчі, судові і виконавчі [43, с.371]. Всі державні органи та інституції у сфері фінансів можна згрупувати у певні блоки. Так, Опарін В.М. виділяє чотири блоки [34, с.33]: *органи, які функціонують у сфері бюджету держави* (МФУ, ДКУ, ДКРУ, ДПАУ); *контрольно-регулюючі органи* (Рахункова палата, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, аудиторська палата та аудиторські фірми); *фінансові інституції, які працюють на фінансовому ринку* (Національний банк України, комерційні банки, міжбанківська валютна біржа, фондові біржі, інституційні інвестори, страхові компанії); *органи управління цільовими фондами* (Пенсійний фонд України, фонди соціального страхування). Враховуючи, що управління доходами бюджету є складовою фінансової системи держави, виділені Опаріним В.М. фінансові органи у певній мірі можна вважати суб'єктами управління доходами бюджету. Разом з цим слід зазначити, що ЗУ «Про державний бюджет України на відповідний рік» щороку затверджується близько 40 органів, за якими закріплено контроль за справлянням платежів до бюджету (додаток Б). Проте, як видно із інформації, наведеній в додатку Б, більшість із них, по-перше, контролюють одні і ті ж коди бюджетної класифікації, а отже дублюють функції,

по-друге, більше половини цих суб'єктів управління контролюють лише 1-2 платежі, які до того ж вже контролюються ДПАУ та обліковуються в ДКУ. Тому із певністю можна стверджувати, що основними суб'єктами управління у бюджетній сфері є саме МФУ, ДПАУ та ДКУ, а виділення законодавством великої кількості суб'єктів, за якими закріплено контроль за справлянням платежів до бюджету лише ускладнює управління. До того ж це суперечить ст. 2 ЗУ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» №2181-III.

Для забезпечення повноцінного управління доходами необхідно також здійснювати контроль не лише за формуванням та мобілізацією коштів до бюджету, а й за їх витрачанням, оскільки ще А.Сміт попереджав, що урядові агенти вважають державні ресурси невичерпними, "вони не надають значення тому, за якою ціною купують і продають..." [44, с.583]. 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" [27, с.206]. Тому до суб'єктів управління доходами бюджету можна віднести також Головне контрольно-ревізійне управління, яке разом із підпорядкованими йому органами на місцях контролює використання бюджетних коштів та здійснює ревізії складання бюджетів.

Сама ж проблема контролю за рухом бюджетних коштів є досить складною і суперечливою, про що зазначає Ш. Бланкарт⁷ [27, с.263]. Отже, за формуванням та використанням бюджетних коштів потрібно здійснювати незалежний контроль, але всі відомі органи бюджетного контролю є державними установами і пов'язані між собою, тому навряд чи вони здійснюють об'єктивний контроль. Інформація ж про формування і витрачання бюджетних коштів є таємницею для населення і

⁷ "Бюджетний контроль має здійснюватись відповідною інституцією. Проте якою саме? До бюрократичних інституцій ми відчуваємо настільки ж мало довіри, як і до "справедливого диктатора" (Ш. Бланкарт) [27, с. 263]

практично недоступна для зацікавлених осіб та для громадського контролю. Тому ми вважаємо, що доки в повній мірі не виконуватиметься декларований принцип гласності, навряд чи контроль в Україні буде об'єктивним та ефективним.

Проблема управління доходами бюджету полягає і в тому, що сформована сукупність органів державного управління має охоплювати і контролювати всю фінансову систему, не допускаючи при цьому дублювання функцій, їх діяльність повинна бути узгодженою та засновуватися на засадах механізму стримувань і переваг.

Вважаємо за необхідне виділити ще одну важливу групу суб'єктів управління доходами бюджету – безпосередніх платників податків і обов'язкових платежів, оскільки саме їхня діяльність та воля в першу чергу впливає на повноту і своєчасність формування доходів бюджету. Від "податкової моралі", рівня податкової культури яких і згоди сплачувати відповідні податки залежать, по-перше, своєчасність та стабільність надходжень коштів до бюджету, а по-друге, витрати контролюючих органів на їх справляння. Всі ці дії платників істотно впливають на процес управління доходами бюджету, на всіх етапах якого важливо враховувати їх (платників) інтереси. Таку ж думку висловлюють науковці Федосов В.М., Буряк Л.Д., Бутаков Д.Д.[42, с.168] та Пасічник Ю.В.[45, с.273].

Отже, як вже зазначалось вище, управління доходами бюджету є складовою системи управління державними фінансами, тому його суб'єктами є уповноважені державні органи та безпосередні платники податків. В додатку В зображено модель взаємозв'язку та взаємовпливу суб'єктів та об'єкту управління доходами бюджету.

Як відомо, неможливо раціонально управляти системою, якщо відсутнє повне і чітке уявлення про об'єкт управління, тому перейдемо до визначення об'єкта управління доходами бюджету. *Об'єктом управління*, або підсистемою якою управляють, – є структурована соціальна сукупність, що функціонує під спрямовуючим впливом суб'єкта для досягнення спільних цілей системи управління [17, с.382; 19, с.731; 41, с.608]. Будь-який об'єкт управління являє собою систему [16, с.15].

Об'єктом управління у нашому дослідженні є система доходів бюджету. Це

складний об'єкт з позицій менеджменту, що, пов'язано, по-перше, з діалектичним взаємозв'язком доходів із видатками бюджету, по-друге, з неоднорідністю елементів, що їх утворюють, та їх структурним різноманіттям, а по-третє, з властивою їм внутрішньою єдністю, обумовленою наявністю єдиного механізму формування доходів і обов'язковістю сплати податків [11, с.154], і разом з тим специфічними особливостями функціонування в контексті організації фінансових відносин. Крім того, доходи бюджету – це не просто система платежів. Кожний вид доходу відображає складні і суперечливі відносини між державою та юридичними і фізичними особами, особливо в частині податкових платежів, які в Україні складають близько 75% доходів зведеного бюджету. Отже, управління доходами бюджету передбачає також організацію цих відносин, застосування певних важелів впливу з метою забезпечення постійних і стабільних надходжень.

Складність об'єкту управління зумовлює складність і самого процесу управління доходами бюджету на сучасному етапі, оскільки, як зазначає професор Озеров І.Х.: "за разветвлением источников дохода разветвляются и формы обложения" [40, с.18], а «простота управління податками (у нашому випадку доходами), можлива лише в умовах первісного господарського устрою; вона все більше поступається складній системі податків, при якій стає складним і кожний окремий податок» (А.Вагнер) [46, с.246]. Дану точку зору підтримують відомі сучасні науковці, а саме: професори Огонь Ц.Г.[11, с.154] та Опарін В.М.[33, с.17].

Проблеми бюджету та податків активно вивчаються і дискутуються у економічній літературі, але на відміну від державних видатків, питанням управління якими стало приділятися багато уваги починаючи з кінця ХІХ ст. [47, с.24], доходи бюджету практично ніде не розглядаються з огляду управління ними, тобто як об'єкт управління, хоча при виникненні фінансової науки увага приділялась переважно дохідним фінансовим інститутам, а витратні майже не цікавили дослідників [24, с.99]. Вважаємо, що причиною такої ситуації є відсутність загальноприйнятого розуміння необхідності саме управляти доходами бюджету, а не використовувати їх лише як джерело фінансування державних видатків, про що зазначено в працях науковців [11, с.152; 48, с.52]. Адже від

стабільності, прогнозованості, реальності та якості виконання доходів бюджету значною мірою залежить і успіх бюджетної політики держави загалом. Проте сьогодні науковці приділяють значну увагу вивченню видатків бюджету з точки зору їх пріоритетності над доходами, про що зазначають Огонь Ц.Г. [11, с.152; 49, с.13] та Ковалено Л.О. [48, с.52].

Можна частково погодитись із визначенням функціонування фіскальної економіки А.Вагнера, метою якої є фінансування державних видатків [11, с.152], оскільки дійсно, функціональним призначенням доходів як державних коштів є здійснення видатків з метою виконання зобов'язань держави, але це лише один аспект доходів бюджету, який полягає у їх розподілі і використанні. Значно важливішим, на нашу думку, є етап формування доходів бюджету, оскільки не можна витратити те, чого немає в наявності. Ще Юсті Ф. зазначав, що головним правилом для витрат є узгодження їх з доходами і всіма коштами держави [24, с.20]. Проте в сучасній економічній теорії доходи бюджету на етапі формування та як єдина цілісна система державних фінансових ресурсів практично не вивчаються, тобто доходи бюджету, як зазначає професор Огонь Ц.Г. [11, с.106], розглядаються в основному як інструмент здійснення державних видатків, а це не дає змоги розкрити їх реальну сутність, роль і призначення. 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" [50, с.40].

Взагалі, в науковій літературі склалось неоднозначне ставлення до державних доходів. Можливі підходи до оцінки взаємозв'язку між доходами і видатками бюджету з точки зору діалектики і пріоритетності їх розвитку вперше систематизував професор Огонь Ц.Г. [11, с.109]. Тому, дещо розширивши їх,

вважаємо, що існують такі підходи:

1. *Надання пріоритету видаткам бюджету*, що бере свій початок ще з ідей А.Сміта, А.Вагнера (Буковецький А.І [24, с.76], Лебедєв В.А [24, с.73], Озеров І.Х. [40, с.43], Опарін В.М. [33, с.40], Янжул І.І. [51, с.50]). Доходи бюджету в цьому випадку розглядаються як інструмент у здійсненні видатків.

2. *Надання пріоритету доходам бюджету* як фінансової основи здійснення видатків (Огонь Ц.Г.[11, с.110; 49, с.13], Вітте С.Ю.[43, с.371], Зонненфельс І.[24, с.71], Леруа-Больє П.[24, с.72], Нітті Ф.[24, с.32], Рау К.[24, с.72], Штейн Л.[24, с.72]).

Буковецький А.І., обґрунтовуючи пріоритет видатків над доходами, зазначає: "Как и индивидуальное частное хозяйство, финансовое хозяйство имеет расходы и доходы. Но в финансовом хозяйстве не доходы, а расходы имеют решающее значение. Частное хозяйство не может истратить больше, чем у него будет доходов. Финансовое хозяйство в случаях необходимости может увеличить доходы путем изъятия необходимых средств у частных хозяйств" [24, с.100]. Озеров І.Х. та Янжул І.І. також вважають, що витрати держави мають переважне значення над доходами, оскільки державне господарство відрізняється від приватного ступенем значущості доходів і витрат у тому і іншому^{8,9}. Янжул І.І. зазначає, що незалежно від обсягу наявних ресурсів держава не в змозі відмовитись від виконання своїх

⁸ *Озеров І.Х.*: "У той час як приватна особа повинна пристосовувати задоволення своїх потреб до розміру своїх доходів, які, у цьому випадку, мають переважне значення (важливіші за витрати – авт.), цілі держави настільки високі і їх досягнення настільки необхідне для блага народу, що держава у своїй господарській діяльності повинна мати на увазі переважно досягнення цих цілей, рахуючись, звичайно, при цьому із станом своїх доходів, але не віддаючи їм у своїх поглядах першого місця. Отже, у приватному господарстві вирішальним моментом є розмір доходів, а в державному – обсяг необхідних витрат. Незалежно від обсягу наявних ресурсів держава не в змозі відмовитись від виконання своїх функцій, оскільки у протилежному випадку розхитується весь державний організм і тим наноситься суттєва шкода народному благоустрою" [40, с.43].

⁹ *Янжул І.І.*: "... в приватному господарстві витрати відіграють другорядне значення, і завдання приватного господарства – отримати якомога більше доходу, а у господарстві громадських союзів домінує значення має обсяг необхідних витрат, і тому, оскільки є необхідність у відомих витратах, держава навіть за відсутності доходів має задовольняти їх, не рідко використовуючи при цьому позики; таке незадоволення потреб може несприятливо вплинути на народний благоустрій. Отримання доходу у приватному господарстві є само по собі метою, але зводити до цього мету фінансового господарства було б вкрай нерозумно: тут накопичення коштів є тільки засобом задоволення потреб союзів громадського характеру. У минулі часи теорія і практика схилилась на користь накопичення значних фондів на випадок непередбачуваних ускладнень, але в теперішній час, хоча деякі теоретики ще схвалюють це (Вагнер), на практиці надають перевагу тому, щоб тримати цей запас фондів не в казначейських скринях, а в кишенях народу, оскільки за цих умов такий фонд використовується більш продуктивно. Державне ж казначейство намагається мати ключ у своїх руках, щоб можна було у будь-який час проникнути до цього запасного фонду; звідси намагання розробити найбільш можливу еластичну податкову систему, де підвищення ставок одразу могло б давати фіску значні кошти (прибутковий податок у Англії)" [51, с.50]

функцій, оскільки у противному випадку розхитується весь державний організм і тим наноситься суттєва шкода народному благоустрою [51, с.50]. Основним же завданням фінансової науки він вважав вивчення способів найкращого задоволення матеріальних потреб держави, тобто, переформулювавши можна сказати, - найефективнішого управління доходами бюджету.

Професор Опарін В.М. вважає, що з позицій фінансової діяльності держави головним є здійснення видатків у контексті реалізації функцій держави, а податки – лише один із способів їх фінансування. Тобто податки є вторинними відносно видатків [33, с.40]. А враховуючи, що податки нині є основним джерелом доходів бюджету, можна зробити висновок, що Опарін В.М. також надає пріоритет видаткам бюджету над доходами.

Проте Ш.Бланкарт вважає, що споконвічну тенденцію розвитку державного бюджету визначає головна мета уряду – підвищення рівня державних видатків, яке призводить до перманентного посилення тягара оподаткування [27, с.226]. А з падінням монархії та введенням урядової системи, яка спирається на парламентську більшість, рівень оподаткування та величина державних витрат стрімко зростають [27, с.226], оскільки "політики мають у своїх руках необмежені повноваження в бюджетних питаннях і не зацікавлені у скороченні витрат" [27, с.194]. Аналогічну думку висловлював Ісаєв А.О., вважаючи збагачення єдиною метою людей при владі [52, с.4]. Звичайно, держава може при необхідності або збільшити податки (але сьогодні політика уряду спрямована на зниження податкового тягара), або емітувати гроші (але це прямий шлях до розкручування інфляції), або ж отримати кредити (але це не доходи бюджету, а його фінансування і ці кошти підлягають поверненню в майбутньому, тобто це не що інше, як відстрочене фінансування за рахунок податкових надходжень, перекладання боргового тягара на майбутні покоління, про що зазначає і Кашин В.А.[53, с.121]). Отже, можливості уряду щодо задоволення безмежно зростаючих витрат значно обмежені.

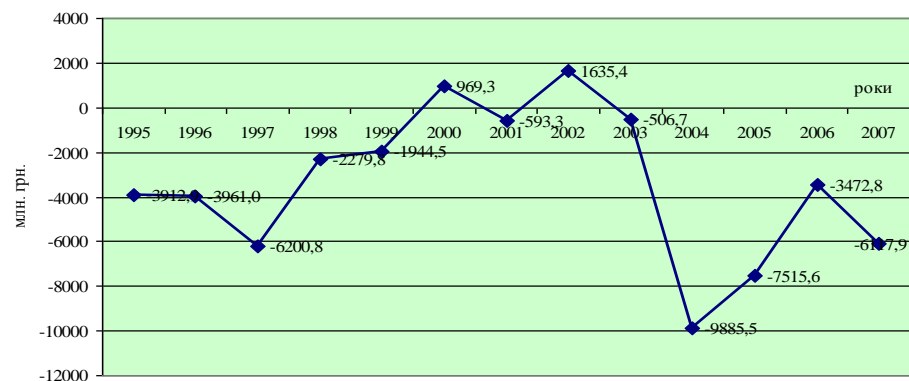
Щодо сучасного стану виконання бюджету в Україні, необхідно враховувати думку Ш. Бланкарта, який вважає, що "безрезультативним є прагнення реалізувати

принцип справедливості щодо дохідної частини бюджету, якщо цьому протидіють різного роду маніпуляції з його видатковою частиною" [27, с.206], а "принцип еквівалентності показує, якого рівня державних видатків можливо досягти і чому громадяни ухиляються від оподаткування" [27, с.220]. Декларована соціальна спрямованість бюджетної політики, яка вимагає безмежного зростання видатків і одночасне зменшення податкового навантаження на платників, та врахування негативного досвіду, коли видатки бюджету встановлювались незалежно від доходів, а доходи підганялись під необхідний рівень видатків, що негативно впливало на економіку в цілому, зумовлює необхідність надання пріоритету доходам бюджету над видатками. Звичайно, в Україні, як у соціально орієнтованій державі (хоча це ще невідомо, оскільки досі не визначено стратегію фінансової системи України), в майбутньому можна буде віддати перевагу видаткам бюджету, проте на сучасному етапі розвитку важливо досягти відповідного рівня економічного зростання, коли населення, яке в усьому світі вважається основним платником податків "стане на ноги", сформується стабільна і потужна база оподаткування, будуть розроблені і апробовані науково-обґрунтовані методи формування доходів бюджету.

На противагу думці щодо пріоритету видатків над доходами держави, Леруа Больє міркував так: "державна має потреби; для нас зараз справа іде не про те, щоб знати, які вони і якими б вони мали бути, а яким шляхом їх потрібно задовольнити з можливо більшою повнотою і з мінімальними жертвами і неприємностями для приватних осіб" [51, с.52]. Вітте С.Ю. зазначав, що "кожний порядний господар наперед визначає свої майбутні доходи і у відповідності до них встановлює розміри допустимих витрат... Тим більше очевидною є необхідність складання такого кошторису у великому господарстві держави" [43, с.371]. Вважаємо наведені погляди актуальними для України, оскільки науковці обґрунтовують необхідність правильного і ефективного управління доходами бюджету для задоволення видатків бюджету. Щоб "уряд брав стільки з доходів громадян, скільки потрібно для задоволення дійсних потреб держави, а не стільки, скільки може дати народ взагалі. В інших випадках уряд має залучати позики

"(якщо витрати значно більші і не можуть бути задоволені платежами населення)" (Тургенєв М.І.)[39, с.130], проте "...уряд повинен намагатись не робити витрат, що перевищують його доходи" [39, с.130]. Подібної думки дотримувався і Сміт А.: "Кожен податок має бути так задуманий і розроблений, щоб він брав і утримував із кишень народу якомога менше понад те, що він приносить державній скарбниці" [44, с.506].

Ми вважаємо, що у випадку, коли фінансові ресурси, мобілізовані державою, не можуть забезпечити потребу у здійсненні державних видатків на виконання конституційних зобов'язань, перевага в бюджетній політиці повинна надаватись доходам бюджету. Якщо ж потреба у здійсненні державних видатків може бути повністю забезпечена фінансовими ресурсами, то перевага надається конституційним зобов'язанням і потребам у здійсненні державних видатків. При сучасному стані виконання доходів бюджету в Україні та тривалому періоді наявності значного розміру бюджетного дефіциту (рис.1.2), стає незрозумілим таке недбайливе ставлення урядовців до дохідної частини бюджету, тим більше, що починаючи з 1999 бюджетного року в ЗУ «Про Державний бюджет України на відповідний рік» відбувається затвердження лише видатків бюджету [11; 54; 55; 56; 57; 58; 59; 60].



Примітка. Складено автором на основі звітних даних МФУ, ДКСУ та [11, с.546]

Рис.1.2. Динаміка дефіциту зведеного бюджету України у 1995-2007 роках

Тобто юридично визначено видатки бюджету як пріоритетні у здійсненні бюджетної політики шляхом затвердження їх обсягів на відповідний рік, а доходи бюджету мають "установчий" необов'язковий характер, а починаючи з 2006 р. ЗУ "Про державний бюджет на 2006, 2007 та 2008 рр." вони взагалі просто

"визначаються" [61; 62; 63]. Це, на нашу думку, створює юридичні колізії у процесі виконання бюджету і є причиною негативних наслідків у процесі управління доходами бюджету.

Тому, погоджуючись із думкою Огонь Ц.Г. [11, с.106] вважаємо, що між доходами та видатками бюджету існує діалектичний взаємозв'язок, який полягає в наступному: функціонування фінансових відносин у системі макроекономіки передбачає наявність двох головних потоків державних фінансових ресурсів: мобілізація різних видів надходжень та зарахування фінансових ресурсів у державні фонди, тобто формування державних доходів, та розподіл і використання мобілізованих ресурсів у формі державних доходів для здійснення державних видатків. Тому, як зазначає Сперанський М.М., управління як доходами так і видатками необхідно здійснювати одночасно, для чого потрібно складати і виконувати бюджет [39, с.92].

Отже, доходи одночасно мають бути залежними (їх має бути достатньо для фінансування передбачених видатків) та незалежними по відношенню до видатків (доходи бюджету мають плануватись на основі об'єктивних макроекономічних показників розвитку економіки, бути науково обґрунтованими, а видатки мають регулюватись відповідно до прогнозованих доходів). Тобто протиріччя полягає в тому, що при визначенні доходів необхідно відштовхуватись від видатків, від їх взаємозв'язку, але планувати доходи бюджету потрібно окремо, об'єктивно, регулюючи видатки залежно від доходів. Як зазначав С.І.Пловайський: "учение о государственных доходах составляет главную часть финансовой науки, но последняя не может игнорировать и государственных расходов" [24, с.101]. Доходи бюджету одночасно є орієнтиром в організації бюджетного процесу, визначенні його напрямів та фінансовою основою здійснення видатків.

Важливим етапом у дослідженні доходів бюджету як об'єкту управління є визначення їх сутності та взаємозв'язку з доходами держави, оскільки необхідно чітко розрізняти доходи бюджету і доходи держави. Розмірковування з цього приводу наведені в додатку Д. Серед проаналізованих нами дефініцій доходів бюджету (додаток Д.1) найбільш повним є визначення професора Огонь Ц.Г.,

оскільки він доходи бюджету розглядає як цілісну систему, що є коректним з точки зору управління: **доходи бюджету** це цілісна єдина система специфічних фінансових відносин, які функціонують в умовах розподілу і перерозподілу ВВП з метою формування державних фінансових ресурсів і здійснення видатків на виконання конституційних повноважень [11, с.158].

Виходячи із проведеного на основі додатку Д.1 аналізу вважаємо, що доходи бюджету є єдиним цілісним організмом, у якому всі елементи взаємопов'язані, тому неможливо керувати системою доходів бюджету, не знаючи всієї сукупності цих взаємозв'язків, їх спрямованості і характеру, рівня кореляційної залежності. У фінансах взагалі неприпустимо приймати певні рішення з окремих питань, не враховуючи їх наслідки для всієї системи. Згідно з діючою в Україні бюджетною класифікацією [64] доходи бюджету складаються із трьох складових: сукупні доходи, офіційні трансферти та державні цільові фонди. Згідно Бюджетного кодексу України доходи бюджету поділяються на податкові, неподаткові, доходи від операцій з капіталом та офіційні трансферти [65, стаття 9]. Із вищенаведеного чітко простежується невідповідність у виділенні складових доходів бюджету між двома основними документами у бюджетній сфері. Тому *об'єктом управління доходами бюджету* вважаємо сукупні доходи, які в свою чергу поділяються на поточні доходи (податкові та неподаткові), доходи від операцій з капіталом, офіційні трансферти та державні цільові фонди. Наш вибір зумовлений тим, що склад доходів згідно бюджетної класифікації відображає усі елементи системи, і у подальшому в роботі ми оцінимо всі існуючі джерела доходів бюджету в Україні з точки зору саме управління ними і на основі аналізу визначимо доцільність тих чи інших доходів у бюджетній системі, оскільки, наприклад, податкові надходження згруповані у шість груп залежно від джерела одержання доходу, проте не всі вони застосовуються в Україні і не всі мають суттєве бюджетне значення.

Взагалі, в економічній літературі доходи бюджету та їх джерела класифікуються за цілим рядом ознак (додаток Д.2). Як слушно вважає професор Огонь Ц.Г. [11, с.178], можна дискутувати стосовно доцільності виділення тієї чи іншої ознаки, але кожна з них певною мірою характеризує доходи бюджету як

окрему складову специфічних фінансових відносин, що дозволяє більш повноцінно зрозуміти їх системний зміст та призначення на кожному етапі суспільного розвитку.

Тому наступним етапом нашого дослідження буде визначення структури доходів бюджету, яка щонайбільше сприяє ефективному управлінню.

Слід зазначити, що в літературі доходи бюджету в основному поділяються на податкові та неподаткові, про що зазначають Огонь Ц.Г. [11, с.178], Іванов Ю.Б., Тищенко А.М. [66, с.16], проте основна увага приділяється вивченню саме податкових доходів бюджету, а неподаткові практично ігноруються науковцями. Для управління доходами бюджету важливо вивчати всі без винятку види доходів, особливо враховуючи тенденцію останніх років до зростання частки неподаткових доходів бюджету у загальній їх сукупності. Така тенденція негативно оцінюється економістами, оскільки у більшості країн світу бюджети формуються в основному за рахунок податкових надходжень, але все ж таки із неподатковими доходами не можна не рахуватися взагалі. До того ж такі загальнодержавні податки і збори, як державне мито, рентні платежі, збори за використання радіочастотного ресурсу України, у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, за забруднення навколишнього природного середовища, визначені ст. 14 ЗУ "Про систему оподаткування" [67], відповідно до діючої бюджетної класифікації належать до неподаткових доходів бюджету.

Структура державних доходів з початку ХХ ст. до сьогодні не надто змінилась й включає доходи від державного майна, податки, акцизи, мита. Пішли в історію як застарілі терміни "домени" і "регалії". Змінилось лише співвідношення між різними видами звичайних державних доходів на користь податків, які перетворились на їх головне джерело [24, с.96]. Отже, сьогодні більшість країн світу і Україна в тому числі використовують практично один і той же, як зазначають Вишневецький В.П., Веткін А.С. [68, с.120], Тищенко А.Н., Іванов Ю.Б. [66, с.126], Суторміна В.М [69, с.84] перелік випробуваних часом та таких, що довели своє теоретичне і практичне значення податків, до яких відносяться прибуткові податки з громадян і підприємств, податки на товари і послуги у формі

ПДВ, специфічних акцизів та митних платежів, відрахування на обов'язкове соціальне страхування та податок на майно.

Ще з XVIII ст., про що, зокрема, зазначає професор Мітіліно М.І. [50, с.68], податки поділяються на прямі¹⁰ та непрямі¹¹. Таку класифікацію ми виявили у більшості опрацьованих нами літературних джерел [40, с.253; 46, с.177; 50, с.68; 51, с.269; 70, с.9], проте немає однозначної точки зору щодо того, які з них мають переважати у доходах бюджету. Озеров І.Х. вважає поділ податків на прямі і непрямі умовним і пропонує наступну класифікацію: податки на споживання, податки на володіння, податки на обіг, але цю класифікацію він також вважає недосконалою. [40, с.253]. Тому, погоджуючись із думкою Янжула І.І., що "устанавливаемая для практических целей классификация в бюджетах до крайности несовершенна, объясняется существующими в каждой стране особенностями её податной системы и поэтому отличается чрезвычайным разнообразием и совершенно не пригодна для научных целей" [51, с.265], вважаємо, що необхідно усі існуючі джерела доходів бюджету, як податкові, так і неподаткові поділити у певні групи з точки зору саме управління ними, а для цього потрібно:

1. Виокремити певні критерії, яким мають відповідати доходи бюджету та їх джерела для забезпечення дієвого управління ними;
2. Визначити, які джерела доходів бюджету існують сьогодні та встановити їх відповідність встановленим критеріям;
3. Розподілити доходи бюджету у певні групи залежно від ступеня складності в управлінні ними;
4. Розробити стратегії управління для кожної групи доходів.

Вважаємо, що критеріями для розподілу доходів з метою управління є наступні: легкість та точність визначення джерела доходу, можливість точного визначення об'єкта оподаткування та його оцінки, можливість приховати джерело доходу від оподаткування (для податків), розмір затрат на адміністрування та

¹⁰ прихильники прямих податків: Жд.Локк, К.Маркс, Ф.Лассаль, І.Янжул, А.Ісаєв, Д.Львов, Бодільяр, П. Буагільбер, С.Л.П.Вобан.

¹¹ прихильниками непрямих податків: Ж.Боден, Г.Гоббс, В.Петті, Д.Юм, Зонненфельс, Ш.Монтеск'є

контроль за сплатою податків та мобілізацію доходів до бюджету, легкість контролю за джерелом доходу, легкість планування та прогнозування розміру надходжень і джерела доходу, затратність у стягненні, рівень залежності джерела доходу від динаміки ВВП, ризик у процесі виконання доходів бюджету та інші фактори. Простими в управлінні можна вважати ті доходи, витрати на планування, адміністрування та контроль за якими є по можливості низькими, які важко приховати, та які забезпечують стабільні і прогнозовані надходження. Визнаний економіст минулого Ісаєв А.О. вважає, що доходи бюджету мають бути по можливості стійкими, тобто постійними, та не піддаватись коливанням, бути стабільними [46, с.194]. Тому основу формування доходів бюджету мають становити стабільні доходи. При управлінні доходами бюджету важливо також враховувати складну систему відносин між платниками і державою, вплив податкового боргу, ВЕЗ, ризиків, податкових пільг.

Отже, враховуючи ці критерії, доходи бюджету можна поділити на такі великі групи (рис. 1.3):

1. залежно від ступеня складності управління	1.1 прості в управлінні (досить точні в прогнозуванні, мобілізуються вчасно і в повному обсязі, легкі в контролі) (+)
	1.2 складні в управлінні (важко спрогнозувати, надходження нестабільні, витрати на адміністрування та контроль досить високі) (-)
2. залежно від їх значення для бюджету	2.1 фіскально ефективні (бюджетоутворюючі податки; неподаткові платежі із часткою більше 3%) (+)
	2.2 мають незначне фіскальне значення (їх частка менше 2-3% сукупних доходів бюджету або 3-5% податкових доходів) (-)

Рис. 1.3. Групування доходів бюджету з метою управління

Залежно від того, яким ознакам відповідає кожен окремий вид доходу, необхідно і здійснювати управління ним. Для зручності, групування видів доходів можна зобразити на нижченаведеній матриці (рис.1.4), з якої видно як потрібно управляти певним видом доходу, залежно від його місця розташування в цій матриці: вилучити, приділяти більше уваги, залишити без змін тощо.

Отже, якщо дохід легкий в управлінні і має істотне фіскальне значення, то звісно він має залишитись у структурі доходів; якщо вид доходу має велике фіскальне значення, але складний в управлінні, йому слід приділяти більше уваги,

але до того моменту, доки затрати на управління (планування, мобілізацію і контроль) не перевищують надходження від нього, у протилежному випадку його доцільно вилучити із структури доходів бюджету. Аналогічно і з доходами, які легкі в управлінні, але мають незначні надходження в бюджеті. Їх доцільно залишати в структурі доходів доти, доки надходження від них будуть більшими за певний критичний мінімум (наприклад, 1-2%), якщо ж вони менші, то доцільніше їх або об'єднати з подібними, або вилучити і не переобтяжувати бюджет дрібними доходами. Якщо ж дохід є складним в управлінні і до того ж немає фіскального значення, його доцільно видалити із структури.

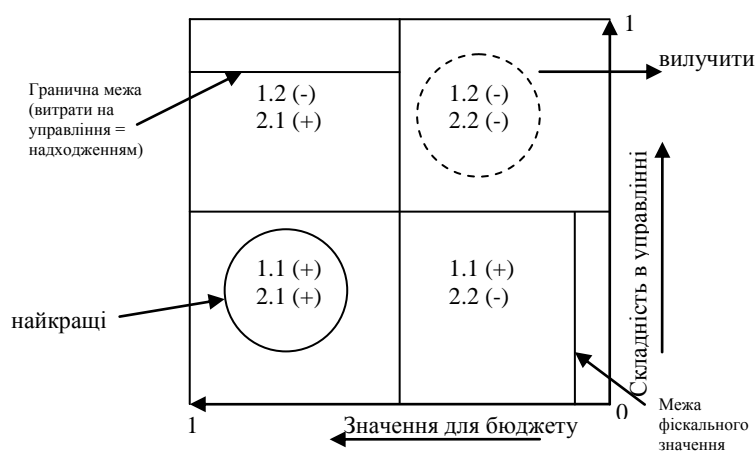


Рис. 1.4. Матриця розподілу доходів бюджету залежно від їх значення для бюджету та складності в управлінні.

Наступним кроком дослідження буде вивчення ставлення науковців до окремих видів доходів бюджету та об'єктивних причин становлення сучасної системи доходів. Розмірковування з цього приводу наведено в додатку Е.

Підсумовуючи результати проведеного на основі додатка Е аналізу можна сказати, що з точки зору наповнення бюджету та управління його доходами наявність у його структурі лише прямих податків призводить, за розрахунками деяких економістів [71, с.16], до втрат 35-40% дохідної частини бюджету при рості цін за інфляції на 25-30% щомісяця. В цьому разі витрати зростають швидше ніж доходи, а ПДВ зменшує цей ефект, до того ж непрямі податки дозволяють збільшити доходи бюджету через оподаткування тіньових доходів, оскільки оподатковують витрати та падають на всі джерела доходів платників, що є актуальним для України. Непрямі податки легше законодавчо оформити та зібрати,

тому на перехідному етапі ці податки можуть мати серед джерел доходів бюджету більше значення, ніж це має бути в перспективі. Тому ми вважаємо, що найближчим часом основу податкової системи України будуть становити непрямі податки, і лише в стратегічному напрямі реформування податкової системи України, можливо, в її основу будуть покладені прямі податки. Подібної точки зору дотримуються Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. [72, с.129], Бурковський В. та Соколовська А.М. [73].

Взагалі, досліджуючи переваги та недоліки конкретних форм оподаткування, фінансова наука дійшла висновку, що лише поєднанням прямого і непрямих оподаткування можна побудувати податкову систему, що відповідає фіскальним інтересам держави та економічним інтересам платників, за що виступали А.Сміт, Д.Рікардо, А.Шеффле, А.Маршалл, А.Пігу, М.Фрідман, М.Тургенєв [72, с.34].

Зважаючи на вагомість податкових надходжень у формуванні доходів бюджету, не слід ігнорувати й неподаткові платежі. Так, у Колумбійській енциклопедії (США) зазначається, що найважливішим джерелом державних доходів є податки, а крім них певне значення має продаж державного майна і прав, а також процентні облігації [33, с.23]. Звісно, з еволюцією держави, появою нових видів діяльності, нових джерел доходів населення, а особливо з переходом до капіталізму, неподаткові доходи, або доходи від державної власності вже не забезпечують всі зростаючі потреби суспільства, тому податки перетворились сьогодні, як зазначає Соколовська А.М., не просто на постійне джерело, а на основне джерело державних доходів [74, с.48]. Разом з тим, як слушно зазначає Мітіліно М.І., "за новітнього часу податки разом з іншими джерелами прибутку не можуть уже встигати за безупинним зростанням державних видатків..." [50, с.41]. Саме тому необхідно навчитися ефективно управляти державними суспільно-правовими (податковими) та приватноправовими доходами (неподатковими).

Кращим джерелом доходів держави Х. Шлепер вважав домени [24, с.40], які Янжул І.І. та Озеров І.Х. [40, с. 79] визначали як державне майно, метою якого є приносити дохід скарбниці [51, с.93], і до яких відносили: 1) будь-яку землю, що призначається для культури, 2) ліси, 3) речові права на користування приватним

майном, 4) різні капітали, що належать уряду [51, с. 95], зазначаючи, що на практиці за своєю дохідністю мають значення лише перші дві категорії, тобто земля і ліси. Сміт А. же вважав, що державна власність не приносить значних доходів, хоча визнавав, що держава може отримувати доходи від використання власного капіталу або здаючи його в позику, від камеральної, торгівельної діяльності, інколи – як відсоток за власний капітал, але ці джерела не забезпечують значні надходження коштів. Подібної точки зору дотримувався і Вітте С.Ю. [43, с.369].

Професор Янжул І.І. виділяє три способи управління державним майном [51, с.97]: безпосередня казенна адміністрація; адміністрація з дорученням; оренда (найдосконаліша форма управління). Тому, на відміну від Сміта А., який виступав за продаж державного майна, оскільки вважав, що держава не в змозі ефективно ним управляти, Янжул І.І. пропонував, щоб "держава по можливості утримувала домени у своїх руках і відчужувала їх лише при крайній потребі і з великою обережністю, при цьому бажано, щоб відчуження відбувалось не інакше як маленькими частками і переважно не у власність, а у спадкове користування"[51, с.97].

Взагалі, погоджуючись із думкою Озерова І.Х., вважаємо, що "задачею чистої фінансової науки є показати не те, як потрібно управляти доменами, а як і чому саме у цій формі у даний час здійснюється їх експлуатація, і яку роль і чому домени відіграють у ту чи іншу епоху" [40, с.79], тобто чому саме неподаткові доходи бюджету мають такий розмір в бюджеті України. Пояснити це можна недосконалістю системи адміністрування і планування податкових надходжень, наявністю значного розміру заборгованості перед бюджетом тощо. Сьогодні неподаткові надходження фактично виконують функцію балансування відсутності податкових надходжень, мобілізувати необхідний обсяг яких достатньою мірою держава не завжди має можливість через обмеженість розмірів об'єктів оподаткування [75, с.39; 76, с.663]. Динаміка структурних змін у доходах бюджету України свідчить про існування тенденції щодо підвищення ролі неподаткових доходів, які в останні роки складають близько 1/4 всього обсягу доходів бюджету.

Вважаємо, що така ситуація характеризує низький рівень діяльності податкових органів у процесі мобілізації податків до бюджету, свідчить про недосконалість існуючої системи оподаткування та низьку фінансову дисципліну та свідомість платників. Не одержуючи необхідної суми податків, держава змушена вишукувати інші джерела формування доходів і перш за все у формі неподаткових надходжень. Іголкін І.В. вважає, що оскільки частка податкових надходжень у доходах бюджету зменшується, у той час як неподаткові доходи зростають, то державний вплив на економіку має більше комерційний, аніж регулювальний характер [77, с.19]. Отже, хоч бюджет формується за рахунок податкових платежів, але раціональне використання системи неподаткових платежів залишається важливим резервом зростання доходів бюджетів [78, с.70].

Адміністративні штрафи та інші санкції, які належать до неподаткових доходів, є виключним джерелом доходів держави. Остання не повинна зловживати таким джерелом і прагнути збільшення цих надходжень шляхом упередженого ставлення контролюючих органів до суб'єктів, що перевіряються. Якщо зменшуються надходження за рахунок зміцнення законності і підвищення правосвідомості громадян, то держава повинна сприяти цьому прогресу.

Виходячи із проведеного вище та у додатку Е аналізу, на рис. 1.5 наочно зображено умовний розподіл доходів бюджету залежно від фіскального значення і ступеня складності в управлінні.

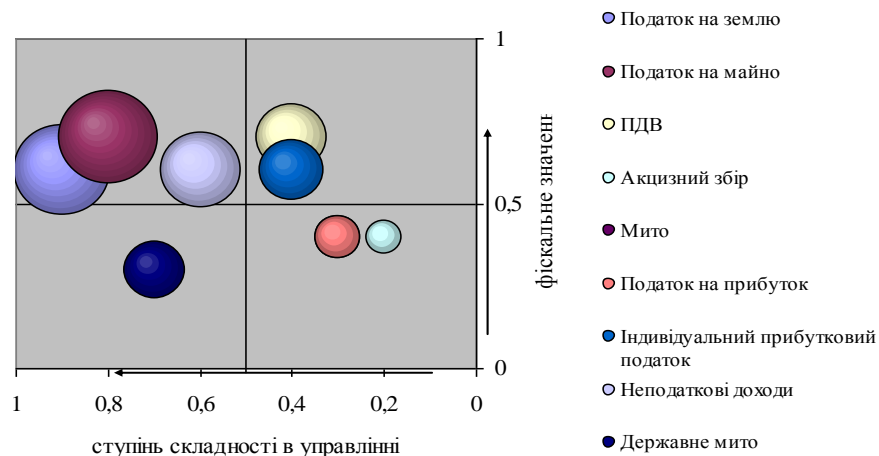


Рис. 1.5. Розподіл доходів бюджету за фіскальною роллю та ступенем складності в управлінні

Отже, за наростанням ступеня складності в управлінні, доходи бюджету можна представити у такій послідовності: податок на землю, майновий податок, індивідуальний прибутковий податок, податки на споживання (ПДВ, мито, АЗ), податок на прибуток, неподаткові доходи. Проте за фіскальним значенням послідовність буде іншою. При цьому можна констатувати, що складніші в управлінні види доходів посідають вагоме місце в бюджеті. Це вимагає структурної перебудови системи доходів бюджету, а відтак обґрунтування підходів та критеріїв структуризації. Це питання буде розглянуто далі.

1.3 Авторський підхід до структуризації доходів бюджету України

Ефективність управління системою доходів бюджету значною мірою залежить від структурної побудови самої системи, оскільки оптимальна структура є запорукою реального планування і повноти виконання доходів бюджету.

І в наукових дослідженнях, і в прагматичній сфері структура доходів бюджету визначається за даними фактичних надходжень. Отже, вона є результатом діяльності платників зі сплати податків та уповноважених державних органів з мобілізації платежів. Практично ця структура зберігається при плануванні доходів на наступний рік. Слід підкреслити, що науковці неодноразово звертали увагу на недосконалість структури доходів бюджету, зокрема, в частині податкових платежів, і необхідність її оптимізації [11, с.408]. Родіонова І.Ф., Бурлай Т.В. підкреслювали важливість побудови нової моделі доходів бюджету [79]. Проте реальних кроків щодо побудови оптимальної структури, обчислення конкретних співвідношень зроблено не було. Йдеться про те, що спочатку треба побудувати систему, основу якої складала б фіскально надійні та прості в адмініструванні доходи, і потім управляти нею та забезпечувати повноту надходжень при виконанні.

Перш ніж обґрунтувати кількісні параметри структури, слід визначитися із логікою побудови системи доходів, виокремити групи доходів та їх склад. Наша ідея ґрунтується на тому, що види доходів бюджету мають різну фіскальну значимість і ступінь складності в управлінні з позицій їх мобілізації і контролю. Особливо яскраво це проявляється стосовно податкових платежів. Згідно чинного законодавства, об'єктом оподаткування в Україні є всі джерела доходів, які були виділені ще А. Смітом, а саме: земля (плата за землю), капітал (податок на прибуток підприємств, податок з доходів фізичних осіб у частині оподаткування підприємців – фізичних осіб); праця (ПДФО). Крім того, всі три групи доходів як об'єкти споживання оподатковуються непрямими податками (ПДВ, акцизний збір, мито). Кожний із зазначених об'єктів має різні масштаби, різний рівень стабільності як з позицій приховування, заниження, так і отримання взагалі. Це, в свою чергу, впливає на характеристики доходів з позицій менеджменту.

Для структуризації доходів бюджету України з точки зору управління ними вважаємо за доцільне використати як економіко-математичний аналіз, так і експертні методи, оскільки не всі особливості доходів бюджету можуть бути враховані за допомогою формул. Залучені експерти вказуватимуть ступінь відповідності окремого доходу бюджету певним критеріям в заданій шкалі порівнянь. На основі аналізу рішень експертів буде будуватись так звана *"матриця управління доходами бюджету"*.

Безпосередній аналіз доходів зведеного бюджету України і розподіл їх на групи відповідно до запропонованої нами у пп. 1.2 матриці здійснюватимемо на основі звітних даних МФУ (додаток Ж) за критеріями, які зображені на рис. 1.6. Це далеко невичерпний перелік критеріїв і на практиці можуть застосовуватись і інші, такі як частка витрат на адміністрування окремого податку або питома вага витрат на мобілізацію певного джерела доходу у його надходженнях до бюджету та інші, проте через обмеженість доступу до такої інформації, ми зосередимо увагу на більш загальних показниках.

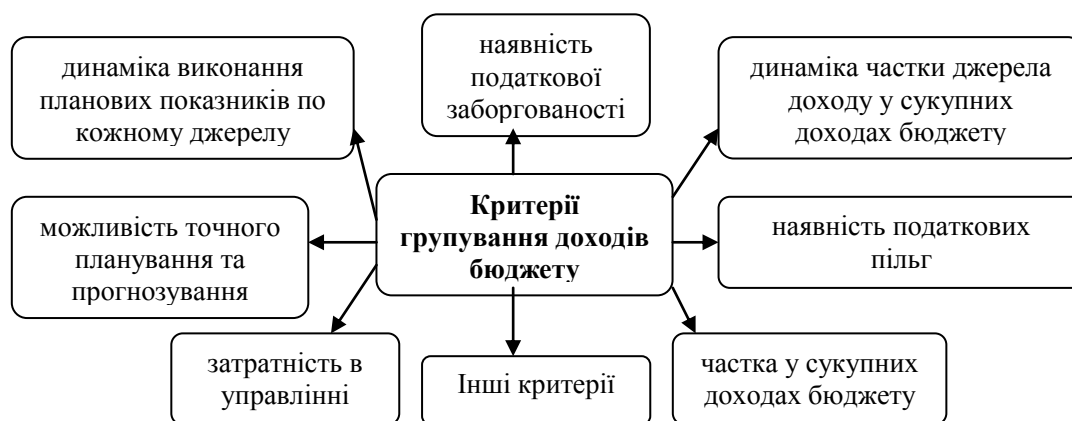


Рис. 1.6. Критерії групування доходів бюджету з метою управління

На основі виділених нами критеріїв визначимо рейтинги для кожного джерела доходів, здійснимо їх рейтингову оцінку на основі запропонованої шкали порівнянь та згрупуємо види доходів бюджету залежно від ступеня складності управління ними на осі в діапазоні від 0 до 1, тобто від умовно найскладніших до умовно найпростіших в управлінні, та від їх значення в наповненні дохідної частини бюджету на іншій осі (також в діапазоні від 0 до 1) залежно від часток у структурі. Ми використали поняття "умовно найпростіші" та "умовно найскладніші" в управлінні, так як у сфері доходів бюджету важко, та навіть нереально визначити абсолютно прості чи абсолютно складні з точки зору управління доходи. Сьогодні кожне джерело доходів є складним в управлінні саме по собі. Ми можемо лише порівняти складність управління, наприклад, ПДВ відносно складності управління надходженнями від власності та підприємницької діяльності.

Визначимо рейтинги, за допомогою яких проводитимемо групування доходів бюджету з метою управління. Серед рейтингів, які на нашу думку мають суттєве значення в оцінці доходів, доцільно виділити:

Рейтинг 0 (P0 – умовне позначення), який характеризує структуру статей доходів зведеного бюджету, яка склалася на сьогодні. Даний показник важливий, оскільки на його основі групуватимуться доходи за їх фіскальним значенням для бюджету, а також для наочності визначатиметься розмір окремого виду доходу порівняно з іншими видами у загальній структурі доходів бюджету. Для даного рейтингу доцільно визначити наступну шкалу: якщо частка окремого доходу у

зведеному бюджеті знаходиться на рівні 0-1%, присвоюємо значення рейтингу - "1", 1-3% - "2", 3-5% - "3", 5-10% - "4", 10-20% - "5", більше 20% - "6".

P1: характеризує рівень відхилення середнього показника виконання плану за останні п'ять років від 100%. Він свідчить про можливість якісного і точного планування та мобілізації доходів. Так, якщо виконання плану за останні 5 років становило в середньому 100%, то присвоюємо найвищий рейтинг "5", якщо рівень виконання плану коливався на рівні $\pm 1\%$, то присвоюємо рейтинг "4", якщо $\pm 3\%$ - рейтинг "3", $\pm 5\%$ - "2", $\pm 10\%$ - "1", більше $\pm 10\%$ - "0". Слід зазначити, що Огонь Ц.Г. вважає допустимим виконання планових показників в діапазоні $\pm 1\%$ [11, с.408]. Дійсно, така похибка є досить незначною, якщо враховувати наявність тіньової економіки та змінність темпів росту ВВП, проте з метою групування вважаємо за доцільне таким джерелам присвоювати дещо нижчий рейтинг, оскільки це свідчить про труднощі у визначенні точних планових показників.

P2 відповідає на питання: Чи перевиконувались в основному планові показники за п'ять останніх років? Якщо так, то присвоюємо рейтинг "1", ні – "0". Даний рейтинг свідчить про недооцінку або переоцінку джерел доходів у відповідних періодах, що характеризує недостатньо високу якість прогнозування та планування. Проте з фіскальної точки зору більш сприятливим є факт недооцінки, саме тому перевиконанню плану ми присвоїли значення 1.

P3 характеризує динаміку виконання планових показників. Так, якщо вона має тенденцію до зростання, то присвоюємо рейтинг "3", до зниження – "1", а якщо неможливо точно визначити, тобто динаміка то зростає, то спадає – "2".

P4 характеризує загальну динаміку окремих джерел доходів бюджету. Якщо вона з року в рік зростає, присвоюємо рейтинг "3", спадає – "1", чітку тенденцію важко виявити – "2".

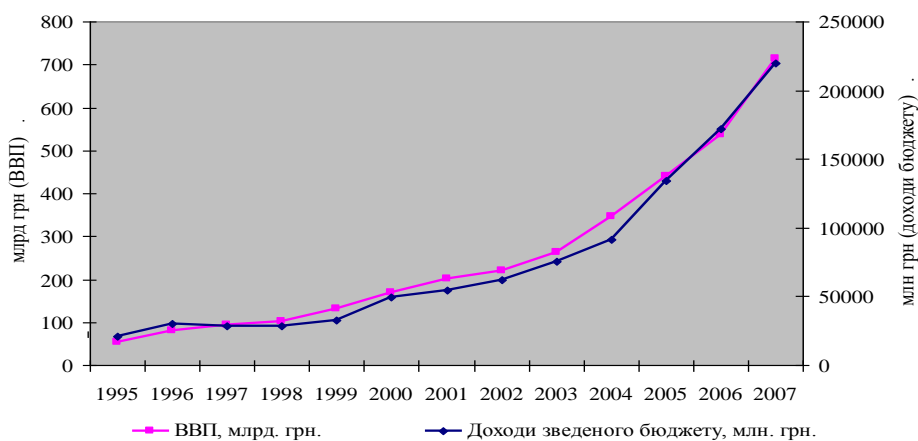
P5 відповідає на питання "чи є складним контроль за мобілізацією доходів до бюджету?". Відповідь на це питання є важливою, але за відсутності статистичної інформації доцільно використати експертне судження. Тобто, якщо експерт, базуючись на своєму досвіді, вважає, що контроль за даним джерелом є досить простим, присвоюємо рейтинг "3", складним - "1", а якщо важко точно сказати -

"2". Дане судження може базуватись на усвідомленні проблем, що існують у процесі планування та мобілізації окремого джерела до бюджету, наявності заборгованості до бюджету та фактів ухилення.

Р6 певним чином впливає із Р5 та відповідає на питання "чи легко приховати джерело доходу або об'єкт оподаткування?". Цей рейтинг також базується на експертній думці та характеризує складність управління саме на етапах мобілізації та контролю. Якщо джерело доходу легко приховати, то присвоюємо рейтинг "1", якщо ж ні, то - "2".

Р7 виявляє необхідність значних витрат на мобілізацію окремих джерел до бюджету. Цей показник доцільно визначати на основі звітної інформації ДПАУ, проте за відсутності останньої у нашому розпорядженні, ми будемо виходити із власного суб'єктивного досвіду (виступатимемо у ролі експерта). Так, якщо відомо, що даний дохід легко приховати, існує податкова заборгованість, різні пільги, планові показники періодично не виконуються, складно здійснити планування, мобілізацію та контроль, а самі надходження є нестабільними, то такий дохід можна вважати затратним і присвоюємо йому рейтинг "1", в протилежному випадку – "3". Якщо ж важко визначитись із точною оцінкою, то присвоюємо рейтинг "2".

Р8 показує залежність доходу від ВВП. На перший погляд може здатись, що застосування даного рейтингу є недоцільним, оскільки, як відомо, не всі доходи бюджету залежать від ВВП, чим пояснюється відхилення у їх динаміці, що наочно видно з рис. 1.7.



Примітка. Складено автором на основі даних МФУ та ДКСУ

Рис. 1.7. Динаміка доходів зведеного бюджету та ВВП

Разом з тим, якщо дохід залежить від ВВП, то його легше спланувати, базуючись на темпі росту ВВП, але існує і ризик недовиконання у результаті завищення очікуваного розміру ВВП або уповільнення темпів його зростання та інших чинників. Проте в цілому вважаємо такі доходи більш прогнозованими, тому присвоюємо рейтинг "2". Доходи ж, які не залежать від динаміки ВВП мають рейтинг "1".

P9 показує чи є джерело доходів бюджету вичерпним в майбутньому. Цей показник стосується в основному неподаткових платежів. Важливість даного показника зумовлена потребою завчасного передбачення можливості зникнення джерела доходу, а також врахування цього факту при плануванні та прогнозуванні. Завищення планових показників по джерелах доходів, що мають тенденцію до вичерпання, неодмінно призведе до невиконання плану та ускладнить управління взагалі. Тому для різних джерел доходів у цьому випадку необхідно застосовувати різні підходи з метою якнайефективнішого управління. Так, якщо в майбутньому існує можливість зникнення джерела доходу, присвоюємо рейтинг «1» (зокрема операції з капіталом, продаж земельних ресурсів); якщо джерело невичерпне, то – «2».

P10 характеризує динаміку змін в структурі доходу, яка в свою чергу характеризує стабільність джерела доходу протягом певного періоду. Так, якщо динаміка не змінюється, то джерело є стабільним (присвоюємо рейтинг "4"), якщо зростає – "3", спадає – "1", важно визначити (періодично зростає і спадає) – "2".

Звичайно, це далеко невичерпний перелік рейтингових оцінок та критеріїв, на основі яких можна здійснювати аналіз та групування доходів бюджету, проте у нашому дослідженні ми обмежимося ними.

Використовуючи вищенаведені рейтинги та звітну інформацію МФУ (додаток Ж), ми здійснили розрахунки (додаток З) та присвоїли кожному джерелу доходів бюджету бали за рейтингами P0-P10, а також розрахували сукупну рейтингову оцінку (РС) і визначили питому вагу окремого доходу у сукупних доходах бюджету (табл. 3.1 у додатку З). Чим вищий показник РС, тим легше управляти даним джерелом, і навпаки.

РС розрахована за формулою: $PC = \sum_{i=0}^{10} P_i$, де i – номер рейтингу

Згруповані нами у табл. 3.2 дані свідчать, що місцеві податки та ПДВ із імпортованих на територію України робіт і послуг забезпечують менше 0,001% доходів бюджету, тобто практично не мають значення для бюджету, тому ми не будемо їх ґрунтовно досліджувати.

На основі отриманих у результаті розрахунків даних, побудовано зведену таблицю взаємозалежності рейтингів (табл. 1.2), у якій кожному значенню сукупної рейтингової оцінки та діапазону питомої ваги доходів у сукупних доходах бюджету присвоєно значення від 0 до 1 для подальшої побудови матриці розподілу доходів.

Таблиця 1.2

Зведена таблиця рейтингової оцінки доходів бюджету з метою управління

Групування за ознакою ступеня складності управління доходом		Групування за ознакою значення доходу у сукупних доходах бюджету	
Сукупна рейтингова оцінка (РС)	Значення по осі У (від 0 до 1)	Частка доходу у сукупних доходах бюджету, %	Значення по осі Х (від 0 до 1)
30	1	0-0,001	0,01
28	0,92	0,001-0,005	0,05
26	0,85	0,005-0,01	0,1
25	0,78	0,01-0,03	0,15
24	0,71	0,03-0,06	0,2
23	0,64	0,06-0,1	0,25
22	0,57	0,1-0,3	0,31
21	0,5	0,3-0,5	0,37
20	0,43	0,5-1,0	0,43
19	0,37	1,0-2,0	0,5
18	0,31	2,0-4,0	0,6
17	0,25	4,0-7,0	0,7
16	0,19	7,0-12,0	0,8
15 і менше	0	12,0-15,0	0,9
		15,0-23,0	1

Примітка: побудована автором на основі даних додатків Ж, З.

Результати розрахунків та групування даних наочно зображені на діаграмі (рис. 1.8), на якій діаметр куль відповідає середньому значенню частки надходжень відповідних доходів у сукупних доходах бюджету.

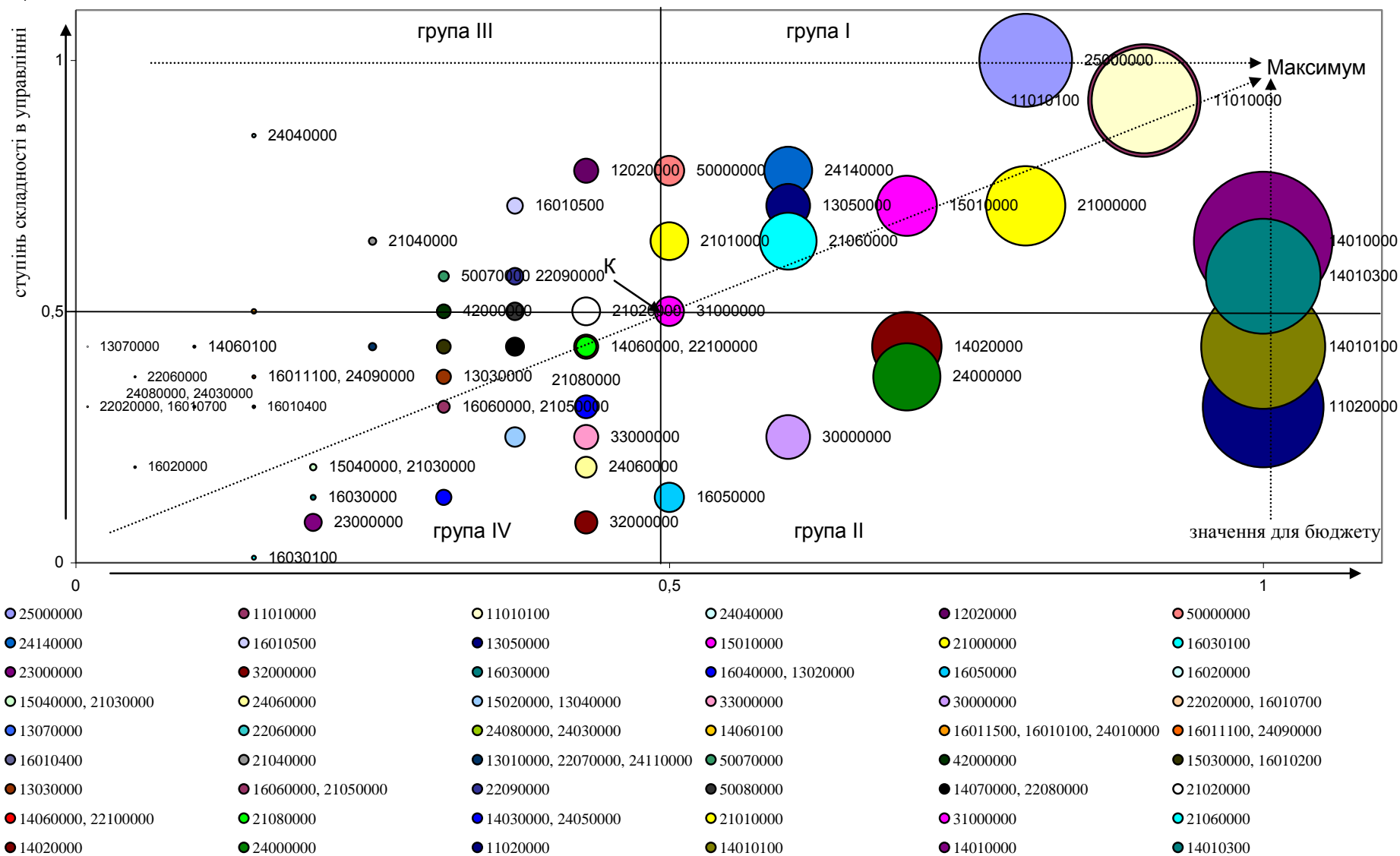


Рис. 1.8. Розподіл доходів бюджету залежно від складності управління ними та значення для бюджету

Примітка: для зручності на рис. 1.8 замість назв статей наведені коди бюджетної класифікації доходів бюджету

Як видно з рис. 1.8, діаграма поділена на чотири рівні області:

- по осі X від 0 до 1 розташовані доходи залежно від їх фіскального значення для бюджету (0 – мінімальне значення, 1 – максимальне);
- по осі Y розташовані доходи залежно від ступеня складності управління ними (0 – характеризує найскладніші, а 1 – найпростіші в управлінні джерела).

З діаграми чітко видно, що найбільша кількість видів доходів Зведеного бюджету України знаходиться у площині квадрата (0; 0,5; К; 0,5), що характеризує найбільш складні з точки зору управління джерела доходів, які до того ж не мають істотного фіскального значення; та площині квадрата (К; 0,5; 1; 0,5), що характеризує досить прості в управлінні та фіскальнозначимі доходи бюджету.

Таким чином, на основі проведеного аналізу і групування, доходи бюджету в Україні з метою управління можна поділити на чотири групи:

Група I. До цієї групи належать найкращі з точки зору управління та значення для бюджету доходи. Ці доходи не потребують значних затрат на управління, а саме на планування, мобілізацію та контроль, і одночасно мають суттєве фіскальне значення, забезпечуючи тим самим високі надходження до бюджету. Так, кожне джерело в цій групі забезпечує від 3 до 23% доходів зведеного бюджету, і чим вищий цей відсоток, тим ближче даний дохід знаходиться до 1 (максимуму) по осі x. Бюджет, в якому більшість джерел знаходяться в діапазоні [0,5-1; 0,5-1], можна вважати умовно ідеальним.

Група II. Доходи, які згідно розподілу потрапили до цієї групи, також забезпечують досить високі надходження до бюджету, як і доходи групи I, але їх особливість полягає у більш високому ступені складності управління ними, порівняно з доходами груп I та III. Труднощі можуть виникати або окремо на певному етапі управління, наприклад на етапі планування або мобілізації, або ж на всіх етапах одночасно. Складність управління характеризується також наявністю заборгованості, необхідністю постійного контролю для забезпечення своєчасної та повної мобілізації коштів до бюджету, легкістю приховання джерела оподаткування (для податків), наявністю неточних прогнозів, які постійно не виконуються. Такі доходи також доцільно залишити в бюджеті через їх фіскальне

значення, проте на них потрібно зосереджувати більше уваги та витратити більші ресурси при управлінні, а особливо на етапі контролю. До тих пір, поки надходження від окремих доходів групи II перевищують витрати на їх управління, їх доцільно залишити у структурі доходів бюджету, в іншому випадку - вилучити. Можливо, за умови зміни механізму управління цими доходами, вони зможуть перейти у групу I. Тобто цим доходам необхідно постійно приділяти більше уваги, визначати коефіцієнт затратності управління, а також розробляти нові та покращувати існуючі механізми управління окремо кожним видом доходу.

Група III. До цієї групи належать доходи, які досить прості в управлінні, як і доходи групи I, але які не мають істотного фіскального значення для бюджету. З рис. 1.8 видно, що більшість доходів цієї групи знаходяться на відрізку $[0,25-0,5]$ по осі x . Тому, враховуючи постійний дефіцит бюджетних ресурсів, навіть незначні надходження до бюджету від досить простих в управлінні видів доходів спонукають до того, щоб їх залишити у структурі доходів бюджету саме через відносну простоту в управлінні ними. Але знову ж таки, якщо за певних умов їхнє фіскальне значення знизиться, або ж ускладниться управління ними, тобто дохід перетне певну граничну межу, його також доцільно було б вилучити із структури доходів, щоб не переобтяжувати його дрібними доходами.

Група IV. Цю групу можна вважати критичною. Вид доходу, який потрапив до цієї групи доцільно було б вилучити із структури доходів бюджету, оскільки це затратні в управлінні доходи, які до того ж практично не мають фіскального значення для бюджету, забезпечуючи менше 1% сукупних доходів зведеного бюджету. Саме тому, за відсутності можливості перемістити вид доходу до іншої групи, оптимальним варіантом вважаємо вилучення його із структури доходів, з метою уникнення переобтяження бюджету дрібними і складними в управлінні доходами.

Варто зазначити, що такий розподіл доходів бюджету не є постійним, під впливом певних чинників окремі доходи можуть переміщуватись із однієї групи в іншу. Сам же перехід доходу з групи до групи проходить не стрибкоподібно, а плавно, поступово, при чому належність елемента множині виражається числом з інтервалу $[0,1]$. На рис. 1.9 зображено найбільш вірогідні напрямки руху окремих

доходів бюджету залежно від того, в якій частині групи вони знаходяться. Так, якщо доходи груп II та III з часом під впливом певних чинників переміщуються до групи IV, і не вдається змінити їх місцезнаходження, то такі доходи також доцільно вилучити із загальної структури доходів бюджету.

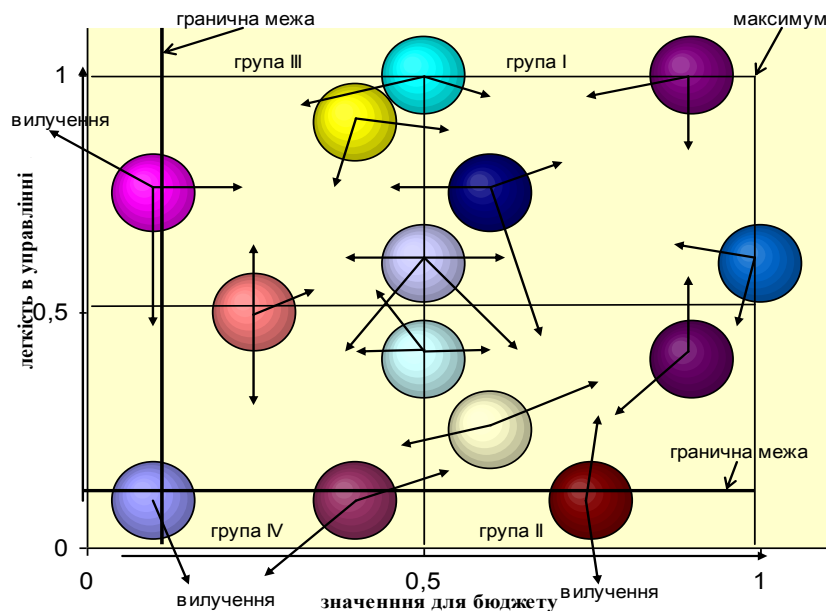


Рис. 1.9. Стратегічні напрямки переміщення доходів бюджету у групах (при зміні певних умов)

У результаті проведеного аналізу та групування ми поділили доходи Зведеного бюджету України на чотири групи, які детально наведені в табл. 3.3, та запропонували стратегії управління для кожної з них.

Підсумовуючи результати рейтингової оцінки, слід зазначити: основу дохідної частини бюджету мають становити податок з доходів фізичних осіб, зокрема податок з доходів найманих працівників, плата за землю, ввізне мито, рентна плата, ПДВ із ввезених на територію України товарів, частина прибутку державних підприємств, що вилучається до бюджету. До цієї групи потрапили також додаткові збори на виплату пенсій та власні надходження бюджетних установ, але вони мають цільове призначення та надходять на сьогоднішній день до спеціального фонду, отже, ці джерела доходів за своєю суттю та призначенням не можуть бути доходами бюджету. Це необхідно врахувати при побудові оптимальної структури доходів бюджету.

Доповнювати основну групу доходів мають доходи, які потрапили до групи

II, зокрема, ППП, ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), АЗ із вироблених в Україні товарів, доходи від операцій з капіталом (хоча останні мають тенденцію до вичерпування ресурсу в майбутньому). Цим доходам необхідно приділяти значно більше уваги та контролю на всіх етапах управління, оскільки за умов раціонального управління ними вони можуть забезпечувати навіть більше, ніж сьогодні за їх допомогою мобілізується коштів до бюджету (за нашими розрахунками близько 44%).

Варто зазначити, що нагально потрібно ввести податок на нерухоме майно громадян та юридичних осіб. Хоча деякі економісти вважають, що надходження від цього податку незначні, проте не слід забувати, що ці надходження будуть по-перше, стабільними, по-друге, легко контрольованими, оскільки джерело оподаткування важко приховати, а при розробці раціонального та об'єктивного механізму їх адміністрування – й легко мобілізованими. До того ж цей податок на пряму залежить від майнового стану платників (особливо в Україні), тому його можна вважати соціально справедливим.

Стосовно доходів, які потрапили до групи III, то необхідно підвищити ставки податку з власників транспортних засобів та розмір державного мита, щоб вони перемістилися до групи I завдяки простоті їх планування та контролю за сплатою. Доцільно було б підвищити і розмір податку з реклами або ж зобов'язати незначний відсоток (наприклад, 0,01%) відраховувати від реалізації продукції, розрекламованої на певній території, до відповідного місцевого бюджету. Більшість же доходів групи III згідно бюджетної класифікації є неподатковими доходами бюджету, які, як відомо, не мають ані цільового, ані фіскального призначення, а спрямовуються до бюджету тільки тому, що бюджет є основним централізованим фондом коштів держави. Тому, проаналізувавши доходи бюджету України, які потрапили у результаті розподілу до групи III, можна зробити висновок, що це або неподаткові платежі, або податки, які внаслідок недосконалості законодавства та неврегульованості механізму управління ними тимчасово не мають достатнього фіскального значення, щоб перейти у групу I, але найближчим часом за певних змін існує можливість їх переміщення до групи, доходи якої вважаються найкращими з точки зору управління.

Доходи бюджету, які потрапили до групи IV, доцільно вилучити із структури доходів бюджету, якщо нічого не можливо зробити щоб змінити їх місце розташування, а залишити лише групи I-III, розробивши відповідні стратегії управління ними. Разом з тим, вважаємо, що для полегшення управління доходами бюджету на першому етапі (при плануванні), від якості якого залежить і весь процес управління, доцільно було б визначити певну структуру доходів бюджету та законодавчо її закріпити, так як з переважанням еволюційного шляху розвитку економічних систем для них характерні досить усталені макроекономічні пропорції, знання про які дає змогу здійснювати прогностичні розрахунки, у тому числі і податкових надходжень, виходячи саме із цих пропорцій [80, с.108]. Це і буде наступним кроком нашого дослідження.

При встановленні базового показника для розрахунку структури окремих статей доходів бюджету ми вирішили зупинитись на ВВП, хоча і він як база для розрахунку не позбавлений ряду недоліків, про що мова йтиме далі. Обґрунтування нашого вибору наведено в додатку II. Тому, враховуючи факт щорічного завищення планових показників доходів бюджету на етапі коригування доходів і видатків та з метою обмеження гранично можливого рівня мобілізації окремих бюджетоутворюючих джерел і всієї сукупності доходів бюджету, вважаємо за необхідне встановити певне співвідношення доходів з одним чітко визначеним макропоказником, яким, на нашу думку, є ВВП.

Разом з тим, динаміка ВВП та доходів бюджету не є автентичною. Це пояснюється тим, що не всі доходи бюджету пов'язані із створеним у країні ВВП, а також впливом інших не менш важливих ніж ВВП факторів, про що зазначають також Огонь Ц.Г та Азаров М.Я. [11, с.61; 81, с.65]. Саме тому, з однієї сторони, ВВП не можна вважати універсальним базовим показником для визначення структури доходів бюджету. З іншої ж сторони, більша частина доходів бюджету забезпечується надходженнями від податкових платежів, які напряму залежать від динаміки ВВП. Неподаткові ж надходження, як ми вже зазначали, суттєвого фіскального значення не повинні мати по своїй суті. На сьогодні в Україні це не спостерігається через відсутність розробленого механізму управління доходами взагалі, недосконалість методик управління окремими податками зокрема, а також

у зв'язку з управлінням в так званому "ручному режимі", коли найлегше виконати доходи бюджету саме за рахунок неподаткових платежів. До того ж, як ми вже зазначали, сукупні доходи та видатки бюджету визначаються відносно ВВП, а з наведеного вище рис. 1.7 (ст. 50) чітко видно взаємозв'язок доходів бюджету України та ВВП, які мають позитивно зростаючу тенденцію. До того ж про щільність взаємозв'язку динаміки цих показників свідчать результати проведеного нами кореляційного аналізу, здійсненого на основі даних табл. 1.3 за допомогою програми Excel "Аналіз даних".

Таблиця 1.3

Динаміка планових та фактичних показників виконання доходів бюджету та ВВП

Роки	Планові показники		Фактичні показники	
	ВВП, млрд грн.	Доходи зведеного бюджету, млрд грн.	ВВП, млрд грн.	Доходи зведеного бюджету, млрд грн.
1996	74,72	34,39	81,52	30,22
1997	100,40	30,43	93,37	28,11
1998	101,10	29,76	102,59	28,92
1999	124,10	34,25	130,44	32,88
2000	150,80	42,32	170,07	49,12
2001	196,20	52,91	201,93	54,93
2002	246,70	59,26	220,93	61,95
2003	240,00	75,41	264,17	75,29
2004	283,50	91,37	345,10	91,53
2005	378,30	135,78	424,74	134,18
2006	512,50	168,97	535,90	171,81
2007	690,70	217,59	712,95	219,94

Примітка. Складено автором на основі звітних даних МФУ, [11, с.546] та [82, с.422];

У табл. 1.4 наведено результати розрахунків коефіцієнтів кореляції, які свідчать про існування дуже щільного зв'язку між ВВП та доходами зведеного бюджету ($r = 0,995$ для фактичних показників та $0,989$ для планових)¹².

Таблиця 1.4

Розрахунок коефіцієнта кореляції для планових та фактичних показників доходів бюджету і ВВП

а)

коефіцієнт кореляції для планових показників	ВВП	Доходи зведеного бюджету.
ВВП	1	
Доходи зведеного бюджету.	0,989	1

б)

коефіцієнт кореляції для фактичних показників	ВВП	Доходи зведеного бюджету
ВВП	1	
Доходи зведеного бюджету	0,995	1

¹² Гранічний коефіцієнт кореляції r дорівнює ± 1 . При кореляційному зв'язку чим вище абсолютне значення коефіцієнта кореляції, тим зв'язок щільніший.

Тому ми вважаємо ВВП оптимальною базою для визначення та закріплення структури доходів бюджету на даному етапі розвитку України, хоча необхідно відмітити незначну невідповідність у щільності взаємозв'язку для планових та фактичних показників, що можна пояснити недосконалістю процесів планування.

Отже, спираючись на власний досвід, дані статистичних спостережень, розрахунки та наочну інформацію (рис. 1.7, табл. 1.4), можна стверджувати, що з року в рік спостерігається певне стале співвідношення між бюджетоутворюючими доходами і ВВП. Тому, визначивши на основі ретроспективного аналізу цю динаміку та співвідношення можна буде розрахувати оптимальне значення сукупних доходів бюджету, закріплення якого у законодавчому порядку призведе до усунення проблеми надмірного перевищення планових показників над оптимально можливими ще на етапі планування. Тобто спершу необхідно розрахувати оптимальне співвідношення доходів бюджету та ВВП, і лише після цього визначатись із структурою самих доходів бюджету, що буде досліджено у наступному розділі.

Разом з тим, перш ніж перейти до вирішення питання щодо співвідношення доходів бюджету України і ВВП необхідно зазначити, що на практиці не існує науково встановлених пропорцій оптимального розподілу ВВП через бюджет, про що зазначають Федосов В.М., Опарін В.М. [2, с.40], Куценко Т.Ф. [83, с.349]. Ніхто у світі досі математично не обґрунтував критерії оптимальності, не довів, якими ж мають бути пропорції, хоча сама проблема співвідношення між бюджетом держави і національним доходом вивчалась ще з XVIII ст. Наведемо деякі міркування економістів з цього питання. Так, Ф.Юсті вважав, що нормальним буде бюджет, який витрачає $1/6$ частину національного доходу [24, с.234]. К. Гок стверджував, що оцінка відношення бюджету до національного доходу залежить від характеру державного витратного фонду [24, с.235], тобто він прив'язував розмір доходів до видатків. На його думку не більше 15% народного доходу може сплачуватись як податки. Французький економіст Біфельд (1716-1770) писав: "Ежели кто спросит общего правила к назначению настоящей меры податей, которые государство может наложить на своих подданных, то, мне кажется, здравая политика определяет на то 25 процентов с доходу каждого.

Ежели больше сего требовать, то, думаю, истощит народ; а ежели меньше, то неостанет на все государственные расходы" [24, с.234]. Тобто Біфельд говорить лише про податкові надходження до бюджету, ігноруючи тим самим неподаткові, проте його думка важлива стосовно визначення саме рівня податкового навантаження та централізації податкових надходжень у бюджеті.

Підсумовуючи можна сказати, що у XVIII ст. Ф.Юсті, Біфельд, Шмальц визначали нормальну суму податків у межах від 1/10 до 2/3 народного доходу, а у XIX ст. – П. Леруа-Больє, А.Вагнер відстоювали кількісний, функціональний підхід до визначення тяжкості оподаткування. Але це щодо рівня оподаткування, а не розміру централізації ВВП у бюджеті, хоча і ця інформація є досить корисною, враховуючи, що більша частка доходів бюджетів у розвинених країнах формується саме за допомогою податків.

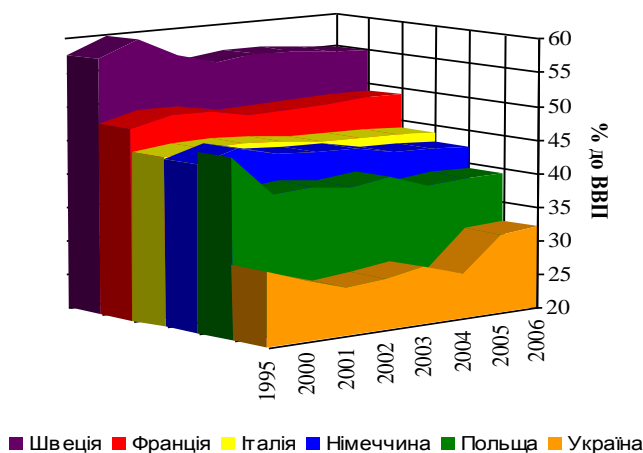
Російські ж вчені вважали цю проблему більш складною [24, с.235]. Так, Горлов І. писав, що "розмір податків, які може сплачувати народ і які необхідні для державного управління, не може бути виражений математично, якоюсь кількістю, можливою і корисною для всіх випадків і всіх часів" [24, с.235]. Дану точку зору розвивали у своїх працях Лебедєв В.А та Ісаєв А.О. Проте ми вважаємо, що протягом певного тривалого періоду між фактичними надходженнями до бюджету об'єктивно встановлюється певне співвідношення, яке необхідно виявити та проаналізувати, щоб визначити його оптимальний рівень для різних статей доходів бюджету у сукупних доходах. Наше припущення можна підтвердити даними, наведеними на рис. И.1 (додаток И), на якому зображено структуру доходів бюджетів розвинених країн та України у динаміці у 1995-2006 роках. З даних рис. И.1 видно, що співвідношення між групами доходів по всіх аналізованих країнах, окрім України, практично не змінювалось, особливо починаючи з 2000 р. Це свідчить про усталення певних пропорцій у складових доходів бюджету в розвинених країнах. Отже, наша точка зору щодо визначення певних пропорцій співвідношення доходів бюджету щодо ВВП і для України, має право на існування.

Необхідно також визначити оптимальний рівень централізації ВВП у доходах бюджету для України на даному етапі розвитку. І тоді при плануванні

ВВП одразу ж можна буде розрахувати і очікуваний розмір доходів бюджету, а також співвідношення між статтями доходів. Це буде прогноз гранично можливого оптимального розміру доходів бюджету по кожній із бюджетоутворюючих статей, що буде мобілізовано у плановому періоді, вище якого неможливо буде отримати по об'єктивним на те причинам. Але така система вимагає існування мінімально можливого рівня тіньової економіки (близько 10% ВВП¹³ за світовими стандартами), наявності високої податкової культури, відсутності ухилення та податкової заборгованості, що в умовах України на сьогодні є мало реальним.

Повернемось до проблеми визначення оптимального рівня перерозподілу ВВП через бюджет. На кінець XIX – початок XX ст. рівень державної централізації національного продукту дорівнював 10-15%, а у сучасному світі держава в середньому перерозподіляє 35-40% національного продукту, мінімальний же рівень централізації становить 25-30% [84, с.11], а абсолютна межа податкових вилучень у європейських країнах – 45-50% ВВП [83, с.349]. При цьому кожна країна має свої індивідуальні особливості, які впливають на її фінансову модель. Саме тому на основі аналізу співвідношення доходів бюджету та окремих їх джерел до ВВП у динаміці саме в Україні спробуємо обґрунтувати наявність певної їх структури та можливість побудови найбільш оптимальної структури доходів. Спершу визначимо рівень державної централізації ВВП в Україні, тобто частку ВВП у доходах бюджету (рис. 1.10). З рис. 1.10 видно, що починаючи з 2000 р. практично у всіх проаналізованих країнах частка ВВП у доходах бюджету практично не змінювалась, на відміну від України, в якій управління бюджетними ресурсами здійснюється у ручному режимі і де ще не відбулася стабілізація економічного розвитку. Разом з тим, дані рисунку свідчать про можливість виявлення певного сталого співвідношення між доходами бюджету та ВВП, певного "коридору", тобто мінімального та максимального значення для проаналізованих європейських країн.

¹³ знову ж таки розмір тіньової економіки прикріплено до ВВП



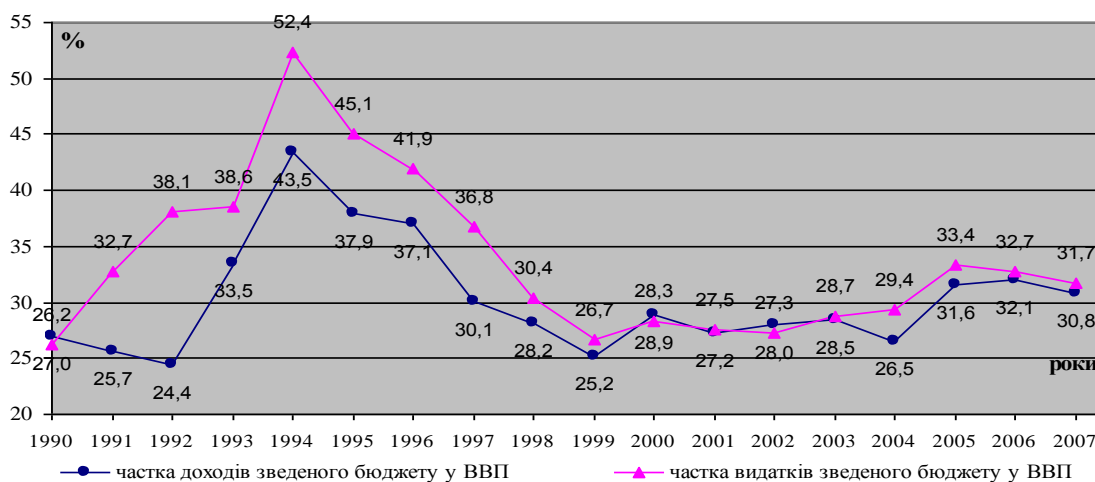
Примітка. Складено автором на основі даних [2, с.65; 85, с.346-369]

Рис.1.10. Динаміка централізації ВВП у доходах бюджету по країнах

Спробуємо визначити оптимальний рівень централізації ВВП у бюджеті для України. Так, у Швеції, Норвегії, Данії частка податків у ВВП традиційно перевищує 50%, але там склалася досить раціональна та ефективна система перерозподілу зібраних коштів, якої в Україні не має. Тому даний рівень централізації для України є нереальним.

У країнах середнього рівня розвитку частка перерозподілу ВВП через зведений бюджет становить 35-37%, у високорозвинутих країнах – 45% і більше [83, с.381]. За останні три роки частина ВВП, яка перерозподіляється через податкову складову дохідної частини бюджету України, не перевищує 21%, тоді як у Данії цей показник становить 46,4%, Швеції – 36,9, Фінляндії – 34,9%, Великобританії – 30,7, Італії – 29,9, Франції – 28,2% [77, с.19]. Виходячи із зазначених пропорцій, граничний рівень перерозподілу ВВП через бюджет для України становить 35-37%. П'ятаченко Г.О. вважає, що граничний рівень перерозподілу ВВП через зведений бюджет України, включаючи відрахування до Пенсійного фонду, не повинен перевищувати 40-45% [86, с.435].

Для того, щоб визначити оптимальний рівень централізації ВВП у бюджеті ($B_{ц}^{ВВП}$) для України, проаналізуємо динаміку частки доходів та видатків зведеного бюджету України у ВВП у 1990-2007 роках (рис. 1.11).



Примітка. Складено автором на основі даних МФУ, [11, с.546; 82; 86, с.222; 87, с.179]

Рис.1.11. Динаміка частки доходів та видатків зведеного бюджету України у ВВП в 1990-2007 роках

З рис. 1.11 видно, що починаючи з 2000 р. динаміка централізації ВВП у доходах бюджету характеризується незначним діапазоном коливань, саме тому розрахунки доцільно здійснювати саме на основі даних починаючи з 2000 р. За нашими розрахунками у 2001-2007 роках видатки зведеного бюджету становили в середньому 29,61% ВВП, доходи зведеного бюджету – 28,78% ВВП. Безпосереднє визначення рівня централізації ВВП у бюджеті буде розраховане у розділі 2.2.

Отже, з метою управління, ми згрупували доходи бюджету України у 4 великих групи та визначили загальні стратегії дій для кожної з груп. У підрозділі обґрунтовано вибір ВВП як базового показника для визначення питомої ваги відповідного виду доходу у системі в цілому та необхідність встановлення показника, що характеризує граничну частку кожного виду доходу у ВВП з метою обмеження максимально можливого рівня надходжень ще на етапі планування, що більш детально буде проаналізоване і змодельоване у наступній частині дослідження.

Висновки до розділу 1

У результаті проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Встановлено:

- питання сутності понять "менеджмент" та "управління" як вихідних при розробці теоретичних засад управління доходами бюджету та їх взаємозв'язку є дискусійним. У різний спосіб також трактуються складові управління;

- характерними особливостями доходів бюджету як об'єкту управління є складність, неоднорідність, структурне розмаїття елементів, що їх утворюють, наявність діалектичного взаємозв'язку з видатками. Система доходів – це не лише сукупність певних видів, а й різноманітна гама відносин між державою та платниками в процесі реалізації яких відбувається формування бюджетних надходжень;

- існує суперечність між Бюджетним кодексом та діючою бюджетною класифікацією щодо поділу доходів бюджету на групи. До того ж вони не досліджуються з огляду на ступінь складності управління ними. Податкові надходження згруповані у шість груп залежно від джерела одержання доходу, проте не всі вони застосовуються в Україні і не всі мають суттєве бюджетне значення;

- основна увага приділяється вивченню саме податкових доходів бюджету, а неподаткові більшістю науковців ігноруються.

2. **Сформульовано** авторське розуміння сутності поняття "управління доходами бюджету" як сукупності форм і методів організації системи доходів бюджету і формування бюджетних ресурсів з метою забезпечення своєчасності і повноти надходжень до бюджету.

Виділено складові управління доходами бюджету: 1) прогнозування та планування доходів; 2) адміністрування доходів бюджету (охоплює забезпечення самостійної сплати податків і неподаткових платежів та управління податковим боргом); 3) контроль виконання доходів бюджету; а також висвітлено їх зміст.

3. **Обґрунтовано** необхідність структуризації доходів бюджету залежно від їх фіскального значення та ступеня складності управління ними, а також запропоновано авторський підхід для здійснення такої структуризації. З цією метою **визначено** критерії та **здійснено** рейтингову оцінку кожного виду доходу. У результаті розрахунків, експертного аналізу та групування побудовано "матрицю управління доходами бюджету", в якій доходи бюджету поділено на чотири великих групи та запропоновано стратегії управління для кожної із них.

4. **Доведено**, що:

- серед податкових доходів бюджету найбільш ефективними в управлінні є ті, що спираються на такі об'єкти як земельна рента та нерухоме майно. Прибутковий податок є досить складним в управлінні, проте він необхідний, оскільки забезпечує оподаткування такого джерела доходу як праця. ПДВ є досить складним та затратним в управлінні, але його висока фіскальна ефективність (за умови правильної побудови механізму адміністрування), широка база оподаткування та непомітність для платника робить ПДВ прийнятним для управління, до того ж цей податок вважається найдосконалішим податком, яким оподатковується споживання. Акцизний збір забезпечує відносно великі проте ризикові надходження;

- основу бюджетних доходів мають становити ПДФО, зокрема податок з доходів найманих працівників, плата за землю, ввізне мито, рентна плата, ПДВ із ввезених на територію України товарів, частина прибутку державних підприємств, що вилучається до бюджету, а також додаткові збори на виплату пенсій та власні надходження бюджетних установ. Проте необхідно враховувати, що останні два джерела мають цільове призначення і хоча сьогодні вони надходять до спеціального фонду, по суті їх не можна вважати доходами бюджету.

5. **Обґрунтовано** вибір ВВП як базового показника для визначення питомої ваги відповідного виду доходу у системі в цілому та доведено необхідність встановлення нормативу, що характеризує граничну частку виду доходу у ВВП для обмеження максимально можливого рівня надходжень ще при плануванні.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [88; 89; 90; 91; 92].

РОЗДІЛ 2

ПЛАНУВАННЯ ТА ПРОГНОЗУВАННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ БЮДЖЕТУ

2.1 Теоретико-методологічні та організаційні підходи щодо планування та прогнозування доходів бюджету, нормативно-правове забезпечення

Про важливість та актуальність розробки ефективної системи планування та прогнозування доходів бюджету зазначено в багатьох працях [2, с.739; 11, с.263; 80, с.109; 83, с.91; 93, с.8; 94, с.9; 95, с.291, 96, с. 73], проте в фаховій літературі основна увага приділяється здебільшого податковим платежам (а неподаткові доходи, які сьогодні становлять близько 25% сукупних надходжень зведеного бюджету України, практично не досліджуються) [95, с.73; 97, с.34; 98, с.36; 99, с.37]. Варто зазначити, що існує два аспекти розгляду проблеми планування податкових доходів, а саме: на макрорівні та на мікрорівні, тобто на рівні підприємств. Більшість наукових праць присвячена саме податковому плануванню на підприємствах, мета якого діаметрально протилежна меті податкового планування на державному рівні і полягає переважно у пошуку шляхів мінімізації податкових та інших обов'язкових платежів до бюджету.

Фактично першим серед вітчизняних науковців сутність та необхідність вирішення проблеми планування доходів бюджету дослідив професор Огонь Ц. Г. [11, с.252]. Проте, незважаючи на комплексний характер і високий науковий рівень проведеного дослідження, на нашу думку, увагу неподатковим платежам, а також податковій заборгованості, з його боку, було приділено частково.

Отже, можна зробити висновок, що проблема податкового планування в науковій літературі активно досліджується, проте більше уваги приділяється плануванню обов'язкових платежів на рівні суб'єктів господарювання. Проблема ж планування та прогнозування доходів бюджету на рівні держави є

малодослідженою, а відсутність ефективної системи планування негативно впливає на весь процес управління, адже саме від обґрунтованості та якості прогнозних розрахунків залежить можливість вчасно та в повному обсязі мобілізувати необхідні ресурси до бюджету, а отже, забезпечити виконання державою покладених на неї функцій та обов'язків у повному обсязі.

На нашу думку, неможливо побудувати якісну систему планування доходів не розуміючи сутнісних характеристик цього процесу, для чого необхідно уточнити понятійний апарат, який застосовується в теорії і практиці управління доходами бюджету, оскільки у процесі дослідження ми дійшли висновку, що він є недостатньо точним. Єдина дефініція поняття «планування доходів бюджету», яка на сьогодні існує в науковій літературі, була запропонована Огонь Ц.Г., але й щодо неї виникають питання, які будуть детальніше розглянуті нижче.

Щоб з'ясувати сутність поняття "планування доходів бюджету", рухаючись від загального до конкретного, ми проаналізували логічну послідовність існуючих у літературі понять "планування", "фінансове планування", "бюджетне планування", "податкове планування" (додаток К.1). Міркуваннями, наведеними в додатку К.1 підтверджується взаємозв'язок зазначених вище понять, тому дефініцію поняття "планування доходів бюджету" сформулюємо відштовхуючись саме від цих термінів.

Проте спершу слід зазначити, що Бочарніков В.П., Захаров К.В., Лаба М.С., визначаючи сутність поняття "державного податкового планування" вважають, що воно є сукупністю практичних дій органів влади і управління при виробленні загальної структури дохідних статей бюджету на майбутній період [95, с.119]. Дана дефініція не позбавлена недоліків. По-перше, загальна структура дохідних статей бюджету не може бути визначена лише на основі податкових платежів, відірвано від неподаткових, особливо враховуючи той факт, що, як вже було зазначено вище, передбачені ЗУ "Про систему оподаткування" деякі загальнодержавні обов'язкові платежі, такі як державне мито, збори за геологорозвідувальні роботи та інші, згідно діючої бюджетної класифікації [64], зараховуються до неподаткових надходжень бюджету. Наявність же значного розміру неподаткових платежів в бюджеті України, які досить важко піддаються

плануванню та прогнозуванню, пояснюється недостатністю самих податкових платежів та недосконалістю механізму управління ними. По-друге, визначення загальної структури дохідних статей бюджету не є безпосереднім плануванням, оскільки ми вважаємо, що структура доходів повинна визначатися на передпрогнозному етапі на основі детального та глибокого аналізу статей бюджету, бути ніби над процесом планування, а останнє, в свою чергу, має певним чином базуватися на відпрацьованій та вдосконаленій часом структурі доходів. До того ж планувати бюджетні надходження відірвано від видатків та можливостей суб'єктів господарювання забезпечити виконання планових розрахунків не можна. Саме тому у процесі прогнозування має взаємоузгоджуватись досить складний механізм діалектичного взаємозв'язку та взаємозалежності дохідної і видаткової політик уряду з однієї сторони, та можливостей і бажань суб'єктів господарювання і безпосередніх платників допомагати державі у виконанні цих політик з іншої.

Тобто, на етапі прогнозування та планування має бути досить детально та чітко розроблений механізм розрахунку статей бюджету, який би враховував настрої та можливості населення виконувати свій обов'язок перед державою. Невідповідність видаткової та дохідної політики реальним можливостям їх виконання призводить до виникнення замкненого кола неплатежів і постійної потреби у ресурсах (рис.2.1).

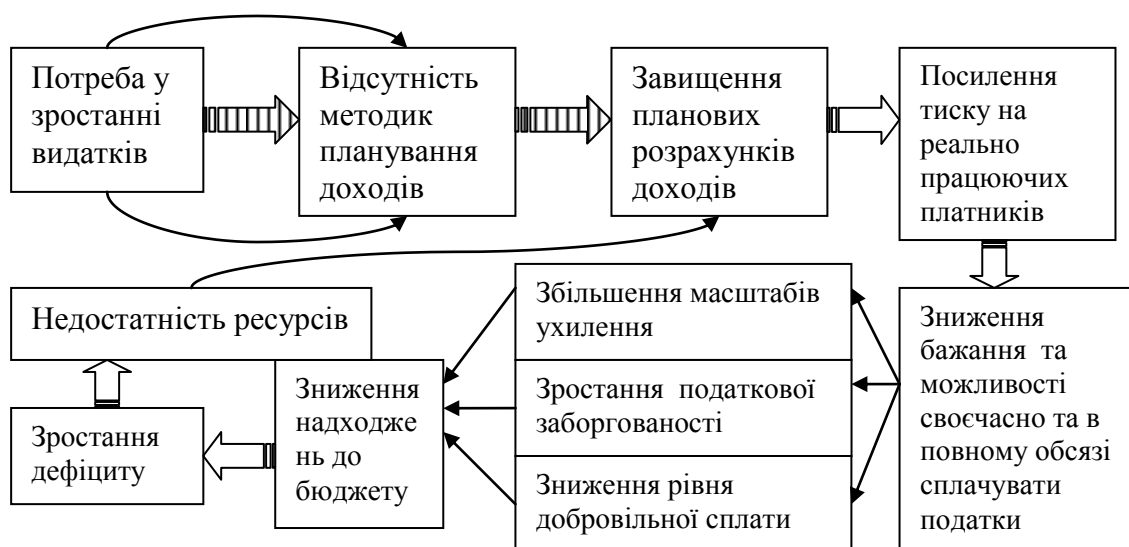


Рис. 2.1. Вплив якості планування доходів бюджету на його виконання

В умовах перехідної економіки прогнозні значення номінального ВВП,

обсягів споживання, інвестицій тощо, на яких базуються методики прогнозування у ринкових економіках, істотно залежать від структури витрат зведеного бюджету, яка, в свою чергу, не може бути визначена без обсягів надходжень до нього, про що зазначає Куценко Т.Ф. [83, с.91]. Отже, планування доходів бюджету пов'язане з видатками, але лише в тій мірі, щоб не перевищувати їх, тобто доходи бюджету мають плануватись окремо на основі науково обґрунтованих методик, а розмір видатків не можна визначати абстрагуючись від очікуваних надходжень до бюджету не завдаючи при цьому шкоди економіці та суб'єктам господарювання.

Використовуючи метод екстраполяції раніше отриманих знань сформулюємо визначення поняття "планування доходів бюджету". Як ми вже зазначали вище, першу дефініцію цьому поняттю дав професор Огонь Ц.Г. – *це підсистема планування бюджету і важлива складова бюджетного планування, в процесі якого здійснюється передбачення щодо формування доходів бюджету* [11, с.253]. Проте дана дефініція лише визначає місце планування доходів бюджету у більш широкому процесі бюджетного планування (що видно з рис. 1.1), а не його сутність. Крім того, планування, на нашу думку, не зводиться лише до передбачення. Це *процес визначення конкретних сум доходів бюджету (податкових і неподаткових платежів), що мають бути мобілізовані до бюджетів різного рівня у плановому році*. У даному визначенні термін "мобілізовані" означає, що податки сплачуватимуться платниками з власної волі у результаті виваженого і якісного планування, у сумах, що не надто їх обтяжуватимуть. Обов'язково слід враховувати обсяг та динаміку податкової заборгованості, пільг, а також оцінювати ризики можливих втрат надходжень в процесі виконання бюджету.

Вважаємо, що планування доходів бюджету має на практиці стати домінантою і визначальною складовою бюджетного процесу, чим ми підтримуємо думку професора Огонь Ц.Г. [11, с.254]. Самі ж доходи бюджету мають плануватись окремо від видатків на основі науково обґрунтованих методик, а розмір видатків повинен відповідати розміру об'єктивно запланованих доходів, а не призводити до їх необґрунтованого і популістського завищення.

Важливо, щоб у результаті планування доходів бюджету були виявлені

реальні джерела надходжень по всіх напрямках, платниках і видах платежів; визначена достовірна інформація щодо очікуваних розмірів доходів бюджету за рахунок оптимізації їх структури; закладені необхідні макроекономічні пропорції розвитку держави і суб'єктів господарювання. Для ефективного управління на етапі планування необхідно також передбачити можливість прозорого контролю.

Поряд з плануванням доходів бюджету необхідно виділити нерозривно пов'язане з ним поняття **прогнозування доходів бюджету**, яке можна розглядати як підскладову або один з етапів управління доходами бюджету, що пов'язаний з процесом планування та суттєво впливає на нього. Проте важливо розуміти, що прогнозування існує самостійно, оскільки існують економічні процеси, які не завжди піддаються плануванню, але є об'єктами прогнозування (у сфері доходів бюджету це, наприклад, деякі неподаткові платежі, податкова заборгованість, рівень ухилення тощо, які або досить важко піддаються плануванню, або їх планувати недоцільно як негативні явища). Взаємозв'язок же планів і прогнозів можна підтвердити існуючими формами їх поєднання, а саме: прогноз може передувати розробці плану; складатися після плану (прогнозування наслідків зафіксованого у плані рішення); здійснюватися в процесі розробки плану [36, с.40; 100, с.22]. Разом з тим існують і відмінності між планом і прогнозом. По-перше, план має визначений і директивний характер, а прогноз – імовірнісний, про що зазначають науковці [2, с.733; 93, с.338; 100, с.22; 101, с.360] (цей факт досить чітко прослідковується в Україні, коли прогнозні показники вже на наступний рік до уваги не приймаються). По-друге, прогнозуються в основному ті показники, якими уряд не може управляти в повній мірі, наприклад деякі неподаткові надходження, податковий борг, ризики тощо, а планувати можна лише те, що повністю знаходиться у сфері впливу, зокрема, податки та витрати. Прогнозування як функція менеджменту є основою для побудови планів, спонукає керівництво думати про майбутнє і готуватися до нього, дозволяє виявити сфери діяльності, на яких у майбутньому необхідно буде сконцентрувати увагу щоб запобігти небажаній ситуації [5, с.31; 101, с.360].

Взагалі, як зазначає Федоренко Н.П. [94, с.9], прогнозування не є абсолютно новим явищем, проте його значення надзвичайно зросло, оскільки, як показала

практика, без передпланової прогностичної стадії неможливо скласти науково обґрунтованого перспективного і середньострокового плану науково-технічного та соціально-економічного розвитку країни в цілому.

Проте сьогодні, як зазначає професор Огонь Ц.Г., основою організації і здійснення бюджетного процесу в Україні є лише планування доходів бюджету на наступний рік, а прогнозування на перспективу досі не стало на практиці важливим елементом і складовою стратегічної лінії у виборі бюджетної політики на перспективу [11, с.268]. Це є значним недоліком, який негативно відбивається на результатах бюджетної політики уже сьогодні, оскільки розроблені прогностичні показники не мають суттєвого значення для політики уряду і вже на наступний рік не беруться до уваги. Отже, максимальний горизонт прогнозування в Україні становить сьогодні лише один рік. А враховуючи постійні внесення змін до бюджету, як головного державного плану, протягом року, цей горизонт скорочується до півроку, що абсолютно не відповідає вимогам навіть короткострокового прогнозування та негативно впливає на дохідну і видаткову політику уряду. Отже, сьогодні в Україні на практиці можуть бути реалізовані лише два види прогнозів – оперативний та короткостроковий, що ніяк не відповідає змісту поняття "прогноз". Разом з тим варто зазначити, що в Російській Федерації вже прийняли бюджет на три роки, і хоча ще важко оцінити наслідки такого середньострокового бюджету для економіки, але це все ж таки свідчить про запровадження реального середньострокового планування, на відміну від України.

Враховуючи, що в опрацьованій нами літературі поняття "прогнозування доходів бюджету" також відсутнє, ми здійснили аналіз логічної послідовності понять рухаючись від загального поняття "прогнозування" до конкретного – "бюджетне прогнозування" (додаток К.2). Базуючись на основі опрацьованих нами в додатку К.2 дефініціях вважаємо, що **прогнозування доходів бюджету** – це процес наукового обґрунтування очікуваних сум доходів бюджету та можливих наслідків управлінських рішень (у тому числі альтернативних), що базується на системі виявлених причинно-наслідкових зв'язків, закономірностей та тенденцій формування доходів бюджету у ретроспективі, з метою своєчасного виявлення і усунення можливих суперечностей розвитку, забезпечення виконання державою

покладених на неї функцій та економічного зростання.

Прогнозування доходів бюджету як складову управління доходами доцільно розглядати у двох аспектах: теоретичному, суть якого полягає в тому, що на основі прогнозних розрахунків здійснюють аналіз реальних фактів та причинно-наслідкових зв'язків, оцінюють та описують можливі і бажані перспективи розвитку системи доходів бюджету, та безпосередньо управлінському, під час якого формують тактичні та стратегічні рекомендації щодо державного регулювання доходів бюджету та факторів, що на них впливають.

Загалом і планування, і прогнозування доходів бюджету передбачають дослідження доходів як цілісної, складної і організованої сукупності та мають оцінюватись не лише у кількісних, а й якісних показниках.

Перейдемо до розгляду існуючих проблем на такий етапах управління доходами бюджету як планування і прогнозування.

Дійсно, в Україні сьогодні активно здійснюється прогнозування, розробляються різні програми, затверджуються прогнозні макропоказники (доходи, видатки бюджету, ВВП, бюджетний дефіцит), але ці показники, як ми вже зазначали вище, не враховуються навіть у наступному році, не говорячи вже про середньострокову або довгострокову перспективу, що свідчить про низьку якість прогнозів (про що також зазначають науковці [47, с.24; 83, с.71; 95, с.163; 102; 103]). Відповідно до статті 38 Бюджетного кодексу України до ВРУ разом з проектом про державний бюджет на плановий рік подають показники зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на наступні три бюджетні роки. Проте на практиці така робота проводиться лише формально, що пов'язано з ненадійністю макроекономічного прогнозування, частим коригуванням податкового законодавства, зміною раніше обраних пріоритетів у бюджетних видатках під впливом різних політичних сил, а також тому, що ці прогнози насправді не використовують у роботі з формування показників бюджету на наступні роки [47, с.22]. Як відомо, між першим та третім читанням відбуваються суттєві зміни планових показників на наступний рік, саме тому середньостроковий прогноз бюджетних показників одразу ж втрачає своє значення, про що також зазначено в Зеленій книзі МФУ [103]. Тому урядовцям

необхідно усвідомити, що планування строком лише на один рік є недостатнім майже для всіх видів діяльності; і бюджетна сфера не є винятком.

Так, з табл. 2.1 видно, що щороку планові і прогнозні показники суттєво переглядаються. Це, на нашу думку, зумовлено відсутністю розробленої та затвердженої методологічної та нормативно-правової бази для прогнозування і середньострокового планування, а також з не усвідомленням необхідності коригування прогнозів, а не щорічної розробки нових.

Таблиця 2.1

**Прогнозні, планові та фактичні доходи зведеного бюджету у 2000-2008 рр.,
млрд. грн.**

Рік затвердження прогнозу	Доходи зведеного бюджету											
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
2000 р.	42,3											
2001 р.		52,9										
2002 р.			59,3	64,4	73,2	82,5						
2003 р.				75,4	67,8	74,0	80,0					
2004 р.					91,4		113,2	130,8	147,6	168,6	187,9	208,0
2005 р.						135,8		174,9	197,7	224,7		
2006 р.							169,0		203,9	232,1	265,9	
2007 р.								217,6		283,3	326,6	371,2
2008 р.									306,4		446,1	526,6
Фактичне виконання												
Доходи зведеного бюджету	49,12	54,93	61,95	75,3	91,5	134,2	171,8	219,9	267,5	-	-	-
Роки	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011

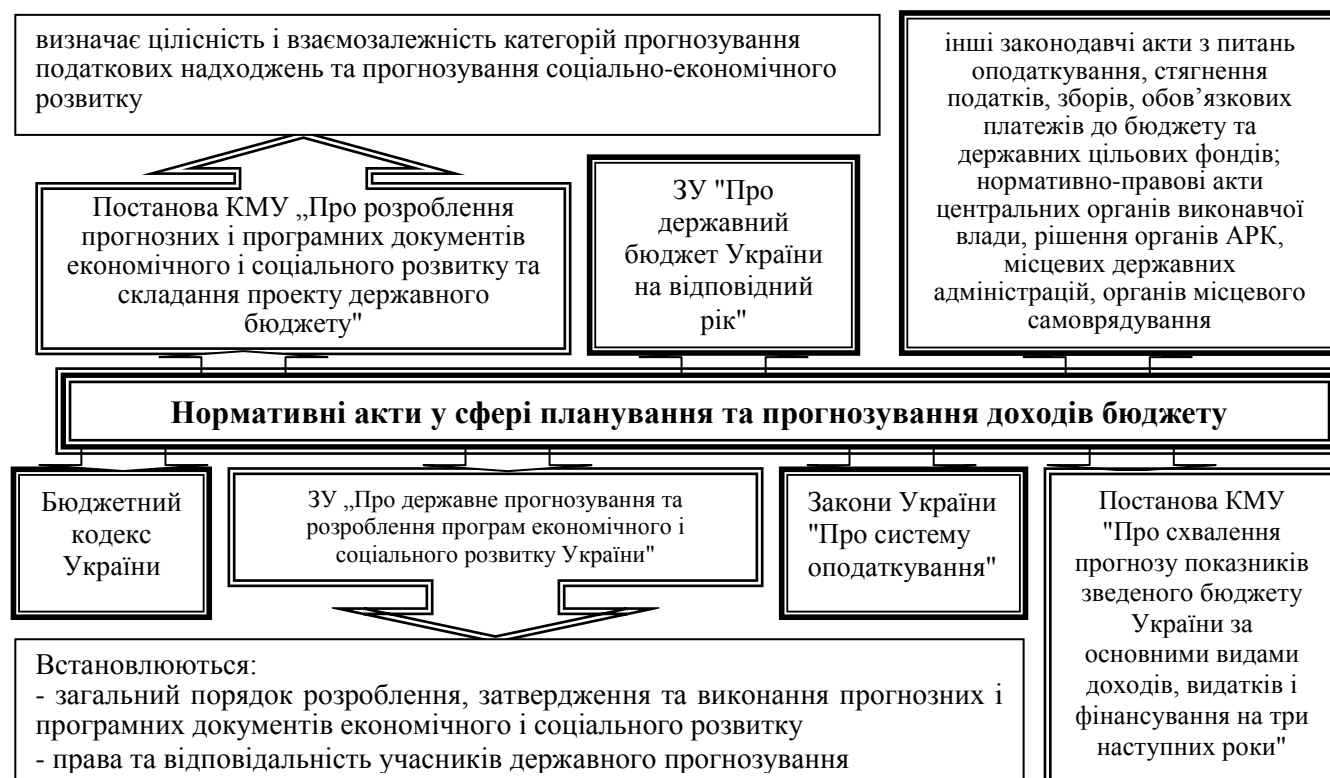
Примітки:

- складено автором на основі звітних даних МФУ та [104; 105; 106; 107; 108; 109]
- у таблиці жирним шрифтом наведені фактичні дані у відповідному році, курсивом – планові показники на відповідний рік, звичайним – прогнозні. Дані наведені по рядках залежно від року їх затвердження Постановами КМУ
- фактичне виконання у 2008 р. за 11 місяців (за оперативними даними МФУ)

Велика кількість проблем у бюджетному менеджменті пов'язана з неточністю середньострокового прогнозу дохідної частини, що у свою чергу вносить викривлення у видаткову. Саме тому необхідно розробити та затвердити методики, які б регламентували та організаційно-методично забезпечували процедури планування та прогнозування доходів бюджету, про що зазначають Буковинський С.А. [47, с.24], Білоус В.Т., Ніколаєв В.П., Чугаєв А.О. [110, с.91], Огонь Ц.Г. [11, с.251], Бочарніков В.П., Захаров К.В., Лаба М.С., Леміш А.М., Макаренко І.П. [95, с.54, 291], Куценко Т.Ф. [83, с.65]. Відсутність дієвого середньострокового прогнозування в Україні спотворює саму сутність

прогнозування, оскільки середньострокові показники мають вказувати на певну тенденцію, напрям розвитку. Економіка не може розвиватись стрибкоподібно за забаганкою того, хто стоїть при владі. Не можна різко змінювати очікувані показники на 5-10 млрд грн. то в сторону збільшення, то в сторону зменшення. Необхідна чітка стабільна стратегія розвитку.

Проте, окрім методик, в Україні є слабкою правова база у сфері планування та прогнозування доходів бюджету, про що серед інших зазначають Куценко Т.Ф, [83, с.65], Буковинський С.А. [47, с.24], Бочарніков В.П. [95, с.54], на відміну від макроекономічного прогнозування, організаційно-методичне забезпечення якого відображене в Законі України "Про державне прогнозування і розробку програм економічного і соціального розвитку України" [102]. Певною мірою питання планування та прогнозування доходів бюджету регулюють нормативні акти, зображені на рис. 2.2. Проте у цих нормативних актах не визначено методіку планування доходів бюджету, перелік макроекономічних показників, які мають бути покладені в основу розрахунків, джерела отримання інформації для здійснення прогнозів.



Примітка. Складено автором на основі даних [11, с.258; 83, с.65; 103; 111]

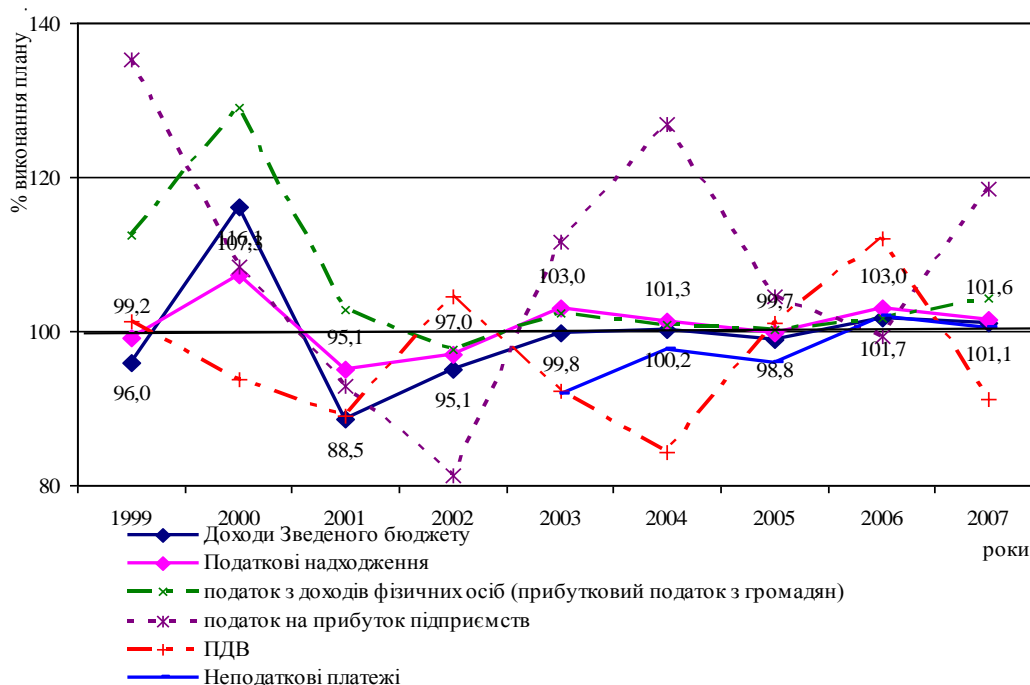
Рис. 2.2. Нормативні акти у сфері планування та прогнозування доходів бюджету в Україні.

За інформацією МФУ [112], під час прийняття бюджету у ВРУ депутати не тільки змінюють розподіл бюджетних ресурсів, а й радикально коригують запропоновану урядом бюджетну політику, роздуваючи видаткову частину, не пропонуючи реалістичних джерел наповнення, що змушує скорочувати інші бюджетні програми для збалансування бюджету. Куценко Т.Ф. також зазначає, що протягом багатьох років в Україні переважав ситуаційний підхід (який і досі існує), за яким дохідна частина бюджету "підганялася" до видаткової, тобто спочатку відповідно до вимог міністерств і відомств формувалася видаткова частина, після чого переглядалися можливості дохідної частини і, якщо вони були замалі, пропонувалося прийняти закони про нові податки або змінити податкові ставки [83, с.41]. Отже, між органами влади щодо планування та прогнозування доходів бюджету існує слабка координація дій. До того ж, після затвердження бюджету ВРУ продовжує приймати закони, що скорочують доходи бюджету та вимагають додаткових видатків [112]. Такі популістичні рішення призводять до формування значного "прихованого дефіциту" бюджету, який проявляється у заборгованості із заробітної плати, відшкодуванні ПДВ, отриманні авансових платежів, призупиненні законодавчо затверджених зобов'язань бюджету. В свою чергу неузгодженість дохідної та видаткової політик Уряду призводить до надмірного завищення планових доходів і неможливості їх мобілізувати у повному обсязі, що змушує використовувати заходи необґрунтованого примусу щодо платників.

Проблемою є дублювання функцій та слабка координація дій між двома основними суб'єктами планування доходів бюджету – МФУ та ДПАУ – що проявляється також у тому, що і у МФУ, і у ДПАУ здійснюють прогнозування доходів бюджету, проте прогнози, здійснені ДПАУ, для МФУ не мають суттєвого значення та завжди переробляються. Разом з тим, у ДПАУ здійснюють прогнозування, пов'язане із безпосереднім адмініструванням податків та розраховують втрати від надання податкових пільг. Тому слід налагодити взаємодію між цими двома суб'єктами управління на етапі планування доходів.

Іншою проблемою є завищення планових (очікуваних) показників доходів бюджету порівняно з їх фактичним виконанням у попередньому році [11, с.408;

80, с.109; 85, с.139; 113, с.5; 114, с.114]. Так, з рис. 2.3 видно, що існує значне коливання виконання планових надходжень бюджету. Це доводить недосконалість методик планування, а також етапів мобілізації та контролю за виконанням доходів бюджету.



Примітка. Складено автором на основі даних МФУ, [95, с.39] та додатка Ж

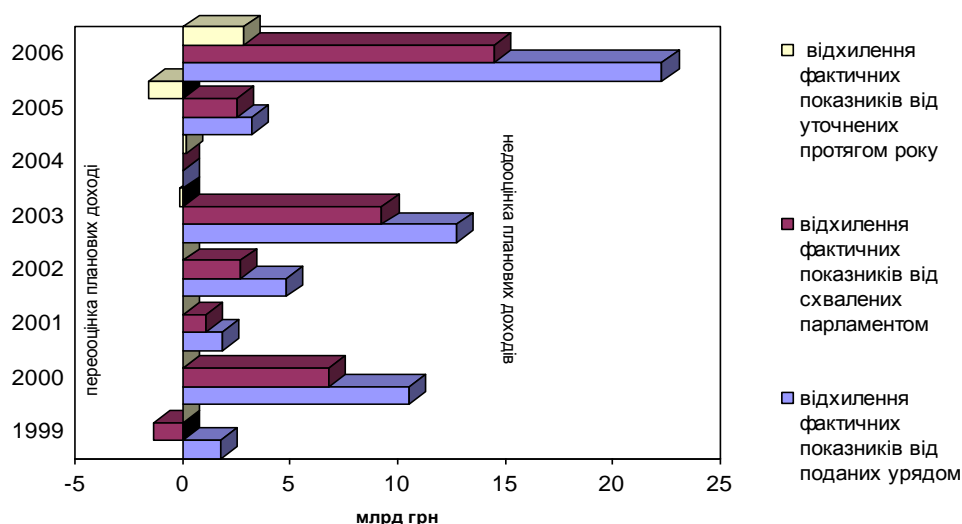
Рис. 2.3. Виконання планових показників доходів Зведеного бюджету

України у 1999-2007 роках, %

Основна причина розбіжності планових обсягів надходжень із фактичними криється в характері планування, коли показники розраховуються не на підґрунті реального потенціалу оподаткування, а виходячи з потреб бюджету. До того ж самі методи прогнозування будуються на складній конструкції – прогноз на прогнозі. Так, бюджет на плановий рік має бути затверджений до початку планового року, а розрахунки здійснюються в основному на середину поточного року, коли іще не відомий фактичний рівень виконання планових показників. Тобто прогнозний розмір ВВП та інші макроекономічні показники розраховує Мінекономіки виходячи із очікуваного, а не фактичного виконання, та надає МФУ лише цифри, на основі яких і складають проект бюджету. Проте рівень інфляції до кінця року може змінитись, що найчастіше і відбувається, а це призводить до зростання номінального показника ВВП. Тобто розрахунки МФУ на пряму залежать від розрахунків Мінекономіки, і якщо буде допущена помилка або

показники свідомо завищуватимуть, то, відповідно, буде плануватись і нереалістичний бюджет, який буде затверджуватись в ще більшому обсязі, оскільки у ВРУ, як зазначалось вище, вважають, що подані фахівцями МФУ розрахунки є заниженими.

Таким чином, розрахунки на наступний рік фактично здійснюються на очікуваних показниках, які зазвичай завищені через недосконалість методів планування в Україні. Тому щороку приймаються зміни до ЗУ "Про державний бюджет на відповідний рік" у середині року, якими коригуються доходи і видатки у напрямку іще більшого їх завищення (рис. 2.4), що призводить до нереальності прогнозних розрахунків та змушує підсилювати тиск на платників для їх виконання у повному обсязі. Фактичні ж макропоказники (інфляція, ВВП, обсяги виробництва) на момент затвердження бюджету суттєво відрізняються від прогнозованих макропоказників, взятих за основу при плануванні.



Примітка. Розраховано автором за даними МФУ, ДКСУ, Мінекономіки та [11, с.564; 115; 116; 117, с.5; 118; 119]

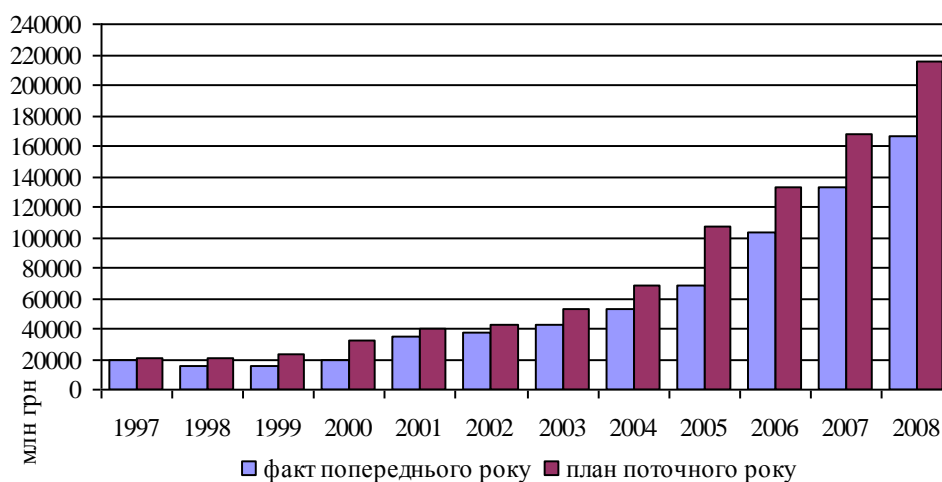
Рис. 2.4. Відхилення фактичних показників доходів бюджету від поданих урядом, схвалених парламентом та уточнених протягом року

З рис. 2.4 видно, що найбільш точними виявляються планові показники доходів бюджету, уточнені протягом року, а також наявність суттєвого завищення найперших показників, розрахованих урядом.

Отже, практика свідчить про методологічну слабкість процесу підготовки проекту державного бюджету України, наявність надто оптимістичних підходів до визначення показників дохідної частини бюджету, широке застосування

планування "від досягнутого", неврахування суттєвих економічних чинників. Це, в свою чергу, призводить до приховування доходів або зростання податкового боргу, що в результаті розкручує спіраль невиконання планових показників як дохідної, так і видаткової частин бюджету.

Про завищення планових показників доходів бюджету порівняно з їх фактичним виконанням у попередньому періоді можуть свідчити дані рис. 2.5, з якого чітко видно, що щороку планові показники затверджувались на рівні, значно вищому за їх фактичне виконання.



Примітка. Складено автором на основі звітних даних МФУ та [54; 55; 56; 57; 58; 59; 60; 61; 62; 63; 120]

Рис. 2.5. Динаміка планових показників доходів державного бюджету порівняно з їх фактичним виконанням у попередньому періоді

Дані щодо завищення планових показників по податкових та неподаткових доходах бюджету наведені на рис. 2.6, з якого також видно неврахування урядовцями змін у динаміці виконання планових показників при затвердженні бюджету на наступний рік. Так, як свідчать дані рис. 2.6, в абсолютних значеннях (млн грн.) планові показники на кожний наступний рік мають чітку тенденцію до зростання у порівнянні з фактичним їх виконанням у попередньому звітному періоді. При чому за нашими розрахунками, здійсненими на основі звітних даних МФУ (табл. 2.2), у 2004 р. планувалось отримати на 14,7% податкових доходів більше, ніж фактично було зібрано у 2003 р.; відповідно у 2005 р. – на 55,6% більше, у 2006 р. – на 24,5%, у 2007 р. – на 26,3% більше.

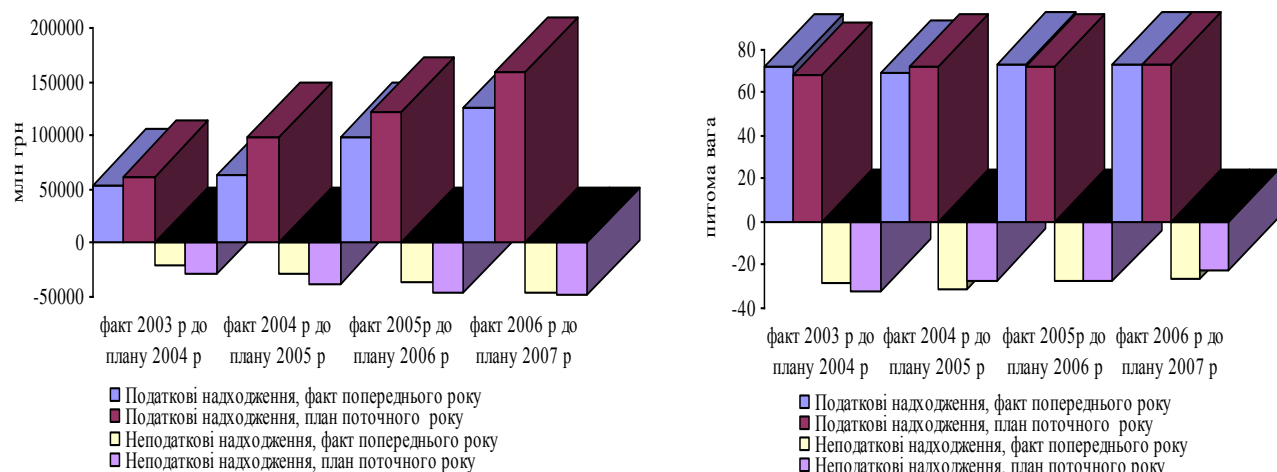


Рис. 2.6. Співвідношення фактичних та планових (на поточний рік) показників податкових та неподаткових надходжень до зведеного бюджету.

Загалом, співвідношення між податковими та неподатковими платежами у структурі доходів бюджету за аналізований період в середньому змінювалось на 3,82% по податкових та 9,47% по неподаткових платежах.

Таблиця 2.2

Відхилення факту надходжень попереднього року від плану наступного (Зведений бюджет)

Рівень відхилення		факт 2003 р до плану 2004 р	факт 2004 р до плану 2005 р	факт 2005 р до плану 2006 р	факт 2006 р до плану 2007 р
в абсолютних сумах, млн грн	Відсоток зміни податкових надходжень	14,70	55,60	24,50	26,3
	Відсоток зміни неподаткових	38,55	32,10	29,80	5,4
по структурі, %	Відсоток зміни податкових надходжень	-5,46	4,90	-1,10	0,29
	Відсоток зміни неподаткових	14,40	-10,93	3,08	17,1

Примітка: Розраховано автором на основі звітних даних МФУ за 2003-2007 рр.

Планування доходів бюджету сьогодні відбувається в умовах відсутності стабільного фінансово-економічного законодавства, за наявності досить частих його змін і з великим відсотком коливань прогнозних показників соціально-економічного розвитку України [11, с.255]. І хоча фактично планування доходів здійснюється як на центральному, так і на обласному та районному рівнях, досі немає жодного затвердженого законодавчого акта щодо прогнозування доходів і видатків усіх рівнів [47, с.24; 95, с.54], а складання прогнозу доходів і видатків зведеного бюджету на середньострокову перспективу щороку проводиться за довільною схемою і показниками, оскільки не визначено форми документа, яка була б єдиною та обов'язковою для цієї справи. За оцінкою ж професора Огонь

Ц.Г., виконання доходів бюджету на 50-60% залежить від ефективності дії відповідного законодавства, а свідченням недієвості законодавства є наявність податкового боргу [11, с.511], розмір якого, до речі, практично невідомий для незалежного дослідника. Існує інформація щодо суми боргу лише по окремих областях, а в цілому по Україні така статистика чомусь недоступна, хоча вона, звісно, ведеться контролюючими органами, але з невідомих на те причин приховується від дійсних платників податків. Лише фахівці Рахункової палати останнім часом почали оприлюднювати дані щодо розміру податкового боргу по Україні у висновках щодо викання Державного бюджету.

Важливою проблемою, що потребує вирішення, є також недосконалість методів прогнозування та планування, що використовуються в Україні, в наслідок чого виникають недостатньо вірогідні та завищені прогнози, про що також свідчать судження деяких економістів [11, с.62; 83, с.71; 93, с.8]. Це позначається на низькій якості державного управління взагалі та управлінні доходами бюджету зокрема. Проте необхідно враховувати суб'єктивний фактор завищення прогнозних показників, оскільки урядовці схильні до завищення розміру видатків, збільшення кількості програм (які фактично не мають джерел для повного фінансування), і таким чином намагаються показати як вони піклуються про населення та про виконання всіх покладених на державу функцій, не враховуючи при цьому реальних можливостей покриття всіх цих видатків. Саме тому планові показники, розраховані в МФУ, практично не беруться до уваги при затвердженні бюджету. Тому не можна сказати про однозначну недосконалість методів прогнозування, оскільки всі вони базуються на загальновідомих методиках. Але з іншого боку, якби в Україні була розроблена та затверджена науково-обґрунтована методика планування та прогнозування, обов'язкова для виконання для всіх без винятку учасників бюджетного процесу, та яка б встановлювала реальну відповідальність для кожного суб'єкта, можливо тоді у бюджет закладалися б більш реальні показники. Отже, основою розвитку бюджетного процесу на перспективу мають стати саме наукові методи прогнозування, про що зазначає Огонь Ц.Г. [11, с.251].

Варто зазначити, що успіх планування доходів бюджету, а отже і управління

ними, цілком залежить від якості прогностичних розрахунків та прийнятих рішень, які, в свою чергу, залежать від якості доступної інформації. Саме тому питання якісної, своєчасної, повної, достовірної, систематизованої та доступної інформації є актуальним для вирішення проблем управління доходами бюджету. Разом з тим, в Україні існує проблема отримання достовірних показників про стан і тенденції розвитку економіки, тобто *проблема обмеженості та низької якості інформації*, якій слід приділяти особливу увагу, оскільки навіть феноменальні знання не допоможуть досягти результатів, якщо інформаційне забезпечення не відповідає встановленим вимогам та не є актуальним для користувача.

Можна частково погодитись із думкою професорів Федосова В.М. та Опаріна В.М. [2, с.160], які вважають наявність повної, своєчасної і достовірної інформації лише передумовою реального планування, оскільки для цього необхідно ще й відповідні дієві методи планування. Враховуючи, що 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. Дійсно, як зазначають науковці, для планування та прогнозування доходів бюджету можуть бути використані відомі економіко-математичні методи та моделі [95, с.102], тобто не потрібно винаходити нічого нового, необхідно лише правильно адаптувати їх до українських умов. Проте Максишко Н.К зазначає: «якщо враховувати, що помилка є, то джерелом помилки на 82-84% є неточність вихідних даних; на 14-15% наявність помилки залежить від неточності математичної моделі; на 2-3% наявність помилки виникає через неточність методу, що використовується» [121, с.10]. Саме тому мистецтво бюджетного менеджменту в частині планування доходів бюджету базується не лише на глибоких і всебічних знаннях, а й на інтуїції [2, с.160] та точній і своєчасній інформації.

Ще Вітте С.Ю. [43, с.388] зазначав, що для якісного аналізу та прогнозування доходів бюджету необхідно, щоб інформація була якомога точною та базувалась на дійсних показниках. Значення достовірної статистики підкреслював і Яснопольський Н.П. [24, с.63]. На необхідність точної, чіткої, достовірної, оперативної, повної інформації у процесі планування вказують також вітчизняні

науковці та економісти [2, с.160; 8, с.108; 11, с.269; 45, с.311; 48, с.53; 93, с.67; 122, с.57; 123, с.32]. Проте сьогодні в Україні, як ми вже зазначали, бюджетно-податкова статистика є закритою та практично недоступною для незалежного дослідника, статистична інформація Держкомстату, Мінекономіки та ДПАУ є жорстко обмеженою, неповною та нечіткою, що є значним гальмом у сфері розробки моделей планування доходів бюджету та про що зазначено в працях [2, с.616; 24, с.78; 95, с.121; 124, с.36; 125]. Навіть учені-фінансисти, як слушно зауважують Федосов В.М. та Опарін В.М. [2, с.616], не можуть її отримати, не кажучи вже про її об'єктивність, правдивість, точність, повноту, доступність для всіх зацікавлених верств суспільства.

Фінансово-податкові органи сьогодні фактично закриті установи, їх діяльність повністю непрозора, відсутній принцип гласності. Разом з тим необхідно зазначити, що проблема формування достовірної систематизованої інформації про фінансові потоки не виникла разом із набуттям Україною незалежності, вона існує вже близько 200 років, а можливо і більше. Так, статистичні дані Мінфіну Росії навіть у 1820-х роках були засекреченими [24, с.42], тобто таємниця навколо доходів бюджету існує ще з тих часів. Відсутність достовірної статистичної бази, яка є надто необхідною у фінансовій сфері, та "доходившая до фетиша строгая засекреченность росписей государственных доходов и расходов, докладов и отчетов министров финансов" [24, с.53] суттєво гальмувало розвиток фінансової науки в Росії першої половини ХІХ ст. Земська статистика зародилась в Росії лише у 70-ті рр. ХІХ ст. у зв'язку з необхідністю збору матеріалів про обсяги земського оподаткування" [24, с.53].

Низька якість інформаційного забезпечення бюджетної політики також суттєво ускладнює оцінку наслідків прийнятих рішень та підготовки пропозицій щодо коригування можливих негативних економічних наслідків політики в разі їх виникнення. Тому за поданням Президента України сьогодні створено єдину інформаційну базу даних між ДПАУ, МФУ, ДКУ щодо сплати податків, зборів і обов'язкових платежів [126].

Слід зазначити, що для якісного планування та управління необхідно використовувати не лише статистичну інформацію. Значна кількість даних може

представлятися у вигляді суджень спеціалістів і експертів про можливі значення показників, що використовуються при прогнозуванні доходів.

Отже, для управління доходами бюджету важливо, щоб інформація на практиці дійсно відповідала таким принципам як об'єктивність відображення, єдність, оперативність (інформація на момент прийняття рішення повинна бути актуальною), доступність, економічність, достовірність, повнота (достатність залученої інформації за всіма об'єктами), цінність (придатність та актуальність). Дані принципи повинні не декларуватись на папері, а виконуватись на практиці, за що необхідно передбачити відповідальність суб'єктів управління.

Разом з тим, при аналізі виконання доходів бюджету урядовці в основному порівнюють фактичні показники із плановими. Проте просте зіставлення цифр за планом і за фактом дає лише відповідь на питання чи план виконано. І хоча формальне виконання планових показників – це важливо, про що зазначає і Мельничук В. [125], проте плани складають і затверджують люди, тобто необхідно враховувати і суб'єктивний фактор. До того ж, як зазначають науковці, в Україні досі існує так званий синдром адміністративно-командної системи, коли головним є не суть справи, а лише гарна цифра та гарний рапорт керівництву та народу (але в першу чергу керівництву). Саме тому досі у податкових органах іде змагання не за якісне справляння коштів до бюджету, а лише за показники: чим більше донарахували у результаті перевірки, чим повніше виконали план – тим краще, якщо ж нічого не виявили – погано працювали; а у МФУ будь що намагаються показати потрібну, «хорошу» цифру. І змагаються всі лише за кількісне виконання бюджету, а не за якісне.

При оцінці якості виконання планових показників доходів бюджету, необхідно враховувати перевищення фактичних темпів зростання ВВП та інфляції над очікуваними (вони безпосередньо впливають на збільшення дохідної частини бюджету), а також невідшкодовані суми ПДВ (на них мають зменшувати показники виконання доходів бюджету), розміри отриманих та неповернених кредитів, державного боргу, тіньової економіки, податкового боргу тощо. На прогнозування доходів також впливають такі фактори як залежність надходжень до бюджету від рівня податкової дисципліни і культури, а часто і від політичної

ситуації в країні.

Про необхідність ліквідації існуючої податкової заборгованості та недопущення її виникнення в подальшому, а також підвищення рівня добровільної сплати податків, зазначають Бочарніков В.П., Захаров К.В. [95, с.168]. Разом з тим, в Україні досі відсутні розроблені підходи до прогнозування рівня і динаміки податкового боргу, що, на нашу думку, перешкоджає якісному і ефективному управлінню доходами бюджету.

Отже, виходячи із вище перелічених проблем, сьогодні існує нагальна об'єктивна необхідність створення нової і єдиної концепції та комплексної моделі планування та прогнозування доходів бюджету, яка б забезпечувала оптимальний рівень наповнення дохідної частини бюджету та не заважала нормально працювати та розвиватись суб'єктам господарювання – платникам податків, про що зазначають науковці [95, с.107; 110, с.150-186] (хоча вони пишуть лише про планування податкових надходжень, а не доходів бюджету взагалі). А проблеми, як зазначає професор Огонь Ц.Г., які виникають на стадії виконання доходів бюджету, можуть бути мінімізовані в разі їх передбачення ще на стадії планування і напрацювання різних варіантів управлінських рішень з метою упередження негативних наслідків у процесі формування доходів бюджету [11, с.253].

2.2 Критеріальна оцінка методів планування та прогнозування доходів бюджету

Розробка методів планування і прогнозування, правильний їх вибір – чи не найскладніша проблема теорії та практики. Ця проблема була в центрі уваги багатьох зарубіжних і вітчизняних науковців. Серед них: Ю.Архангельський, О.Бакаєв, В.Бесєдін, І.Бестужев-Лада, О.Власенко, Ф.Гам, В.Геєць, В.Голіков, Л.Ємельянов, Н.Костіна, І.Крючкова, Д.Мур, Г.Тейл та інші.

Разом з тим, у фінансовій літературі питання про методи планування та прогнозування трактується по-різному. Так, із відомих на сьогоднішній день понад 150 різних методів, на практиці використовується не більше 15-20-ти [83, с.69; 93, с.342; 121, с.48], серед яких, зокрема, методи економічного аналізу, аналітичний, балансовий, нормативний та інші. Разом з тим, не має безпосередньо методу бюджетного планування, про що справедливо зазначає професор Огонь Ц.Г. [11, с.263]. Слід наголосити на тому, що більшість методів прогнозування, що використовуються в бюджетній практиці чи розробляються науковцями стосуються безпосередньо планування та прогнозування лише податкових надходжень. Для цього досить часто використовуються розрахунки за окремими моделями, за питомою вагою доходів у попередньому році, за тенденціями зрушень у попередніх періодах тощо. Найбільш розповсюдженими методами прогнозування податкових надходжень вважаються метод екстраполяції, нормативний, балансовий [47, с.29; 127, с.13], математичного моделювання (зокрема прогнозування тенденцій, детерміністичний підхід, визначальне прогнозування, метод експертної оцінки, економетричне прогнозування) [110, с.96-114; 128, с.202-214; 129, с.152-172; 130, с.328; 131, с.3]. Дійсно, ці методи є досить ефективними для прогнозування податкових надходжень, але не слід забувати про значну частку неподаткових надходжень у доходах бюджету та податкової заборгованості, розмір яких також можна планувати та прогнозувати за допомогою вищезазначених методів, що ми доведемо нижче.

Разом з тим, слід зазначити, що незважаючи на існування досить великої кількості методів планування та прогнозування податкових надходжень, досі вони не є досконалими, достатньо відпрацьованими та адаптованими до сфери доходів бюджету, що в свою чергу не забезпечує отримання точних показників. На цю проблему, серед інших, звертає увагу Ілімжанова З.А. [127, с.13]. Це, на нашу думку, значною мірою зумовлено недосконалістю системи управління доходами бюджету в цілому, відсутністю єдиної концепції управління доходами бюджету, загальнообов'язкової для виконання на всіх рівнях. По-друге, в опрацьованій нами науковій та фаховій літературі не наведено методів, за допомогою яких потрібно здійснювати прогнозування неподаткових доходів бюджету, тобто неподаткові

доходи практично не досліджуються та ігноруються науковцями. І це не дивно, оскільки вважається, що досить складно визначити джерело цих надходжень та його тенденцію, яка досить часто залежить від суб'єктивних рішень урядовців. Саме тому неподаткові платежі в основному прогноуються, а не плануються, та виконують балансуєчу роль при нестачі податкових надходжень. Останніх сьогодні катастрофічно не вистачає не через те, що їх невчасно сплачують та приховують, хоча це теж є важливою проблемою, а через нерівномірний розподіл податкового навантаження, у результаті чого у суспільства не виникає бажання допомогти державі, а платники виконують свій обов'язок у примусовому характері. Так, поширеними є постійні списання податкового боргу окремим платникам; незаконне відшкодування ПДВ, в першу чергу деяким досить наближеним до урядовців суб'єктам; наявність значних розмірів податкових пільг, якими користуються також незначне коло суб'єктів підприємництва; нерациональне витрачання мобілізованих коштів; намагання за рахунок тих, хто легально працює та сплачує податки покрити нестачі доходів бюджету від неплатників; вимоги до сплати податкових зобов'язань наперед (так звані переплати, що досі існують на практиці); завдання обов'язкового виявлення порушень та нарахування наперед визначеної суми податків до сплати та санкцій при аудиторській перевірці платника податківцями (презумпція винуватості, а не невинності суб'єкта господарювання, що перевіряється) та багато інших недоліків, які не сприяють підвищенню відповідальності і почуття обов'язку платників перед державою, а отже, і до вчасної і повної мобілізації доходів бюджету та взагалі негативно впливають на процес управління ними. Це певною мірою пов'язане і із необґрунтованими та значно завищеними прогнозними і плановими розрахунками.

Отже, від того які саме методи та моделі лежать в основі планових розрахунків, яка методика використовується, на скільки об'єктивними є розрахунки, залежить і можливість забезпечення не лише кількісного, а й якісного виконання планових показників. Основні переваги та недоліки методів планування згруповано нами в додатку Л.1.

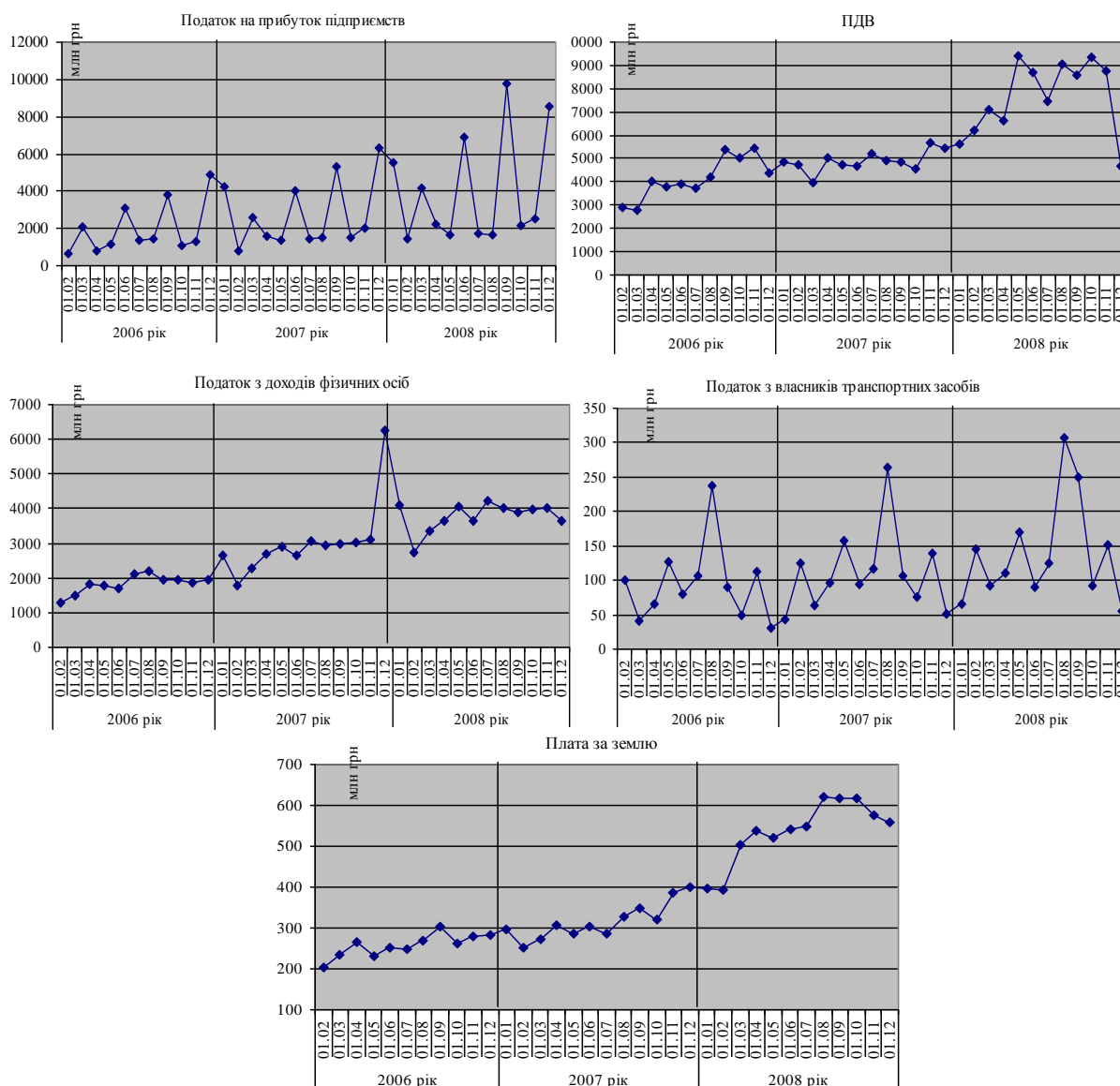
Перш за все встановимо, що науковці розуміють під поняттям "метод планування", оскільки неможливо застосовувати те чи інше поняття не розуміючи

його суті. Так, Огонь Ц.Г. зазначає, що за своїм змістом **метод планування доходів бюджету** охоплює сукупність способів і прийомів визначення можливих сум мобілізованих надходжень до бюджету у прогнозованому періоді шляхом здійснення розрахунку планових зобов'язань з кожного виду податків, зборів та обов'язкових платежів [11, с.267]. Проте необхідно внести деякі уточнення до даного визначення. Так, ця "сукупність способів та прийомів" обов'язково має бути затвердженою на найвищому рівні та бути єдиною і обов'язковою для виконання на всіх рівнях управління та для всіх суб'єктів, оскільки бюджетні відносини мають юридичний характер. І якщо буде визначена єдина методика планування та прогнозування, значно легше буде проконтролювати та перевірити реалістичність та обґрунтованість цих розрахунків. Словосполучення "... у прогнозованому періоді" доцільніше замінити на "у плановому періоді", оскільки мова йде саме про метод планування, а не про прогнозування доходів бюджету. Також у визначенні важливо зазначити необхідність планування не лише податкових, а й неподаткових платежів, які на сьогодні забезпечують близько чверті доходів зведеного бюджету.

Тому ми вважаємо, що **метод планування доходів бюджету** – це сукупність науково розроблених та законодавчо затверджених способів і прийомів визначення сум доходів бюджету, що повинні бути мобілізовані у плановому періоді шляхом здійснення розрахунку планових показників по кожній статті доходів бюджету та завчасного передбачення негативних тенденцій.

Логічно перейти до визначення базових засад вибору методів планування. Так, теоретично вибір методу планування не залежить ні від виду податку чи податкової групи, ні від типу платника податку, а від мети, яка першочергово ставиться при розробці податкових планів. Разом з тим, на нашу думку, при виборі методу планування та прогнозування доходів бюджету необхідно виявляти, розуміти та обов'язково враховувати особливості сплати того чи іншого податку або неподаткового платежу, їх тенденції, періодичність надходжень тощо. Так, для прикладу, доцільно звернути увагу на додаток М, з якого чітко видно, що податкові надходження мають, окрім постійно зростаючої тенденції ще й відповідну сезонність, пов'язану, в першу чергу, із періодичністю сплати податку

на прибуток, а от неподаткові надходження такої сезонності не мають та взагалі досить важко точно визначити їх тенденцію. Такі податки, як податок з доходів фізичних осіб та плата за землю також мають певну сезонність, але вона відрізняється як від сезонності по всім податкам у сукупності, так і від окремих податків і платежів, що видно і з рис. 2.7. Тому при виборі методів планування та прогнозування доходів бюджету необхідно враховувати динаміку кожного джерела доходу.



Примітки:

- складено автором на основі звітних даних МФУ та [132; 133; 134]
- дані на 01.12.2008 р. - попередні

Рис. 2.7. Динаміка щомісячних надходжень до Зведеного бюджету у 2006-2008 рр.

В економічній літературі зазначається, що залежно від поставлених цілей, прогнозування та планування економічних процесів можна здійснювати різними

методами, зокрема [93, с.342]:

- методами економічного аналізу, що найбільш розповсюджені у прогнозуванні: балансовий, нормативний, програмно-цільовий;
- економіко-математичними методами (зокрема лінійного програмування, кореляційно-регресійного аналізу тощо);
- методами моделювання (матричні, оптимального планування, економіко-статистичні, імітаційні);
- методами прогнозу екстраполяції (експоненційне згладжування, метод ковзної середньої, адаптивне згладжування);
- методами історичних аналогій;
- методами експертних оцінок (інтерв'ю, аналітичний, колективної генерації ідей, "Дельфі" тощо).

Схема групування найпоширеніших методів прогнозування наведена у додатку Л.2.

Щодо безпосередньо бюджетного планування, у вітчизняній літературі ([2, с.163; 42, с.73; 47, с.29; 81, с.69; 83, с.108; 93, с.79, 338, 707; 96, с.76]) виокремлюють наступні методи:

- ✓ метод коефіцієнтів, який ґрунтується на вивченні економічної кон'юнктури в минулому та сучасному періодах і застосуванні відповідних коефіцієнтів (наприклад, індексів інфляції) щодо фактичних результатів виконання бюджетів (планування "від досягнутого");
- ✓ нормативний, який ґрунтується на використанні норм і нормативів, при цьому враховують особливості галузей виробничої і невиробничої сфер, а також зміни в попередньому періоді;
- ✓ балансовий, суть якого полягає в обов'язковому збалансуванні потреб у фінансових ресурсах з джерелами їх формування;
- ✓ методи економіко-математичного моделювання, які дають змогу оцінити взаємозв'язок між фінансово-бюджетними та соціально-економічними показниками і прогнозувати зазначені показники.

За розрахунками деяких економістів близько 70-75% статей доходів

бюджету можуть визначатись за методом нормативного розрахунку (серед них ПДВ, АЗ, плата за землю, ПДФО, плата за воду тощо) [83, с.70]. Вважається, що нормативний метод доцільно застосовувати при різкій зміні економічної ситуації. Саме тому, на нашу думку, при плануванні доходів за основу доцільно брати "норматив доходів бюджету" (частка у ВВП) у розрізі окремих видів доходів, про який ми згадували у п.1.3, та який більш детально буде розглянутий у п 2.3.

Залежно від джерела отримання інформації науковці виділяють три способи прогнозування, що взаємно доповнюють один одного [83, с.68; 93, с.341, 707; 100, с. 30; 101, с.360; 135, с.90]: експертний, екстраполяція, моделювання (слід зауважити, що практично у всіх проаналізованих джерелах літератури зазначаються ці способи). На нашу думку, поєднання саме цих способів сприятиме якісному та комплексному плануванню доходів бюджету.

Взагалі, при бюджетному плануванні використовуються практично всі вказані в додатку Л.3 методи та підходи з урахуванням реальних можливостей, проте основним з них є метод екстраполяції [83, с.69; 93, с.345; 136]. Проте практично всі використовувані методи стосуються лише податкових надходжень. Разом з тим, згідно проведеного нами аналізу, кожний із перелічених у додатку Л.3 підходів має суттєві недоліки в умовах України, а тому не забезпечує точні і якісні прогнози.

Для прикладу ми оцінили якість прогнозних розрахунків, здійснених на основі методу еластичності (математичні розрахунки наведені в додатку Н.1). Як відомо, **еластичність податкових надходжень** визначається як співвідношення відсоткової зміни податкових надходжень до відсоткової зміни бази оподаткування, наприклад до ВВП, за умови, що протягом певного періоду не відбувається жодних змін в оподаткуванні [83, с.79]. Якщо надходження протягом даного періоду зростають швидше, ніж ВВП, то еластичність >1 , а система доходів вважається еластичною. При нееластичній системі доходів вважається, що зміна в обсязі ВВП не впливає на зміну в обсязі доходів держави, або це відбувається набагато повільніше.

Еластичність доходів бюджету залежить від двох чинників [2, с.61]:

- ✓ еластичності кожного податку, який входить до системи оподаткування,

яка в свою чергу залежить від еластичності об'єкта оподаткування відносно ВВП і методу визначення податкових ставок. Ставки, які визначаються в абсолютному виразі, ведуть до зменшення показника еластичності відповідного податку, пропорційні ставки збільшують еластичність до 1, а максимальний вплив на збільшення показника еластичності справляють ставки з високим рівнем прогресії. Саме тому у додатку Н.1 ми розраховували також еластичність окремих податків;

✓ питомої ваги цього податку в загальному обсязі надходжень.

Результати розрахунків графічно зображено на рис. 2.8 та 2.9.

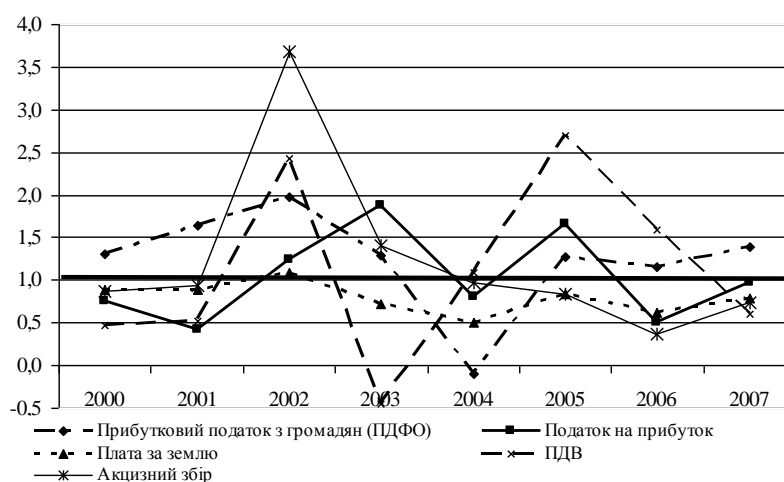


Рис. 2.8. Динаміка еластичності основних податків у 2000-2007 роках

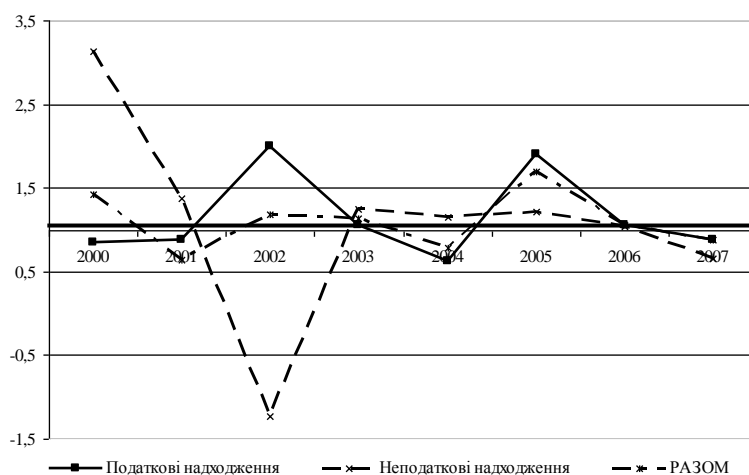


Рис. 2.9. Динаміка еластичності податкових та неподаткових платежів та сукупних доходів бюджету у 2000-2007 роках

Із рис. 2.8 та 2.9 видно, що еластичність окремих податкових надходжень має значний діапазон коливань (від -0,5 до 2,7). Разом з тим, коефіцієнт еластичності неподаткових платежів починаючи з 2003 р. практично стабільний (діапазон коливань менше 0,2), тобто неподаткові доходи є еластичними

починаючи з 2003 р., а відхилення коефіцієнта від середнього зумовлені значним діапазоном коливань бюджетоутворюючих податків. З цього випливає, що в умовах нестабільності безпосередньо коефіцієнт еластичності не сприятиме точному прогнозуванню доходів бюджету в Україні.

Підтвердженням недоцільності застосування коефіцієнта еластичності за сучасних умов служить проведене нами порівняння прогнозу, здійсненого на його основі на 2006 та 2007 рр. з фактичними даними. Тобто ми здійснили прогнозування ex-post, оскільки науковий аналіз економічних процесів і тенденцій економісти рекомендують здійснювати з використанням трьох етапів: ретроспекції, діагнозу і проспекції [93, с.706; 137, с.16]. Згідно наведених в додатку Н.1 (табл. Н.1.1) розрахунків, здійснених на основі коефіцієнта еластичності, у 2006 р. до бюджету мало надійти 22,14 млрд грн. ПДФО, фактично надійшло 22,79 млрд грн. цього податку, що на 0,65 млрд грн. більше, у 2007 р. мало надійти 30,76 млрд грн, а фактично надійшло 34,78 млрд грн., що на 4,02 млрд грн. більше. І це враховуючи той факт, що надходження від даного податку вважаються досить стабільними та прогнозованими. Узагальнені результати розрахунків графічно зображено на рис. 2.10.

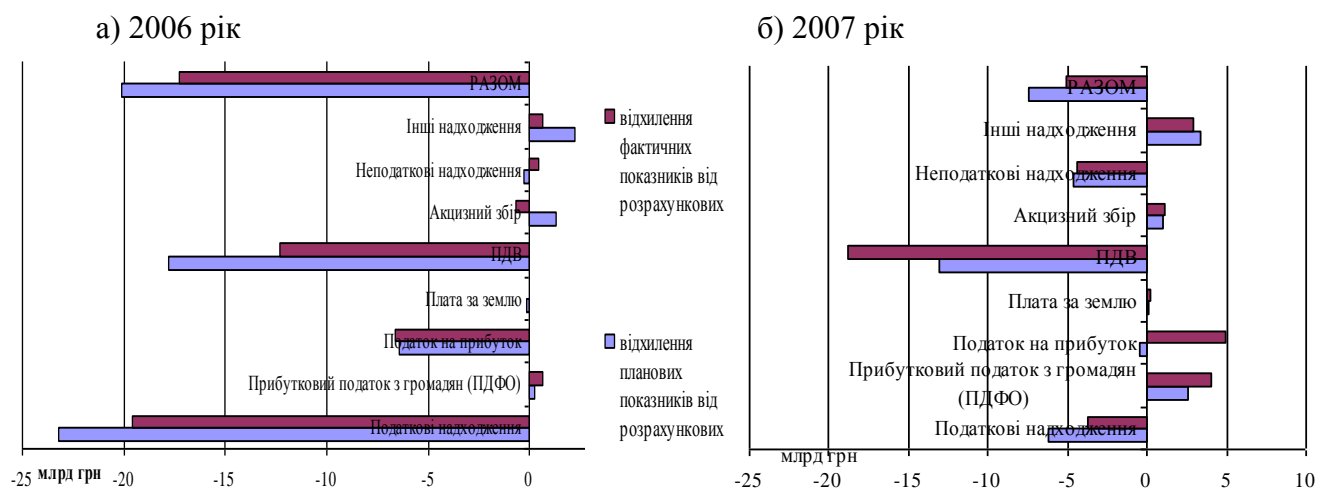
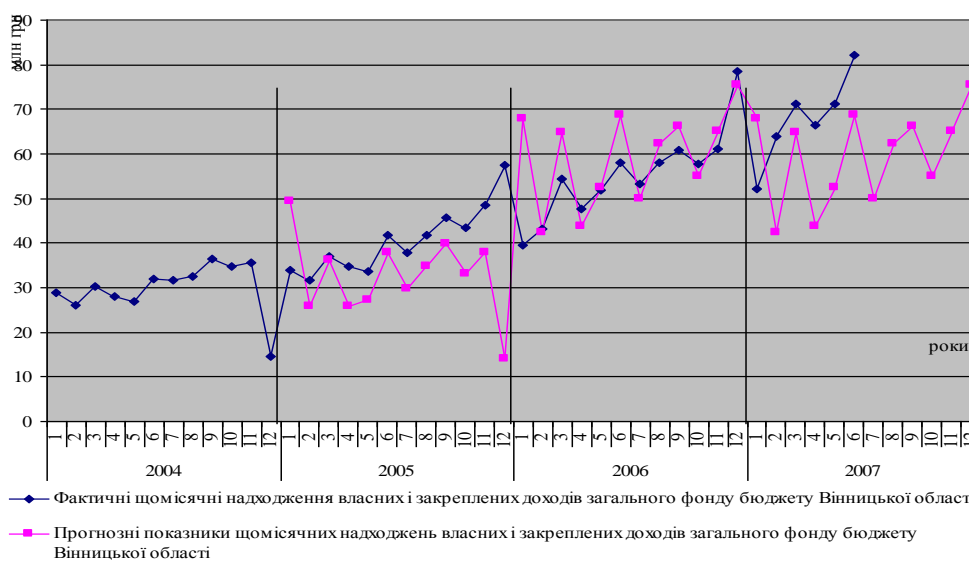


Рис. 2.10. Рівень відхилення планових та фактичних доходів бюджету у 2006-2007 рр. від розрахованих на основі коефіцієнта еластичності.

Отже, виходячи із даних додатка Н.1 та рис. 2.10 можна зробити висновок, що при розрахунку на основі коефіцієнта еластичності до бюджету у 2007 р. мало б надійти 225,07 млрд грн. доходів, але законодавчо планувалось на 7,5 млрд грн. менше, хоча фактично план було перевиконано, проте надходження до бюджету

були на 5,13 млрд грн. менші за розрахункові, тому застосування коефіцієнта еластичності не дає точних показників. Саме тому ми не можемо погодитись із точкою зору Азарова М.Я. та ін. [81, с.69], які вважають, що прогноз на основі коефіцієнта еластичності є досить точним. Можливо у економічно розвинених країнах із стабільною економікою прогнози на основі еластичності і дають точні показники, проте в умовах України при нестабільності податкового законодавства та значних коливаннях у структурі доходів бюджету цей метод є малоефективним.

Вважається, що при наявності сезонних коливань доречно використовувати метод ланцюгових індексів. Ми на основі звітних даних ДПА у Вінницькій області про щомісячні надходження власних та закріплених доходів загального фонду бюджету області розрахували цепні середні індекси (додаток Н.2) і на їх основі визначили прогнозні значення доходів бюджету області, що наочно зображено на рис. 2.11.



Примітка. Складено та розраховано автором на основі звітних даних ДПА у Вінницькій області

Рис. 2.11. Порівняння фактичних та прогнозних значень доходів бюджету Вінницької області (розраховано на основі ланцюгових індексів)

Із рис. 2.11 чітко видно, що прогноз на 2007 р., складений на базі ланцюгових індексів у точності повторює прогноз на 2006 р., та суттєво відхиляється від фактичних даних починаючи вже із першого місяця. Тому і цей метод прогнозування не є коректним і не дає точних прогнозних розрахунків та вимагає застосування додаткових методів та ресурсів.

Бочарніков В.П., Захаров К.В., Лаба М.С. та інші [95, с.90] вважають, що

сьогодні одним із напрямів вирішення задач прогнозування динаміки об'єктів, які важко формалізуються, є нейромережеві методи, теоретичною основою яких є нейроматематика, проте даний метод вимагає великого масиву вхідних даних, а невизначеність, притаманна експертно-аналітичним задачам у галузі прогнозування доходів бюджету, значно обмежує можливості використання традиційних нейронних мереж під час побудови алгоритмів прогнозування.

Взагалі, метод побудови моделі прогнозування має бути ефективним в умовах значної нерівномірності вихідних даних і складного, нелінійного характеру утворюваної ними динаміки; поєднувати в собі здатність використовувати досить довгі ряди для забезпечення статистичної обґрунтованості ряди з диференційованим урахуванням даних різних періодів, при якому перевагу мають спостереження останніх періодів; бути здатним в умовах нелінійності визначити форму тренду у прогностичному періоді. Вважається, що найбільше цим вимогам відповідає експоненціальне згладжування, яке Падалка В.П. та Красноступ Н.І. [135, с.89-98] пропонують використовувати для прогнозування податкових надходжень бюджету. Цей метод дійсно є досить точним, проте він дозволяє здійснити прогноз лише на один крок вперед, що є неприйнятним для прогнозування (цей факт буде доведено у п. 2.4).

Повернемося до аналізу методів прогнозування, що на практиці застосовуються в Україні. Як відомо, їх загальною рисою є брак кількісного аналізу, без чого прогнозна оцінка, навіть попри її можливу точність, не може вважатися обґрунтованою, а тому й надійною. Саме тому поряд із звичайними методами потрібно застосовувати методи економетричного прогнозування [135, с.90]. Ці методи дають змогу зробити науково обґрунтовані прогнози, зводять до мінімуму вплив експерта на кінцевий результат, дають можливість кількісно оцінювати надійність і якість прогнозу [135, с.90].

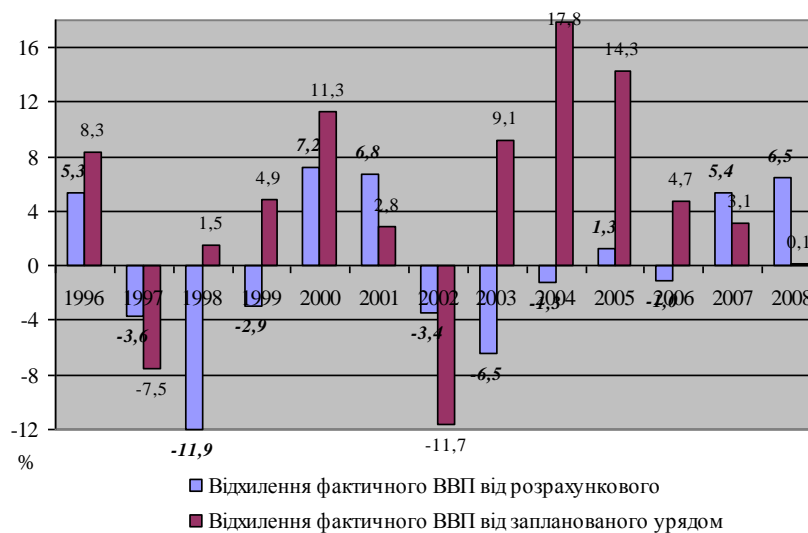
Для забезпечення високої надійності прогнозу важливо, щоб фактори впливу на доходи бюджету були незалежними один від одного (ситуація неколінеарності), якщо ж змінні, якими подані фактори впливу, корелюють між собою (ситуація мультиколінеарності), точність і надійність оцінки коефіцієнтів регресії зменшується – тим сильніше, чим більша ця корельованість [135, с.92]. Проблема

ж мультиколінеарності і, відповідно, факторної специфікації є типовою для регресійного аналізу часових рядів та має місце також у разі бюджетних доходів. Проте аналіз причин мультиколінеарності, проведений Падалкою В.М., Красноступом Н.І. [135, с.93] показав, що "показники, які за логікою економічних зв'язків можна віднести до потенційних чинників впливу на доходи¹⁴, мають виражений часовий тренд і через залежність кожного з них від часу корелюють один з одним, що й створює ситуацію мультиколінеарності. Це дає підстави розглядати час як узагальнюючу змінну, через яку опосередковано проявляється інтегральний, підсумковий вплив на дохід усіх можливих чинників. Тому моделі бюджетних надходжень можуть будуватися як трендові, в яких величина надходжень є функцією тільки часу" [135, с.93]. Саме тому при узагальнюючому прогнозуванні доходів бюджету доцільно використовувати трендові моделі. І хоча ці моделі є суто прогностичні, вони дають можливість одержувати прогностичні оцінки, безпосередньо прив'язані до часової координати [135, с.94]. До позитиву використання трендових моделей при прогнозуванні надходжень Падалка В.М., Красноступ Н.І. [135, с.94] та інші додають зняття проблеми мультиколінеарності й факторної специфікації, та врахування через час психологічних та інших чинників впливу, які не мають кількісного виміру. Проте на основі трендових моделей можна прогнозувати лише загальні показники, такі як сукупні доходи бюджету, ВВП або податкові та неподаткові надходження у сукупності, не розділяючи їх на окремі податки. Тобто даний метод не придатний для прогнозування окремо ППП, ПДФО та і всіх інших доходів окремо, оскільки не враховує сезонні коливання. При коригуванні ж трендових моделей на індекси сезонності для кожного окремого джерела, прогностичні показники мають досить високу точність за умови відсутності у плановому періоді істотних непередбачуваних змін.

На основі трендової моделі ми спрогнозувати рівень ВВП у 2007-2009 рр. Для цього за допомогою засобів MS Excel побудували модель прогнозування динамки ВВП (додаток Н.3). Аналіз показав, що не всі моделі однаково добре описують поведінку показника ВВП у ретроспективі. Найбільш чітко тенденцію

¹⁴ Основні чинники, які впливають на доходи бюджету, наведені в додатку Д.2

описує поліном 3-го ступеня: $ВВП=22,27+35,52t-4,97t^2+0,469t^3$ із $R^2=0,997$, який ми взяли за базу для здійснення прогнозу. Із додатка Н.3 та рис. 2.12 видно, що даний тренд має найменше відхилення від фактичних показників. Похибка прогнозу, побудованого на основі трендового рівняння у 2000-2007 рр. коливалась в діапазоні 1,0-11,9% за абсолютним значенням (рис. 2.12), а відхилення офіційно затверджених планових показників ВВП від фактичних даних за той же період – у діапазоні 1,5-17,8%.



Примітка. Розмір ВВП у 2008 р. за оперативними даними МФУ за 11 міс

Рис. 2.12. Відхилення фактичних показників ВВП від розрахованих на основі тренду та планових у 1996-2008 роках, %

Згідно наших розрахунків, здійснених на основі даних до 2006 р.¹⁵, у 2008 р. ВВП мав би становити 832 млрд грн., а урядовці у 2007 р. при розрахунку доходів бюджету запланували на 2008 р. ВВП на рівні 889,4 млрд грн. [138], хоча ще у липні 2007 р. прогнозували його на рівні 810,1 млрд грн. [118]. Тобто прогноз, складений на базі трендового рівняння на рік раніше за офіційний, є більш об'єктивним (хоча, звісно, і завищені прогнози також будуть намагатись перевиконати). Отже, елементарні трендові рівняння є більш точними, ніж розрахунки урядовців, а тому їх також доцільно застосовувати на практиці при плануванні та прогнозуванні ВВП як найбільш впливового на доходи бюджету макропоказника. У 2009 р., згідно наших розрахунків, ВВП має становити близько 1020 млрд грн., а згідно прогнозу урядовців – 1046,5 млрд грн. [139].

¹⁵ За виведеною нами формулою $ВВП=22,27+35,52t-4,97t^2+0,469t^3$

Підсумовуючи слід зауважити, що за умов відсутності суспільно-економічної стабільності, наявності суттєвих коливань у динаміці макропоказників, неможливості передбачити інші нестандартні фактори і умови розвитку національної економіки, при прогнозуванні доходів бюджету необхідно застосовувати комплексні варіанти рішень. Тобто для отримання найбільш вірогідних прогнозів доходів бюджету слід поєднувати різні методи прогнозування (експертний, статистичний, математичного моделювання), що сприятиме зниженню фінансових ризиків і забезпечить упередження коливань на стадії їх виконання. Експертні методи доречні у випадку, коли необхідно узгодити результати часткових прогнозів між собою; їх недоліками є наявність лише детермінованої або імовірнісної постановки задачі, існування труднощів під час узгодження часткових прогнозів в умовах принципових суперечок експертів і конфліктності предметної ділянки (що властиве завданням у сфері прогнозування доходів бюджету); існування ризику похибки, зумовленої зацікавленістю експертів у результатах, їх недостатньою компетенцією та браком інформації щодо досліджуваного об'єкта [137, с.211]. Тобто при прогнозуванні бюджетних доходів експертні методи потрібно використовувати, але через властиві їм недоліки, комбінувати з іншими методами прогнозування, про що зазначають Бочарніков В.П., Захаров К.В., Лаба М.С. [95, с.89].

Насамкінець важливо наголосити на тому, що, як стверджують науковці, в Україні використання методів бюджетно-податкової практики має свої особливості, зумовлені перехідним характером економіки і суспільного розвитку. У цей, перехідний, період практично повністю змінюється існуюча податкова система на нову, більш прийнятну для ринкової економіки. Структурні економічні реформи істотно впливають на пріоритети і параметри державного бюджету. Діє також людський чинник, пов'язаний зі зміною цінностей, стереотипів і установок поведінки, оскільки реформи на деякий час дезорієнтують суспільство і створюють атмосферу невизначеності. Планові рішення ухвалюють на основі інтуїції, підкріпленої теоретичними знаннями і практичним досвідом, саме тому неможливо повністю уникнути впливу чинника суб'єктивності при прогнозуванні. Тому в Україні потрібно провести всеохоплюючу комплексну багаторічну

(чотири-п'ятирічну) реформу в сфері управління фінансами з чіткою координацією всіх її складових, сформувані тактику і стратегію фінансової політики держави взагалі і податкової зокрема, яка обов'язково повинна включати докорінну перебудову податкової роботи, упровадження сучасних податкових технологій, форм і методів податкового менеджменту.

2.3 Планування як основа оптимізації внутрішніх пропорцій доходів бюджету

У ході дослідження встановлено, що планування та прогнозування доходів бюджету є одним з найскладніших етапів управління, оскільки від того, наскільки якісно та обґрунтовано буде складено план чи прогноз на наступний рік залежить і якість всього процесу управління. Проте це не означає, що етапи мобілізації та контролю не мають суттєвого значення, навпаки, саме якісне та науково обґрунтоване планування позитивно впливає на інші етапи управління доходами бюджету, яким, зокрема, присвячено наступний розділ дисертаційного дослідження. Виходячи із вищесказаного, слід перейти до розробки методики ефективного та якісного планування доходів бюджету, для чого логічну послідовність етапів планування зобразимо у вигляді моделі.

Спершу слід зазначити, що процес планування доходів бюджету має декілька цілей, до того ж суперечливих. Наприклад, потрібно забезпечити максимально можливі доходи бюджету при мінімально можливих витратах підприємств і громадян на сплату податків, а держави – на їх справляння. Тому можна сказати, що існує багатокритеріальна задача, при вирішенні якої обов'язково знайдуться рішення, які за певними критеріями будуть кращими за обране [121, с.12], саме тому необхідно знаходити множину "підходящих" рішень.

Тому планування та прогнозування доходів бюджету є багатоцільовим

процесом, який має здійснюватись за умов недостатньої чіткості даних, оскільки, по-перше, існує проблема отримання чіткої, повної та своєчасної інформації, про що ми зазначали у пп.2.1, а по-друге, планування показників бюджету на наступний рік здійснюється на основі очікуваних показників на поточний рік та фактичних показників лише за минулі періоди, тобто плани та прогнози базуються на показниках, які характеризують економічну ситуацію як мінімум дворічної давності. Але, як зазначають Максишко Н.К. та Перепилиця В.А., науці досі не відомо жодного ефективного алгоритму рішення будь-якої багатокритеріальної задачі з нечіткими даними [121, с.12]. І це не дивно, 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.

Базуючись на класифікаціях економіко-математичного моделювання науковців Вітлінського В.В., Равіковича Є.І., Єріної А.М. та інших [83, с.68; 93, с.337, 707; 100, с.113; 123, с.63; 137, с.66-68; 140, с.196; 141, с.6; 142, с.37; 143, с.68], виділимо основні етапи планування доходів бюджету. Зазначені науковці наводять різні, але подібні за суттю етапи, які для зручності ми згрупували в додатку Л.4. Проаналізувавши існуючі загальні етапи планування, вважаємо, що планування доходів бюджету, як складова особливого та складного процесу управління доходами має здійснюватись у дещо іншій послідовності. Так, при вирішенні проблеми планування доходів необхідно враховувати такі аспекти:

- юридичний, який полягає у законодавчому оформленні і затвердженні документів, що регламентують процедури і методи планування доходів бюджету;
- економічний, який передбачає визначення економічних параметрів та критеріїв, що будуть покладені в основу розрахунку прогнозованих надходжень бюджету;
- інформаційний, що полягає в отриманні повної, якісної і своєчасної інформації щодо доходів бюджету і чинників, що на них впливають;
- математичний, який полягає у виборі оптимальних методів розрахунків;
- організаційний, який проявляється у визначенні суб'єктів планування, їх

прав, обов'язків і відповідальності.

У зв'язку з глибиною та багатогранністю проблеми планування доходів бюджету, його методологію розглядатимемо у послідовності, що впливає із основних складових планування:

1. Визначення та уточнення мети, завдань на кожний період, збір та аналіз інформації щодо доходів бюджету;

2. Комплексний аналіз та структуризація доходів бюджету з точки зору управління. Вдосконалення структури доходів, на основі якої здійснюватиметься планування та прогнозування доходів та подальше управління ними;

3. Визначення загальної тенденції основних макропоказників (доходів бюджету, ВВП, податкового боргу, інфляції) та формування гіпотез, припущень;

4. Визначення та аналіз факторів, які здійснюють найсуттєвіший вплив на доходи бюджету;

5. Визначення обов'язкових нормативних обмежень граничних розмірів доходів бюджету та їх окремих статей у абсолютних значеннях та відносно ВВП;

6. Вибір методу планування та здійснення безпосереднього планування доходів бюджету і факторів, що на них впливають;

7. Оформлення результатів плану та затвердження його у законодавчому порядку;

8. Безперервний моніторинг виконання планових показників доходів бюджету та, за необхідності, здійснення коригування плану.

Всі визначені нами основні етапи планування доходів взаємопов'язані та взаємопереплітаються, і на практиці більшість із них здійснюються одночасно та безперервно. У такій же послідовності доцільно здійснювати і планування доходів на більш віддалену перспективу, тобто прогнозування.

Модель планування доходів бюджету схематично зображена на рис. 2.13. Проаналізуємо її та обґрунтуємо необхідність і доцільність застосування тих чи інших етапів.

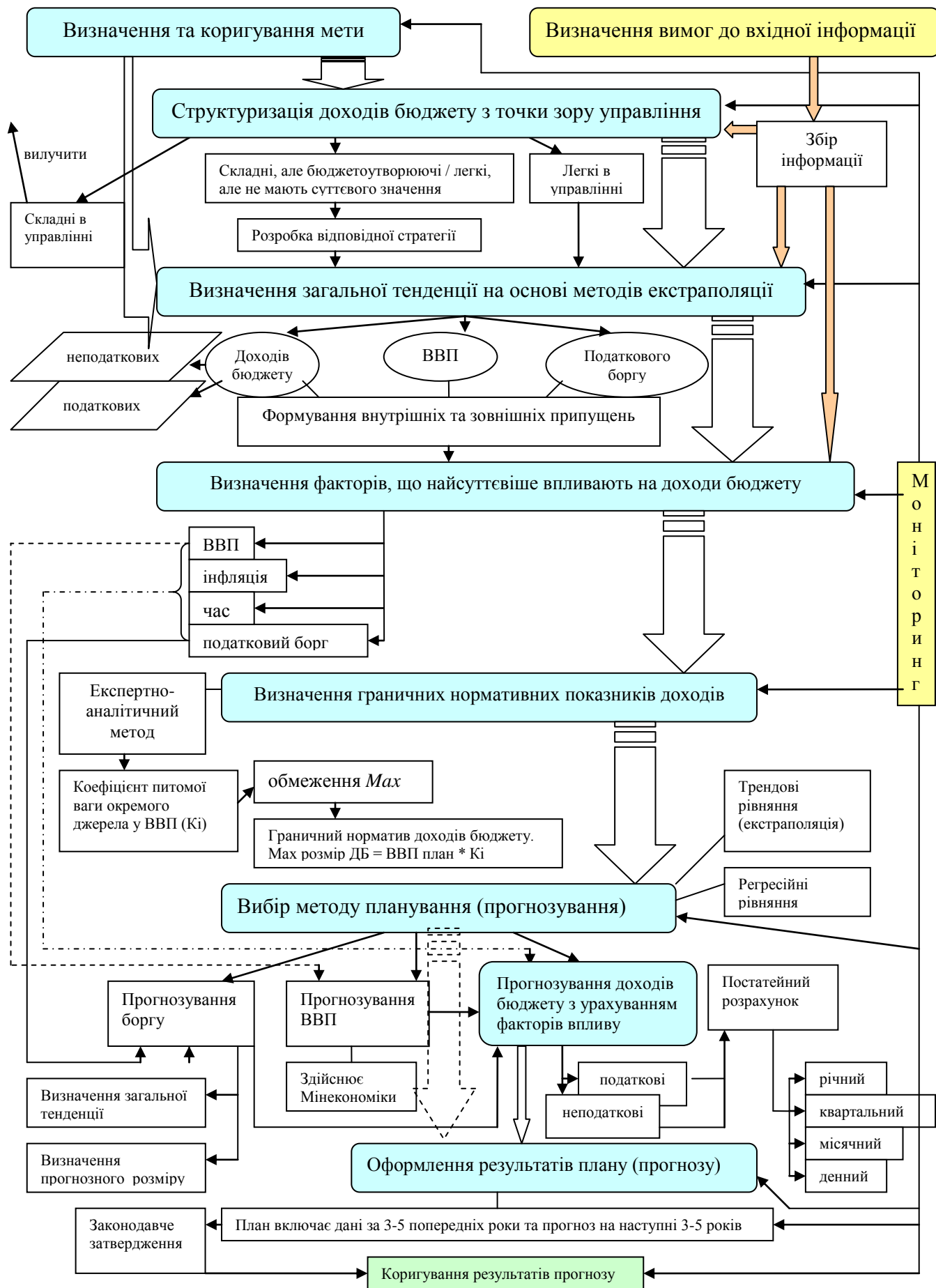


Рис. 2.13. Модель планування доходів бюджету

Перш ніж перейти безпосередньо до планування доходів бюджету необхідно визначити основні цілі та завдання. Тому першим етапом планування у моделі (рис. 2.13) є саме етап визначення мети та завдань. На цьому етапі здійснюється аналіз виконання попередніх, минулорічних цілей та завдань, відбувається їх коригування, а також виявляються нові проблеми і ставляться нові завдання. Даний етап є важливим, оскільки від того які саме цілі та завдання будуть покладені в основу розрахунків, на скільки вони актуальні та необхідні для суспільства та бюджету сьогодні і в майбутньому, залежить і безпосередня якість всього процесу планування, а отже і управління.

Самі ж цілі та завдання повинні бути чіткими, конкретними, далекоглядними, враховувати суперечності, що можуть виникнути на етапі мобілізації та контролю. На етапі планування доходів бюджету мають бути об'єктивно визначені потреби суспільства у коштах на соціальні витрати та оцінені реальні можливості їх покриття, що на практиці якщо і намагаються зробити, то із суттєвими недоліками.

На етапі визначення цілей та завдань необхідно чітко прописати завдання, функції та відповідальність кожного структурного підрозділу МФУ, ДПАУ, ДКУ, КРУ, Рахункової палати та інших суб'єктів управління з уникненням їх дублювання. Поряд із цим слід встановити чіткі критерії та вимоги до інформації, визначити її джерела, а також зібрати необхідні для здійснення планування данні про сам об'єкт управління та показники, які суттєво впливають на нього. До них, зокрема, можна віднести дані про ВВП, податковий борг, інфляцію, пільги¹⁶ тощо. Куценко Т.Ф. зазначає, що на етапі збору даних здійснюється збір інформації про законодавчу базу оподаткування та встановлені законом податкові ставки стосовно кожного податку, систему визначених законом пільг щодо сплати податків та утримань [83, с.75]. Разом з тим автор упускає необхідність збору інформації про причини та динаміку податкового боргу, який негативно впливає на весь процес управління доходами бюджету.

На цьому етапі важливо також гармонізувати різні системи обліку і звітності, оскільки від якості і достовірності вхідної інформації та методів її

¹⁶ Основні фактори, які впливають на доходи бюджету як об'єкт управління наведені в додатку Д.2

опрацювання залежить об'єктивність прогнозних розрахунків. Вже при постановці задачі слід враховувати, що прогнозування завжди пов'язано із невизначеністю, так як залежить від якості і кількості базової інформації, прийнятих припущень, заданих умов і обмежень, а тому не може бути абсолютно точним, достовірним і однозначним. Тобто інформація є ключовим чинником, який впливає на процес прогнозування, про що зазначають також Федосов В.М. і Опарін В.М. [2, с.159]. Критерієм якості планування професор Огонь Ц.Г. вважає виконання планових зобов'язань на рівні в межах ± 1 відсотка, а за прогнозними показниками на середньострокову перспективу ± 2 відсотка [11, с.408].

Перш ніж перейти до безпосереднього здійснення прогнозування, необхідно оцінити існуючі доходи. Саме тому наступним етапом планування доходів бюджету є формування об'єкта прогнозу відповідно до поставленого завдання, тобто здійснення структуризації доходів бюджету з точки зору управління ними, про що ми зазначали у пп.1.3, в якому й була проведена така структуризація. Цей етап доцільний і через те, що від того, наскільки вдало буде визначено структуру доходів бюджету, залежить і якість планування. Для цього усі без винятку джерела доходів бюджету в МФУ мають аналізуватись на основі інформації, отриманої від ДПАУ, ДКУ, ДКСУ тощо та розподіляться за виділеними нами у пп.1.3 групами, залежно від чого і слід розробляти відповідні стратегії управління.

Необхідність такої структуризації доходів для планування і всього процесу управління зумовлена тим, що, по-перше, доходи, які у результаті аналізу були віднесені експертами (наприклад, фахівцями МФУ) до IV групи, слід вилучити із структури доходів бюджету. Це в певній мірі скоротить витрати на планування та здійснення зайвих розрахунків через зменшення їх кількості, а також знизяться адміністративні витрати на їх мобілізацію та контроль. Сама ж дохідна частина бюджету суттєво не скоротиться, так як ці доходи не є фіскально ефективними. По-друге, доходи, що були віднесені до групи I, є досить стабільними, тому для їх планування та управління не потрібно значних адміністративних витрат. Очікуваний розмір надходжень від цих доходів легко можна буде визначити на основі трендових рівнянь (сьогодні у МФУ цей метод називають методом екстраполяції, але суті це не змінює) та нормативу відношення до ВВП, про що

мова йтиме далі. Основна ж увага буде приділятися доходам, віднесеним до груп II та III. Таке групування доходів слід вважати першим підетапом планування, який стоїть ніби над всім процесом планування доходів.

Якщо ж не здійснити структурування доходів бюджету з метою управління, то знову і знову будуть витрачатись час та кошти на планування, а потім і мобілізацію тих статей доходів, які не забезпечують навіть 0,1% сукупних надходжень до бюджету. Увага ж тим джерелам, які при більш обґрунтованій стратегії управління могли б забезпечити значно більші надходження, не приділятиметься на належному рівні.

Третьою складовою планування бюджетних доходів ми вважаємо етап, на якому визначається загальна тенденція в динаміці доходів, як податкових так і неподаткових, ВВП, податкового боргу, оскільки основним змістом прогнозування доходів є не лише їх якісний та кількісний аналіз, а також визначення тенденції, побудова трендових рівнянь, що сприятиме виявленню загальної очікуваної динаміки аналізованих макропоказників та завчасному реагуванню на їх зміну.

Паралельно із визначенням тенденції необхідно виявити та проаналізувати фактори, які найістотніше впливають на управління доходами бюджету. Їх можна виявити на основі експертної оцінки із застосуванням економіко-математичних методів, зокрема кореляційного аналізу. Ми, на основі статистичних даних, наведених в табл. 2.3, за допомогою пакету аналізу "Аналіз даних" визначили ступінь взаємозв'язку між доходами бюджету та такими факторними ознаками як динаміка податкового боргу, ВВП та час (роки).

Таблиця 2.3

Динаміка податкового боргу, ВВП та доходів Зведеного бюджету України у 1996-2008 рр., млн грн.

роки	t (час)	Податковий борг (D)	ВВП	Доходи зведеного бюджету (I)
1	2	3	4	5
1996	1	1350,0	81519	30221,8
1997	2	2300,0	93365	28111,9
1998	3	9721,3	102593	28915,8
1999	4	11734,2	130442	32876,4
2000	5	10069,3	170070	49117,9
2001	6	6314,8	201927	54934,7
2002	7	14172,0	220932	61954,3
2003	8	14130,9	264165	75285,7
2004	9	8803,8	345100	91529,4

Продовж. табл.2.3

1	2	3	4	5
2005	10	9418,3	441451	134183,2
2006	11	7806,4	53766	171811,4
2007	12	6340,1	712950	219936,5
2008	13	7383,4	799996	242536,3

Примітки:

1. Складено автором за даними МФУ та [66, с.221; 81, с 66; 83, с.289; 95, с.8; 144; 145, с.163; 146, с. 11]

2. 2008 р. – за оперативними даними МФУ та ДПАУ на 01.11.2008 р.

У результаті розрахунків отримали коефіцієнти кореляції, наведені в табл. 2.4, із даних якої можна зробити висновок, що найбільш щільний зв'язок доходи бюджету (I) мають із змінними ВВП та часу (t) (щільність зв'язку є тим вищою, чим ближчим є коефіцієнт кореляції r до 1), а також динаміка боргу (D) та змінна «час», а от динаміка боргу та доходів бюджету не мають істотного взаємозв'язку.

Таблиця 2.4

Розрахункові значення коефіцієнтів кореляції

r	Доходи зведеного бюджету (I)	Час (t)	ВВП	Податковий борг (D)
Доходи зведеного бюджету (I)	1			
Час (t)	0,91	1		
ВВП	0,84	0,76	1	
Податковий борг (D)	0,18	0,48	0,39	1

Коефіцієнт детермінації свідчить, що динаміка податкового боргу (D) на 23% ($0,48 \cdot 0,48 \cdot 100\%$) залежить від зміни часу (t), і лише на 3% ($0,18 \cdot 0,18 \cdot 100\%$) – від динаміки доходів бюджету (I), а на 74% - від інших факторів, включаючи і динаміку ВВП. Динаміка ж доходів бюджету на 83% залежить від змінної часу, а на 27% - від впливу інших факторів, зокрема і податкового боргу. Отже, у результаті кореляційного аналізу встановлено, що найсуттєвіший вплив на динаміку доходів бюджету справляють ВВП, час та рівень податкової заборгованості. Беззаперечно є безліч інших факторів, що впливають на доходи бюджету (вони частково наведені в додатку Д.2), проте ми зупинимось саме на цих. Наш вибір зумовлено тим, що, як ми вже зазначали вище, час є узагальнюючою змінною, через яку опосередковано проявляється підсумковий вплив на доходи усіх можливих чинників; ВВП є найбільш пов'язаним з доходами бюджету макропоказником, про що, зокрема, зазначає Огонь Ц.Г. [147, с.32]; а динаміка податкового боргу та її реальний вплив на управління доходами бюджету практично не досліджені.

Наступним кроком є визначення структури основних статей доходів бюджету відносно ВВП та закріплення даного співвідношення законодавчо у формі "нормативу доходів бюджету" (частка у ВВП) у розрізі окремих видів доходів. Так, протягом певного періоду структура статей доходів бюджету може змінюватись відносно сукупних доходів, що свідчить про недостатньо високу якість планування, проте частка бюджетоутворюючих податків у ВВП знаходиться на певному визначеному рівні та має незначне відхилення від середнього, що видно з додатка П (табл. П.1 та рис. П.1). З першого погляду на рис. П.1 складається враження, що існує значне коливання аналізованого нами показника протягом 1999-2007 рр., проте необхідно врахувати, що максимальне значення шкали, по якій побудовано криві, становить лише 9%. Більш поглиблений аналіз свідчить про коливання по деяких статтях максимум у 3-4% ВВП та мінімум у 0-1% ВВП, що, в принципі, свідчить про обґрунтованість нашої точки зору. Про необхідність закріплення такого нормативу ми вже зазначали у пп. 1.3. А обґрунтуванням нашої точки зору в певній мірі може служити вислів проф. Мітіліно М.І.: "фінансовий тягар, тобто значення видатку для господарства держави чи іншого суспільного об'єднання виявляється і усвідомлюється тільки тоді, коли розмір видатку порівнюють з розміром народного багатства і народного прибутку в даній країні" [50, с.33], у нашому випадку це свідчить про доцільність здійснення порівняння відносно такого макропоказника як ВВП.

До того ж Бочарніков В.П., Захаров К.В. та інші серед основних інформаційних даних, які необхідно враховувати для планування та прогнозування податкових надходжень, виділяють відносний показник надходжень від окремих податків до ВВП [95, с.213-214]. На практиці при здійсненні аналізу або внесенні пропозицій до бюджету, урядовці також оперують часткою доходів або їх окремих джерел у ВВП [104, 105, 106, 107, 108, 109, 115, 116; 138], а професор Огонь Ц.Г. рекомендує визначати частку державного боргу у ВВП [11, с.139].

Вважаємо, що визначені на основі експертного та економіко-математичного аналізу значення відносного показника доцільно затвердити законодавчо як

"норматив доходів бюджету" (частка у ВВП) у розрізі окремих видів (H_{\max}^{BI}) для податків та неподаткових платежів. Сьогодні ж затвердження нормативних показників формування дохідної частини бюджету фактично не спирається на математично обґрунтовані пропозиції і є схожим на торги між різними політичними силами та знаходження компромісного варіанту, який би їх задовольняв. Запровадження такого нормативу для основних статей доходів, на нашу думку, запобігатиме необґрунтованому завищенню прогнозних показників. Даний метод доцільно застосовувати на першому етапі планування доходів бюджету при визначенні структури доходів, зокрема, встановити обґрунтовані нормативи частки окремих джерел доходів у ВВП, перевищення яких є недопустимим. Дійсно, якщо, наприклад, частка ПДФО у зведеному бюджеті за останні 8 років в середньому становить 4,18% ВВП і протягом тривалого періоду суттєво не змінюється (окрім 2004 р., коли було введено єдину ставку податку), то у плановому періоді можна очікувати приблизно такий же рівень податку, виходячи лише із очікуваної суми ВВП, і не доцільно на найближчу перспективу визначати суму надходжень від ПДФО у розмірі 5 або 6% ВВП, оскільки це ускладнить виконання як дохідної, так і видаткової частин бюджету, а також створить додаткове напруження у суспільстві. При стабільному ж розвитку економіки зростатиме і абсолютне значення ВВП, а отже, і інших статей доходів бюджету, виражених у відсотковому відношенні до ВВП та спрогнозованих на основі цього нормативу.

Сьогодні ж при здійсненні планування в МФУ не видатки визначаються виходячи із науково обґрунтованих та визначених на основі об'єктивних економіко-математичних методів доходів бюджету, а доходи підтасовуються та завищуються для забезпечення фінансування запланованих видатків, що видно з рис. 2.14. Тобто доходи бюджету на практиці є вторинними відносно видатків, оскільки у кожному державному органі управління вважають, що планові показники доходів занижені. А чи доцільно по максимуму використовувати всі існуючі та навіть неіснуючі джерела доходів сьогодні, не замислюючись про вичерпність ресурсів в майбутньому?

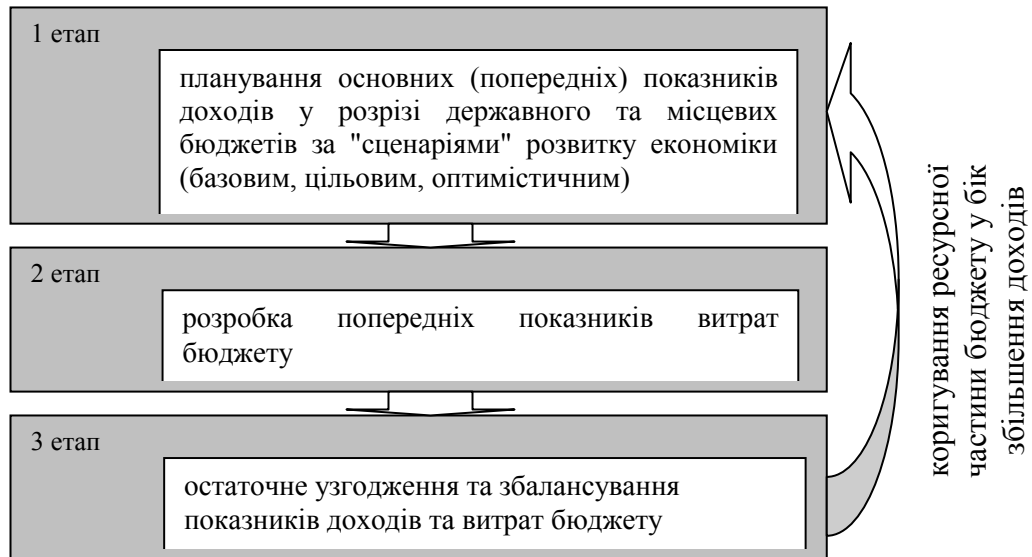


Рис.2.14. Етапи планування бюджету у МФУ

Завищені ж плани посилюють напруженість у стосунках між державою і платниками. Виникає питання, якщо уряд намагається всіма можливими шляхами знизити розміри ставок податків, що сприятиме зниженню податкового навантаження (а відтак зменшенню податкових надходжень до бюджету), і одночасно існує потреба у зростанні ресурсів для покриття зростаючих видатків, за рахунок яких коштів покриватимуться ці видатки? Саме тому одним із етапів планування доходів бюджету доцільно визнати етап формування та затвердження нормативних показників гранично можливого рівня мобілізації доходів бюджету. Проте сьогодні визначення макропоказників здійснюється відносно обсягу затверджених доходів на попередній рік незалежно від того, як він фактично виконується, тобто без детального посилення на існуючі фактичні показники щодо збору податків на мікрорівні та без урахування фактичного економічного становища підприємств, галузей економіки тощо, про що зазначено і в наукових працях, і в нормативних документах [11, с.256; 95, с. 32; 138].

Про врахування фактору залежності податкових доходів від ВВП при розрахунках передпрогнозних показників доходів бюджету писали, серед інших, Азаров М.Я. та Ярошенко Ф.О. [93, с.346], проте вони розглядали це лише як простий узагальнюючий метод, за допомогою якого можна визначити ймовірний рівень доходів. Ми ж вважаємо, що на основі частки окремих доходів бюджету у ВВП за ряд років складається та спостерігається певна залежність. Ця залежність показує оптимально можливий рівень мобілізації того чи іншого доходу, який

склався історично та є більш-менш об'єктивним. Саме розраховані на цій основі нормативи доходів бюджету щодо кожного, підкреслюємо кожного, джерела, що залежить від ВВП, доцільно покласти в основу як об'єктивний *максимум* для подальших деталізованих розрахунків, перевищення якого призведе до посилення тиску на платника. У цьому ракурсі такий метод прогнозування має характер конкретного та обмежувального показника.

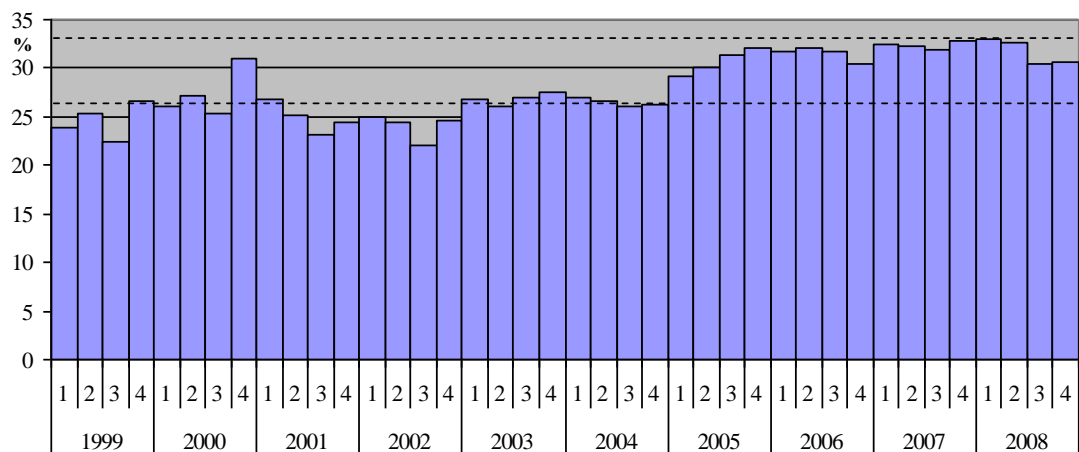
Перейдемо до розрахунку H_{\max}^{BI} (нормативу доходів бюджету) та визначення певної структури основних статей доходів відносно ВВП. За нашими розрахунками доходи від ПДФО, ППП, плати за землю, ПДВ, АЗ із вироблених на території України товарів, ввізного мита, доходів від власності та підприємницької діяльності, зокрема за рахунок рентних платежів та власних надходжень бюджетних установ майже на 84% формують доходи зведеного бюджету (додаток Ж). До того ж, згідно проведеної нами у п. 1.3 структуризації, більшість із них належить до I групи, тобто є найкращими з точки зору управління. Тому ми зосередили увагу саме на них. При розрахунках ми ввели податок на нерухоме майно, оскільки вважаємо доцільним його введення в найближчій перспективі. Надходження від податку на нерухоме майно орієнтовно були визначені на рівні 2% доходів зведеного бюджету на початковому етапі, які в подальшому, можливо, зростуть. Саме на основі цих основних видів доходів ми розраховували нормативи (як частка у ВВП) для основних статей доходів бюджету для різних рівнів централізації ВВП. Розрахунок наведено в додатку П.

На основі додатка П створено таблицю обмежень максимальних та мінімальних значень, в якій згруповано отримані результати ітерацій (табл. 2.5).

Структуризація доходів бюджету по статтях бюджету для різних рівнів централізації ВВП у бюджеті.

	обмеження		Результат ітерацій								
	max	min									
Рівень централіз. ВВП у бюджеті	max	min	23,08	29	30	31	32	33	34	35	35,85
Податкові надходження	26,0	17,98	17,98	21,32	22,15	23,00	23,82	24,62	25,42	25,64	26,00
ПДФО	5,06	3,40	3,40	3,94	4,07	4,22	4,40	4,60	4,80	4,82	4,91
ППП	5,52	4,06	4,06	4,59	4,73	4,88	5,06	5,26	5,46	5,32	5,37
Плата за землю	0,91	0,00	0,00	0,54	0,67	0,82	0,91	0,91	0,91	0,71	0,76
ПДВ	9,40	4,71	7,37	8,02	8,22	8,37	8,55	8,75	8,95	9,20	9,25
АЗ	2,00	1,20	1,20	1,74	1,87	2,00	2,00	2,00	2,00	1,80	1,85
Інші податки			1,96	2,50	2,58	2,72	2,90	3,10	3,30	3,80	3,85
Неподаткові надходження	6,0	2,61	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00
Доходи від власності та підприємн-ї діяльності	2,56	0,80	0,80	1,02	1,02	1,02	1,02	1,02	1,02	0,80	0,84
Рентна плата	1,27	0,06	0,06	0,29	0,29	0,29	0,29	0,29	0,29	0,06	0,10
Адміністративні збори та платежі	0,52	0,25	0,25	0,48	0,48	0,48	0,48	0,48	0,48	0,25	0,29
Інші неподаткові надходження	5,29	1,17	1,17	1,40	1,40	1,40	1,40	1,40	1,40	2,10	2,16
Власні над-ня бюджет. установ	3,43	2,58	2,58	2,81	2,81	2,81	2,81	2,81	2,81	2,58	2,62
Доходи від операцій з капіталом	0,75	0,04	0,04	0,70	0,73	0,73	0,73	0,73	0,73	0,64	0,73
Офіційні трансферти	0,12	0,00	0,00	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,03	0,12
Цільові фонди	3,00	0,20	0,20	0,86	1,00	1,14	1,32	1,52	1,72	2,90	3,00

Отже, враховуючи сучасну динамку централізації ВВП у доходах бюджету на рівні 29-32% (рис. 2.15), найбільш оптимальними структурами статей доходів бюджету вважаємо варіанти при централізації ВВП на рівні 30-33%.



Примітка. Складено автором за даними ДКСУ, МФУ та [100, с.268; 144]

Рис. 2.15. Динаміка централізації ВВП у доходах бюджету у 1999-2008 роках (поквартально)

Тобто, якщо централізація ВВП у бюджеті в плановому періоді очікується на рівні 31%, то враховуючи ретроспективний аналіз динаміки питомої ваги окремих статей доходів у ВВП та їх граничні обмеження (максимальне та

мінімальне значення) для кожної із аналізованих статей, доцільно визначити гранично можливі податкові надходження на рівні 23% ВВП, у тому числі доходи від ППП – 4,88%, ПДФО – 4,22%, плата за землю - 0,82%, ПДВ – 8,37% ВВП; серед неподаткових платежів слід очікувати близько 1,02% ВВП доходів від власності та підприємницької діяльності, 0,29% ВВП рентної плати, та 2,81% ВВП надходжень від власних доходів бюджетних установ; надходження до цільових фондів на рівні 1,14% ВВП, доходів від операцій з капіталом – 0,73%. Саме така структура основних статей доходів бюджету для рівня централізації ВВП у розмірі 31% є найбільш оптимальною та об'єктивною, оскільки склалася історично за останні 8 років. Світовий досвід показує, що оптимальним вважаються такі співвідношення: податки на майно мають становити 8-10%, податки на прибуток 9-12%, ПДВ – до 5% доходів держави [145, с.164].

Наступним етапом має бути безпосереднє планування доходів бюджету та факторів, що на нього впливають. Вище ми обґрунтували, чому ми зосередили увагу на ВВП та податковій заборгованості. До того ж, Бюджетним кодексом встановлено, що вихідними макроекономічними показниками для визначення доходів бюджету є обсяг ВВП і темп його росту у наступному бюджетному році, рівень інфляції (температура росту цін, грудень до грудня поточного року).

Щодо ВВП, то в Україні сьогодні розробляють велику кількість макроекономічних моделей його прогнозування, про що зазначають науковці [83, с.92; 95, с.171; 100, с.137; 143, с.72], а у пп. 2.2 ми довели доцільність застосування трендових моделей до прогнозування ВВП, на основі яких спрогнозували його рівень на 2008-2009 рр.

Паралельно із плануванням доходів має здійснюватись і прогнозування податкової заборгованості, оскільки на цьому етапі також важливо враховувати рівень сплачуваності податків, головним показником якого є розмір та динаміка податкового боргу. Динаміка останнього негативно впливає на управління та виконання доходів бюджету. Сьогодні в Україні значно загострилась тенденція щодо недовиконання або неякісного виконання планових платежів, про що зазначає Огонь Ц.Г. [11, с.408]. І хоча в науковій літературі досліджуються різні підходи до прогнозування податкових доходів бюджету, про прогнозування рівня

податкової заборгованості чомусь не йдеться (а вона має значні масштаби, особливо враховуючи невиявлені суми податкових зобов'язань від діяльності у тіньовому секторі). Серед близько 75 показників, які необхідно враховувати для здійснення прогнозування податкових надходжень, виділених Бочарніковим В.П., Захаровим К.В., Лабою М.С [95, с. 213-214], немає і згадки про коефіцієнт погашення податкового боргу, показник його рівня, структури та динаміки, що, на нашу думку, є суттєвим упущенням. Про необхідність врахування обсягу податкового боргу та рівня його очікуваного погашення у наступному році при плануванні доходів бюджету зазначають також Азаров М.Я. та Ярошенко Ф.О. [93, с.111], проте вони не вказують як його слід розраховувати.

Основні методи, що можуть використовуватись для планування та прогнозування ВВП, податкового боргу та доходів бюджету досліджені у даному пункті, п. 2.2 та п. 2.4. Розглянемо можливість застосування багатofакторної регресії до планування доходів бюджету і одночасного врахування факторів, що на них впливають. У процесі дослідження ми проаналізували три моделі (варіанти) регресії, порівняли отримані на їх основі розрахункові показники з фактичними даними та визначили найкращу:

Перша модель (M1) - зв'язок між доходами бюджету та ВВП, абстрагуючись від всіх інших чинників;

Друга модель (M2) – зв'язок між доходами бюджету та двома змінними: ВВП і час;

Третя модель (M3) – зв'язок між доходами бюджету та змінними: ВВП, час, податковий борг.

Для побудови рівняння регресії ми використали пакет аналізу "Аналіз даних" – "Регресія" MS Excel. У результаті дослідження отримано наступні функціональні рівняння для моделей:

$$\mathbf{M1:} \text{VI}_{M1} = 0,31 \cdot \text{ВВП} - 4,55 \quad (2.1)$$

$$\mathbf{M2:} \text{VI}_{M2} = 0,36 \cdot \text{ВВП} - 2,98 \cdot t + 0,97 \quad (2.2)$$

$$\mathbf{M3:} \text{VI}_{M3} = 0,37 \cdot \text{ВВП} - 3,21 \cdot t + 0,095 \cdot D + 0,61, \quad (2.3)$$

де VI_{M1} , VI_{M2} , VI_{M3} – розмір доходів бюджету (результативна ознака) для моделей 1-3 відповідно, млрд грн.; ВВП – факторна ознака - розмір ВВП, млрд

грн.; t - факторна ознака – час, роки; D - факторна ознака - розмір податкового боргу, млрд грн.

Результати кожного із варіантів розрахунків наведено в додатку Р (Р.1-Р.3). Зведені підсумки розрахунків згруповані у табл. 2.6, а рівняння регресії та фактичні показники доходів бюджету графічно зображені в додатку Р.4.

Таблиця 2.6

Розрахунок рівняння регресії для трьох моделей

Роки	Доходи бюджету, млрд грн.	час	ВВП, млрд грн.	Податковий борг, млрд грн.	Модель 1	Модель 2	Модель 3
					$VI_{M1}=0,31$ $ВВП-4,55$	$VI_{M2}=0,36$ $ВВП-2,98 t + 0,97$	$VI_{M3}=0,37$ $ВВП - 3,2t+0,095D+0,61$
	VI	t	$ВВП$	D	VI_{M1}	VI_{M2}	VI_{M3}
1996	30,22	1	81,52	1,35	20,92	27,54	27,40
1997	28,11	2	93,37	2,30	24,62	28,86	28,62
1998	28,92	3	102,59	9,73	27,50	29,23	29,50
1999	32,88	4	130,44	11,73	36,20	36,35	36,68
2000	49,12	5	170,07	10,07	48,57	47,73	47,83
2001	54,93	6	201,93	6,32	58,52	56,31	55,93
2002	61,95	7	220,93	14,17	64,46	60,22	60,43
2003	75,29	8	264,17	14,13	77,96	72,91	73,06
2004	91,53	9	345,10	8,80	103,24	99,28	98,99
2005	134,18	10	441,45	9,41	133,34	131,24	131,14
2006	171,81	11	544,15	7,81	165,41	165,50	165,41
2007	219,94	12	712,95	6,34	218,14	223,72	223,90
2008*	242,53*	13	799,99*	7,38*	273,21	284,73	285,45
2009		14	1046,5	9,95	322,28	338,72	340,04

Примітки:

1. Фактичні показники за 2008* р. – за оперативними даними МФУ та ДПАУ на 01.11.2008
2. Дані ВВП на 2009 р. з [139], податкового боргу – наш прогноз на основі методу декомпозиції часового ряду (п.2.4)

Як видно з додатків Р.1-4 та табл. 2.6, всі три моделі виявились достатньо точними. Коефіцієнт детермінації R^2 свідчить про дуже високий ступінь зв'язку випадкових змінних з доходами бюджету: для першої моделі він становить 0,993, для двох інших - 0,996. Отже, всі три моделі можуть використовуватись для планування доходів бюджету, так як характеризуються високим ступенем надійності.

Разом з тим, обираючи найкращу серед них слід зазначити, що найбільший рівень як абсолютного, так і відносного відхилення має модель 1 (що видно з табл. 2.7 та додатка Р.4), до того ж у неї найнижча серед аналізованих моделей оцінка ступеня взаємозв'язку факторної та результативної ознак. Це зумовлено тим, що не всі статті бюджетних доходів корелюють з ВВП.

Таблиця 2.7

Відхилення розрахункових значень по моделях від фактичних показників

Роки	Абсолютне відхилення, млрд грн.			Відносне відхилення, %			Модуль відносного відхилення		
	М1	М2	М3	М1	М2	М3	М1	М2	М3
1996	9,31	2,68	2,82	30,79	8,86	9,34	30,79	8,86	9,34
1997	3,50	-0,75	-0,51	12,44	-2,66	-1,80	12,44	2,66	1,80
1998	1,42	-0,31	-0,58	4,90	-1,08	-2,01	4,90	1,08	2,01
1999	-3,32	-3,47	-3,80	-10,10	-10,55	-11,57	10,10	10,55	11,57
2000	0,54	1,38	1,29	1,11	2,82	2,62	1,11	2,82	2,62
2001	-3,59	-1,37	-1,00	-6,53	-2,50	-1,82	6,53	2,50	1,82
2002	-2,51	1,74	1,52	-4,04	2,80	2,46	4,04	2,80	2,46
2003	-2,68	2,37	2,23	-3,56	3,15	2,96	3,56	3,15	2,96
2004	-11,71	-7,75	-7,46	-12,80	-8,47	-8,15	12,80	8,47	8,15
2005	0,85	2,95	3,04	0,63	2,20	2,27	0,63	2,20	2,27
2006	6,40	6,32	6,41	3,72	3,68	3,73	3,72	3,68	3,73
2007	1,80	-3,78	-3,96	0,82	-1,72	-1,80	0,82	1,72	1,80
Середнє відхилення				1,45	-0,29	-0,31	7,62	4,21	4,21

Найнижчий рівень середнього відносного відхилення серед проаналізованих моделей має М2, яка характеризує зв'язок між доходами бюджету та часом і динамікою ВВП, що видно з рис. 2.16 та табл. 2.7. Модель, яка враховує таку факторну ознаку як динаміка податкової заборгованості доцільно використовувати як песимістичний прогноз. Вищий рівень середнього відхилення розрахованих по М3 показників від фактичних можна пояснити складністю передбачення рівня погашення боргу та появи нової його суми у прогнозованому періоді. Проте відхилення між моделями М2 та М3 дуже незначне, тому вони обидві можуть використовуватись на практиці.

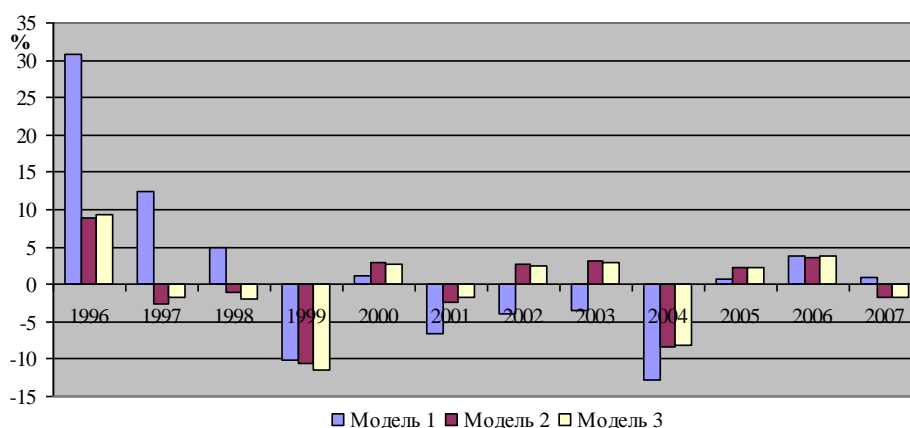


Рис. 2.16. Графік відносного відхилення фактичних та розрахункових показників по моделях.

Отже, розрахунки довели, що динаміку доходів бюджету можна планувати

виходячи із очікуваного розміру ВВП з врахуванням часового фактору за формулою: $VI_{M2} = 0,36 \cdot \text{ВВП} - 2,98t + 0,97$, яка має високий ступінь надійності. Для прогнозування доцільно також застосовувати МЗ: $VI_{M3} = 0,37 \cdot \text{ВВП} - 3,2 \cdot t + 0,095 \cdot D + 0,61$, яка враховує такий важкопрогнозований чинник, як податковий борг. Тому, для отримання планової суми доходів бюджету достатньо знати очікуваний розмір ВВП, прогнозуванню якого присвячена велика кількість моделей та безпосереднім прогнозуванням якого займається Міністерство економіки (але ці моделі мають бути істотно доопрацьовані). Самі методи регресійного аналізу необхідно доповнювати іншими економіко-математичними та експертними оцінками, щоб якомога повніше врахувати саме економічний зміст доходів бюджету. Згідно наших розрахунків, за М2 доходи бюджету у 2009 р. становитимуть 338,72 млрд грн., а за МЗ – 340,04 млрд грн.

Ми також здійснили прогнозування доходів бюджету за допомогою методу декомпозиції часового ряду. Розрахунки наведені в додатку С. Порівняння розрахункових даних з фактичними графічно зображено на рис. 2.17, з якого видно, що обрана модель досить чітко описує фактичну динаміку доходів Зведеного бюджету України у ретроспективі. До того ж, відхилення між фактичними та розрахунковими даними на кінець 2008 р. становить лише 0,05%, а середня квадратична похибка моделі становить лише 7% від середнього вибіркового значення доходів бюджету та свідчить про високу точність моделі.

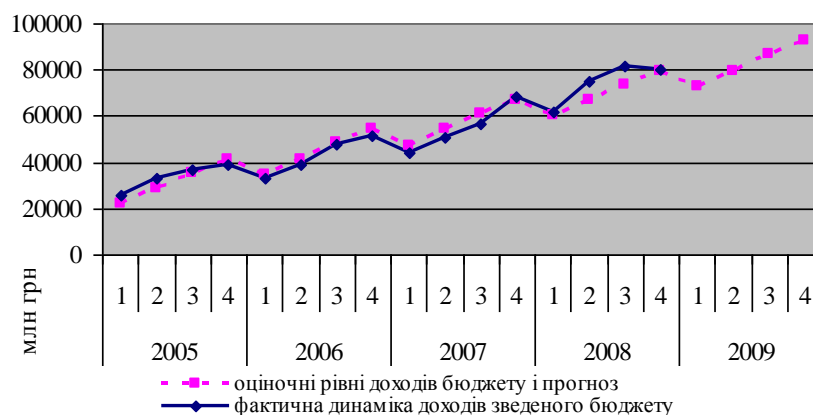


Рис. 2.17. Динаміка фактичних та розрахункових показників доходів бюджету

Отже, згідно розрахунків на основі методу декомпозиції часового ряду за відсутності різких непередбачуваних змін, у I кв 2009 р. до зведеного бюджету має

надійти 72,85 млрд грн. доходів, у II кв – 79,69, у III кв – 86,62, у IV кв – 92,53 млрд грн.

Одержані нами результати свідчать на користь даних підходів до планування доходів бюджету. Вони підтверджують обґрунтованість запропонованої концепції і вказують на доцільність продовження досліджень з метою удосконалення методики економіко-математичного прогнозування доходів.

Стосовно ж неподаткових платежів, то їх дійсно досить складно планувати, оскільки їм не притаманна чітко виражена тенденція, що видно з діаграми в додатку М. Тому, перш ніж починати планування неподаткових платежів, потрібно визначити, чому саме неподаткові платежі займають таку високу питому вагу в доходах бюджету України. А це в основному пов'язано із недостатністю податків для фінансування всіх передбачених державою програм, на що суттєво впливають як недосконалість правової бази, так і недоліки та суперечності на етапах мобілізації та контролю. В перспективі ж частка неподаткових платежів має знизитись до 10-15% сукупних доходів зведеного бюджету. Таку тенденцію можна пояснити закінченням процесу приватизації державної власності та суттєвим скороченням частки держави у виробництві ВВП, а також доцільністю вилучення певних неподаткових платежів із системи доходів бюджету як малоефективних, що ми довели у пп. 1.3. Тому вже сьогодні потрібно прогнозувати можливість скорочення неподаткових платежів виходячи з тривалості періоду до завершення приватизаційних процесів. Стосовно адміністративних штрафів, то їх, в принципі, взагалі недоцільно планувати та прогнозувати, оскільки вони відбивають негативне явище, яке недоцільно закладати у бюджет так само, як і некоректно завчасно вбачати у платниках порушників законодавства. А враховуючи, що заплановані доходи, у тому числі і адміністративні штрафи, потрібно виконувати, контролюючі органи на практиці активно шукатимуть таких порушників. Тому для переходу в майбутньому до співвідношення податкових і неподаткових платежів у доходах бюджету, які склалися у більшості розвинених країн, потрібно вирішити існуючі суперечності та проблеми на етапах мобілізації доходів бюджету та контролю, чому і присвячено наступний розділ дослідження. На сучасному ж етапі, враховуючи

проведений вище аналіз методів планування та прогнозування, вважаємо, що при плануванні неподаткових платежів залежно від характеристик виду доходу (стабільність, складність у плануванні, кореляція з ВВП тощо) слід застосовувати нормативний, економіко-математичні та статистичні методи, а також метод прямого рахунку.

Взагалі ж, прогнозування доходів бюджету є надто складним та клопітким процесом, оскільки необхідно врахувати велику кількість внутрішніх та зовнішніх факторів, більшість з яких важко спрогнозувати та оцінити. Це, зокрема, стосується податкового боргу та неподаткових платежів, але і їх можна прогнозувати, що ми довели на практиці. Якість же прогнозу можна оцінити лише після того як подія відбулася, саме тому при оцінці моделей прогнозування ми проводили ретроспективний аналіз, визначаючи надійність використаних моделей. Зважаючи на той факт, що економіка характеризується суттєвою невизначеністю, існує ризик недовиконання або перевиконання прогнозу здійсненого на основі ретроспективного аналізу. Тому потрібно враховувати зауваження Максишко Н. К. та Перепелиці В. А., стосовно того, що при моделюванні достатньо складних систем, якою, зокрема, є і система доходів бюджету, необхідно в принципі відмовитись від високих стандартів точності і строгості, які характерні для відносно простих систем [121, с.29]. Отже, при прогнозуванні доходів бюджету не слід очікувати абсолютної точності, про що також зазначає Рева Т.М.: "фактично в прогнозуванні точність менш важлива, ніж процес. Краще навіть не дуже точний прогноз, ніж відсутність усякого прогнозу" [148, с.17].

Разом з тим, сьогодні в Україні активно здійснюється прогнозування, розробляються різні програми, затверджуються прогнозні макропоказники (доходи, витрати бюджету, ВВП, бюджетний дефіцит), але вони не враховуються навіть у наступному році, не говорячи вже про середньострокову або довгострокову перспективу. Це, на нашу думку, пов'язано з відсутністю затверджених методик прогнозування, усвідомленої необхідності доопрацьовувати прогнози, а не щороку заново їх переробляти. Саме тому важливо, щоб при прогнозуванні та плануванні виконувався принцип безперервності, який змушує коригувати прогноз по мірі надходження нової

інформації по об'єкту прогнозування, а не складати новий. Недостовірність же прогнозів, які сьогодні складають, робить неможливим повноцінне управління бюджетними ресурсами, про що зазначає Буковинський С. А. [149, с.22-23], з чією точкою зору ми повністю погоджуємось. Тому при плануванні доходів бюджету потрібно не лише обмежуватись розрахунками та аналізом макроекономічних показників, а враховувати реальний стан сплачуваності податків, рівень податкової дисципліни і культури суб'єктів господарювання, політичну ситуацію в країні, вплив змін до законодавчих актів на всіх рівнях. Також важливо, щоб при плануванні виконувався принцип наукової обґрунтованості планів [42, с.72], а це можливо лише при наявності детально розробленої методики планування.

Завершальним етапом планування доходів бюджету є юридичне оформлення результатів прогнозу. Частково погоджуючись із думкою Куценко Т.Ф. вважаємо, що прогнози мають охоплювати не лише поточний рік і наступні 3-4 роки [83, с.57], а й дані за попередні 3 роки, оскільки ще Вітте С. Ю. зазначав, що "напроти запропонованих сум доходів і витрат потрібно показувати і цифри минулорічного розпису для порівняння" [43, с.388]. Тому необхідно внести зміни до бюджетної звітності, запровадивши нову форму, скориставшись для цього досвідом США. Показники поточного та попереднього років доцільно наводити для їх легшого порівняння та зіставлення, а прогнозні значення на три-чотири наступні роки після планового – для оцінки ефекту сьогоднішніх бюджетних рішень у майбутньому. Макет форми прогнозу ми зобразили для бюджету на 2010 р. (табл. 2.8)

Таблиця 2.8

Звітна форма бюджету на 2010 рік (макет)

№ з/р	Статті бюджету	Роки									
		2007	2008	2009		2010		2011	2012	2013	2014
		Попередній рік		Поточний рік		Плановий рік		Прогнозні роки			
		факт	факт	план	факт	план	факт	прогноз			

Запропонована нами форма бюджетного розпису серед інших переваг унеможливить також маніпуляції із цифрами, оскільки затверджений прогноз на кожний наступний рік буде включати як попередні, так і прогнозний періоди. Врахування прогнозних показників сприятиме складанню більш обґрунтованих та

якісних прогнозів, так як у майбутньому їх можна буде лише відкоригувати, вдосконалити, уточнити, але не повністю змінити.

На сам кінець слід зазначити, що удосконалення методів планування та прогнозування є вирішальним фактором, спроможним впливати на позитивне вирішення проблеми неплатежів. Як слушно зазначає Фішхоф, "всі методи прогнозування потребують оцінних суджень, принаймні при виборі методу та прийнятті чи відхиленні результатів" [142, с.190]. Для підвищення ефективності оцінних суджень, отже, і для підвищення якості прогнозів, він запропонував чотири умови [142, с.190]:

1. Постійна практика у подібних ситуаціях, що дозволяє набувати досвіду у проведенні оцінних суджень;
2. Здійснення аналізу прогнозів, побудованих у минулому, оскільки їх помилки пов'язані з різними причинами, тому їх дослідження може бути джерелом корисної інформації;
3. Наявність спеціального підсилення, тобто виконавців прогнозів (прогнозистів) слід заохочувати виконувати точні прогнози;
4. Усвідомлена потреба у навчанні, оскільки завжди можна підвищити точність прогнозів.

Для забезпечення більш якісного планування та прогнозування доходів бюджету необхідно враховувати: 1) планові зміни законодавства (але врахувати їх у повному обсязі сьогодні фактично неможливо); 2) доступність і точність ретроспективних даних, час для проведення аналізу, необхідний ступінь точності, тривалість прогнозного періоду, вартість проведення аналізу і складання фінансового плану; 3) прогнозований рівень інфляції, ВВП, рівень доходів громадян, динаміку грошових агрегатів [123, с.78]; 4) фактори, що ускладнюють прогнозування, такі як пільги, борг, тіньова економіка, проблеми в адмініструванні.

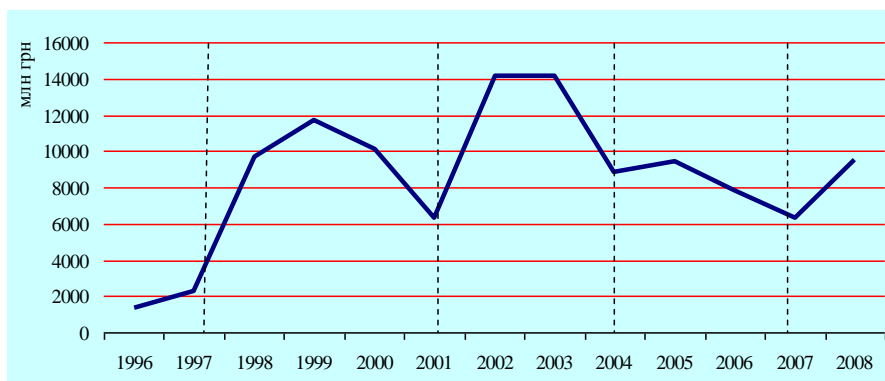
До того ж потрібно законодавчо встановити єдиний підхід до здійснення розрахунків планових показників доходів бюджету; зобов'язати виконувати довгострокові прогнози із незначним їх коригуванням; заборонити вносити зміни і доповнення до законодавства, на основі якого були сформовані джерела доходів

бюджету та вводити їх в дію в період виконання затвердженого ЗУ Державного бюджету на відповідний рік. Це, в свою чергу, залежить від рівня відповідальності та дієвості покарання за певні дії чи бездіяльність, а також за прийняття компромісних рішень [11, с.257]. Зважаючи на існування дублювання інформаційних показників та функцій, для забезпечення якісного прогнозування необхідно: 1) розробити систему відповідальності та стимулювання за рівень якості планування та мобілізації доходів бюджету, що сприятиме ефективнішому управлінню фінансовими та людськими ресурсами, оскільки у випадку невідповідності виконання планових завдань можна буде у результаті аналізу з'ясувати причини відхилення і вжити адекватні заходи; 2) затвердити науково-обґрунтовану методику планування та конкретизувати у державних програмних документах цілі, завдання та засоби їх реалізації для всіх учасників бюджетного процесу.

2.4 Прогнозування впливу податкового боргу на формування доходів бюджету в Україні

В Україні існує значний рівень податкової заборгованості, динаміку якої можна прослідкувати з рис. 2.18. Разом з тим, в Україні досі не розроблені та не впроваджені на практиці дієві методи прогнозування її рівня, хоча її наявність негативно впливає на формування доходів бюджету та пов'язана з недоліками всього процесу управління. Взагалі, можна з упевненістю сказати, що проблема прогнозування податкового боргу в Україні є малодослідженою, саме тому на ній ми зупинимось більш детально.

Перш ніж перейти безпосередньо до прогнозування податкової заборгованості, необхідно здійснити аналіз її рівня та динаміки. Як видно з рис. 2.18, динаміка податкового боргу характеризується певною сезонністю, хоча і з інтервалом в кілька років, але чітку тенденцію виявити досить складно.

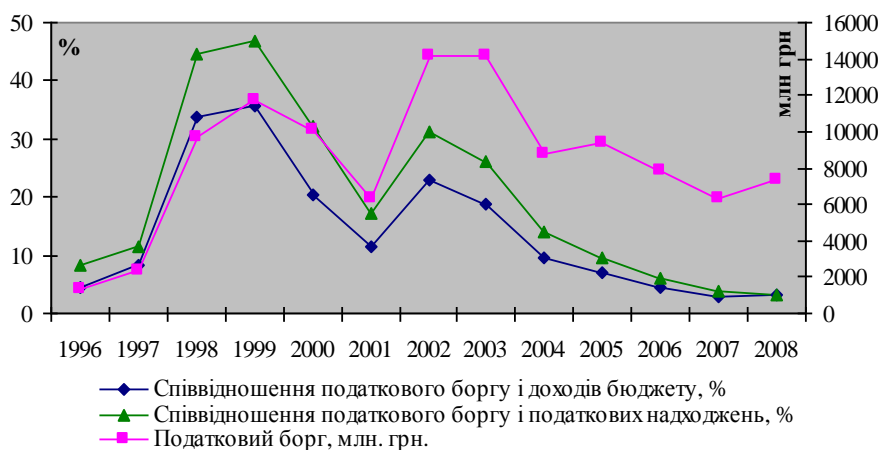


Примітки:

1. Побудовано автором на основі звітних даних МФУ, ДПАУ, РПУ та [11; 77, с.23; 150, с.11]
2. 2008 р. – за оперативною інформацією ДПАУ за 11 місяців 2008 р.

Рис. 2.18. Динаміка податкової заборгованості по Україні у 1996-2008 рр.

Разом з тим, питома вага податкового боргу у сукупних доходах зведеного бюджету має чітку тенденцію до зниження, особливо починаючи з 2002 р., що видно з рис. 2.19. В цілому таку тенденцію можна вважати позитивною, так як у 2007 р. офіційно визнаний податковий борг становив близько 3% доходів зведеного бюджету, зменшившись майже на 20 в.п. порівняно з 2002 р., на кінець 2008 р. ситуація кардинально не змінилась і розмір боргу становив 2,5% порівняно з доходами зведеного бюджету.

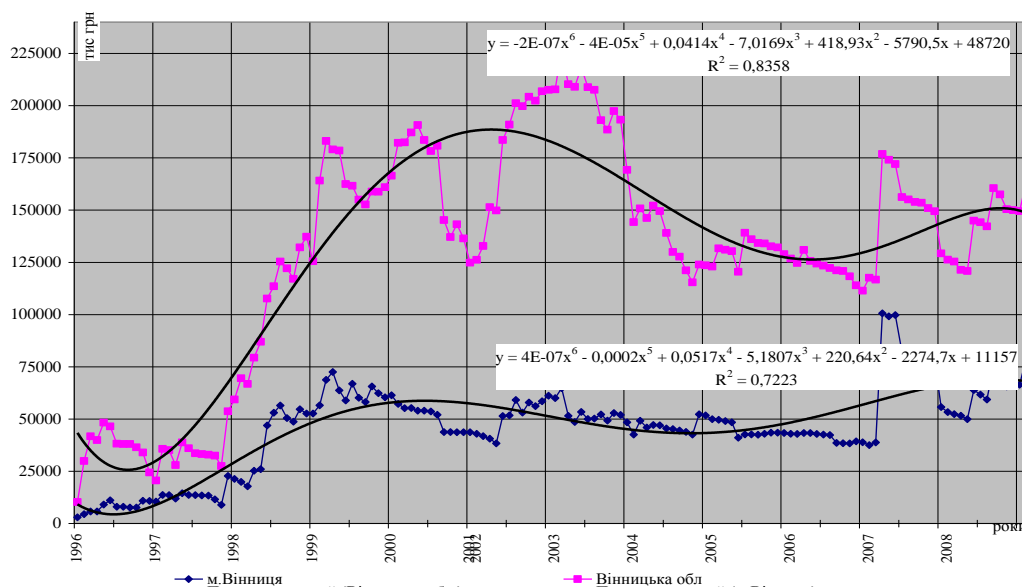


Примітка. 2008 р. – за оперативними даними ДПАУ, МФУ та РПУ за 11 міс

Рис. 2.19. Співвідношення податкового боргу та доходів і податкових надходжень Зведеного бюджету України

Проте при аналізі динамки податкової заборгованості недоречно обмежуватись лише узагальненими даними по Україні, адже з цією проблемою намагаються боротись безпосередньо на мікрорівні, на рівні податкових інспекцій районів та у кожній області окремо. Загальна ж тенденція податкової заборгованості по Україні залежить від тенденції заборгованості по кожній з

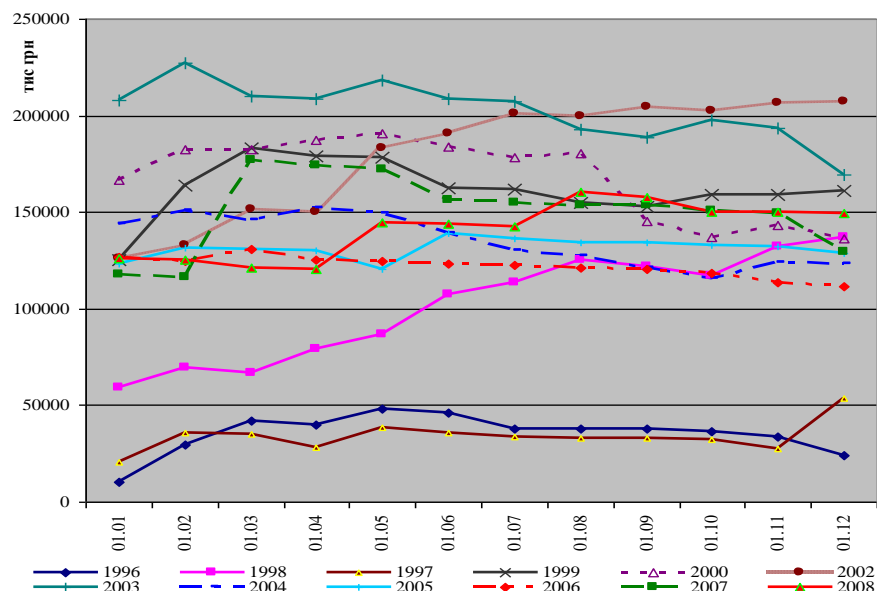
областей, яка в свою чергу складається із суми заборгованості, що значиться в обліку підпорядкованих їм інспекцій. Саме на рівні податкових інспекцій докладають основних зусиль для боротьби із цим негативним явищем української дійсності. Тому ми здійснювали прогнозування податкової заборгованості на макрорівні, обласному рівні (у нашому випадку це Вінницька обл.) та на рівні районної інспекції (Шевченківського району м. Києва). Звісно, ми розуміємо, що кожна область має свою специфіку і динаміка заборгованості по ним може не співпадати. Це може вносити певні корективи у методику прогнозування. Проте, як видно з рис. 2.20, динаміка боргу по Вінницькій області в певній мірі подібна до динаміки по Україні, саме тому наше припущення щодо доцільності здійснення прогнозування боргу не лише на макро-, а й на мезо- та мікрорівнях є вірним.



Примітка. Складено автором на основі звітних даних ДПА у Вінницькій обл.

Рис. 2.20. Динаміка податкової заборгованості по Вінницькій обл. у 1996-2008 роках (помісячно).

Слід зазначити, що у процесі опрацювання місячних, квартальних, піврічних та річних даних ми дійшли висновку, що здійснення розрахунків прогнозних показників податкової заборгованості доцільно здійснювати як мінімум у розрізі кварталів, оскільки, по-перше, зображення на одній осі динаміки боргу у розрізі місяців візуально показало відсутність певної чіткої тенденції (рис. 2.21), а по-друге, податковий борг не варто планувати, його слід лише прогнозувати, визначати певну тенденцію, саме тому такий короткий проміжок часу як місяць не прийнятний як база для здійснення розрахунків.



Примітка. Складено автором на основі звітних даних ДПА у Вінницькій обл.

Рис. 2.21. Динаміка податкової заборгованості до бюджету Вінницької області у 1996-2008 роках в розрізі місяців

З рис. 2.21 можна побачити лише подібні тенденції у певних роках. Так, у 1998, 2002 та 2008 рр. спостерігається тенденція до зростання, у 2000, 2003, 2004 та 2007 рр. – до зменшення суми боргу, у інших роках – динаміка практично відсутня. Це ще раз доводить наявність певних періодичних коливань з інтервалом 3-4 роки. Цю особливість ми врахували при здійсненні прогнозу заборгованості.

Обґрунтуємо нашу точку зору щодо недоцільності здійснення планування податкового боргу. В першу чергу варто зауважити, що план є тим кращим, чим менше відхилення від фактичних показників він матиме, а динаміка податкового боргу пов'язана, серед інших, із психологічним фактором. Передбачити ж поведінку суб'єктів оподаткування, їх бажання чи небажання сплачувати податки або ухилятися від їх сплати у плановому періоді просто неможливо. Це, в свою чергу, призводить до суттєвих коливань та похибок. І хоча працівники кожної інспекції працюють із платниками щодо забезпечення якнайповнішого виконання ними своїх зобов'язань перед бюджетом, все одно неможливо точно оцінити та спрогнозувати, по-перше, бажання, а по-друге, можливості кожного платника щодо недопущення заборгованості, а кожного боржника щодо її скорочення.

По-друге, факт наявності податкової заборгованості є негативним чинником по суті, хоча, звісно, більш сприятливою є тенденція до його зниження. Разом з

тим, недоцільно планувати негативні тенденції, коректніше було б їх передбачати, тобто прогнозувати. До того ж нелогічно закладати негативну тенденцію, якою є податкова заборгованість, у бюджет на наступний рік, коли докладаються всі зусилля для мобілізації максимально можливих надходження до бюджету. Це, в принципі, суперечить здоровому глузду, коли декларують необхідність сплачувати податки кожним суб'єктом господарювання як святий обов'язок перед державою, і в той же час закладають реальну суму, яка в дійсності не буде сплачена і до чого вже готові урядовці. Це, на нашу думку, погіршило б дисципліну платників та ускладнило управління доходами бюджету взагалі. Саме тому таке негативне явище як податкова заборгованість обов'язково має прогнозуватись, передбачатись на перспективу як об'єктивна реалія сьогодення, і одночасно мають докладатись всі можливі зусилля до її скорочення та викорінення із свідомості суспільства, як теперішніх так і майбутніх платників податків.

Перейдемо до безпосереднього прогнозування податкового боргу, яке здійснюватимемо на базі загальновідомих та висвітлених у попередніх підрозділах економіко-математичних методів. Тобто нашим завданням є не розробка нових методів прогнозування, так як вони вже розроблені науковцями, зокрема [151; 152; 153], а адаптація вже існуючих до вирішення проблеми прогнозування податкового боргу.

Розглянемо доцільність застосування методу експоненціального згладжування. Вхідні дані, тобто дані щодо динаміки податкової заборгованості по Вінницькій обл. наведені в додатку Т.1. Експоненціальне згладжування ми здійснювали засобами MS Excel Пакет аналізу – "Аналіз даних". Результати розрахунків наведені на рис. 2.22, з якого видно, що дійсно, експоненціальне згладжування досить чітко описує фактичну динаміку, проте для прогнозування цей метод не підходить, оскільки дозволяє здійснювати прогноз лише на один крок вперед, тобто у вихідній таблиці останнє значення є прогнозним на наступний період. Тому цей метод можна взяти за основу для застосування більш складних економіко-математичних методів прогнозування та планування.

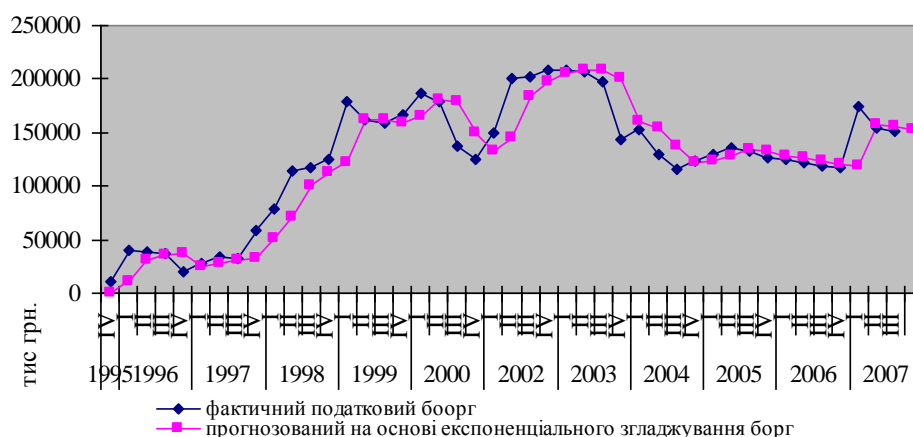
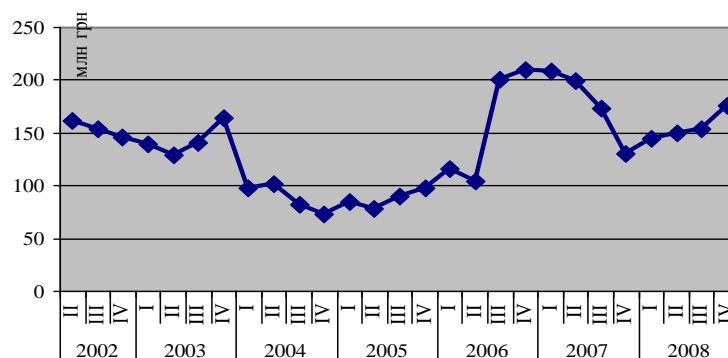


Рис. 2.22. Порівняння фактичних та прогнозованих за допомогою методу експоненціального згладжування показників податкового боргу.

У п. 2.3 ми обґрунтували доцільність застосування трендових моделей для прогнозування очікуваного розміру та динаміки податкового боргу, для чого було оцінено істотність взаємозв'язку податкової заборгованості із факторами час (роки) та доходи бюджету (табл. 2.4).

Перейдемо до прогнозування динаміки податкового боргу на мікрорівні, тобто на рівні інспекції району м. Києва, фактична динаміка якого зображена на рис. 2.23. Для цього використаємо методи економічного прогнозування: прості методи екстраполяції трендів та екстраполяцію тренду, врахувавши, що оцінити точність прогнозу можна тільки у двох випадках: після завершення прогнозованого періоду або за допомогою використання методу «прогноз експост».



Примітка. Складено автором на основі звітних даних ДПІ у Шевченківському районі м. Києва; дані за 2008 р. станом на 01.11.2008 р.

Рис. 2.23. Динаміка податкового боргу по ДПІ району м. Києва

Вхідні дані для розрахунків та безпосередні розрахунки наведені в додатку Т.2. Узагальнюючі результати прогнозних розмірів боргу для оцінки якості

прогнозу згруповані в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Оцінка якості прогнозу, складеного на основі середнього абсолютного приросту та середнього коефіцієнта росту

Квартали 2008 року	Фактичне значення, млн. грн.	Прогнозне значення розраховане на основі середнього абсолютного приросту			Прогнозне значення розраховане на основі середнього коефіцієнта росту		
		Прогнозне значення, млн. грн.	Відхилення		Прогнозне значення, млн. грн.	Відхилення	
			Абсолютне, млн. грн.	Відносне, %		Абсолютне, млн. грн.	Відносне, %
I	144,58	128,99	15,59	10,78	131,40	13,18	9,12
II	150,12	141,74	8,38	5,58	145,57	4,55	3,03
III	153,42	145,87	7,55	4,92	151,12	2,29	1,49
IV	165,80	147,75	18,05	10,88	154,43	11,37	6,85
Середнє значення			12,39	8,04		7,84	5,12

Примітка. Дані у четвертому кварталі станом на 01.11.2008 р.

Із даних табл. 2.9 видно, що прогноз, складений на основі середнього коефіцієнта росту є більш точним, оскільки його абсолютне і відносне відхилення від фактичних даних майже на третину менші за відхилення прогнозних показників, розрахованих на основі середнього абсолютного приросту. Проте дані методи є досить елементарними та не підходять для довгих динамічних рядів із значними коливаннями, оскільки значення показників середнього абсолютного приросту та середнього коефіцієнта росту цілком залежать від крайніх рівнів динамічного ряду, а проміжні значення, які багато в чому, а іноді і в вирішальній мірі визначають тенденцію змін показників, практично не беруть участі в розрахунках. Що, зокрема, підтверджується фактичними даними динаміки податкового боргу по ДПІ (рис. 2.23 та додаток Т.2).

Ми також перевірили доцільність застосування методу екстраполяції на основі індексу сезонності (фільтрації сезонної компоненти часового ряду за допомогою індексу сезонності) для прогнозування податкового боргу. Прогноз даним методом було здійснено на основі звітних даних ДПІ району м. Києва за 2002-2005 рр. та відображено в додатку Т.3. У результаті розрахунків встановлено, що лінійний тренд має вигляд $Y_t = 126,38 - 8,29 \cdot t$, тобто в середньому щорічний розмір боргу становить 126,38 млн грн., а середньорічний темп зміни суми боргу по інспекції дорівнює -8,29 млн грн. Щільність зв'язку між розміром податкового боргу по інспекції та часом дорівнює 0,85, що характеризує досить сильний

зв'язок, а отже і правильність рівняння для аналізованого періоду. Взагалі, прогноз складений на основі трендового рівняння є більш точним, ніж прогноз, визначений за методами середнього абсолютного приросту та середнього коефіцієнта росту, тобто на основі простих методів екстраполяції. Разом з тим, всі зазначені методи доцільно застосовувати до трендових рядів, які мають більш-менш стабільну тенденцію. Тенденція ж податкового боргу по ДПІ починаючи з середини 2005 р. різко змінилась, що видно з рис. 2.23, це і призвело до значного відхилення прогнозних розрахунків від фактичних даних починаючи з III кварталу прогнозованого року (табл. 2.10). Про якість прогнозу можуть свідчити дані, згруповані в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Оцінка якості прогнозу, складеного на основі трендового рівняння, млн грн.

Квартали 2005року	Фактичне значення, млн. грн.	Прогнозне значення, млн. грн.	Відхилення	
			Абсолютне, млн. грн.	Відносне, %
I	84,25	76,64	7,61	9,03
II	78,16	68,35	9,81	12,55
III	89,67	60,06	29,61	33,02
IV	97,39	51,77	45,62	46,84
Середнє значення			23,16	25,36

Взагалі, на динаміку податкового боргу впливає його залежність від багатьох чинників, таких як період року, прибутковість діяльності платника, економічна і політична ситуація в країні, попит на продукцію платника, рівень інфляції, розмір відсотків за користування кредитами, середній та мінімальний рівень заробітної плати, розмір прожиткового мінімуму для населення, розмір фінансових санкцій, дієвість покарання за невчасне виконання зобов'язань тощо. Для усунення впливу сезонних факторів тренд слід коригувати на індекс сезонності. Сезонність притаманна і доходам бюджету, тому окремі статті бюджету теж доречно коригувати на індекс сезонності. Про необхідність врахування сезонності, серед інших, зазначають Іщук О.Р. [123, с.79], Бочарніков В.П. [95, с.160], Вітлінський В.В. [137, с.143], Присенко Г.В., Равікович Є.І. [100, с.283]. Розрахунок сезонної хвилі розміру боргу за наявності тенденції U_t подано в додатку Т.3. На основі отриманого тренду, скоригованого на індекси сезонності, ми спрогнозували, що на I кв 2005 р. розмір заборгованості мав становити: $U_{2005,1} =$

76,64*99,84/100 = 76,5 млн грн., у II кварталі — 72,5 млн грн., у III — 60,0 млн грн., у IV — 48,3 млн грн. (табл. 2.10)

Виходячи із розрахунків можна зробити висновок, що якість відібраного рівняння для прогнозування податкової заборгованості є прийнятною. А оскільки значення помилки апроксимації (додаток Т.3) становить 10,1%, то даний прогноз характеризується високим рівнем адекватності реальному процесу.

Абсолютною мірою випадкових коливань є середнє квадратичне відхилення s_e , яке за даними додатка Т.3 свідчить про наявність стандартної похибки оцінки прогнозованого показника на рівні 22%. Різниця 100 і коефіцієнта варіації V_e характеризує оцінку сталості динаміки і згідно наших розрахунків становить 82,6%, що свідчить про сталий характер тенденції і сезонних коливань розміру податкового боргу. Розрахований же коефіцієнт кореляції між прогнозними і фактичними значеннями становить 0,9, що характеризує досить щільний зв'язок між прогнозованими і фактичними даними.

Разом з тим, прогнозні значення відображають лише точкову оцінку, саме тому ми розрахували інтервал довіри прогнозу (додаток Т.3 та табл. 2.11) та зобразили їх на рис. 2.24.

Таблиця 2.11

Розрахунок інтервалів довіри прогнозу для лінійного тренда.

Квартали 2005 р.	Точковий прогноз \hat{y}_{t+p}	S_p	$t_\alpha S_p$	Інтервал довіри		Фактичне значення y_t
				min	max	
I	76,52	26,18	26,18	50,34	102,70	84,25
II	72,51	27,06	27,06	45,45	99,57	78,16
III	59,96	28,38	28,38	31,58	88,34	89,67
IV	48,33	23,32	23,32	25,01	71,65	97,39

Примітка. Неточності в розрахунках зумовлені різкою та непередбачуваною зміною тенденції податкового боргу, починаючи з середини 2005 року. Тому для побудови більш надійних прогнозів розрахунки лід здійснювати на основі динамічних рядів із якнайбільшою кількістю даних та щорічно коригувати отримані прогнози та моделі з урахуванням змін протягом року.

Із даних табл. 2.11 та рис. 2.24 видно, що фактичне значення податкового боргу у прогнозованому періоді знаходиться в інтервалі довіри точкового прогнозу. Тому із імовірністю 68% можна стверджувати, що фактичне значення рівня податкового боргу по інспекції у II кварталі 2005 р. мало бути у проміжку між 45,45 і 99,57 млн грн. Фактично ж він був на рівні 78,16 млн грн., що свідчить

про високу надійність здійснених розрахунків, а наявність мінімального і максимального значення прогнозного показника дозволяє розробити альтернативні варіанти стратегії.

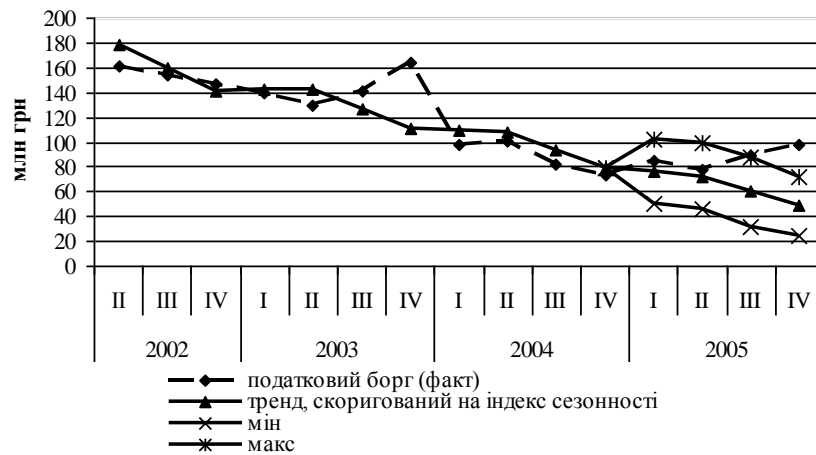


Рис. 2.24. Динаміка фактичних та прогнозованих показників податкового боргу з урахуванням інтервалів довіри

При прогнозуванні податкового боргу необхідно мати на увазі, що наведені нами показники взяті на перше число кожного місяця, наступного після закінчення кварталу і не враховують той факт, що основна сума податків за звітний період сплачується в більшості випадків на останній граничний день сплати, дозволений законодавством. Тобто враховується сплата податків за попередні періоди, а не саме за звітний період, протягом якого заборгованість може як збільшитись, так і зменшитись. Загалом же запропоновані нами методи прогнозування податкового боргу є прийнятними, про що свідчать порівняння фактичних даних із розрахунковими значеннями, проте із зміною економічної ситуації може виникнути необхідність у застосуванні інших, більш складних методів прогнозування, але всі вони, окрім інших факторів, мають враховувати зміну часу як найбільш узагальнюючого показника. Так, найбільш точно існуючу станом на 01.11.2008 р. динаміку податкового боргу по інспекції описує поліном 5-го ступеня із рівнем значущості 0,66, що видно з додатка Т.2 (рис. Т.2.1).

Отже, в цілому можна констатувати, що побудоване нами рівняння прогнозування податкового боргу по інспекції має достатньо надійні характеристики, особливо враховуючи, що податковий борг по своїй суті важко піддається передбаченню, а тому використані нами методи прогнозування

доцільно застосовувати на практиці.

Враховуючи той факт, що динаміка податкового боргу по Україні і по інспекції співпадає (окрім 2006 р.), то ці методи прогнозування можна використовувати на макрорівні та для прогнозування рівня податкового боргу за кожним окремим податком для розробки найбільш доцільних напрямків управління.

Перейдемо до аналізу більш складних методів прогнозування. Покажемо можливість адаптації методів фільтрації сезонної компоненти часового ряду до прогнозування податкової заборгованості до Зведеного бюджету України. Дані методи застосовуються до часових рядів з інтервалом менше року, які, як правило, містять сезонність. Динаміка ж податкової заборгованості по Україні має річні часові інтервали, проте, як показує графічний аналіз (рис.2.18), для неї також характерна певна сезонність з інтервалом в кілька років, на відміну від динаміки заборгованості по інспекції, коливання в якій спостерігались протягом року.

Для здійснення фільтрації сезонної компоненти ми обрали інтервал часу з 1997 по 2006 рр. і поділили його на три хвилі, а 2007 та 2008 рр. використали для перевірки істотності прогнозу, здійсненого на основі запропонованої методики. Для зручності на рис. 2.25 наведеного періоди хвиль та роки, які їм відповідають.

Хвиля	Періоди хвилі	Роки, що відповідають періодам хвилі	Напрямок зміни
I	1	1997	↑ зростання
	2	1998	→ пік
	3	1999	↘ зниження
	4	2000	↙ стрімкий спад
II	1	2001	↑ стрімке зростання
	2	2002	→ стабілізація
	3	2003	↘ зниження
	4	2004	↙ стрімкий спад
III	1	2005	↑ зростання
	2	2006	→ уповільнення
Прогноз	3	2007	
	4	2008	
	1	2009	

Рис. 2.25. Розподіл часового лагу на сезонні хвилі для побудови моделі прогнозування податкового боргу по Україні.

Вище ми вже розглядали можливість прогнозування податкового боргу на основі побудови тренду, скоригованого на індекс сезонності, проте цей метод має певні недоліки, зокрема він не враховує наявності випадкових коливань і тенденцію зміни середньорічного рівня й сезонної хвилі [100, с.285]. Тому пропонуємо застосовувати метод декомпозиції часового ряду, хоча метод фільтрації компоненти за допомогою індексу сезонності є дещо легшим. Оскільки податковий борг, доходи бюджету та ВВП є динамічними моделями, в них необхідно виділяти чотири основні складові [141, с.57]:

- довгострокову, детерміновану часом еволюцію – тренд $y(t)$
- періодичні коливання різних частот v_t .
- сезонні коливання s_t
- випадкові коливання e_t

Загальна процедура методу декомпозиції часового ряду зводиться до того, що спочатку виявляють та прогнозують кожну компоненту окремо, а потім отримують загальний прогноз шляхом певного об'єднання отриманих результатів (детальніше в [100, с.285-286]).

Автором було побудовано два варіанта прогнозової моделі:

1. адитивну ($y_t = v_t + s_t + \varepsilon_t$) (2.4)

2. мультиплікативну ($y_t = v_t \cdot s_t \cdot \varepsilon_t$). (2.5.)

Алгоритм та безпосередній розрахунок наведені в додатку Т.4. Результати розрахунків додатка Т.4 та прогнозування податкового боргу по Україні зображено на графіку (рис. 2.26).

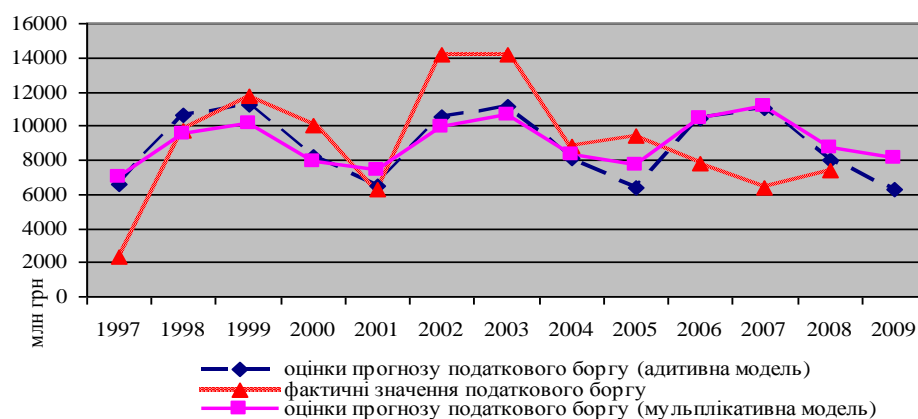


Рис. 2.26. Графічний аналіз динаміки податкового боргу

З рис. 2.26 видно, що побудовані нами моделі хоч і відрізняються від фактичної динаміки податкової заборгованості у ретроспективі, проте прогнозні розрахунки на 2008 рік за адитивною моделлю лише на 8% відхиляються від фактичних даних, а за мультиплікативною – на 17%, що також є припустимим, враховуючи, що динаміка боргу за результатами кореляційного аналізу (табл. 2.4) лише на 23% залежить від змінної – час.

Загалом же оцінка похибок побудованих моделей (додаток Т.4) показала, що значно надійнішою є мультиплікативна модель, корінь із середньої квадратичної похибки по якій становить 0,01% від середнього вибіркового значення податкового боргу, а за адитивною моделлю похибка складає 29%. Згідно розрахунків за адитивною моделлю податковий борг у 2009 р. становитиме $6243,1 \pm 1872,9$ млн грн, а за мультиплікативною – $8084 \pm 0,8$ млн грн. (додаток Т.4).

Отже, враховуючи результати графічного аналізу та порівняння відносних похибок моделі, можна стверджувати про придатність методів фільтрації сезонної компоненти часового ряду для застосування до прогнозування податкового боргу як на державному рівні, так і у розрізі інспекцій.

Ми також перевірили можливість застосування методів фільтрації сезонної компоненти часового ряду до прогнозування заборгованості на рівні областей (на базі даних по Вінницькій обл.). Хід дослідження аналогічний до попереднього алгоритму. Результати розрахунків наведені в додатку Т.5. Ми проаналізували два варіанти прогнозу: 1) на основі квартальних даних (додаток Т.5.1), 2) на основі річних даних (додаток Т.5.2). У результаті розрахунків дійшли висновку, що корінь із середньої квадратичної похибки (RMSE) для адитивної моделі на основі квартальних даних становить 45687,48 тис грн., а для моделі на основі річних даних - 39686 тис грн., що дорівнює 35% середнього вибіркового значення податкового боргу, а це свідчить про задовільну точність запропонованих моделей прогнозування. Графічний аналіз побудованих у додатку Т.5 моделей наведено на рис. 2.27.

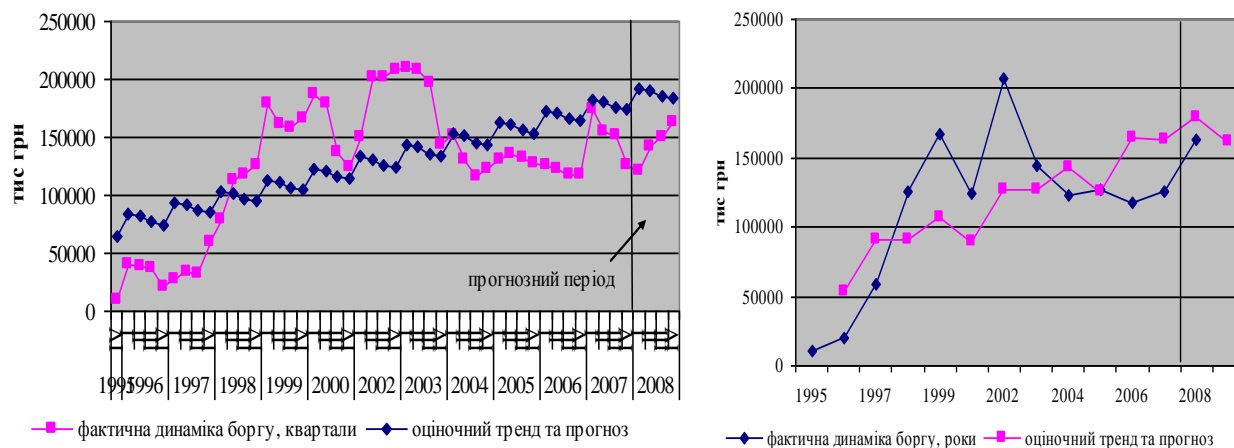


Рис. 2.27. Графічний аналіз фактичних та розрахункових даних податкового боргу по Вінницькій обл.

Про якість здійсненого прогнозу можуть свідчити дані, наведені в табл. 2.12

Таблиця 2.12

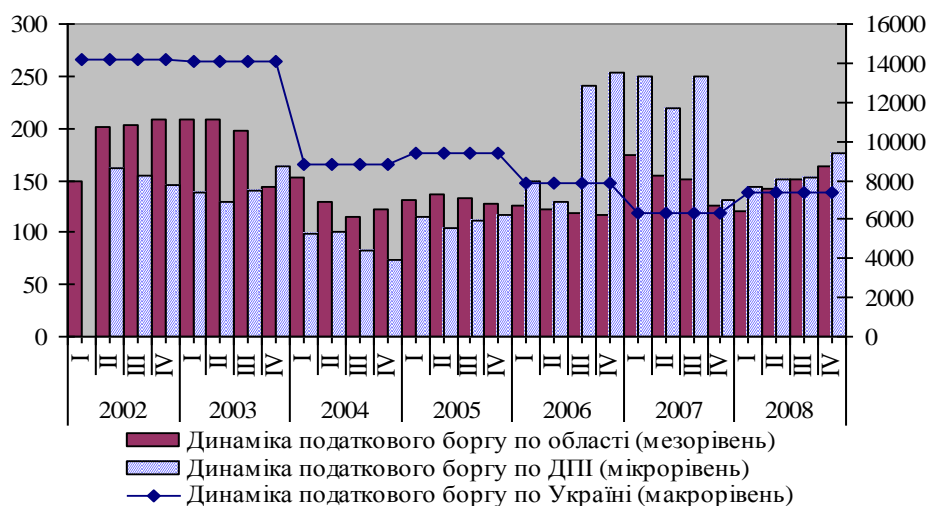
Оцінка якості прогнозу податкового боргу на обласному рівні, складеного на основі методу фільтрації сезонної компоненти

Модель, побудована на основі квартальних даних динаміки боргу, тис грн				
Квартали 2008 р.	Факт	Прогноз	Абсолютне відхилення, тис грн.	Відносне відхилення, %
I	120847,7	192458,78	-71611,1	59,2
II	142 218,5	190659,66	-48441,2	34,1
III	150405,3	185333,43	-34928,2	23,2
IV	163671,5	183551,14	-19879,6	12,14
Модель, побудована на основі річних даних динаміки боргу, тис грн				
Роки	Факт	Прогноз	Абсолютне відхилення, тис грн.	Відносне відхилення, %
2008	163671,5	179097,3	-15425,8	9,4
2009		162305,5		

До того ж, як видно з табл. 2.12, прогнозні значення суттєво перевищують фактичні, але на нашу думку це є позитивним фактом, оскільки очікувалась значно гірша ситуація із сплатою податків і бюджет був готовий до цього, а фактично виявилось, що податкова заборгованість навіть скоротилась, що сприяло надходженню додаткових ресурсів. Також необхідно пам'ятати, що борг взагалі не піддається плануванню, оскільки неможливо наперед визначити поведінку та психологію платника, готовність та бажання сплачувати податки та інші платежі, тобто можна лише передбачити зміну динаміки і очікувані приблизні суми боргу. В ідеалі заборгованість в майбутньому має прямувати до нуля. Прогноз боргу по Вінницькій обл. на 2008 р. відхиляється від фактичних даних лише на 9,4%, тому

можна очікувати, що у 2009 р. його розмір становитиме, згідно наших розрахунків, 162305,5 тис грн. (додаток Т.5.2).

Сьогодні податковий борг на всіх рівнях має тенденцію до поступового скорочення (рис. 2.28), проте воно відбувається не за рахунок погашення заборгованості існуючими боржниками, а в основному шляхом списання та реструктуризації, що буде доведено у наступному розділі.



Примітка. Дані за 2008 р. за 11 місяців

Рис. 2.28. Порівняльна характеристика динаміки податкової заборгованості по Україні, області та району, млн. грн.

Із даних рис. 2.28 видно, що до 2005 р. динаміка податкового боргу по Україні, Вінницькій обл. та районній інспекції співпадала, а з 2005 р. прослідковується тенденція до зниження розміру фактичного рівня боргу по Україні, на відміну від динаміки по області та району. Тобто можна припустити, що в результаті певних подій податковий борг по Вінницькій області стрімко та непередбачувано змінив тенденцію в сторону зростання, чим і пояснюється суттєве відхилення фактичних показників від прогнозованих, хоча по Україні збереглась попередня тенденція і ситуація суттєво не змінилась. І хоча фактично між різними областями та рівнями управління можливі як однотипні, так і різні тенденції динаміки податкової заборгованості, проте це не заперечує можливість застосування виділених нами методів до її аналізу та прогнозування. Слід лише враховувати конкретно існуючу ситуацію. Більш детально управління податковою заборгованістю як одна із структурних складових управління доходами бюджету буде розглянута у розділі, присвяченому організації процесу виконання доходів

бюджету.

Отже, у результаті проведеного нами дослідження доведено доцільність застосування економіко-математичних методів, таких як методи екстраполяції трендів [154, с. 354-363], методи фільтрації сезонної компоненти часового ряду (фільтрація сезонної компоненти за допомогою індексу сезонності та метод декомпозиції часового ряду) до прогнозування динаміки податкової заборгованості як фактору впливу на управління доходами бюджету, а також однієї із складових їх планування.

Висновки до розділу II

У результаті проведеного дослідження питань планування і прогнозування доходів бюджету *встановлено*:

1. Понятійний апарат, що використовується і в теоретичній, і у прагматичній площині процесів планування і прогнозування доходів бюджету є недостатньо точним і повним.

2. Основою бюджетного процесу в Україні на сьогодні є лише планування доходів бюджету з максимальним горизонтом півроку – рік, а прогнозування не стало на практиці важливим елементом і складовою стратегічної лінії у виборі бюджетної політики на перспективу.

3. Методологічна, нормативно-правова база та науково обґрунтовані методики планування та прогнозування доходів бюджету відсутні.

4. Із відомих близько 150 методів планування та прогнозування у сфері бюджетних доходів застосовується лише декілька, до того ж вони є недостатньо відпрацьованими та адаптованими до специфіки формування окремих статей, що ускладнює отримання точних показників. Доцільність застосування інших економіко-математичних методів не досліджена взагалі.

5. Увага науковців та економістів переважно приділяється проблемам

прогнозування податкових надходжень бюджету, а неподаткові платежі практично не досліджуються, методи їх прогнозування окремо не розроблені.

6. Обмеженою та недостатньо якісною є інформаційна база, що використовується при плануванні та прогнозуванні доходів бюджету.

7. Характерними є дублювання функцій та слабка координація дій між органами влади щодо планування та прогнозування доходів бюджету.

8. Малодослідженою є проблема прогнозування податкового боргу в Україні. Прогнозування рівня податкового боргу на практиці не здійснюється.

У зв'язку із зазначеним вище:

уточнено дефініції понять "планування доходів бюджету" та "метод планування доходів бюджету"

обґрунтовано:

➤ недоцільність застосування коефіцієнту еластичності для прогнозування доходів бюджету на сучасному етапі;

➤ можливість взяття методу експоненціального згладжування за основу з метою подальшого застосування більш складних економіко-математичних методів прогнозування та планування бюджетних доходів;

➤ доцільність застосування економіко-математичних та статистичних методів, а саме: методу екстраполяції трендів, методу фільтрації сезонної компоненти часового ряду за допомогою індексу сезонності, методу декомпозиції часового ряду для прогнозування податкової заборгованості і доходів бюджету; залежно від характеристик виду доходу для прогнозування неподаткових платежів застосовувати нормативний, економіко-математичні та статистичні методи, екстраполяцію, а також метод прямого рахунку;

➤ необхідність скорочення частки неподаткових платежів у доходах бюджету;

доведено:

➤ необхідність під час планування доходів застосовувати відносний показник "норматив доходів бюджету" (частка у ВВП) у розрізі окремих видів для запобігання необґрунтованому завищенню прогнозних показників дохідних статей бюджету;

➤ доцільність здійснення розрахунків на основі багатofакторних регресійних моделей. Так, динаміку доходів бюджету можна планувати виходячи із очікуваного розміру ВВП з врахуванням часового фактору за формулою: $VI_{M2}=0,36\text{ВВП}-2,98t+0,97$, яка має високий ступінь надійності, а також: $VI_{M3} = 0,37 \cdot \text{ВВП} - 3,2 \cdot t + 0,095 \cdot D + 0,61$, яка враховує динаміку податкового боргу;

запропоновано:

➤ дефініцію поняття "прогнозування доходів бюджету"
 ➤ модель планування доходів бюджету у вигляді логічної послідовності етапів та складових, що може використовуватись на практиці. Дана модель передбачає врахування динаміки податкового боргу як фактору негативного впливу на управління доходами бюджету;

на основі побудови моделі оптимізації **розраховано** нормативи доходів бюджету для різних рівнів централізації ВВП з метою максимізації бюджетних надходжень;

здійснено прогноз рівня доходів бюджету та податкового боргу на 2007-2010 рр. та проведено порівняння розрахункових даних з фактичними для підтвердження точності прогнозу;

рекомендовано:

➤ розробити систему відповідальності та стимулювання за рівень якості планування та мобілізації доходів бюджету, що сприятиме ефективнішому управлінню фінансовими та людськими ресурсами;

➤ затвердити науково-обґрунтовану методику планування;

➤ конкретизувати у державних програмних документах цілі, завдання та засоби їх реалізації для всіх учасників бюджетного процесу;

➤ спочатку планувати доходи бюджету на основі затвердженої методики, а потім видатки відповідно до запланованих доходів з метою запобігання їх необґрунтованому завищенню;

➤ передбачити можливість прозорого контролю на етапі планування для забезпечення ефективного управління.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [154; 155; 156; 157].

РОЗДІЛ 3

ВИКОНАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ В УКРАЇНІ

3.1 Реалії та перспективи адміністрування доходів бюджету

Виконання запланованих на звітний період доходів є завершальним, а відтак, надзвичайно відповідальним етапом управління доходами бюджету у межах річного циклу.

З огляду на складність об'єкта управління, зокрема в частині фіскальної поведінки платників, забезпечення виконання доходів бюджету доцільно розділити на дві складові: 1) організація сплати податків згідно законодавства та 2) діяльність уповноважених органів з управління податковим боргом (включаючи примусове стягнення), а також контроль за повнотою і своєчасністю формування доходів бюджету. Саме через вирішення проблем податкової заборгованості та ухилення від оподаткування, вивчення чинників, які впливають на рівень свідомого виконання платниками обов'язків перед державою та бюджетом, можна забезпечити своєчасне, повне та, головне, якісне виконання запланованих показників. Для цього, як слушно зазначає Бескид Й., "...важливо запровадити єдину систему формування доходів бюджету, посилити парламентський контроль на всіх стадіях бюджетного процесу. Прогнозування, планування, виконання, звітування, контроль і моніторинг доходів бюджету й чинного законодавства мають відбуватися у межах єдиного механізму функціонування податкових зобов'язань, а їх нарахування та мобілізація мають стати основою мобілізації доходів бюджету як єдиного неподільного процесу його формування" [158, с.192].

Перш ніж перейти до розгляду проблем формування доходів бюджету слід зазначити, що науковці паралельно оперують поняттями "адміністрування", "фіскальне адміністрування", "бюджетне адміністрування", "мобілізація", "формування", "добровільна сплата", "самостійна сплата" та "стягнення". Проте ці

дефініції вживаються лише стосовно податкових доходів бюджету, про що зазначають Азаров М.Я., Ярошенко Ф.О. [93, с.119]. Це, на нашу думку, зумовлено домінуючим місцем податкових надходжень у доходах бюджетів розвинених країн, якою прагне стати й Україна. Разом з тим, потрібно детально дослідити сутність даних категорій та визначити якими із них доцільно оперувати стосовно організації виконання дохідної частини бюджету.

У податковій сфері сьогодні досить широко використовується термін "адміністрування податків", який походить від запозиченого із Заходу поняття "адміністрування"¹⁷[2, с.789], повне тлумачення якого полягає в наступному: державне адміністрування – багатостороння комбінація питань теорії і практики, призначена для кращого розуміння дій державної влади в її стосунках із суспільством, яким вона управляє, а також для забезпечення більшої відповідності державної політики суспільним потребам та прищеплення державній бюрократії ефективніших управлінських методів, а ще більше – необхідних громадянських достоїнств [2, с.789].

Поглиблений аналіз терміну "адміністрування" свідчить, що він є складовою менеджменту [2, с.789]. Саме тому його слід вживати при визначенні основних методів і процедур на етапі виконання доходів бюджету. До того ж, науковці вважають, що бюджетне адміністрування переходить у бюджетний менеджмент, фіскальне адміністрування – у податковий менеджмент, і навпаки [2, с.790]. З цього випливає, що ці поняття стосуються управління як дохідною частиною бюджету, так і видатковою. Нас же цікавить саме дохідна частина бюджету і управління нею, а отже не все адміністрування як таке у розумінні науковців, а лише один із його аспектів. Враховуючи, що доходи бюджету складаються з податкових і неподаткових платежів, потрібно виявити та сформулювати певний симбіоз понять "бюджетне адміністрування", "фіскальне адміністрування", "податкове адміністрування", який би охоплював, по-перше, як податкові, так і неподаткові платежі, а по-друге, стосувався саме етапу їх формування і мобілізації.

¹⁷ Термін "адміністрування" походить від латинського *administrare* – управляти, завідувати та означає управлінську діяльність керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази, розпорядження [159, с.16]; або ж спосіб управління, заснований на формальних, адміністративних, приказних формах [160, с.12]

Так, визначення "бюджетного адміністрування", наведене Федосовим В.М. та Опаріним В.М.¹⁸, стосується управління як формуванням дохідної частини бюджету, так і здійсненням видатків, що не є предметом нашого дослідження. Далі автори зазначають, що "різновидами бюджетного адміністрування є адміністрування видаткової частини бюджету та фіскальне (податкове) адміністрування" [2, с.792], тобто при уточненні різновидів бюджетного адміністрування науковці упускають важливу для українських реалій частину доходів бюджету – неподаткову. Тому із даного трактування цього поняття випливає, що дохідної частини бюджету стосується саме фіскальне адміністрування, проте подальше дослідження дефініцій цих понять показало, що вони не охоплюють неподаткові платежі. Це, на нашу думку, пов'язано з відсутністю загальноприйнятого усвідомленого розуміння необхідності менеджменту не лише податковими, а й неподатковими платежами, про що мова йшла у попередніх розділах дисертації.

З іншого боку, враховуючи, що у менеджменті переважають економічні та організаційні моменти, а в адмініструванні – командно-дисциплінарні та процедурні [2, с.792], зрозумілим стає випущення неподаткових платежів із кола предмету дослідження саме бюджетного адміністрування. Проте жодного іншого поняття, яке б характеризувало саме процес формування неподаткових платежів на етапі виконання бюджету, не виділено.

Василик О.Д. [161, с. 437] зазначає, що "фіскальне адміністрування" є обумовленою нормами законодавства діяльністю фіскальних органів щодо забезпечення надходжень до бюджетів та цільових державних фондів. Таке ж визначення наводять Загородній А.Г. і Вознюк Г.Л. [162, с. 12], проте вони виділяють податкове адміністрування як складову фіскального адміністрування, інші ж економісти вважають податки його найголовнішим інструментом [163, с. 42; 164, с. 42]. Дійсно, якщо виходити із того, що:

- у сучасному розумінні "фіск" є сукупністю фінансових ресурсів держави, зосереджених у державному бюджеті та позабюджетних фондах [162, с.597];

¹⁸ Бюджетне адміністрування – це невід'ємна складова бюджетного менеджменту, яка означає певну сукупність методів діяльності персоналу фінансових органів з управління процесами мобілізації доходів бюджету та їх використання [2, с.792]

- держава є суб'єктом майнових прав і зобов'язань щодо фізичних та юридичних осіб;

- термін "фіскальний" трактується як фінансовий, податковий; той, що має відношення до акумуляції державних доходів [160, с.613]; той, що стосується інтересів державної скарбниці (казни), зокрема пов'язаний зі збором податків, накопиченням фінансових ресурсів держави [162, с.597],

стає зрозумілим виділення саме фіскального адміністрування у складі бюджетного адміністрування, яке по суті разом із податковими має охоплювати і неподаткові платежі, що зосереджуються у державному бюджеті (казні). Тому фіскальне адміністрування логічно поділити на податкове адміністрування та формування неподаткових платежів. Саме "формування", оскільки неподаткові платежі не мають цільового та фіскального призначення і спрямовуються до бюджету тільки тому, що бюджет є основним централізованим фондом коштів держави, тобто їм не притаманні командно-дисциплінарні та процедурні заходи.

Луцик А.В. взагалі ототожнює поняття фіскального та бюджетного адміністрування, зазначаючи, що "метою здійснення фіскального адміністрування є забезпечення держави фінансовими ресурсами, а також ефективне їх використання" [164, с.42], тобто автор плутає між собою різні по суті поняття.

На практиці широко використовується також поняття "адміністрування податків", яке досі не закріплено у жодному нормативно-правовому акті та по-різному тлумачиться науковцями [165, с.37]. Так, Андрущенко В.Л. ототожнює поняття податкового та фіскального адміністрування¹⁹. На його думку останнє, як галузь знання і навчальна дисципліна на категоріальному рівні поєднує ознаки політики, науки і мистецтва²⁰.

¹⁹ *фіскальне адміністрування* – це управління людьми й подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких політичних органів та дії виконавчо-владних установ [166, с.28]; процес управління людьми та подіями у сфері оподаткування, який поєднує елементи науки і мистецтва [166, с.27].

²⁰ *фіскальне адміністрування* - державна **політика** в розумінні дій владних структур, за допомогою яких наявні фінансові ресурси у певних пропорціях розподіляються через механізм оподаткування між приватним і публічним секторами економіки, між державою та населенням, а уряд за рахунок податків реалізує свої функції [166, с.28]; це **наука**, що формулює принципи ефективного управління податковою системою за даних соціально-економічних умов і суспільно-політичних обставин, оцінює податкову систему в світлі певних теоретичних критеріїв [166, с.28]; це **мистецтво** в усьому, що стосується успішного забезпечення з боку причетних до оподаткування державних діячів, службовців і спеціалістів із реалізації податкової політики шляхом проведення адекватних рішень через органи законодавчої представницької влади та функціонування податкової системи на основі професійних знань, досвіду і високої виконавської майстерності [166, с.28]

Згідно з науковими поглядами А. Селіванова [165, с.37], Загороднього А.Г. і Вознюка Г.Л. [162, с.12], адміністрування податків – це "... правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків". Таке "вузьке" трактування адміністрування податків можна пояснити тим, що вчені розглядають його у контексті ЗУ №2181-III [167]. Погляди інших науковців щодо сутності поняття "адміністрування податків" та наші зауваження до них наведені в додатку У.

Разом з тим, згідно запропонованої у п.1.3 класифікації доходів бюджету з метою управління, безпосередній розподіл їх джерел на податкові та неподаткові в принципі відсутній і управління ними має здійснюватись на основі того, якими ці доходи є саме з огляду на ступінь складності в управлінні ними. Саме тому доцільно виділити і вживати на практиці поняття "адміністрування доходів бюджету", яке також охоплюватиме і неподаткові платежі, упущені по суті із фіскального адміністрування (до того ж згідно бюджетної класифікації деякі неподаткові платежі мають податковий характер). А під адмініструванням розумітимемо саме управління процесами мобілізації доходів бюджету.

Логічним також буде дослідити поняття "мобілізація" та "формування" по відношенню до доходів бюджету та визначити яке із них є більш коректним у застосуванні у цій сфері. Так, група науковців [2, с.792, 831; 83, с.128; 84, с.232] не вбачає відмінностей між поняттями "мобілізація доходів бюджету" та "формування доходів бюджету", вживаючи поперемінно то одне, то інше у подібних за суттю висловлюваннях. Опарін В.М., Романенко О.Р. та інші [34, с.114, 136; 93, с.118; 158, с.188; 168, с.25] вживають термін "мобілізація" щодо доходів бюджету: "виконання бюджету полягає у мобілізації запланованих доходів і фінансуванні передбачених видатків" [34, с.135; 168, с.156]. Існує і інша точка зору, зокрема Огонь Ц.Г. вважає, що термін мобілізація стосується безпосередньо податків, доходи ж бюджету не мобілізуються, а формуються. Стосовно того, що основна роль податків полягає "в мобілізації доходів бюджету" або "мобілізації грошових надходжень для виконання дохідної частини бюджету" зазначають Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. [169, с.8, 754],

Куценко Т.Ф. [83, с.128], Бурковський В.В. [73, с.79]. Проте жодний із вищезазначених науковців та економістів не дає трактування сутності поняття "мобілізація". Так, у Економічному енциклопедичному словнику [159, с.533] наводиться наступне визначення: мобілізація – комплекс необхідних заходів, спрямованих на концентрацію ресурсів для досягнення поставленої мети. Мобілізація коштів – залучення підприємницькою структурою тимчасово вільних коштів юридичних і фізичних осіб для реалізації певного проекту (угоди) [162, с.342]. Із цього випливає, що "мобілізація" носить більше добровільний характер, проте трактування його податківцями має дещо інший зміст: мобілізація - це сума коштів, яка була отримана в бюджет за рахунок здійснення діяльності податкової зі збору податків і зборів та застосування заходів з погашення податкового боргу.

На практиці податківці оперують поняттями "зібрано", "мобілізовано", "спрямовано", "адміністровано". Поняття "зібрано" або "було адміністровано" вживаються щодо сплати платниками податків самостійно, а поняття "мобілізовано" – щодо стягнення коштів у результаті застосування заходів впливу підрозділами стягнення податкового боргу [170; 171; 172; 173; 174]. Отже, виходячи із сутності понять "адміністрування" та "мобілізація", виникає невідповідність між сутнісними характеристиками та їх реалізацією на практиці.

Тому, проаналізувавши різні підходи до визначення понять у сфері формування доходів бюджету, вважаємо, що **адміністрування доходів бюджету**, як один з етапів управління доходами бюджету, доцільно поділити на дві складові: **фіскальне адміністрування** та **формування неподаткових платежів**, які у сукупності є однією із частин ширшого поняття – бюджетного адміністрування, що охоплює адміністрування доходів бюджету та управління видатками.

Слід зауважити, що у центрі управління доходами бюджету взагалі та їх адміністрування зокрема знаходяться не самі податки чи неподаткові платежі, а люди, як суб'єкти мотивації технологій діяльності податківців та урядовців у прийнятті рішень, про що зазначає і Андрущенко В.Л. [166, с.28], хоча лише щодо фіскального адміністрування. Самі доходи є об'єктом управління на етапі планування та прогнозування при визначенні науково-обґрунтованих та об'єктивно розрахованих розмірів доходів по кожному джерелу. На етапі ж

адміністрування доходів бюджету необхідно через певні заходи впливу, які є в розпорядженні держави, через ефективну і дієву державну політику мотивувати платників вчасно і в повному обсязі сплачувати податки і неподаткові платежі. Тобто система державного управління має бути достатньо справедливою, зрозумілою і прийнятною для платників (але про це дещо далі).

Дослідимо складові адміністрування доходів бюджету більш детально. Так, Василик О.Д. розглядає фіскальне адміністрування в трьох аспектах [161, с.437]: 1) як складову податкової доктрини, що охоплює роботу фіскальних органів та її нормативне забезпечення; 2) як діяльність фіскальних органів щодо мобілізації бюджетних надходжень; 3) як правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу. Із даним групуванням важко не погодитись, оскільки воно охоплює як організацію свідомої сплати податків, так і примусове стягнення заборгованості із тих, хто не бажає чи з певних причин не може виконувати свій обов'язок перед державою.

Вихідним моментом розвитку фіскального адміністрування є камералістика, оскільки саме камералісти першими виклали в науковій формі та запровадили в практику просту істину, що на управлінському рівні успіх оподаткування залежить від – мистецтва адміністрування податків із боку податкової служби як результату професійної підготовки і службової лояльності персоналу та законослухняності з боку платників податків [166, с.35]. Тобто якість управління визначається рівнем правосвідомості, дисципліни, морально-етичними якостями усіх учасників податкового процесу. Саме камералісти розуміли, щоб державі стати сильною, а суспільству багатим, необхідні потужний уряд та компетентний і чесний виконавчий апарат [166, с.35].

Отже, як зазначає Андрущенко В.Л., об'єктом фіскального адміністрування є розпорядчо-виконавча діяльність владних структур щодо організації оподаткування і мистецтва управління податковою системою шляхом добровільного, а в необхідних випадках і примусового справляння податків у поєднанні з виховними діями морально-етичного характеру, а також роз'яснювальними і контрольними заходами [166, с.28].

Виходячи із об'єкта фіскального адміністрування, його складовими

вважаємо *організацію самостійної сплати податків платниками та примусове стягнення податкової заборгованості (управління податковим боргом)*. Наочно ці складові у системі бюджетного адміністрування зображені на рис. 3.1.

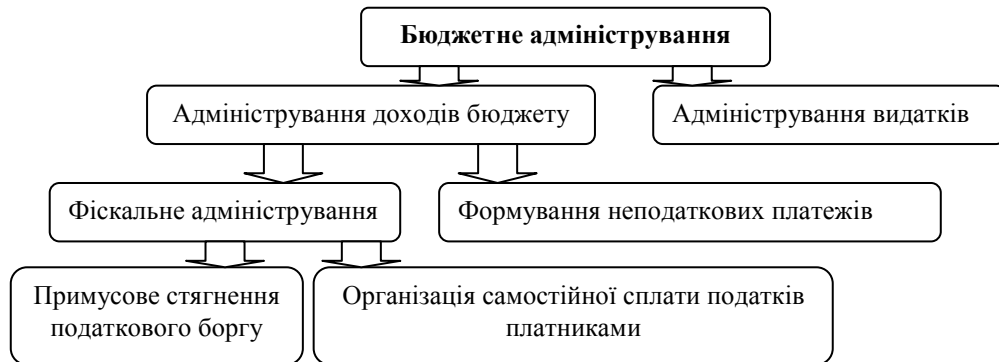


Рис. 3.1. Система бюджетного адміністрування

Наступним етапом дослідження буде аналіз організації самостійної сплати податків платниками, тобто на добровільних засадах. Термін "добровільна сплата податків" сьогодні використовується досить широко [175, с.41]. Проте виникає питання: чи може податок, який по суті своїй є примусовим платежем, що вилучає частину багатства індивіда, сплачуватись добровільно? Мельник В.М. вважає, що ні [175, с.41], оскільки податки встановлюються законом у вигляді зобов'язання платити, а також законодавчо передбачається відповідальність за їх несплату, що є однією із форм примусу. Прийнято вважати, що у дійсності немає жодного зв'язку між сплаченими податками і отриманими від держави послугами, тому що тут немає тієї добровільності і тієї згоди, які мають місце при всякій купівлі-продажу, тому сплата податку ніяк не схожа на сплату коштів за куплений на ринку товар, а також тому, що податки збираються не на основі згоди, а на основі примусової влади держави і ніколи не можна встановити будь-якої рівності між сумою сплаченого податку особою і тією користю, яку вона отримує від діяльності держави [24, с.131]. Дійсно, за традицією, що бере початок ще від А.Сміта, податки прагматично сприймаються як обов'язкові грошові платежі для забезпечення колективних потреб суспільства, як примусові стягнення з фізичних та юридичних осіб, що вилучаються державою в силу її виключної влади [69, с.38]. Проте у демократичному суспільстві економічна сутність податків виступає у якості не стільки примусового відчуження майна, скільки добровільних і еквівалентних платежів за необхідні кожному громадянину суспільні товари. У

перехідному ж періоді, на якому досі знаходиться Україна, на думку Вишневського В., Веткіна А. [176, с.96-97], неможливо забезпечити повну добровільність сплати податків. Хоча науковці не заперечують можливість добровільної сплати податків як таку. Разом з тим, "сьогодні потрібно перетворити податок із суто фіскально-державного заходу на вигідний суспільству економічний, соціальний та політичний фактор, трансформувати його із фіскальної в іншу, вищу якість і спромогтися переконати в реальності цієї трансформації суспільство як сукупність платників і виборців" [69, с.39].

Враховуючи сказане вище, під добровільною сплатою податків слід розуміти сумлінне, з власної волі виконання громадянами своїх обов'язків перед державою своєчасно і в повному обсязі. І хоча сьогодні в Україні досить важко забезпечити повну добровільність та сумлінність у сплаті податків (за даними ДПАУ її рівень у 2001 р. становив 54,54%, а на кінець 2007 р. – 65% [177]), на це є певні об'єктивні та суб'єктивні причини, які необхідно дослідити та усунути.

Як відомо, платник – людина економічна, тобто "егоїст" за висловом А.Сміта, тому він має відчувати наслідки від того, що він сплачує податки, чітко розуміти чому він має платити, так як будь-який податок зменшує його добробут [178, с.58]. Саме цього відчуття у населення сьогодні бракує, тому і існують факти ухилення та нарощування податкової заборгованості. Високий рівень добровільної сплати обов'язкових платежів та ефективність усієї податкової системи залежить також від сприйняття її населенням, платниками, оскільки навіть при надвисокій дієвості та ефективності діяльності податківців, вони зможуть перевірити лише невелику частину платників, тому без поваги останніх до держави неможливо мобілізувати доходи бюджету на належному рівні.

Разом з тим, кожний окремий громадянин, платник, є членом великого колективу, тому у нього має бути виховане та присутнє почуття обов'язку, а не лише мета отримання вигоди, хоча обов'язковість тут також має бути присутня, оскільки, як зауважують науковці, більшість сплачує податки в порядку свідомої покори, так як неможливо засвідчити ентузіазм при сплаті обов'язкових платежів навіть у найсумліннішого платника. На те вони і є обов'язковими платежами. Як слушно зазначає фундатор концепції адміністративної держави, класик науки

управління Дуайт Вальдо, "добробут, щастя і навіть саме життя всіх нас спирається більшою мірою на діяльність адміністративного механізму, який оточує і підтримує нас. Бажаємо ми того чи ні, про державне управління має турбуватися кожен. Якщо ми хочемо вижити, нам слід вести себе стосовно держави дуже розумно" [93, с.125]. Тому сьогодні необхідно виховувати платника, який би мав високий рівень фінансової дисципліни, самостійно і вчасно сплачував податки. Проте це досить довготривалий і складний процес, протягом якого необхідно сформувати дієвий і злагоджений механізм діяльності всього державного апарату. Отже, для забезпечення добровільної сплати податків в Україні потрібні: чіткий, злагоджений і зрозумілий механізм адміністрування; дієвий контроль; ефективний зворотній зв'язок між суб'єктами управління – між урядовцями, контролюючими органами та безпосередніми платниками податків.

Стосовно першої умови, то діючим законодавством досить чітко встановлені види обов'язкових платежів, їх розміри та строки сплати, хоча через його часті зміни та суперечності існують суттєві ускладнення на етапі організації справляння податків. До того ж із структури доходів потрібно вилучити малоефективні платежі (група IV згідно нашої структуризації). Налагодження зрозумілого механізму мобілізації можна вважати суто технічною стороною адміністрування доходів бюджету, значно важливішими є розуміння платниками необхідності та важливості сплати податків, їх відповідальне та сумлінне ставлення до своїх обов'язків. Для цього потрібно достеменно та глибоко вивчати психологію платників, звички та взаємовідносини з державою. Сьогодні зміцнюється і розвивається нігілістична психологія платників, які, спостерігаючи, як переваги в оподаткуванні отримують боржники та недобросовісні платники, втрачають мотивацію до добросовісної сплати податків. Тому при розробці дієвого механізму управління слід використовувати напрацювання теорії value for money²¹ [93, с.122] ("цінності в обмін на гроші") та principal-agent theory²² [93, с.122], а також

²¹ В теорії value for money ("цінності в обмін на гроші") платник податків уподібнюється споживачеві забезпечуваних державою (за його рахунок!) благ і послуг, а тому він має бути впевнений, що за свої гроші одержує блага як вартісний еквівалент їхньої ціни, вираженої у податках

²² Сутність principal-agent theory полягає в осмисленні такої системи взаємовідносин між принципалом та агентом, щоб звести до мінімуму конфлікт інтересів між ними (між податківцями (агентами) і платниками (принципалами агента)), знайти відповідні стимули взаємоприйнятної поведінки контрактного типу

привести у відповідність об'єктивно (саме об'єктивно) необхідні функції держави на макрорівні з суб'єктивним сприйняттям податку індивідуальними платниками як зазіхання на їх власність.

Щодо необхідності налагодження зворотного зв'язку між суб'єктами управління, слід зазначити, що фінансові відносини держави з платниками у процесі формування доходів бюджету мають досить складний характер. Тому, як слушно зазначають Суторміна В.М. та Опарін В.М.[69, с.51; 33, с.71], поки не буде сформовано дієвий механізм збалансування їх інтересів, жодні спроби посилити контроль, удосконалити законодавство чи налагодити адміністрування податків не дадуть належного результату. Тобто податки на стільки ефективні, наскільки надійний механізм зворотного зв'язку між фіскальними рішеннями влади і реальним вибором індивідів [68, с.357; 179, с.82], оскільки індивід погодиться підчинитись примусу зі сторони держави лише тоді, коли кінцеві результати політичного "обміну" відповідатимуть його інтересам [179, с.81].

Для стимулювання повної і своєчасної сплати податків Даниленко А.І. [124, с.121] пропонує створити умови, за яких ухилення стає економічно не вигідним: втрати від порушення фінансової дисципліни перевищують можливий прибуток від таких дій. Для цього пропонують спростити і зменшити фіскальну спрямованість податкової системи, скоротити кількість податкових пільг. Дійсно, пільги потрібно скорочувати, як у кількісному, так і у вартісному вигляді, проте стосовно зниження фіскального навантаження ми не можемо погодитись, оскільки в Україні воно і так не високе. Інша справа – нерівномірність його розподілу, але цю проблему не вирішить механічне зниження ставок чи скорочення кількості податків, за що періодично виступають різні політики [68, с.498]. Тому необхідно не маніпулювати зі складом і ставками податків, а сформувати нове інституціональне середовище на державному, регіональному та місцевому рівнях [68, с.498; 179, с.82], яке ґрунтуватиметься на особистій зацікавленості фізичних та юридичних осіб у добровільному фінансуванні суспільних витрат [68, с.499].

Для якісної організації механізму адміністрування доцільно також втілити в

життя принципи, які свого часу сформулював А. Сміт²³: "точна визначеність того, що кожна окрема особа мусить платити, у питанні оподаткування видається справою такої великої ваги, що вельми значний ступінь нерівномірності, як це , ..., впливає з досвіду всіх народів, є набагато меншим злом, ніж дуже мала міра невизначеності"[44, с.506]. Тобто необхідно забезпечити рівні, передбачувані і однакові умови для всіх платників, а також усунути причини, що породжують корупцію і свавілля, про що зазначає і Шмельов Ю.Д. [97, с.36].

Для вирішення проблеми організації добровільної сплати податків та для боротьби з корупцією, більшість науковців вважають за необхідне реформувати та модернізувати податкову службу, змінити її ідеологію, щоб вона стала громадянською [93, с.137; 166, с.35; 180; 181]. Проте хіба від простої зміни назви зміниться сутність діяльності податківців, якщо на посадах залишатимуться все ті ж керівники та все той же механізм їх роботи? Починаючи з 2004 р. в податковій відбувається так звана "модернізація" її роботи, яка зводиться лише до зміни назв відділів та управлінь, або розформування на деякий час управлінь та організації навзаєм секторів, але жодних наслідків на якості роботи таке "реформування" не залишило, бо методика роботи податківців фактично не змінилась.

Одним із шляхів забезпечення сумлінності платників є масово-роз'яснювальна робота, правильна організація якої надає державі можливість зекономити кошти на інших ланках адміністрування податків. На думку Мельника В.М., державні органи можуть домогтися регулярності та повноти сплати передбачених законодавством сум шляхом роз'яснення платникам їх прав, призначення податків, механізму податкового обліку, можливостей легальної мінімізації сплачуваних сум [175, с.41]. Все це втілюється податківцями на практиці, проте роз'ясненнями цікавляться більш-менш сумлінні платники, або хоча б ті, що звітують про отримані доходи. Одночасно з цим існує значний прошарок тих, хто ухиляється і з ними потрібно боротися іншими методами, але достатньо дієвими та показовими для інших.

Отже, як було зазначено вище, для сумлінності в сплаті податків необхідно

²³ податок, який має сплачувати кожна окрема особа має бути точно визначним, а не довільним; термін сплати, спосіб та сума платежу мають бути чітко встановленими, оскільки невизначеність оподаткування розвиває зухвальство і сприяє підкупності, корупції

забезпечити прихильність населення до уряду, довіру йому²⁴, для чого:

- мобілізовані ресурси мають використовуватись досить ефективно [84, с.59], оскільки вони є не самоціллю, а лише засобом максимізації ВВП. Податки повинні витратитися для задоволення інтересів і потреб самих платників, бо немає сенсу докладати значних зусиль для мобілізації ресурсів, які потім будуть нерационально використані або взагалі втрачені. Для цього необхідно дотримуватись принципу К.Вікселля щодо рівності між вилученою вартістю та її еквівалентом, тобто кошти населення, вилучені у формі податку, повинні йому повертатись у вигляді певних державних послуг [182, с.14].

- має бути дієва боротьба з корупцією. Як вважає В.Танзі, попит на корупцію створюють непрозоре, складне, з великою кількістю пільг, стимулами та виключеннями податкове законодавство та дискреційна політика в процесі прийняття рішень з проблем оподаткування [182, с.55]. Оскільки боротьба із корупцією в Україні носить лише декларативний характер, можна з певністю сказати, що в першу чергу корумповані вищі ешелони влади, бо в іншому випадку не зрозуміло, що їм заважає ужорсточити контроль за підлеглими. До того ж Ісаєв А.О. свого часу писав про людей, які стоять при владі, що їх єдиним прагненням є збагачення²⁵ [52, с.4-5]. А найгіршою формою корупції є, як відомо, корупція саме зверху до низу [182, с.56, 178].

Сьогодні важко запропонувати нові шляхи боротьби із корупцією. Прийнято вважати, що для зниження попиту на корупцію необхідно спростити та вдосконалити законодавство, а для зниження пропозиції – посилити контроль і підвищити соціальний статус урядовця (рівень зарплати, пенсії, соціальних гарантій), посилити конкуренцію в цій сфері [182, с.212]. За прикладом державної адміністрації у Фінляндії, найменш корумпованої країни в світі, головним

²⁴ "У республіці, де населення ставиться до своїх чиновників з цілковитою довірою, де воно переконане в необхідності податку для існування держави і впевнене, що його буде сумлінно вжито з цією метою, можна інколи очікувати такої сумлінної та **добровільної сплати**" (А.Сміт) [44, с.522]

²⁵ "...І там, де ці люди стоять вдалині від промислових справ і розділяють свій час між різноманітними насолодами життя, вони прокидаються від свого сну саме тоді, коли що-небудь загрожує їх багатотисячним та багатомільйонним доходам. З їх середовища чути крики невдоволення не з приводу певного вопіючого беззаконня, не при звістці про тяжку неправду, не тоді, коли на шкоду суспільства вирішуються найважливіші питання, які стосуються віротерпимості, свободи усного або друкованого слова, народної освіти, але з приводу, наприклад, того, що вивозиться мало хліба на іноземні ринки, що низькі митні збори полегшують іноземним товарам конкуренцію з продукцією внутрішнього виробництва, що фабричний закон обмежує владу господаря над робітником" (Ісаєв А.О) [52, с.4-5]

принципом роботи ДПАУ та й усіх державних установ має стати публічність її діяльності, а всі записи нарад та протоколи мають бути відкритими для кожного громадянина [93, с.137].

Про необхідність гідного матеріального забезпечення працівників ДПАУ для усунення корупції зазначають Азаров М.Я., Ярошенко Ф.О. [93, с.137]. Проте сьогодні підвищення зарплати відбувається лише на папері і у межах фонду зарплати, прийнятому на початок року, тобто за рахунок скорочення інших витрат, тому реальна зарплата держслужбовців не збільшується. До того ж рівень зарплати українських податківців в десятки разів нижчий, ніж у західних країнах, що зумовлює плинність кадрів, коли найпрофесіональніші працівники переходять працювати у приватний сектор із значно вищою оплатою праці. Тому потрібно суттєво підвищити рівень зарплати інспекторів, які безпосередньо здійснюють контролюючу діяльність, а не бюрократичному апарату вищого рівня (ДПАУ), які постійними контролями та паперовою волокитою заважають перевірочній роботі, що позначається і на якості перевірок. Для боротьби із корупцією необхідно також повернутись до практики, коли певний відсоток донарахувань, здійснений інспектором у результаті перевірки, виплачувався інспектору. Разом з тим слід зауважити, що суттєве підвищення винагороди контролерів матиме позитивні результати лише в поєднанні з дійсним і дієвим покаранням за корупційні дії. Якщо ж покарання за такі дії залишаться винятком, а не правилом, жодне підвищення зарплати не стримуватиме зростання корупції [182, с.55].

Взагалі, виконання бюджету сьогодні напряму залежить від політичної ситуації, оскільки при кожній зміні розстановки сил у ВРУ відбувається зміна уряду, що в свою чергу відзначається на зміні керівництва у податкових інспекціях та адміністраціях. Тобто не забезпечується важлива умова політичного нейтралітету керівництва. Кожен із нових начальників намагається "вислужитися" перед діючою владою, встановлюючи все більші і більші показники донарахувань та обов'язкове їх виконання, а також забезпечити себе на майбутнє, оскільки не відомо скільки їхні протезе будуть при владі. От і виникає ситуація: щоразу, коли приходить новий начальник до, наприклад, ДПАУ, проголошується необхідність вирішення одних і тих же завдань, які включають також боротьбу з корупцією.

Але у підсумку нічого конкретного не робиться, а для замилювання очей населенню карають найменш захищених "хабарників". Реальних же, дійсних корупціонерів жодні правоохоронні органи чомусь не помічають. Доцільно затвердити норму законодавства, що суб'єкт, який виявив хабарника, отримує винагороду чи 50% хабара із власних коштів хабарника, а 50% ідуть до бюджету. Це певною мірою сприяло б зниженню корупції. Але разом з цим необхідно ввести реальну та істотну відповідальність за протизаконні, корупційні дії, включаючи позбавлення виявленого порушника права обіймати певні посади в майбутньому чи взагалі працювати у структурі. Разом з цим, значно частіше за податківців податкове законодавство порушують несумлінні платники, тому їх теж потрібно притягувати до відповідальності.

Негативними факторами впливу на свідомість платників та добровільне виконання ними зобов'язань перед бюджетом є постійне списання податкового боргу та розстрочення суми зобов'язань, розпочате введенням в дію у 2001 р. ЗУ №2181-III [167]. Це призвело до зниження питомої ваги податкових надходжень та формування у платників неповаги до цього Закону, особливо щодо виконання конституційного обов'язку - платити податки. Про цей факт свідчить динаміка податкового боргу, який станом на 01.01.2002 р. складав 6,3 млрд грн., а на 01.01.2003 р. - 14,2 млрд грн., збільшившись в 2,3 рази [11, с.179], у I півріччі 2007 р. його сума перевищила 13,3 млрд грн. [150, с.11], але на 01.01.2008 сума боргу становила 6,34 млрд грн.

Для зниження рівня приховування доходів та ухилення від сплати ПДФО, потрібно провести Пенсійну реформу та запровадити обов'язкове недержавне пенсійне страхування. Тоді більшість громадян усвідомлять, що саме від них залежить їхня старість або кошти, які отримують спадкоємці у разі їх смерті. Це буде стимулом показувати реальний розмір зарплати. Таку систему слід запровадити для людей, які досягли на дату введення такого страхування максимум 30-35 років, щоб у них був час до пенсії накопичити кошти.

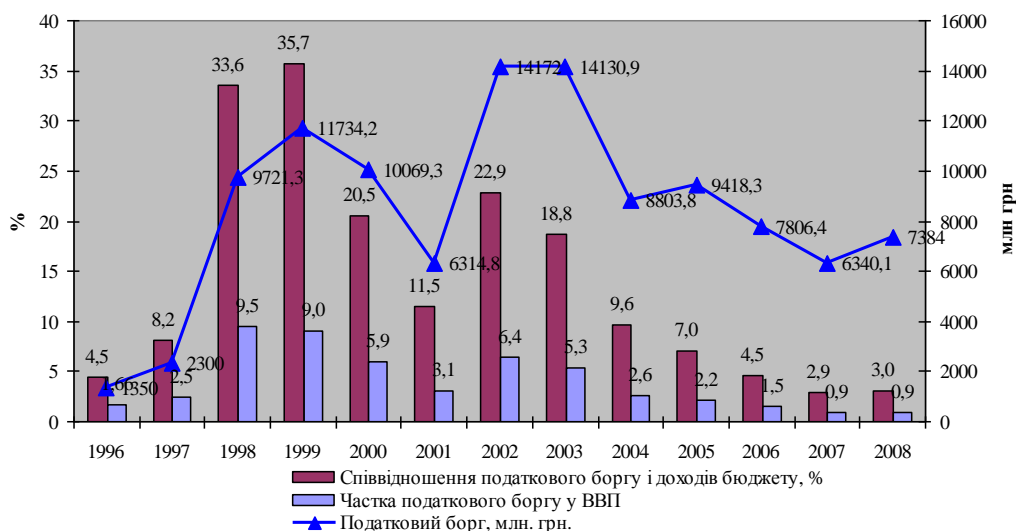
З метою коригування несправедливих наслідків приватизації, реабілітації великої власності в очах суспільства, підвищення соціальної відповідальності бізнесу, в Україні доцільно запровадити компенсаційний податок як у

Великобританії [93, с.139], де він має назву windfall tax ("податок на порив вітру"). По суті він є компенсацією суспільству вигод, одержаних від приватизації фізичними та юридичними особами, які зобов'язувались заплатити одноразовий податок у сумі 23% від різниці між ринковою вартістю приватизованого в 1997 р. майна та його продажною ціною при приватизації у 1980 р. У такий спосіб англійські "олігархи" діляться з суспільством тим багатством, яке їм "надуло вітром" [93, с.139]. В Україні подібний податок слід встановити на рівні не менше ніж 30%.

Насамкінець слід зазначити, що проста зміна урядовців чи прийняття нових більш досконалих законів не призведе до вирішення основних проблем, що існують на етапі адміністрування доходів. У розвинених країнах податки сплачують не тому, що їх неможна або важко обійти (хоча витрати на такий обхід, на відміну від України, дійсно можуть бути досить високими), а тому, що такі платежі ґрунтуються на бажанні і розумінні значення кожного індивіда в громадському суспільстві, його особистої незамінної участі у наданні суспільних благ [179, с.80]. Сформувані чи "виростити" таку свідомість неможливо одразу, навіть при найсприятливіших умовах на це можуть піти роки, якщо не десятиріччя [179, с.80].

3.2 Удосконалення технологій управління податковою заборгованістю

Організація примусового стягнення платежів до бюджету охоплює управління податковим боргом і боротьбу з ухиленням від сплати податків та є для України досить важливою складовою адміністрування доходів бюджету. Діяльність податкових органів у цій сфері є одним з основних резервів використання потенціалу податків у дохідній частині бюджетів [164, с. 43], особливо враховуючи динаміку податкового боргу, наведену на рис. 3.2.



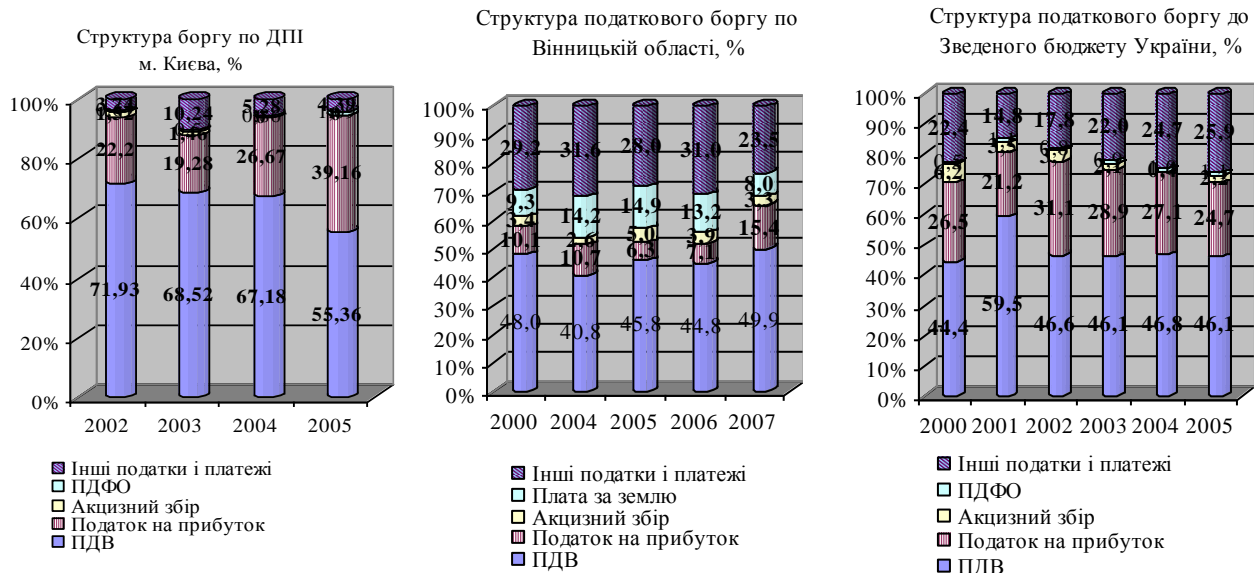
Примітки:

1. Складено автором на основі даних МФУ, ДПАУ та [11; 81; 85, с.125; 93; 150, с.11; 183]
2. Дані за 2008 р станом на 01.11.2008

Рис. 3.2. Динаміка абсолютних та відносних показників податкової заборгованості в Україні

Разом з тим, проблема податкового боргу сьогодні замовчується урядовцями, про що зазначають Бескид Й. і Каленський М. [158, с.189] та з чим ми фактично зіткнулись під час вивчення даного питання. Інформацію про його розмір та динаміку можна знайти лише на сайтах ДПА областей (окремо по кожній області), а на сайті ДПАУ така інформація чомусь відсутня, хоча саме ДПАУ має найбільш точні та узагальнюючі показники не лише по Україні загалом, а й у розрізі областей, податків, галузей тощо. Чомусь серед вищих органів управління поширена думка, що безпосереднім платникам не потрібно знати про розмір несплачених податків, хоча, наприклад, наявність заборгованості із ПДВ свідчить про неперерахування до бюджету сплачених кінцевими споживачами сум податку з незрозумілих на те причин. До того ж розмір податкового боргу негативно впливає на ставлення платників до своїх обов'язків перед бюджетом, погіршує і так невисокий рівень податкової дисципліни.

Для боротьби з проблемою податкової заборгованості на державному рівні доцільно застосовувати результати аналізу, проведеного на макро- і мезорівнях через часткову подібність структури їх боргу, що ми довели у п.2.4, та про що свідчить рис. 3.3, з якого видно, що основну частку боргу на всіх адміністративно-територіальних рівнях становить заборгованість з ПДВ та ППП.



Примітка. Складено автором на основі звітних даних ДПІ у Шевченківському районі м. Києва, ДПА у Вінницькій обл., ДПАУ.

Рис. 3.3. Структура податкового боргу на мікро-, мезо- та макрорівнях

Проте перш ніж перейти до розгляду напрямків управління податковою заборгованістю, слід визначити чи тотожні поняття "недоїмка" та "податковий борг", оскільки досі ці терміни мають різне тлумачення, про що зазначає Калюга Є. В. [184, с.47]. Так, у податкових органах оперують обома поняттями [170], проте протягом одного і того ж періоду їх суми різні. Із проведеного нами аналізу статистичної інформації можна зробити висновок, що в трактуванні податківців *недоїмка* – це сума недонадходжень коштів до бюджету по основному платежу без урахування фінансових санкцій та пені; *податковий борг* – це сума недоїмки, з урахуванням несплаченої в строк пені, фінансових санкцій, адміністративних штрафів та реструктуризованих сум. Саме тому розміри цих показників на практиці суттєво відрізняються. Хоча ст. 1 п. 3 ЗУ № 2181-III [167] ці поняття ототожнюються²⁶, а розділення їх податківцями, з одного боку, сприяє маніпуляції офіційними показниками та дезінформації суспільства, коли декларують зниження розміру податкового боргу оперуючи показниками лише недоїмки, що з точки зору закону не є порушенням. Так, згідно наших розрахунків, проведених на основі звітних даних ДПА у Вінницькій обл., різниця між розміром податкового боргу та недоїмкою лише по даній області у 2000 р. становила 216,7 млн грн., у 2001 р. – 23,05 млн грн.

²⁶ *Податковий борг (недоїмка)* – податкове зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійно узгоджене платником податків або узгоджене в адміністративному чи судовому порядку, але не сплачене в установленний строк, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання

З іншого боку, розмір недоїмки показує фактичну, чисту суму несплачених податків та обов'язкових платежів, а податковий борг окрім цієї суми включає і суму "покарання" (пеню, штрафні санкції) та несплачені у встановлений строк реструктуризовані суми. Тому з цієї точки зору ці поняття слід розділяти.

Подібне до наведеного у ЗУ №2181 визначення "недоїмки" дають Федосов В.М. і Опарін В.М.²⁷ [2, с.842], тобто і тут ці два поняття ототожнюють. Це не дивно, оскільки до прийняття ЗУ №2181 оперували лише поняттям "недоїмка", а визначення "податкового боргу" вперше з'явилося саме у ЗУ №2181, у такому ж ключі воно наведено у нормативних документах [185; 186; 187, с.22]. Більшість науковців [162, с.64, 355; 188, с.164, 220; 189, с.49; 190, с.34; 191; 192] лише повторюють його. Разом з тим, дефініція податкового боргу, наведена у ЗУ №2181, є дещо звуженою, оскільки відповідно до неї податковим боргом вважаються лише **узгоджені** платником або в адміністративному чи судовому порядку податкові зобов'язання [167, стаття 1.3], які фактично обліковуються в податковій. Але у результаті приховування доходів, отриманих від тіньової діяльності, існує і невиявлена заборгованість. Виходячи із існуючого визначення, ці суми не вважаються податковим боргом (бо вони не були узгоджені), а отже і управління ними не здійснюється. Тому з цієї точки зору більш доречними є визначення недоїмки, запропоновані Золотогоровим В.Г. [160, с. 322], Антиповим В.І., Білецькою Г.М., Вороновою Л.К [188, с.164]: *це суми податку, збору або іншого обов'язкового платежу, несплачені платником податків у встановлений строк.*

Враховуючи вищесказане, не можемо повністю погодитись із поділом Куценко Т.Ф. сукупних доходів бюджету на нараховані та касові (доходи, які надійшли на казначейський рахунок) [83, с.177], оскільки, по-перше, не всі нараховані доходи будуть сплачені, певна частина їх стане податковою заборгованістю, по-друге, існують доходи, які приховуються від оподаткування. Тому доцільно виділити також не нараховані та невиявлені податки (доходи), що припадають на тіньовий сектор.

²⁷ Недоїмка - це сума податків та інших обов'язкових платежів, не внесених в установленний строк, що стягуються з нарахуванням пені

Узагальнюючи сказане вважаємо, що загальна сума недонадходжень до бюджету, тобто загальна сума податкового боргу складається із:

- узгоджених, але не сплачених в установлені строки податкових зобов'язань;
- суми заборгованості, виявленої контролюючими органами під час документальної перевірки (помилково не задекларовані доходи у зв'язку із складністю законодавства та розкриття деяких фактів ухилення);
- невиявленої суми несплачених податків від отриманих тіньових доходів (неузгоджена сума податкових зобов'язань)

Податківці мають змогу управляти і управляють лише першими двома складовими податкової заборгованості, а остання у них практично не обліковується, оскільки вважається, що її неможливо точно спрогнозувати та визначити. Наявність же третьої складової податкового боргу пов'язана саме з ухиленням від оподаткування та низькою фінансовою дисципліною платників, на що, в свою чергу, впливає ряд інших факторів, які ми частково розглянули у попередньому розділі.

Проте перш ніж перейти до аналізу причин ухилення, слід встановити що саме розуміють під цим поняттям, оскільки на практиці часто використовуються терміни "ухилення" та "уникнення" від податків, але чіткої узгодженості між ними серед науковців досі немає. Для боротьби ж з ухиленням в Україні слід чітко встановити характерні особливості та межі між уникненням та ухиленням від виконання зобов'язань. Аналіз цих понять проведений у додатку Ф. Разом з тим вважаємо, що "ухилення" та "уникнення" доцільно застосовувати не лише до податків, а і до неподаткових платежів та внесків до соціальних фондів, оскільки від їх сплати також можна ухилитись.

Як відомо, ухилення від сплати податків тісно пов'язане із функціонуванням тіньової економіки. Загальновизнаним на заході є визначення тіньової економіки запропоноване Е.Фейгом²⁸ [193, с.135]. Проаналізувавши різні підходи до структуризації тіньової економіки вважаємо, що найбільш досконалою є структуризація, наведена Пушкаренко П. та Логвиненко М. [194, с.44], згідно якої

²⁸ Тіньова економіка - це вся економічна діяльність, що з будь-яких причин не враховується офіційною статистикою і не включається до валового національного продукту.

виділено чотири її сектори: 1) легальний «світлий» (legal economy), 2) напівлегальний «темний» (dark economy), 3) неофіційний «сірий» (grey economy), 4) підпільний «чорний» (black economy). І якщо перший сектор пов'язаний в основному з уникненням оподаткування, а факти ухилення у "світлому" та "темному" секторах податківці мають змогу виявити у результаті документальних перевірок, то "сірий" та "чорний" сектори практично не підконтрольні і можливість їх виявлення мінімальна, в основному через зустрічні перевірки та за допомогою міліцейських рейдів.

Вважається, що самі масштаби ухилення від сплати податків в Україні вірогідно оцінити неможливо через відсутність розвиненої правової системи, потужної і із солідним досвідом роботи податкової служби, стабільної соціально-економічної і політичної ситуації, а також через постійні маніпуляції з офіційними даними. Разом з тим, враховуючи, що розміри тіньової економіки частково свідчать і про розмір ухилення, до того ж тенденція зміни недоїмки досить сильно корелює із значенням показника рівня тіньової економіки, про що зазначають Князєв О.В. та Пономарьов Н.В. [195, с.35], застосувавши математичні розрахунки ми визначили приблизний рівень так званої "невиявленої податкової заборгованості". Проте нею практично неможливо управляти, а для її зниження потрібні дієва система контролю та жорсткий механізм покарання.

Розрахунок суми недонадходжень податків до бюджету у результаті ухилення у 1996-2008 рр. (станом на 01.10.08) здійснено в додатку X і графічно зображено на рис. 3.4.

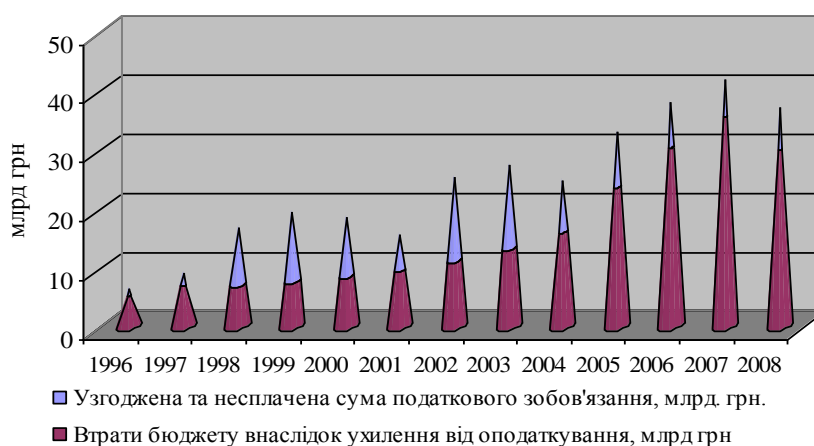


Рис. 3.4. Співвідношення офіційно визнаного та прихованого податкового боргу в Україні.

Результати розрахунків довели гіпотезу, що розмір офіційно визнаного податкового боргу становить досить незначну частку від тих надходжень, які могли б надійти до бюджету при гіпотетичній відсутності факту ухилення та наявності тіньової економіки на рівні 10% ВВП, який в розвинених країнах вважається допустимим.

До того ж, як стверджують Вишневський В.П. і Веткін А.С., за відсутності ухилення та уникнення, доходи бюджету України могли б зрости у 2-3 рази, а за відсутності лише ухилення – більш ніж в два рази [176, с.124]. Проте дане припущення є надто завищеним. За окремими даними, від 30 до 50% податків у результаті ухилення від оподаткування і тіньової економіки не надходять до бюджету (для прикладу: у Данії — 1%, у Голландії — 2%, у США — 15%) [83, с.343; 93, с.305; 196, с.150].

Отже, проблема ухилення суттєво впливає на якість управління доходами бюджету на етапі адміністрування та пов'язана із недоліками на етапі контролю, тому вона має бути глибоко вивчена та проаналізована, а також запропоновані дієві механізми боротьби із нею.

Враховуючи, що можливі види та способи ухилення та уникнення від сплати податків детально розглянуті Азаровим М.Я., Ярошенко Ф.О., Вишневським В.П., Веткіним А.С. та іншими [93, с.240; 174], ми не будемо на них зупинятись, а зосередимось саме на причинах ухилення в Україні і світі, які доцільно виявити та проаналізувати для побудови дієвого механізму боротьби з цим явищем, яке має давню історію (про що можна пересвідчитись із праць Сміта А. [44, с.542]) і сьогодні набуло інтернаціонального характеру [66, с.216]. З позицій західних економічних теорій ухилення є наслідком наміру економічного суб'єкта максимізувати доходи, тому воно завжди буде існувати. Проблема полягає в іншому: в яких масштабах спостерігається дане ухилення. В Російській Федерації [96, с.34], як і в Україні, наміри ухилитись від податків носять масовий характер, на відміну від інших країн. Самі ж неплатники через свою недоосвіченість не розуміють негативних наслідків у майбутньому від несплати податків сьогодні навіть для них самих, оскільки, як відмічав Гегель, "... убегающий еще не свободен, потому что в своем бегстве все еще обуславливается тем, от чего он

убегает" [179, с.81-82; 197, с.233].

Науковці виділяють різні, але подібні між собою причини ухилення [66, с.216; 169, с.817; 198, с.118], проте в цілому їх можна об'єднати у чотири групи: *моральні* (зумовлені корупцією, низькою правовою культурою, неякісним виконанням державою покладених на неї функцій, невиконанням соціальних програм на належному рівні, корисливістю платників податків), *правові* (пов'язані з заплутаністю, суперечливістю та частими змінами законодавства, лобіюванням видатків при визначенні напрямків економічної політики), *економічні* (пов'язані з наявністю досить високих податкових ставок, слабим фінансовим становищем, можливістю максимізації доходу, недостатністю вільних оборотних коштів) та *організаційні* (зумовлені недосконалістю системи обліку платників податків, недостатньо ефективним рівнем податкового контролю за їх діяльністю).

Ми вважаємо, що нереальність прогнозних розрахунків по окремих податках і зборах також сприяє ухиленню, бо викликає труднощі в мобілізації завищених планованих доходів та змушує підсилювати тиск на платників. Це спонукає останніх до ухилення від оподаткування, що, в свою чергу, зменшує надходження до бюджету. Тому необґрунтоване популістське завищення урядовцями планових розрахунків податків в кінцевому випадку відображається на зниженні доходів бюджету через погіршення платіжної дисципліни, виникнення податкового боргу, зростання ухилення, переходу платників в тінь.

В Україні на масштаби ухилення від податків істотно впливають наступні чинники: нерівномірний розподіл податкового тягара; нерівність платників перед законом; корупція; складність і недосконалість законодавства; загальне недотримання норм законів; неефективність державної бюджетної політики; невідповідність суспільних благ, що надаються з державного бюджету. Тобто присутні всі чотири групи причин ухилення, виділені науковцями.

Згідно припущення М.Аллінгама та А.Сандмо, які розробили класичну модель раціонального вибору платника, що не враховує зв'язок між своїми податковими платежами і зворотнім потоком суспільних благ, рішення про ухилення чи сплату податку платник приймає під впливом таких факторів, як ставка податку, імовірність виявлення факту ухилення і розмір штрафних санкцій

[176, с.97]. Вишневецький В.П., Веткін А.С. вважають, що на рішення індивіда про ухилення впливають рівень податкового тиску, ймовірність виявлення фактів ухилення, розмір штрафних санкцій, можливі додаткові затрати, пов'язані з цим процесом, розмір комісійних посередникам і трансакційних витрат ухилення, податкова мораль, неможливість конкуренції при наявності у конкурентів податкових пільг і активному їх ухиленні від сплати податків, диференційований підхід урядовців до різних платників податків, корупція [182, с.37], неможливість залучення значних фінансових ресурсів у зв'язку із непрозорістю бізнесу, інфляція, можливість перерозподілу державної власності. Отже, на рівень ухилення в Україні впливає ціла низка проблем, вирішити які поодиночі неможливо, необхідний системний підхід та сильна політична воля. Необхідно також підвищити ефективність боротьби з корупцією, забезпечити дотримання норм законів, покращити адміністрування податків, контроль, підвищити рівень відповідальності, а не механічно знижувати ставки податків, що по-перше, сьогодні є недоцільним, а по-друге, навряд чи істотно вплине на масштаби ухилення.

Перейдемо до розгляду основних причин зростання податкового боргу в Україні та факторів, що на нього впливають. Так, Ісаєв А.О. свого часу виділив дві основні причини виникнення недоїмки, які не втратили своєї актуальності і сьогодні: 1) небажання платника нести фінансові зобов'язання або неохайність (у таких випадках, на його думку, виправданими є примусові заходи (продаж майна боржника і пеня) та 2) неплатоспроможність платника, зумовлена значним тягарем або нерівномірним його розподілом (продаж майна таких боржників є невиправданим) [46, с.257]. Стосовно небажання платника виконувати свої обов'язки, то на це впливають такі ж причини, що і на рівень ухилення. Існуючі ж в економічній літературі підходи до інтерпретації причин податкового боргу [199], подібні до виділених Ісаєвим А.О.²⁹ Отже, можна зробити висновок, що всі спроби інтерпретувати першопричини цього феномену можна поділити на дві групи:

²⁹ Одні автори вважають, що накопичення податкового боргу пов'язане з недосконалістю податкової системи, високим податковим тягарем, можливістю різної інтерпретації податкових законів, законодавчою нестабільністю та слабкою фінансовою дисципліною, а інші аргументами наводять неспроможність підприємств покрити свої податкові борги, тому у цьому випадку вважають доцільним списувати заборгованість, що має призвести до менших негативних наслідків для економіки [184]. Ми вважаємо, що в умовах України це питання є досить спірним.

неспроможність підприємств покривати свої податкові борги та низька фінансова дисципліна.

На думку податківців збільшення обсягів непогашеного податкового боргу зумовлено: його виникненням за результатами перевірок суб'єктів господарської діяльності, щодо яких розпочато процедуру банкрутства; неможливістю стягнення боргу з платників через відсутність у них активів; оскарженням платниками донарахованих сум податкового боргу в суді [200, с.60].

Враховуючи сказане вважаємо, що в Україні проблема існування податкового боргу зумовлена: відсутністю ефективних механізмів, що передбачають відповідальність суб'єктів господарювання за виконання своїх фінансових зобов'язань; списанням та реструктуризацією податкового боргу підприємств перед бюджетом (лише за 9 міс 2008 р. було списано 4,34 млрд грн. та розстрочено і відстрочено – 10,3 млрд грн. боргу [146, с.11]); проведенням масових бюджетних взаємозаліків, які роблять не вигідною своєчасну і в повному обсязі сплату податків, сприяють укоріненню у суспільній свідомості зневажливого ставлення до податкових зобов'язань; широкомасштабним ухиленням від оподаткування, що дуже гостро стоїть в Україні та вирізняє її з-поміж більшості європейських країн.

Виходячи із першопричин податкової заборгованості доцільно розробляти заходи щодо зменшення її обсягів, які б також не суперечили один одному. Сьогодні важко запропонувати однозначні підходи до вирішення цієї проблеми. Так, з одного боку можна стверджувати, що певні галузі не покривають свої борги перед бюджетом через незначні обсяги прибутків. З іншого боку, це твердження не завжди справедливе, оскільки частина боржників володіє значними офіційними і тіншовими прибутками. При цьому списання податкового боргу не є ефективним способом допомоги неприбутковим підприємствам, оскільки не призупиняє його накопичення у наступні періоди [201, с.53]. Тому такий захід доцільно застосовувати лише одноразово для фінансового оздоровлення підприємства, наприклад, для створення конкурентного середовища чи приватизації об'єкта.

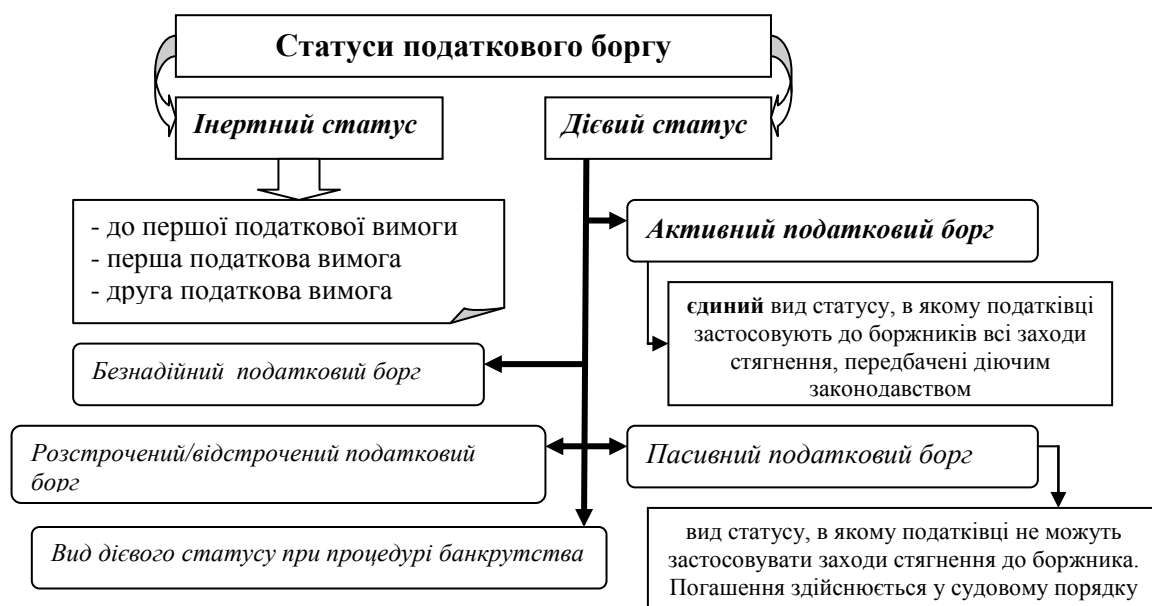
У Франції списання боргів застосовують у крайніх випадках і лише за умови, що держава міцна, а податкова служба сумлінно виконує свої обов'язки

(проводиться як правило під час виборів президента), при цьому забезпечується вигода для держави [123, с.25]. В Україні все навпаки. Фактично кожного року, незважаючи на заборону списання податкових боргів у поточному бюджетному періоді, ВРУ все одно ухвалює закони, що передбачають таке списання, і не лише в частині безнадійних боргів [202, с.27]. Цей факт негативно впливає на свідомість та дисциплінованість платників. Враховуючи ж невелику частку активного боргу, можна стверджувати, що податковий борг сьогодні скорочується в основному за рахунок застосування "пасивних" адміністративно-правових і фінансово-економічних методів, тобто близько третини боргу просто списується. За даними Рахункової палати, у період з 01.01.2001 р. по 01.10.2006 р. до державного бюджету України було мобілізовано близько 270 млрд грн. податкових надходжень, а списано податковий борг платників на суму 34,6 млрд грн., або близько 12,8% від суми податкових надходжень державного бюджету. Приріст новоствореного боргу за цей же період складає 21,8 млрд грн. або 63% від суми списаного боргу [150]. У 2006 р., як і в минулі роки, скорочення боргу в цілому на 1,618 млрд грн., або 17,2% відбулося в основному за рахунок списання (списано 5,137 млрд грн.), відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань, а також шляхом проведення взаєморозрахунків [203, с.12]. Борг платників податків (без урахування боргу банкрутів) на 01.01.2007 р. склав 7,783 млрд грн., з яких 92,1% – до державного бюджету [203, с.12]. Ці факти призводять до порушення принципів рівномірності, оскільки у програші залишаються законослухняні платники, а фінансовий стан боржників при цьому не покращується. До того ж такі рішення провокують тенденції очікування реструктуризації та списання замість прагнення своєчасно сплатити зобов'язання в бюджет. Тому доцільно внести зміни в законодавство, згідно яких, якщо урядом приймається рішення про списання заборгованості, то лише у випадку банкрутства боржника, при чому засновники такого підприємства повинні бути позбавлені права створювати або бути засновниками інших підприємств на строк від 5 до 10 років. У випадку рецидиву слід дозволити звернення стягнення на майно боржника або позбавляти волі. Такі радикальні заходи доцільно застосовувати до постійних порушників податкового законодавства. Також потрібно скасувати термін позовної давності по податкових

правопорушеннях. В Італії, наприклад, він становить 5 років, а якщо правопорушення розглядається як адміністративне, термін давності продовжується на період проведення перевірки [204, с.76].

Дослідимо як сьогодні здійснюється управління податковим боргом в Україні, для чого, перш за все, визначимо його структуру за статусами. Сьогодні податківці групують та аналізують податковий борг по ОДП, платниках, податках, видах діяльності, районах і статусах, проте в основному працюють із статусами боргу, не зосереджуючи суттєво увагу на його структурі. Тому на даному питанні слід зупинитись більш детально.

Як відомо, податковий борг платника може бути в інертному та дієвому статусах [190, с.34; 192, с.289] (рис. 3.5). Проте заходи примусового стягнення застосовуються лише до активного виду дієвого статусу. В зв'язку з обмеженістю доступу до інформації щодо статусів боргу по Україні, в додатку Ц ми дослідили структуру боргу (за статусами) на рівні області.

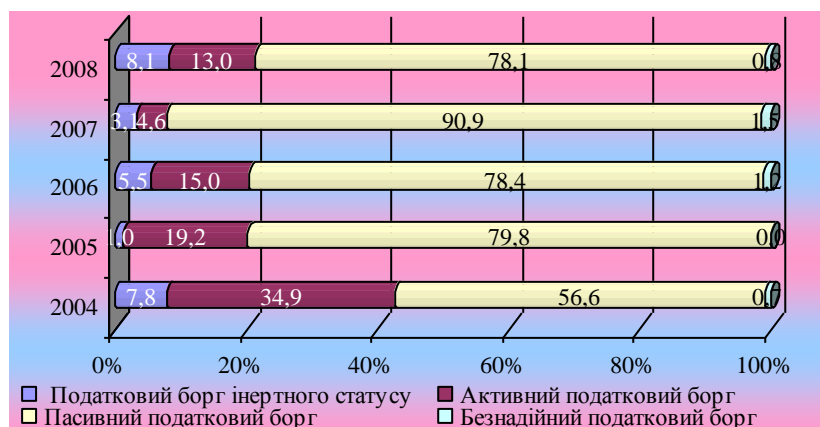


Примітка. Складено автором на основі даних [190, с.34-35; 192, с.289]

Рис. 3.5. Статуси податкового боргу

Графічно дані додатка Ц зображено на рис. 3.6, з якого видно, що найбільшу частку загальної суми боргу займає саме пасивний борг, який у 2007 р. досяг майже 91%, станом на 01.11.08 його частка знизилась до 78%. Але все ж таки це негативна тенденція, що свідчить про наявність великої суми боргу банкрутів, по якому встановлено стягнення, підприємств у розшуку та тих, в яких відсутні активи. Такий борг можна лише розстрочити або укласти мирову угоду, жодні

заходи стягнення податківцями до нього не застосовуються. Не виключено, що в майбутньому частина пасивного боргу перейде у статус безнадійного і зависне на рахунках в податковій.



Примітка. Складено автором на основі звітними даних ДПА у Вінницькій обл. та [170; 171; 172; 173; 174; 205; 206; 207; 208]. Дані за 2008 р. станом на 01.11.2008 р.

Рис. 3.6. Структура податкового боргу по Вінницькій області, за статусами (%)

Найменшою є частка безнадійного боргу, але його наявність є негативним фактом по суті, оскільки згідно статті 18.2 ЗУ №2181 такий борг або списують при ухвалі суду (стосовно боргу, визначеного у ст.18.2а) або він висне на рахунках (ст. 18.2 г, в, так як з 2005 р. ЗУ "Про Державний бюджет України на відповідний рік" їх дію зупинено).

Борг, що перебуває в активному статусі, незначний, до того ж з 2004 по 2008 р. його частка у загальній сумі боргу скоротилася з 34,9 до 8%, що є катастрофічним, враховуючи, що саме до цього боргу можуть застосовуватись адміністративний арешт активів та звернення стягнення на майно та грошові кошти. І якщо у 2003 р. було 57,3% (67,05 млн грн.) боргу, по якому податківці у Вінницькій обл. не могли застосовувати заходи по його стягненню³⁰ [206], а активний борг складав по області 42,7% (50,03 млн грн) його загальної суми [206], то станом на 01.11.2008 р. вже 92% (130,4 млн грн.) боргу було в пасивному чи інертному статусах, а активний борг - лише 8% (19,5 млн грн.) [174; 208]. Отже, спостерігається тенденція як до зростання загальної суми заборгованості, так і частки пасивного боргу у його структурі (за чотири роки у 1,95 рази за

³⁰ борг в інертному статусі, пасивний борг, борг підприємств, по яких господарським судом розглядається справа про визнання їх банкрутами, безнадійний борг

абсолютним значенням), на відміну від активного боргу, частка якого за цей же період скоротилась майже у 2,6 раз.

Наявність податкового боргу в Україні вимагає від податківців відповідних заходів впливу на фіскальну поведінку платника. Ці заходи впливу реалізуються через методи управління податковим боргом, застосування яких регламентується ЗУ №2181 "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21.12.2000 р. (із змінами та доповненнями), зокрема: виставлення податкових вимог, право податкової застави, адміністративний арешт активів та продаж майна боржника. Визначимо доцільність та дієвість застосування кожного з них в умовах України. Перш за все слід наголосити на тому, що дане питання є малодослідженим, оскільки більшість економістів [162, с.33; 169, с.187-198; 209; 210] при аналізі податкової застави розглядають сам механізм її застосування, тобто фактично повторюють положення ЗУ №2181, не оцінюючи при цьому ефективність її застосування.

Дослідимо дієвість застосування механізму податкової застави в Україні. Податкова застава, як засіб забезпечення податкових зобов'язань, почала використовуватись з 1998 р. на підставі Указу Президента України №167 від 04.03.1998 р. з метою захисту бюджетних споживачів. Серед визначених ЗУ №2181-III методів управління податковим боргом, податкова застава має найбільш тривалий період застосування, оскільки її право виникає на перший день, що слідує за граничним строком сплати зобов'язання, і триває поки боржник повністю не розрахується із боргами. Механізм застосування податкової застави наведено в додатку Ш.1.

Як відомо, право податкової застави виникає одночасно із врученням першої податкової вимоги і діє до моменту погашення заборгованості, тому протягом трьох місяців (близько 90 днів) з дня її виникнення платник податків володіє і користується майном і майновими правами на свій розсуд, забезпечуючи при цьому їх збереження. Разом з тим, враховуючи факт відсутності у більшості платників-боржників активів, на які мало б поширюватися право податкової застави, можна стверджувати про недостатню її дієвість (за даними працівників інспекції близько 90% підприємств, у яких виникає податковий борг, не мають ні

активів, ні грошових коштів, ні землі, ні транспортних засобів, тобто ці підприємства є потенційними банкрутами, оскільки у цьому випадку банкрутство — це єдиний можливий спосіб погасити заборгованість). Проте даний факт в першу чергу свідчить про недосконалість законодавства, коли суб'єкти господарської діяльності можуть створюватись із незначним капіталом або ж взагалі працювати без нього. До того ж досить складно підрахувати результативність застосування цього методу, оскільки, по-перше, протягом року у одного і того ж підприємства право податкової застави може виникати більше п'яти разів (саме тому розрахунки ми здійснювали на основі річних показників), а по-друге, протягом дії застави здійснюються і всі інші передбачені законом заходи стягнення, які можуть бути більш результативними. Саме тому податкову заставу слід вважати не методом стягнення боргу, а в певній мірі превентивним заходом, який має забезпечувати збереження та цілісність майна в заставі, якщо таке наявне.

Проаналізуємо, як застосування податкової застави впливає на погашення податкової заборгованості на прикладі ДПІ району м. Києва (додаток Щ). З даних додатка Щ прослідковується загальна тенденція до зменшення кількості підприємств, щодо яких виникало право податкової застави, отже, платники податків, які знаходяться на обліку в даній інспекції, намагаються своєчасно сплачувати податки. Визнання норми про поширення права податкової застави при несвоєчасній подачі декларації неконституційною є виправданою і з точки зору наших розрахунків, оскільки близько 80% підприємств, на які поширювалось право податкової застави за неподання декларації, по-перше, на кінець року виводились із неї (додаток Щ), по-друге, могли вчасно розрахуватись за зобов'язаннями, а це ускладнювало роботу податківців, бо вони змушені були призначати податкового керуючого, надсилати податкову вимогу тощо, а по-третє, сума їх заборгованості становила менше половини загальної суми боргу всіх платників, взятих до застави. Тому рішенням Конституційного суду було певною мірою спрощено роботу податкових органів.

Більш показовим є показник суми активів взятих у податкову заставу. Як видно із даних, наведених в додатку Щ, сума податкової застави за несплату

податкових зобов'язань зменшується починаючи з 2002 р., але значне зменшення суми активів паралельно із зростанням кількості взятих у заставу підприємств не є позитивним показником, оскільки свідчить про незначний розмір активів або взагалі їх відсутність у більшості підприємств-боржників.

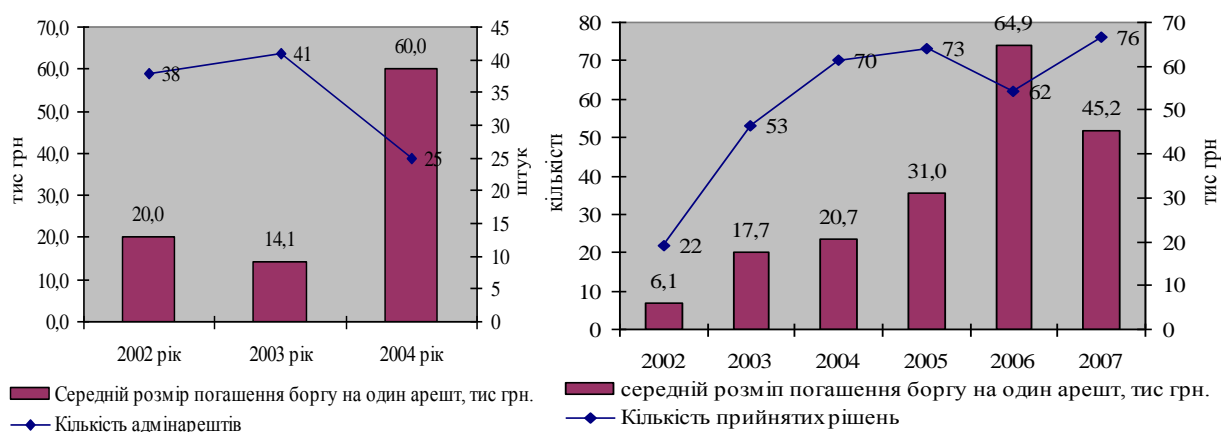
З точки зору закону, перевагами застосування податкової застави для держави є: 1) забезпечення збереження у власності боржника всього майна та майнових прав, 2) право податкової застави має пріоритет перед будь-якими правами інших застав, що виникли одночасно або після моменту виникнення права на податкову заставу, 3) платник, майно якого перебуває у податковій заставі, не може без письмового дозволу податкового органу здійснювати продаж активів, інвестиції або ліквідацію об'єктів рухомого та нерухомого майна, за винятком здійснення операцій які відносяться до його підприємницької діяльності. Проте ці переваги за сучасних умов важко назвати такими, оскільки, повертаючись все до тієї ж основної проблеми – відсутності коштів та активів у боржника, у випадку його банкрутства чи ліквідації в першу чергу погашають борги із зарплати, потім розраховуються з кредиторами, і лише після цього, якщо ще залишилися кошти, погашається податковий борг. А оскільки у більшості випадків у банкрутів не вистачає коштів на погашення всієї суми боргу, він осідає на рахунках у податковій та тягнеться з року в рік через неможливість його ні списати, ні погасити. За свідченнями податківців, податкова заставка сьогодні не така дієва, як банківська. І взагалі, взяття активів платника у заставу ще не означає, що заборгованість буде погашена платником добровільно у найближчий час, і податківці не змушені будуть застосовувати інші заходи примусового стягнення.

В додатку Ш.2 наведені інші проблеми, що виникають на етапі застосування права податкової застави, а також запропоновано шляхи до їх вирішення. Із проаналізованих вище та у додатку Ш.2 проблем впливає необхідність уточнення податкового законодавства та узгодження його з іншими нормативно-правовими актами органів державної влади; розробки методики проведення опису активів боржника, на які розповсюджується право податкової застави; забезпечення розповсюдження позитивного досвіду, набутого працівниками аналогічних

управлінь інших податкових інспекцій. Доки ж не буде урегульовано і вдосконалено чинне законодавство, про ефективність податкової застави та й інших методів стягнення заборгованості годі говорити.

Враховуючи, що податкова застава недостатньо дієва, існує пропозиція замінити її адміністративним арештом активів (далі - адмінарешт) на весь строк існування боргу, оскільки податківці саме цей захід вважають більш дієвим. Проте це, на нашу думку, може призвести до банкрутства підприємств, які мають тимчасову заборгованість, пов'язану, наприклад, із сезонністю виробництва або недоліками у плануванні. А диференційований підхід до боржників при його застосуванні суттєво ускладнить роботу податківців та за сучасного рівня боротьби з корупцією сприятиме лише її поширенню. Тому податкова застава повинна застосовуватись, але як превентивний захід, що лише забезпечує збереження майна, подібно до банківської застави, а не розглядатись як метод примусового стягнення боргу.

Перейдемо до аналізу дієвості адмінарешту як методу управління податковим боргом, механізм застосування якого наведено в додатку Ш.3, а на рис. 3.7 графічно зображено динаміку погашення боргу у результаті його застосування на рівні району та області.



А)

Б)

Примітка. Побудовано автором за даними додатків Щ, Ю.

Рис.3.7. Динаміка кількості адміністративних арештів та середньої суми погашення боргу на один арешт по ДПІ м. Києва (а), ДПА Вінницької обл. (б).

Дані рис. 3.7 свідчать про відсутність стабільної тенденції до зростання суми погашеного боргу на один випадок адмінарешту. До того ж, чим більша кількість арештів, тим менша сума боргу погашається, отже можна сказати про існування

між ними оберненої залежності. Враховуючи дані, наведені на рис. 3.8, можна сказати, що адмінарешт не є досить дієвим заходом стягнення боргу, оскільки у результаті його застосування погашається менше 3,5% загальної суми заборгованості як по області, так і по інспекції. Враховуючи ж подібність тенденцій між різними ланками податкової, такі ж висновки можна зробити і для рівня ДПАУ. Разом з тим, оскільки заходи стягнення застосовуються лише до боргу в активному статусі, ми визначили динаміку погашення такого боргу по Вінницькій обл. за рахунок застосування адмінарешту (додаток Ю.1, рис. Ю.1.1). Виходячи із даних додатка Ю.1 можна зробити висновок, що за рахунок адмінарешту щороку погашалось все більша частка активного податкового боргу по області і на кінець 2007 р. вона досягла 52%. Саме тому податківці вважають цей захід досить дієвим. Проте не слід забувати, що таке зростання зумовлене стрімким скороченням самої частки активного податкового боргу у загальній його сумі, про що ми вже зазначали (рис. 3.6).

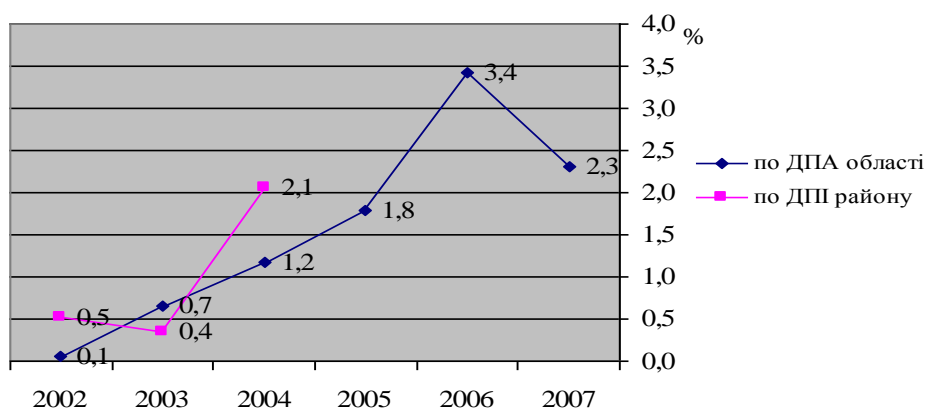


Рис. 3.8. Частка погашеного податкового боргу у результаті застосування адмінарешту активів у загальній сумі заборгованості.

Отже, можна зробити висновок, що з кожним роком ефективність застосування адмінарешту зростає, проте надходження досить нестабільні і часто залежать не лише від кількості арештів, а й від наявності коштів на рахунках платників, втрат, яких вони можуть зазнати у результаті застосування адмінарешту та інших причин. Проте за інформацією податківців, боржники часто чекають на закінчення строку арешту (96 годин) і потім продовжують свою діяльність, не розраховуючись при цьому з боргами. Тому, на нашу думку, необхідно удосконалити процес застосування адмінарешту та продовжити його

строк до моменту усунення причин, що до нього призвели.

Разом з тим, за отриманою нами статистичною інформацією охарактеризувати вплив і ефективність адмінарешту активів можна лише умовно, оскільки відсутні дані щодо суми боргу, яка була на підприємствах до застосування арешту активів та кількості підприємств, які його все ж таки погасили.

Проаналізувавши дані стосовно направлення податкових вимог (додатки Щ та Ю) ми дійшли висновку, що не існує прямої залежності між кількістю і сумою виставлених податкових вимог та сумою погашення боргу платниками, оскільки за наявності у платника коштів, а головне бажання розрахуватися із бюджетом (високої фіскальної дисципліни), він розрахується, незалежно від того чи було надіслано йому податкові вимоги. Податкові вимоги є лише упереджувальним заходом, тобто з одного боку це повідомлення платнику про строк, що залишився до дати продажу його активів для погашення боргу, а з іншого – це можливість здійснювати діяльність протягом близько 90 днів та шанс розрахуватись з боргами. До того ж вимоги, надіслані інспекторами банкам згідно з ст.10 ЗУ №2181 на списання коштів з банківських рахунків боржників, банки ігнорують, посилаючись на ст.1071 ЦК України та ст. 2 ЗУ "Про виконавче провадження" [211]. Податківці ж не мають жодного впливу на банки. Тому в Україні доцільно скористатись досвідом європейських країн, у яких, якщо проти платника податків розпочато розслідування за податкові правопорушення, він позбавляється права на банківську таємницю і слідчі органи можуть безперешкодно вимагати від банків необхідну інформацію, а ті, в свою чергу, не мають права відмовитись [212, с.75]. Окрім цього податкові органи будь якої країни, у тому числі і України, повинні мати доступ до банківської інформації у зв'язку із конкретним запитом безпосередньо чи через будь-яку іншу державну структуру. Проте перш ніж надавати податківцям такий доступ, потрібно побороти корупцію.

Такий захід як вилучення готівки з каси хоча і в незначній мірі, проте діє. Взагалі, найбільш впливовими є заходи з реалізації заставного майна (активів), стягнення в судовому порядку та надходження від реалізації майна банкрутів (проте вони також вважаються реалізацією активів) (додаток Ю (Ю.1, Ю.2).

Проведене дослідження показало, що в науковій літературі практично не виділяються показники, що стосуються податкового боргу, хоча він суттєво впливає на ефективність бюджетно-податкової політики та управління доходами бюджету. Лише професор Огонь Ц.Г. звернув на це увагу і запропонував ввести індекс зміни податкової заборгованості після введення закону по конкретному податку [11, с. 468]. Проте, як зазначалось вище, інспектори працюють в основному із пасивним боргом, змінити розмір якого можна лише списанням. До того ж і зміни в законодавстві можуть спрямовуватись не на попередження появи нових боргів, а на зниження загального розміру вже існуючого шляхом списання. Тому в наукову і бюджетну практику доцільно ввести дещо інші показники, зокрема:

- частка податкового боргу у ВВП ($D_{\text{ВВП}} = \frac{\text{Податковий_борг}}{\text{ВВП}}$);
- співвідношення податкового боргу і доходів бюджету $= \frac{\text{Податковий_борг}}{\text{Доходи_бюджету}}$;
- частка податкового боргу з певного податку у надходженнях бюджету від даного податку $= \frac{\text{Податковий_борг}^i}{\text{Податкові_надходження}^i}$, де i - вид податку;
- розмір податкового боргу на душу населення $= \frac{\text{Податковий_борг}}{\text{Активне_населення}}$.

Хоча і ці коефіцієнти характеризують лише виявлений та визнаний згідно законодавства борг, проте таке оприлюднення існуючої проблеми, а отже офіційне визнання, буде першим кроком до пошуку шляхів її вирішення. Додатково до індексу зміни податкового боргу при прийнятті управлінських рішень доцільно запровадити і використовувати:

- індекс самостійної (добровільної) сплати податків:

$$I_{\text{сс}} = \frac{\text{Сума_податків,_сплачена_платниками_самостійно_і_вчасно}}{\text{Загальна_сума_податкових_надходжень_бюджету}};$$
- індекс примусового стягнення:

$$I_{\text{нс}} = \frac{\text{Сума_податків,_стягнута_у_результаті_застосування_примусових_захлів}}{\text{Загальна_сума_податкових_надходжень_бюджету}};$$
- коефіцієнт сплачуваності на добровільній основі:

$$K_{дсп} = \frac{\text{Сума податків, сплачена платниками самостійно і вчасно}}{\text{Сума податків, стягнута у результаті застосування примусових заходів}}.$$

Для боротьби з ухиленням та сприянню свідомій сплаті податків слід також розробити напрями покращення взаємовідносин між фіскальними органами, державою та платниками податків і неподаткових платежів, оскільки сьогодні головним недоліком чинної в Україні податкової системи є відсутність балансу інтересів платника і держави, про що зазначає і Луцик А.В. [164, с.72]. Нажаль, "майстерності викачувати гроші з кишень свого народу один уряд навчиться в іншого швидше, ніж будь-якої іншої" (Сміт А.) [44, с.529].

Необхідно також забезпечити високий рівень дисципліни і відповідальності усіх учасників бюджетного процесу, а одним із головних регуляторів стосунків між фіском та платниками податків є реальна загроза санкцій [93, с.131]. Лише за високої свідомості, дисциплінованості та відповідальності і платників, і податківців та урядовців можливе застосування клієнтурних технологій роботи з платниками в Україні. Мітіліно М.І. зазначав, що оподаткування повинно бути організовано відповідно до вироблених теорією основних принципів раціональної податкової системи [50, с.67]. Тобто, щоб були позитивні наслідки, потрібно дотримуватись дисципліни, а для цього, як підкреслює Файоль, необхідна наявність гарних керівників на всіх рівнях управління, оскільки найбільш дієвим з усіх засобів впливу на підлеглих (контролюючі органи і платників) з метою зміцнення дисципліни є особистий приклад керівника (приклад урядовців для платників і держслужбовців). Проте поганий приклад також заразливий і, виходячи з верхів, він дає іноді самі згубні наслідки для всіх [182, с.152]. Такі відомі економісти та науковці як Кауфман Д., С.Джонсон, А.Шлейфер, В.Танзі [182, с.52, 57] також вважають, що бажання сплачувати податки залежить від довіри і ставлення платників до уряду. Причинами ж масового ухилення від оподаткування в Україні є порушення принципів оподаткування саме з боку держави.

На рівень добровільної сплати податків істотно впливає освіченість підприємців. Дослідження, проведене Вишневським В.П., Веткіним А.С. [176, с.98] та Соколовською А.М. [213, с.8] показали, що підприємці в цілому не

знайомі з теорією перекладання податків і сприймають всі податки (включаючи і ПДФО та ПДВ) як повністю сплачувані ними. Тому показник відношення суми податків, сплачених підприємством, до величини доданої вартості або до виручки від реалізації продукції є показником формального рівня його оподаткування, а не податкового навантаження (тягаря) [213, с.8].

Деякі науковці [66, с.228] для забезпечення добровільної сплати податків пропонують створити умови, за яких ухилення буде не вигідним. А таким воно може бути лише при наявності достатньо високих штрафних санкцій, високої імовірності виявлення та дієвого механізму покарання. Скрипник А. вважає, що для того, щоб платник, не схильний до ризику, сплачував податки, необхідно забезпечити імовірність виявлення ухилення на рівні понад 67%, а для особи, схильної до ризику – на рівні більше 80% [214, с.155]. Вишневський В.П. та Веткін А.С. зазначають, що за умови, що штрафні санкції не зростають, необхідно забезпечити імовірність виявлення фактів ухилення на рівні більше 37% [176, с.101], проте податківці не можуть цього зробити як у зв'язку із складністю законодавства і доведення фактів ухилення, так і в зв'язку з корупцією, тиском на них зі сторони політиків і чиновників різних рівнів, не зацікавлених в припиненні ухилення досить великої кількості платників та посередників [182, с.203].

Отже, на формування податкової моралі негативно впливають несправедливість, неефективність, недемократичність держави, низький рівень доходів значної частини платників, їх слабка довіра до органів влади, погана якість послуг суспільного сектору [182, с.149]. На рішення платника про ухилення впливає також поведінка інших контрагентів, оскільки чесність або нечесність одних накладає екстерналії на інших, зменшуючи чи збільшуючи індивідуальну корисність ухилення [182, с.34]. У розвинених країнах навіть незначна підозра про фінансові махінації, до яких відноситься і ухилення від оподаткування, призводить до різкого погіршення фінансового становища компанії аж до банкрутства, що пояснюється досить відповідальним ставленням до іміджу компанії [182, с.145]. Для України це ще не є характерним, хоча вже деякі великі компанії починають розуміти необхідність відкритості бізнесу, виходу з тіні для залучення більших інвестицій, що, в свою чергу, є запорукою фінансового

зростання.

3.3. Напрями розбудови системи контролю у сфері управління доходами бюджету

Управління на будь-якому рівні без контрольної складової не буде повноцінно функціонувати. Тому останньою складовою управління доходами бюджету є контроль. Проте в жодному разі це не означає, що він не має суттєвого значення, навпаки, дієвий контроль є не менш важливим етапом управління ніж планування або адміністрування доходів. З цього приводу доцільно навести деякі міркування економістів. Так, дослідник Басанцов І.В. вважає, що державний фінансовий контроль має істотне значення в системі фінансового контролю, поширюючись на сферу формування прибуткової частини бюджету відповідного рівня і здійснення витрат державних коштів [215, с.21]. Професори Федосов В.М., Опарін В.М. стверджують, що контроль за виконанням бюджету є одним із основних напрямків фінансового контролю [2, с.31], а Огонь Ц.Г. саме державний контроль за доходами бюджету вважає важливою стадією бюджетного процесу [201, с.48]. Разом з цим, контроль є однією із найважливіших функцій фінансів [215, с.21] та державного управління, суть якої полягає у перевірці виконання законів, постанов, указів, рішень [162, с.283]. Отже, контроль є одночасно функцією управління доходами бюджету та важливою його складовою.

Проте ми не виділяємо контроль в окремий розділ дослідження, оскільки фінансова діяльність держави ґрунтується на принципово інших засадах, ніж у підприємств [34, с.116], а саме: мобілізація доходів → фінансування видатків. Щоб вчасно і в повному обсязі мобілізувати доходи, їх потрібно точно спланувати та організувати їх адміністрування на високому рівні. Для цього контроль має бути присутнім на всіх етапах управління доходами бюджету, а не обмежувався лише контролем за своєчасністю нарахування податків та погашенням зобов'язань

чи податкового боргу, як це сказано в ст.1 п.12 ЗУ №2181. Про необхідність суцільного контролю за доходами бюджету зазначає і Огонь Ц.Г. [11, с.166]. Дійсно, контроль одночасно є і завершальною стадією певного циклу управління доходами бюджету, і висхідною стадією іншого циклу [83, с.186]. В нашому випадку управління здійснюється не просто доходами бюджету, а суспільними коштами, багатством кожного громадянина, зосередженим у бюджеті держави для забезпечення останньої необхідними ресурсами для якісного і своєчасного виконання покладених на неї функцій.

Враховуючи, що на етапі адміністрування доходів бюджету відбувається формування податкових та неподаткових платежів, а також стягнення податкової заборгованості, слід також виділити податковий контроль як одну з найважливіших складових фінансового контролю. Разом з цим, в економічній літературі досі не існує однозначного визначення сутності цього поняття. Так, загальною характеристикою всіх проаналізованих нами дефініцій податкового контролю є, по-перше, згадування лише контролюючих органів, а не всіх учасників податкових відносин, а, як відомо, громадяни є тими суб'єктами, які можуть і мають сприяти дієвості контролю; по-друге, визначається його спрямованість лише в одне русло – перевірки, а поза визначенням залишаються облік платників податків і зборів, валютний контроль, відкриття банківських рахунків, забезпечення податкових надходжень, відстрочка та розстрочка податкових платежів, податковий борг тощо.

На думку Ластовецького А., контроль за сплатою обов'язкових платежів є необхідним організаційно-правовим заходом адміністрування у будь-якій промислово розвинутій країні [165, с.38]. Це дійсно так, якщо враховувати, що більше 90% бюджетних надходжень цих країн формується саме за рахунок податкових платежів. Тому від якості та дієвості контролю залежать як рівень добровільної сплати податків, так і рівень ухилення та корупції, що у сукупності свідчать про налагодженість процесу адміністрування доходів бюджету.

Вважаємо, що під контролем доходів бюджету слід розуміти діяльність уповноважених органів із встановлення відповідності фактичних та планових показників доходів заданим параметрам, спрямовану на забезпечення законності,

раціональності, відповідальності, фінансової дисципліни в ході планування та адміністрування доходів бюджету. Тобто контроль у сфері управління доходів бюджету є особливим різновидом управлінської діяльності спеціально уповноважених державних органів, у результаті якої забезпечується профілактика бюджетних правопорушень, перевіряється рівень виконання обов'язків суб'єктів у бюджетній сфері, досліджується та контролюється якість та достовірність здійснення планових розрахунків, вивчаються та встановлюються основи для застосування заходів відповідальності за вчинення правопорушень та здійснення примусових податкових вилучень в дохідну частину бюджету, а також оцінюються правопорушення та розробляються пропозиції з уточнення та коригування методичних основ визначення зобов'язань перед бюджетом.

Взагалі, метою контролю є виявлення слабких місць і помилок у процесі управління, своєчасне їх виправлення і недопущення повторення; забезпечення відповідності між поставленими планами і фактичними діями [5, с.69], а також розв'язання проблеми неплатежів [114, с.114]. Враховуючи сказане, можна зробити висновок, що метою контролю як виду діяльності у сфері управління доходами бюджету є сприяння успішній реалізації фінансової політики, об'єктивному плануванню та прогнозуванню доходів, своєчасній та повній мобілізації фінансових ресурсів переважно на добровільних засадах, попередження нарощування податкового боргу та недопущення фактів корупції і ухилення.

Щоб бути ефективним, контроль повинен здійснюватись системно та узгоджено на всіх рівнях та етапах управління. На думку Овсяннікова Л.В. "державний контроль може здійснюватися тільки як система. Складові цієї системи взаємопов'язані і діють подібно до єдиного організму. Основними складовими такої системи, які забезпечують її стійке функціонування і виконання поставлених завдань, є: нормативно-правова база, органи, які здійснюють державний фінансовий контроль, форми і методи фінансового контролю" [216, с. 101].

Для покращення контрольної діяльності на етапі управління доходами бюджету потрібно:

- вдосконалити і чітко регламентувати існуючі форми зовнішнього контролю: конституційний, парламентський, судовий, прокурорський, фінансовий, громадський. Лише за їх дієвості та суцільності можна буде досягти високої якості менеджменту доходів бюджету;

- законодавчо закріпити та передбачити відповідальність за невиконання основних принципів контролю і здійснення перевірок за суб'єктами господарювання, а також чітко прописати функціональні обов'язки перевіряючих;

- щоб загальними принципами контролю були комплексність (охоплення всіх видів доходів бюджету та всіх суб'єктів управління), систематичність (контроль має здійснюватись постійно з плавним переходом до наступних етапів управління), об'єктивність, компетентність, дієвість (вчасне попередження та швидке усунення правопорушень та причин, що до них призвели), гласність, законність;

- під час контрольних дій слідкували за науковою обґрунтованістю та об'єктивністю здійснення розрахунків, відповідністю результатів прийнятій стратегії на етапі планування та прогнозування доходів бюджету. На цьому етапі контроль також має бути адекватним, своєчасним, достовірним, всеохоплюючим, незалежним;

- забезпечити суцільність, оперативність, об'єктивність, дієвість, превентивність, незалежність контролю на етапі адміністрування доходів бюджету;

- щоб на всіх етапах управління був присутній постійний моніторинг, за допомогою якого здійснювалося б безперервне спостереження за найбільш важливими поточними результатами фінансової діяльності в умовах постійно мінливої кон'юнктури фінансового ринку в цілому.

Варто зазначити, що при управлінні доходами бюджету мають паралельно здійснюватись контроль та контролінг. Дослідник Цуруль О.А. вважає, що контроль спрямований у минуле, на виявлення помилок, відхилень, прорахунків і проблем, а контролінг – це спосіб мислення, орієнтований у майбутнє та пов'язаний із процесами [8, с.123]. Дійсно, хоча контроль і поділяється на попередній, поточний і наступний, проте це лише стосовно певного етапу

діяльності, що контролюється. На кожному із цих етапів визначаються саме прорахунки та відхилення, щоб усунути їх в найближчій перспективі. Отже, контролінг – це міжфункціональний інструмент керування, який повинен допомагати керівництву приймати рішення [8, с.123]; управлінська концепція процесу прийняття рішень, управління за допомогою цілеспрямованого забезпечення інформацією з метою досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності. Він має бути присутнім на етапі прогнозування, планування та адміністрування доходів бюджету, для чого потрібно розробити та прийняти державну стратегію економічного розвитку. На етапі прогнозування доходів бюджету необхідно безперервно контролювати відповідність очікуваних даних стратегічним і лише за необхідності коригувати прогнози. Саме коригувати, а не щороку чи кожні півроку змінювати їх на нові. Для чого потрібно законодавчо встановити сувору відповідальність за неякісне прогнозування та за неврахування прогнозних показників під час планування.

В Україні необхідно запровадити такий елемент сучасної демократії як спадкоємність відповідальності різних урядів та посадовців, так як його відсутність зводить нанівець ефективність будь-яких фінансових операцій, будь-якого планування, які проводить уряд, а також сприяє корупції, для боротьби з якою слід розробити ефективні інструменти суспільного контролю за процесами прийняття бюджетних рішень і витрачання бюджетних ресурсів.

На етапі адміністрування доходів бюджету важливо, щоб всі суб'єкти управління, як контрольні, так і підконтрольні органи і платники дотримувались фінансової дисципліни. На Заході вже давно дійшли висновку, що при недотриманні фінансової дисципліни на стадії виконання бюджету втрачають сенс детальне його розроблення, всебічне обговорення та вотування в парламенті, зусилля щодо касового його забезпечення. Ця мета, як зазначають науковці [2, с.796], досягається завдяки виконавській ретельності та суворому, в першу чергу громадському, контролю за діяльністю державних органів на всіх рівнях.

Для об'єктивної, незалежної і публічної оцінки фінансових результатів соціально-економічного розвитку в державі та проведення якісного контролю не лише за використанням, а й за формуванням бюджетних коштів, потрібно

створити демократичний та дієвий механізм бюджетного контролю, політично нейтральний та незалежний від групових та корпоративних інтересів і привілеїв. Саме такий механізм контролю існує у 117 країнах світу і представлений певними інститутами контролю, які входять до Міжнародної (INTOSAI) та Європейської (EUROSAI) організації найвищих органів фінансового контролю [83, с.186]. До того ж необхідною умовою вступу України до ЄС є наявність саме незалежного від законодавчої та виконавчої влади державного органу фінансового контролю. Але для цього не потрібно створювати або вигадувати якісь нові контрольні органи, про що зазначає і Соколовська А.М. [178, с.56]. Достатньо і тих, що сьогодні активно функціонують (МФУ, ДПАУ тощо), необхідно лише вдосконалити, урегулювати та регламентувати їхню діяльність та в реальності запровадити громадянський контроль. Разом з тим, проблема функціонування незалежного контролюючого органу є досить складною і суперечливою. Про неї Ш. Бланкарт зазначає наступне: "Бюджетний контроль має здійснюватись відповідною інституцією. Проте якою саме? До бюрократичних інституцій ми відчуваємо настільки ж мало довіри, як і до "справедливого диктатора" [27, с.263]. Отже, сьогодні нагально необхідно здійснювати незалежний контроль за формуванням та використанням бюджетних коштів, але всі відомі органи бюджетного контролю є державними органами і пов'язані між собою, тому навряд чи вони здійснюють об'єктивний контроль. До того ж інформація про формування і витрачання бюджетних коштів чомусь залишається таємницею і малодоступна навіть для зацікавлених осіб. Тому сьогодні необхідно підвищувати якість державної служби, позбавитись набутого бюрократичного синдрому інертності та неефективності; важливо не допустити зловживання владою та повноваженнями, що можна усунути продуманими законами та посадовими регламентами [93, с. 132], максимально формалізованою та прозорою роботою державного апарату, скороченням кількості посад, які дають можливість приймати дискреційні рішення [93, с.138]. І до тих пір, доки в повній мірі не виконуватиметься декларований принцип гласності, навряд чи контроль за формуванням бюджетних коштів буде дійсно об'єктивним та ефективним, оскільки у демократичних країнах контроль забезпечується, насамперед, гласністю і відкритістю бюджетного процесу, що

також впливає і на контролюючі органи. За цих умов їх діяльність стає відкритою, а результати можуть бути перевірені. В Україні ж практично відсутній контроль громадянами як в прямій, так і в опосередкованій формах. Це пояснюється як недосвідченістю більшості населення, апатичним відношенням до діяльності державного апарату, так і обмеженістю доступу до "офіційної" інформації.

З вищесказаного випливає, що головним принципом діяльності ДПАУ має стати публічність. Службова інформація не повинна сприйматися податківцями та працівниками інших державних виконавчих органів як їх власна монополія, про що, зокрема, зазначають Азаров М.Я. та Ярошенко Ф.О. [93, с.138]. Особливо транспарентність стосується саме податків, оскільки податкові надходження – суспільне багатство, яке належить усім. Науковці початку ХХ ст. рекомендували піддавати публічності усі декларації про доходи, посилаючись на досвід провінцій Канади. Це, на їх думку, мало забезпечити громадський контроль як за діяльністю платників, так і за роботою фіскальних служб [164, с.46]. Можливо не так радикально, проте доцільно запровадити державну премію (наприклад, звільнити від сплати податків за певний період кількох переможців) за найбільш сумлінне виконання обов'язків перед бюджетом (своєчасну і повну сплату податків) та високий рівень відкритості діяльності. Дійсно, якщо керівництво підприємства не здійснює тіньову діяльність, не приховує об'єкти оподаткування, не ухиляється, то йому немає чого приховувати від громадськості, від потенційних інвесторів та акціонерів. Тому гласність як принцип діяльності має бути присутня не лише на рівні державних контролюючих органів, а й серед самих платників. Для сумлінних платників, якими в ідеалі мають бути більшість, і до виховання яких має прагнути керівництво держави, принцип прозорості, гласності у їх діяльності не викликає суттєвих заперечень. Але спочатку такий позитивний приклад мають показати державні службовці та посадові особи найвищого рівня.

З позиції теорії трансакційних витрат, монополізація збирання податків одним відомством – найбільш оптимальний і дешевий спосіб наповнення бюджету [93, с.125]. Проте зважаючи на той факт, що керівники податкових інспекцій та адміністрацій є політичними посадами, важко забезпечити якісний контроль за ними. Для організації контрольних дій на високому рівні потрібні нейтралітет

податківців нижчих ланок від вищестоящих керівників та політиків, а також достойний рівень їх доходів. Паралельно з цим слід чітко прописати обов'язки для всіх посадових осіб, а також запровадити дійсне та дієве покарання за порушення їх чи дисципліни не лише інспекторами, а й їх керівниками.

Стосовно матеріального забезпечення контролерів, воно має бути істотним не лише для зниження корупції, а й для мотивації їх до чесної праці, бо низький рівень її оплати спричиняє відплив кваліфікованих кадрів до комерційних структур відразу ж після набуття працівниками необхідного досвіду роботи. Ті ж кадри, що залишаються, не демонструють особливої здатності забезпечувати якісний податковий контроль [175, с.43]. Ще Мітіліно М.І. свого часу вказував на те, що особи, які здійснюють вищий державний контроль, мають бути добре матеріально забезпечені й бути незмінними, оскільки це гарантує незалежність та самостійність їхньої діяльності [50, с.193].

Перейдемо до визначення основних напрямків вдосконалення контролю за адмініструванням доходів бюджету в Україні. Перш за все слід зазначити, що в Україні лише 05.04.2007 р. було прийнято ЗУ "Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності" №877-V [217], хоча багато напрацювань у напрямку розробки програмного документа концептуального характеру з визначенням методологічних засад формування і функціонування єдиної системи державного фінансового контролю існують вже більше 8 років [12, с.297; 83, с.187], проте досі відсутній ЗУ «Про державний фінансовий контроль в Україні».

Сьогодні у кожній державній структурі існують підрозділи, які здійснюють внутрішньовідомчий контроль. Тобто проблема кількості контролерів не стоїть, питання в іншому: чи виявляють ці контролери дійсних порушників, на скільки якісно вони здійснюють свою діяльність? Яке покарання фактично отримують виявлені порушники? В дійсності ж виявляють не таку вже й велику кількість порушників, а карають ще менше і лише тих, кого не шкода як серед платників, так і серед перевіряючих. Отже, контроль в Україні не носить системний характер, є досить суб'єктивним, а контролери корумпованими. До того ж досі немає чіткого визначення, який орган виконавчої влади відповідає за виконання доходів

бюджету, про що зазначає професор Огонь Ц.Г. [201, с.48].

Ми вважаємо, що для покращення контролю в Україні не потрібно збільшувати кількість контролюючих органів та контролерів, оскільки на сьогоднішній день в нас функціонує достатня їх кількість. Підтвердженням цьому є думки Федосова В.М., Опаріна В.М., Львовичкіна С.В. [84, с.27], Соколовської А.М. [178, с.56] та Куценко Т.Ф. [83, с.186]. Дійсно, в Україні фінансовий контроль здійснюється з боку ДПС, ДКРСУ, НБУ, МФУ, Рахункової палати України і інших фінансових органів та незалежних аудиторських структур. Крім них контролюючі функції у сфері оподаткування мають право здійснювати митні органи, органи Пенсійного фонду, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Існують і органи стягнення, до яких окрім державної податкової служби належать і державні виконавці в межах своєї компетенції [167, ст.2 п.2.3.1]. На практиці ж існують проблеми чіткого розмежування та дублювання функцій і повноважень цих органів (що частково підтверджується інформацією з додатка Б), неузгодженості їх взаємодії між собою та з інститутом аудиту, що сформувався та оперує поза системою державного фінансового контролю. Разом з тим, серед контролюючих органів ст. 2 ЗУ №2181 не виділено Контрольно-ревізійне управління України. Тому йому не надано право здійснювати контроль за податками і зборами, хоча, можливо, воно могло бути саме тим суб'єктом управління, який би здійснював незалежний контроль не лише за плануванням та виконанням доходів бюджету, а й за діяльністю податківців та інших контролюючих органів. Саме тому "необхідні екстраординарні заходи, широка демократія і забезпечення умов прозорості, гласності, відкритості у сфері фінансового контролю" [84, с.27] взагалі і бюджетного контролю зокрема. Контроль в Україні має відповідати міжнародному стандарту вимог до транспарентності, прийнятому Радою керуючих Міжнародного валютного фонду у 1998 р. у формі "Кодексу (декларації принципів) щодо забезпечення прозорості в бюджетній і податковій сферах".

Слід також зазначити, що вибір об'єкту контролю сьогодні не позбавлений суб'єктивізму. Так, підприємства та підприємці, які щороку декларують незначний обсяг обороту, регулярно подають податкову звітність та сплачують певні

податки, можуть уникати перевірок протягом тривалого часу, який може досягати і 5 років. Причиною цього є незацікавленість податківців у їх перевірці через незначні суми можливих донарахувань. Підприємства ж з мільярдними і більше оборотами, з перевірки яких перевіряючі та їх керівники мають високу імовірність донарахувань, можуть перевірятись та перепереверятись по декілька разів на рік. Самі ж "обставини" та "потреби", на підставі яких можуть здійснюватись позапланові виїзні перевірки, можуть бути практично будь-якими.

Неможливість охоплення всіх сфер діяльності підконтрольного підприємства можна пояснити і тим, що із 20 днів, відведених законодавством на перевірку, інспектор фактично перевіряє платника 5 днів через значний обсяг бюрократичної роботи та процедур. Для прикладу, термін проведення податкової перевірки у Франції залежить від розміру підприємства: для малих – не більше 3 місяців, а для великих граничний термін не встановлено [123, с.21]. Такий досвід доцільно застосувати і в Україні.

Разом з цим, державний контроль має працювати на випередження, а не боротися із вже розробленими чи вдосконаленими схемами ухилення від сплати податків. До того ж, для забезпечення конкурентоздатності своєї сфери суб'єкти тіньової економіки витрачають великі кошти, утримуючи штат високоосвічених юристів, менеджерів, консультантів, які розробляють нові, дедалі досконаліші схеми приховування прибутку, відмивання грошей тощо. Держава у зв'язку з обмеженістю ресурсів не має можливості утримувати таких спеціалістів, але у неї є інші засоби впливу, пов'язані, в першу чергу, з підвищенням рівня виявлення фактів ухилення, а по-друге, суттєвим реальним покаранням таких порушників. Проте чомусь ці заходи впливу практично не використовуються на практиці.

Тому доцільно також підвищувати технічне забезпечення інспекторів, яке сьогодні відповідає вимогам сучасного прогресу хіба що у центральному апараті, а на рівні інспекцій на балансі знаходиться в основному застаріла та малопотужна комп'ютерна техніка, що лише гальмує та ускладнює роботу. Аудитори ж ходять на перевірки з власними ноутбуками, хоча ними мала б забезпечувати держава.

Паралельно із цим необхідно структурувати і узгодити чинне законодавство. Прийняти нарешті податковий кодекс, в якому б були враховані всі існуючі

проблеми та недоліки на етапах планування, адміністрування доходів бюджету та контролю за ними. Починаючи з кінця 1999 р. і до сьогоднішнього дня в Україні діють правові норми, які фактично створюють зацікавленість платників у накопиченні заборгованості перед бюджетом [93, с.484], зокрема: списання податкового боргу; відсутність суттєвого та реального покарання для керівників підприємств, що довели їх до банкрутства. Вважаємо, що замість того, щоб списувати накопичену заборгованість, доцільно було б ввести так звану податкову історію для кожного платника, в якій би зазначалася основна інформація щодо своєчасності та повноти розрахунків з бюджетом, сума боргу, яка не була сплачена до бюджету, якщо цей платник є засновником або співзасновником збанкрутілого підприємства тощо. Законодавчо слід закріпити норму: якщо в майбутньому такий платник створить нове підприємство, він зобов'язаний буде розрахуватись (поступово та невеликими частками) із накопиченими раніше боргами перед державою. Але в жодному разі не списувати такі борги, оскільки це негативно впливає на свідомість та дисципліну інших платників.

Також доцільно законодавчо встановити рівень відповідальності для банків, які покривають боржників та неплатників. Так, якщо в банку відмовляються надавати інформацію про боржника чи приймати платіжні вимоги до списання коштів з його рахунків, як санкцію слід зобов'язувати такий банк погасити суму боргу цього боржника. Достатньо декількох таких випадків, і банки почнуть активно співпрацювати з податківцями. Звичайно, враховуючи сучасний рівень корупції у найвищих органах влади та неофіційне лобювання політиками найбільш прибуткових та в значній мірі фінансово недисциплінованих платників, прийняття таких нововведень до законів є малоімовірним.

У економічно розвинених країнах основна увага податківців приділяється масово-роз'яснювальній роботі. Це зумовлено тим, що європейці ще наприкінці XIX – початку XX ст. переймалися налагодженням довірчих стосунків з платником, а росіяни у той період під впливом недостатньої розвиненості свого суспільства розв'язували проблеми реструктуризації фіскальних служб шляхом посилення контролю [163, с.49]. Проте Україні поки що зарано переходити до такого досвіду європейських країн, оскільки, як зазначає Корнаї Я., при створенні

податкової системи для транзитивних економік необхідно враховувати, що більшість не захоче сплачувати податки, у той час як на Заході податкові системи створювались виходячи із передбачення, що багато хто буде сплачувати податки добровільно [182, с. 152]. Масово-роз'яснювальна робота, звичайно, має проводитись, вона і проводиться, проте необхідно виховати висококультурне населення, сумлінних платників, які розумітимуть необхідність сплати податків та не ухилятимуться від цього обов'язку. До тих пір, поки в Україні наявний високий рівень тіньової економіки, необхідно застосовувати досить дієві та жорсткі заходи впливу на всіх без винятку неплатників.

Самі ж взаємовідносини між суб'єктами управління доходами бюджету мають бути побудовані на принципі мінімізації суб'єктивізму, оскільки, як свідчить історія, як надмірна довіра, так і надмірна підозріливість щодо платника шкодять інтересам фіску [163, с.50].

Враховуючи, що податківці сьогодні працюють в основному з неплатниками та боржниками, тобто з ризиковою групою суб'єктів господарювання, потрібно ужорсточити контроль і відповідальність за ухилення. Інспектори повинні мати досить високий рівень заробітної плати, а не "підзаробляти на стороні", закриваючи очі на певні порушення або суттєво зменшуючи суму донарахування за певну плату. До того ж "якісно" сьогодні перевіряють лише ті підприємства, які не мають істотної підтримки зверху, а отже, найчастіше є законослухняними [182, с.179]. Підприємства ж, які є найбільшими неплатниками, найменше піддаються ризику перевірки, бо їх керівники мають підтримку на регіональному та державному рівнях, так як більшість великих підприємств належить впливовим політикам чи їх довіреним особам. Тому, на думку Вишневського В. П. та Веткіна А. С., податковій адміністрації, на яку покладена функція збору податків, не говорячи вже про боротьбу з ухиленням, не позаздриш [182, с.180]. На нашу думку, найскладніше саме інспекторам низових ланок, які фактично проводять перевірки і мають здійснювати донарахування, а не їх керівникам. До того ж саме вони ставлять підпис під актом перевірки, а отже саме вони є відповідальними за виконання вказівок корумпованих чиновників, а не самі чиновники. Чим нижче по службовій вертикалі знаходиться податковий інспектор, тим від більшого числа

посадовців залежить його службове становище, оскільки зв'язки і неформальні відносини в наших умовах значать більше, аніж навіть формальна підпорядкованість вищестоящому податковому керівництву [182, с.178]. Для усунення цього факту доцільно надати опозиції можливість проведення альтернативних перевірок за допомогою приватного аудиту [182, с.216], але спершу потрібно чітко визначити підстави для таких перевірок.

Для полегшення контролю доцільно також, щоб всі угоди по можливості були укладені на спеціальному папері. Для легкості стягнення ренти Сміт А. пропонував запровадити обов'язкову реєстрацію угод про надання землі в оренду як орендарями, так і землевласниками, а за недотримання цього обов'язку накладати штрафи, що видаються тому, хто сповістив про недотримання цієї умови, з метою уникнення змови між ними [44, с.509]. Для посиленого контролю за продажем майна (рухомого та нерухомого), спадщиною всі ці правочини потрібно реєструвати на спеціальному папері, за що сплачувати державне мито, в іншому випадку вони вважатимуться недійсними. Це покращить контроль з боку держави за рухом капіталу та певним чином збільшить надходження бюджету.

Доцільним є також підвищення рівня зацікавленості місцевих органів влади у повному зборі податків. Це можливо лише в тому випадку, якщо більшу частину доходів бюджетів складатимуть власні джерела [182, с.184], тобто необхідно закріпити певний відсоток відрахувань від загальнодержавних податків за місцевими бюджетами. Але в МФУ вважають, що в цьому випадку у такому ж відсотку необхідно закріпити і видатки для збалансування бюджету, і проблема виникає саме у визначенні цих видатків. Вважаємо, що це питання можна вирішити за допомогою зменшення регулюючих доходів або міжбюджетних трансфертів.

Для спрощення та забезпечення більшої об'єктивності контролю слід ввести довідник дохідності різних видів діяльності, як в Італії [204, с.76], що дозволить податківцям порівнювати задекларовані доходи із середньостатистичними даними про сплату податків в країні за останні 10 років з урахуванням виду діяльності, обсягу обороту, витрат, галузей господарства, економічного стану області, де знаходиться підприємство. Це також сприятиме підвищенню відповідальності та

дисципліни платників, які знатимуть, що у будь який момент їх можуть перевірити, бо якщо показники підприємства нижчі за середні, воно автоматично заноситься у список підприємств, що підлягають перевірці. Сьогодні ж питання у податківців в першу чергу виникають до підприємств, які сплачують ППП у сумі, меншій за 1% від валового доходу.

Окремо слід зупинитися на системі відповідальності за порушення податкового законодавства. Для підвищення дисциплінованості у сплаті податків доцільно підвищити розмір санкцій та дієвість механізму покарання, оскільки у будь-якому суспільстві, навіть найбільш угаразділому та стабільному, кількість людей, не обтяжених почуттям громадянського обов'язку, - легіон, на таких діє лише сила закону, та й то не завжди [93, с.132]. У більшості випадків штрафи накладаються за незначні порушення, а не за дійсний розмір прихованих податків, що пов'язано із наявністю корупції, і платник, як правило, може змиритися із їх розміром [182, с.132]. Разом з тим, в Росії встановлені штрафні санкції на рівні 100, 200 і 500% від суми прихованого податку, проте масштаби ухилення суттєво не зменшились, що свідчить, що ужорсточення законодавства при наявності корупції зазвичай сприяє тільки росту неформальних платежів та можливості його безкарного порушення [176, с.102-103; 182, с.134]. Тому знову ж таки спершу потрібно вирішити проблему з корупцією, підвищити імовірність виявлення фактів ухилення, тобто якісно покращити діяльність контролюючих органів, і лише потім поступово підвищувати штрафні санкції.

Петті У. пропонував у вигляді покарань штрафи і по можливості замінити інші види покарань штрафами: "...за крадіжку необхідно сплатити штраф у 20-ти кратному розмірі, 17 частин з яких надходять до бюджету. Так і інші покарання по можливості замінити грошовими штрафами, що прямо збільшить доходи бюджету, або змусити винного до суспільно-корисної праці, що збільшить доходи бюджету опосередковано, через створення нового продукту і його продаж, а також зменшить витрати на здійснення цієї діяльності іншими людьми" [218, с.52]. У США бізнесменів не саджають до в'язниці, вони можуть надалі працювати, але при цьому сплатити штраф у 10-100 разів більший за суму прихованих коштів.

Але всі контрольні заходи мають здійснюватись комплексно. По-перше, має

бути узгоджене та структуроване законодавство, оскільки "закон спочатку створює спокусу ухилитись від податків, а потім карає тих, хто піддається їй" [44, с.506]; введений мораторій на внесення змін, який би урядовці не мали права порушувати за жодних обставин. По-друге, більш високою має бути імовірність виявлення фактів ухилення, а для цього потрібно вирішити проблему з корупцією та підвищувати кваліфікаційний рівень контролерів. До того ж боротьба з корупцією серед контролерів є важливішою навіть за високий рівень їх кваліфікації, оскільки розуміння платником низької імовірності відкupu від виявлених фактів ухилення за рахунок хабара суттєво підвищує його сумлінність у сплаті податків. Підтвердженням нашої точки зору може служити вислів представників української фінансової школи, що "підвищення імовірності виявлення ухилення має більший вплив на масштаби ухилення, аніж розмір штрафів. Для платника імовірність виявлення факту ухилення є екзогенною величиною, а уряд здатний самостійно змінювати цю величину" [182, с.31].

На думку як західних, так і вітчизняних експертів, дрібне, але масове ухилення від податків настільки укоренилося в суспільстві, що перебороти його дуже важко [169, с.812]. Більшість людей порушує прийняті моральні норми та чинні закони тільки тоді, коли вони відчують, що можуть зробити це безкарно [169, с.812]. Як слушно зазначає Вишневський В.П., ужорсточення штрафних санкцій, збільшення кількості перевірок і кількості перевіряючих, як можливі заходи боротьби з ухиленням, можуть дати ефект лише у випадку випереджаючої ефективної боротьби з корупцією [68, с.357; 176, с.107; 182, с.144]. А це, в свою чергу, вимагає як належного фінансування та забезпечення контролюючих органів, так і дієвого та реального механізму покарання і відповідальності, наявності незалежного контролю. В іншому випадку підвищення розміру штрафних санкцій не призведе до жодних позитивних наслідків.

Разом з тим, щоб забезпечити справедливість при накладанні суворого покарання за ухилення, необхідно забезпечити виконання двох умов: по-перше, карати мають усіх без винятку порушників, а не лише тих, у яких немає змоги відкупитися від покарання, а по-друге, має бути вдосконалене податкове законодавство, оскільки при його значній складності та заплутаності існує висока

імовірність ненавмисних помилок. Даної точки зору дотримуються і Вишневський В. П. та Веткін А. С. [182, с.33]. Ще Озеров І.Х зазначав, що стягнення заборгованості (недоїмки) відбувалося з менш заможних, але справних платників, а з заможних практично нічого не стягувалось і жодні претензії до них не пред'являли [219, с.85]. "Слабке покарання недобросовісних платників, як зазначає Ісаєв А.О. [46, с.265], дає іншим громадянам спокусливий приклад, тому пеня та тривалість позбавлення волі для найбагатших платників мають бути більш значними, ніж для бідних, оскільки чим вищий дохід чи майно, що підлягає оподаткуванню, тим легше приховати його частину від фінансової адміністрації, а тому тим важчим має бути покарання за обман" [46, с.266].

Для ефективної боротьби з ухиленням Вишневський В.П. [176, с.103; 182, с.136] пропонує ужорсточити покарання для посередників для того, щоб їх бізнес став більш ризикованим, у результаті чого вони або припинять його, або збільшать розмір комісійних, що змусить більшість платників відмовитись від їх послуг. Вважається, що навіть незначне зростання імовірності покарання посередників може дати мультиплікативний ефект в частині зниження масштабів ухилення [68, с.357]. Проте на практиці боротьба з посередниками у сфері ухилення від сплати податків фактично не ведеться [176, с.105]. Про недієвість механізму покарання за податкові правопорушення та ухилення в Україні свідчать наступні дані. У 1997 р. було виявлено 1650 фіктивних фірм, у 1998 – 2680, в 1999 – 4169 [68, с.357], і це лише виявлені фірми, кількість яких зростає в геометричній прогресії через безкарність, оскільки число засуджених за фіктивне підприємництво у 1997 р. становило 4 особи, 1998 – 5, 1999 – 5, хоча втрати бюджету за рахунок діяльності таких фірм у 1999 р. лише по ПДВ склали 3,9 млрд грн. Отже, за виявленням фактів ухилення покарання фактично не відбувається, а значні суми коштів до бюджету не спрямовуються. У 2007 р. податківцями на території України було виявлено 4319 фіктивних фірм та 294 конвертаційних центри, у 2008 р. – 3500 та 248, відповідно [220, с.6]. Хоча ми не знайшли статистики стосовно покарання за фіктивне підприємництво за останні роки, але наведені вище статистичні дані та неофіційна інформація деяких експертів з податкових питань свідчать, що ситуація на 2008 р. суттєво не змінилась.

Взагалі, критеріями ефективності фінансового контролю є: результативність, дієвість, економічність. Проте вони дозволяють оцінити роботу контролерів лише в загальному. Конкретно ж визначити практичні результати фінансового контролю допоможе розробка та використання стійких, постійних вимірників, певних показників. Наприклад, можна використовувати коефіцієнт затратності управління:

$$K_{зу} = \frac{\text{затрати на планування} + \text{затрати на адміністрування} + \text{затрати на контроль}}{\text{загальна сума коштів, мобілізована до бюджету у звітному періоді}}$$

Критичне значення даного коефіцієнта при $K_{зу}$ більше 0,5. Проте дані суми можна отримати лише у ДПАУ, доступ до інформації якої, як ми вже зазначали вище, обмежено.

Податкова політика в Україні має стати жорсткою, але справедливою, стабільною і зрозумілою. Податки повинні сплачувати всі господарюючі суб'єкти, а не лише ті, які легально ведуть облік [158, с.192]. Лібералізацію оподаткування слід поєднувати із жорстким контролем за дотриманням податкового законодавства, боротьбою з використанням різних схем уходу від сплати податків.

Висновки до розділу 3

У результаті проведеного дослідження питань виконання доходів бюджету як складової управління **встановлено:**

1. Недостатньо точним є понятійний апарат, що використовується на етапі формування доходів бюджету. Науковці та практики оперують в основному дефініцією "податкове адміністрування", яка досі має різне тлумачення та не закріплена у жодному нормативно-правовому акті.

2. Головним недоліком чинної в Україні податкової системи є відсутність балансу інтересів платників податків і держави, а також фактична відсутність боротьби з посередниками у сфері ухилення від сплати податків. Податковий борг в Україні скорочується в основному за рахунок застосування "пасивних"

адміністративно-правових і фінансово-економічних методів.

3. Обмеженість доступної інформації про динаміку та структуру податкового боргу для незалежного дослідника.

4. На формування доходів бюджету негативно впливає наявність корупції, яка пронизує всі рівні державного управління. Суперечливими є погляди науковців щодо напрямків боротьби із нею.

5. В Україні контроль не має системного характеру та є недостатньо дієвим.

У зв'язку із зазначеним вище:

уточнено: дефініцію поняття "недоїмка" та чинники, які зумовлюють високий рівень ухилення від сплати податків в Україні.

оцінено:

- втрати бюджету у результаті ухилення від сплати податків;
- структуру податкового боргу за статусами;

обґрунтовано:

- основні причини, які негативно впливають на рівень свідомості платників та їх добровільне виконання своїх зобов'язань перед бюджетом;
- шляхи зниження рівня ухилення від оподаткування в Україні;
- основні принципи контролю та необхідність охоплення ним всіх етапів управління доходами бюджету;
- напрями удосконалення діяльності контролюючих органів;

доведено:

- подібність динаміки та структури податкового боргу, що перебуває на обліку на всіх рівнях управління;
- факт суттєвого перевищення рівня ухилення від сплати податків над офіційно визнаним розміром податкового боргу;
- превентивність податкової застави як методу управління податковим боргом;
- недоцільність створення нових органів контролю;

запропоновано:

- дефініцію поняття "контроль доходів бюджету";

- формування неподаткових платежів та фіскальне адміністрування вважати окремими складовими адміністрування доходів бюджету; у складі фіскального адміністрування виділяти організацію добровільної сплати податків та управління податковим боргом;
- податковий борг структурувати за такими ознаками: 1) узгоджені, але не сплачені в установлені строки податкові зобов'язання; 2) заборгованість, виявлена контролюючими органами; 3) невиявлені суми несплачених податків від отриманих тіньових доходів;
- ввести в наукову і бюджетну практику показники: частка податкового боргу у ВВП, співвідношення податкового боргу і доходів бюджету, розмір податкового боргу на душу населення;
- для покращення управління податковим боргом: 1) забезпечити дієвість механізму податкової застави на рівні вимог банківської; 2) продовжити строк адміністративного арешту до моменту усунення причин, що до нього призвели; 3) скасувати строк давності по податкових правопорушеннях;
- розробити та запровадити довідник дохідності різних видів діяльності;
- ввести податкову історію для кожного платника, в якій би зазначалася основна інформація щодо своєчасності та повноти розрахунків з бюджетом, а також сума боргу, яка не була вчасно сплачена;
- законодавчо встановити значний рівень відповідальності для банків, які покривають боржників та неплатників;

рекомендовано як стратегічні напрями розвитку управління доходами бюджету: побудувати чіткий і злагоджений механізм адміністрування, налагодити ефективний зворотній зв'язок між суб'єктами управління, забезпечити рівні, передбачувані і однакові умови для всіх платників, усунути причини, що породжують корупцію, забезпечити публічність діяльності контролюючих органів, уточнити й урегулювати податкове законодавство.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [221; 222].

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і нове вирішення наукового завдання, що полягає у розробці теоретичних та методичних засад управління доходами бюджету, обґрунтуванні рекомендацій з удосконалення цього процесу в Україні. У результаті проведеного дослідження сформульовано такі висновки і пропозиції:

1. Сформульовано дефініцію поняття «управління доходами бюджету» як сукупності форм і методів організації системи доходів бюджету і формування бюджетних ресурсів з метою забезпечення своєчасності і повноти надходжень до бюджету. Визначено місце управління доходами бюджету у системі управління фінансами та доведено його взаємозв'язок з бюджетним процесом та бюджетним менеджментом. Виявлено характер взаємозв'язку об'єкту і суб'єкту управління. З одного боку, об'єкт управління – це система, що являє собою сукупність взаємозв'язаних видів доходів. З цих позицій – це пасивний елемент управлінської системи відносно активних дій суб'єкта. З другого, об'єкт управління – це діяльність платників податків та інших обов'язкових платежів, які одночасно є суб'єктами управління, що активно впливають на процес формування бюджетних надходжень. Проте дії цих суб'єктів є керованими з боку державних органів управління.

2. Висвітлено особливості прояву функцій управління у сфері доходів бюджету, а саме:

- планування (прогнозування) - розрахунки доходів, що мають бути мобілізовані у плановому (прогнозному) періоді на основі науково обґрунтованих методик;

- організація і координація - формування структури доходів бюджету, упорядкування всіх його елементів у єдину управлінську систему та встановлення і підтримання зв'язків між елементами цієї системи, регулювання взаємодії між суб'єктами управління та між суб'єктами і об'єктом управління, тобто ці функції

поєднують окремі елементи системи управління в єдине ціле;

- мотивація - забезпечення надходжень до бюджету на основі усвідомлення економічної необхідності сплати обов'язкових платежів до бюджету; морального переконання, виховання суспільної свідомості, відповідальності у платників;

- контроль - виявлення слабких місць і помилок у процесі управління з метою їх запобігання в майбутньому, забезпечення відповідності між поставленими завданнями і фактичними діями на всіх етапах управління.

3. Запропоновано у бюджетній політиці та управлінні надавати перевагу доходам/видамкам залежно від рівня забезпечення держави фінансовими ресурсами. На сучасному етапі розвитку України рекомендовано у випадку браку фінансових ресурсів, мобілізованих державою для забезпечення потреб із здійснення державних видатків на виконання конституційних зобов'язань, перевагу в бюджетній політиці надавати доходам бюджету. Якщо ж потреба у здійсненні державних видатків повністю забезпечується фінансовими ресурсами, то пріоритетними мають бути конституційні зобов'язання і потреби держави, а відтак – видатки бюджету. Тобто дисертант вважає, що доходи одночасно мають бути залежними (їх має бути достатньо для фінансування передбачених видатків) та незалежними відносно видатків (доходи мають плануватись на основі об'єктивних макроекономічних показників розвитку економіки, бути науково обґрунтованими, а видатки слід регулювати відповідно до прогнозованих доходів).

4. У результаті дослідження сутнісних характеристик та закономірностей розвитку об'єкту управління встановлено наявність характерної доходам бюджету неоднорідності, структурного розмаїття елементів, що їх утворюють. Це ускладнює процес управління. У зв'язку з цим обґрунтовано необхідність та розроблено методику структуризації доходів бюджету залежно від їх фіскального значення та ступеня складності в управлінні ними. Для цього було визначено критерії та здійснено рейтингову оцінку кожного виду доходу і у результаті розрахунків, експертного аналізу та групування побудовано «матрицю управління доходами бюджету», в якій доходи згруповано в чотири групи та запропоновано стратегії управління для кожної із них.

5. Виявивши факт щорічного завищення планових показників доходів

бюджету, у роботі обґрунтовано необхідність встановлення та закріплення на законодавчому рівні «нормативу доходів бюджету» (як частки окремого виду доходу у ВВП) з метою обмеження гранично можливого рівня окремих бюджетоутворюючих джерел та всієї їх сукупності. На основі побудови моделі оптимізації з метою максимізації бюджетних надходжень визначено нормативи для основних видів доходів, які у сукупності формують понад 90% доходів бюджету. Розрахунки здійснено для різних рівнів централізації ВВП.

6. У процесі дослідження теоретичних засад планування доходів бюджету встановлено, що понятійний апарат, який використовується в теорії і практиці планування є недостатньо повним та точним. У зв'язку з цим уточнено: дефініції понять «планування доходів бюджету» як процесу визначення конкретних сум доходів бюджету (податкових і неподаткових платежів), що мають бути мобілізовані до бюджетів різного рівня у плановому році; «метод планування доходів бюджету» як сукупності науково розроблених та законодавчо затверджених способів і прийомів визначення сум доходів бюджету, що можуть бути мобілізовані у плановому періоді шляхом здійснення розрахунку планових показників по кожній статті доходів бюджету та завчасного передбачення негативних тенденцій; а також запропоновано дефініцію поняття «прогнозування доходів бюджету» як процесу наукового обґрунтування очікуваних сум доходів бюджету та можливих наслідків управлінських рішень, що базується на системі виявлених причинно-наслідкових зв'язків, закономірностей та тенденцій формування доходів бюджету у ретроспективі, з метою своєчасного виявлення і усунення можливих суперечностей розвитку, забезпечення виконання державою покладених на неї функцій та економічного зростання.

7. Встановивши недоліки методологічної, нормативно-правової бази планування і прогнозування доходів в Україні, дисертантом запропоновано модель планування доходів бюджету у вигляді логічної послідовності етапів та складових, що може використовуватись на практиці. Ця модель передбачає здійснення планування доходів як по кожному виду окремо, так і у сукупності, а також врахування податкової заборгованості як фактору негативного впливу на управління доходами бюджету.

8. Дослідження методів планування, що використовуються в бюджетній сфері, та проведені автором розрахунки довели недоцільність використання коефіцієнту еластичності для прогнозування доходів бюджету на сучасному етапі; резонність взяття методу експоненціального згладжування за основу прогнозування; реальність застосування методу фільтрації сезонної компоненти часового ряду за допомогою індексу сезонності та методу декомпозиції часового ряду для прогнозування податкового боргу та доходів бюджету. При плануванні неподаткових платежів залежно від характеристик виду доходу (стабільність, кореляція з ВВП тощо) рекомендовано застосовувати нормативний, економіко-математичні та статистичні методи, екстраполяцію, а також метод прямого рахунку. Обґрунтовано доцільність здійснення розрахунків доходів бюджету на основі багатofакторних регресійних моделей: їх динаміку можна планувати виходячи із очікуваного розміру ВВП з врахуванням часового фактору за формулою: $VI_{M2}=0,36\text{ВВП}-2,98t+0,97$, яка має високий ступінь надійності, а також за формулою $VI_{M3}=0,37 \cdot \text{ВВП}-3,21 \cdot t+0,059 \cdot D+0,61$, яка враховує такий важкопрогнозований чинник, як податковий борг. На базі означених методів здійснено прогноз рівня доходів бюджету на 2008-2009 рр., очікуваного рівня податкового боргу у 2008-2010 рр.

9. Для підвищення якості планування і прогнозування та ефективності виконання бюджету за доходами, дисертантом запропоновано: 1) розробити систему відповідальності та стимулювання за рівень якості планування та мобілізації доходів бюджету, що сприятиме ефективнішому управлінню фінансовими та людськими ресурсами; 2) затвердити науково-обґрунтовану методику планування; 3) конкретизувати у державних програмних документах цілі, завдання та засоби їх реалізації для всіх учасників бюджетного процесу; 4) спочатку планувати доходи бюджету на основі затвердженої методики, а потім видатки відповідно до запланованих доходів з метою запобігання їх необґрунтованому завищенню.

10. У результаті здійсненої оцінки втрат бюджету від ухилення від сплати податків та доведення факту суттєвого перевищення цього рівня над офіційно визнаним розміром податкового боргу, запропоновано податковий борг

структурувати за ознаками: 1) узгоджені, але не сплачені в установлені строки податкові зобов'язання; 2) заборгованість, виявлена контролюючими органами; 3) несплачені податки від отриманих тіньових доходів. Оцінено структуру податкового боргу за статусами та показано, що податкова заборгованість скорочується в основному за рахунок застосування «пасивних» адміністративно-правових і фінансово-економічних методів.

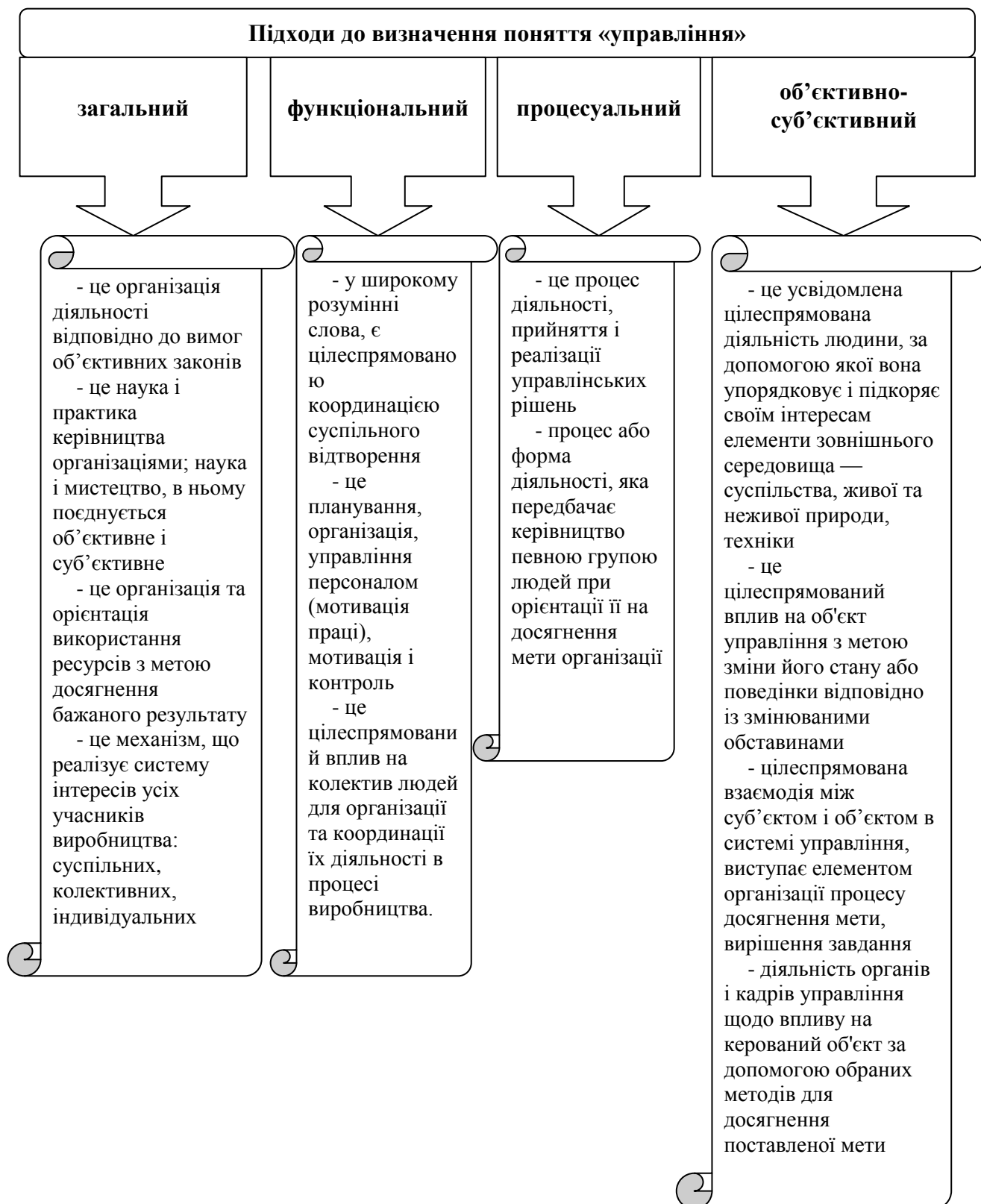
11. Дисертантом доведено превентивність податкової застави та адміністративного арешту активів як методів управління податковим боргом та запропоновано шляхи підвищення їх дієвості, зокрема: скасувати термін позовної давності по податкових правопорушеннях; позбавляти боржників права на банківську таємницю, не припиняти адміністративний арешт активів до усунення причин, які до нього призвели, покращити технічне забезпечення інспекторів, не обмежувати строк документальних перевірок платників; ввести податкову історію для кожного платника.

12. З'ясувавши, що контроль в Україні не має системного характеру та є недостатньо дієвим, дисертантом запропоновано законодавчо закріпити обґрунтовані науковцями принципи контролю та встановити відповідальність посадових осіб за їх порушення. Враховуючи вузькість існуючих дефініцій, автором сформульовано поняття контролю доходів бюджету як діяльності уповноважених органів із встановлення відповідності фактичних та планових показників доходів заданим параметрам, спрямованої на забезпечення законності, раціональності, відповідальності, фінансової дисципліни в ході планування та адміністрування доходів бюджету.

Додаток А

Додаток А.1

Підходи до визначення поняття «управління»



Додаток А.2

Підходи до структуризації визначень поняття "менеджмент"

Підходи, виділені Одінцовою Г.С. та Мостовим Г.І. [4, с. 10]	Підходи, визначені Шегдою А.В. [13, с. 42]	Підходи, визначені Крисоватим А.І. [223, с. 17]	Пропоновані нами підходи
Багатоаспектний	Наука управління	Галузь науки, теорія, сума знань про управління	Менеджмент як наука управління
	Мистецтво управління	Як мистецтво управління	Менеджмент як мистецтво управління
	Органи або апарат управління	Як певна верства людей, котра займаються управлінською діяльністю і зосереджені в органах та апараті управління	
	Люди, які управляють організацією		
Цільовий		Як вид діяльності, спрямованої на досягнення певної мети	Цільовий підхід
Функціонально- цільовий	Менеджмент як функція управління	Як вид діяльності, спрямованої на досягнення поставленої мети	Функціональний підхід
Процесуально- цільовий	Менеджмент як процес	Менеджмент як процес управління	Процесуальний підхід
Процесуально- ресурсний			
Процесуально- результативний			

Додаток А.3

Структуризація визначень поняття "менеджмент"

Підходи до структуризації		Визначення поняття "менеджмент"	Встановлення до якого підходу відносяться визначення поняття «менеджмент» деяких авторів
Багатоаспектний	Менеджмент як наука управління	Засіб, манера поведінки з людьми Влада та мистецтво управління	- Економічна енциклопедія [21, с. 286] - Шегда А.В. [13, с. 42] - Фундаментальний Оксфордський словник [8, с. 4] - Современный экономический словарь [9, с. 195] - Мері Паркет Фаллет [18, с. 4]
	Менеджмент як мистецтво управління	Особливого роду вміння та адміністративні навички	
		Органи управління, Адміністративна одиниця	
Цільовий підхід	- Вміння досягти поставленої мети, спрямовуючи працю, інтелект, мотиви поведінки людей, які працюють в організації.	- Федосов В.М, Опарін В.М. [2, с. 18] - М.Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоурі [13, с. 46] - Словник іноземних слів[8, с. 4; 224, с. 375] - Куракова Л.П., Куракова В.Л. [17, с. 329] - Мала українсько-російська енциклопедія з податків [225, с. 189] - Современный экономический словарь [9, с. 195] - Словарь современных экономических и правовых терминов [226, с. 333] - Великий економічний словник[41, с. 502]	
	- Сукупність методів, форм та засобів управління діяльністю підприємства, спрямованих на досягнення конкретної мети		
Функціональний підхід	- Організація і керівництво зусиллями всього персоналу для досягнення мети;	- Кравченко А.І. [227, с. 21] - Федосов В.М., Опарін В.М. [2, с. 18] - Брасс А.А[5, с. 4] - Одінцова Г.С., Мостовий Г.І. [4, с. 325] - Цуруль О.А. [8, с. 5] - Кураков Л.П., Кураков В.Л. [17, с. 329] - Економічна енциклопедія[21, с. 286] - Гріфін Р., Яцура В. [228, с. 4]	
	- Виконання функцій планування, організації, координації, мотивації, здійснюючи які менеджери забезпечують умови для продуктивної праці зайнятих в організації робітників і одержання результатів, відповідних меті.		
Процесуальний підхід	Інтеграційний процес, за допомогою якого професійно підготовлені спеціалісти формують організації та управління ними шляхом постановки мети і розробки засобів її досягнення [8, с. 4]	- Крисоватий А.І., Кізіма А.Я [223, с. 14] - Цуруль О.А. [8, с. 4-5] - Брасс А.А. [5, с. 4]	
	Процес знаходження та переміщення фізичних, людських, технічних і фінансових ресурсів для реалізації мети підприємства		
	Процес впливу на діяльність окремої людини, групи людей і організації в цілому з метою досягнення максимальних результатів		
	Процес знаходження та переміщення фізичних, людських, технічних і фінансових ресурсів для реалізації мети підприємства		
	Процес впливу на діяльність окремої людини, групи людей і організації в цілому з метою досягнення максимальних результатів		

Додаток А.4

Дуалістичні погляди науковців щодо понять управління та менеджмент

Науковці 1	Наше зауваження 2	Дефініції та зауваження науковців 3
Вітлінський В.В., Наконечний С.І. [16, с. 7].	Дослідники вважають управління складовою менеджменту	«менеджмент може бути визначений як система (процес) економічного управління компанією, котра включає сукупність принципів, методів, форм і способів управління»
Крисоватий А.І. [223, с. 16]	Вважає термін «менеджмент» по суті аналогом терміну «управління», проте зазначає, що він значно вужчий його і відповідає українському терміну «керування»	
Чорний Г.М. [18, с. 15-16, 35]	Розглядаючи управління як явище, вважає, що управління і менеджмент не є синонімами, але аналізуючи управління як науку – є синонімами	«сфера, місце управління значно ширше, об'ємніше, ніж сфера менеджменту, оскільки менеджмент традиційно пов'язують із соціальними і змішаними системами, в яких менеджмент переважно впливає на людей, а через них на матеріальні і фінансові ресурси, а поза сферою менеджменту існує управління в світі тварин: нервова система управляє діями органів живих організмів, спеціально-технічні пристрої управляють польотом ракет»
Брасс А.А. [5, с. 4]	Вважає «управління» та «менеджмент» синонімами.	«Управління і англійське слово «менеджмент» є синонімами, якщо мова йде про управління організацією, під якою розуміють об'єднання деякої кількості людей, які взаємодіють між собою для досягнення певної мети»
Гаврилишин Б.Д., Мочерний С.В., Амоша О.І., Гальчинський Л.К., Геець В.М. [21, с. 286]	Автори пропонують вживати обидві категорії лише на мікрорівні, що на їх думку зумовлено тим, що поняття "менеджмент" обґрунтовано, уточнено, конкретизовано в західній економічній науці стосовно постійно змінюваних умов. Тому дані науковці вважають, що менеджмент охоплює лише мікрорівень.	«...хоч менеджмент – це наука про управління сучасною організацією, але його не слід ототожнювати з категорією "управління", яка є місткішою, оскільки охоплює процеси управління на макрорівні (суспільства, всієї економічної системи) і на мікрорівні (окремої організації, в т.ч. підприємства, установи)».
Жигалов В.Т., Шимановська Л.М. [3, с. 3]	на противагу науковцям Вітлінському В.В. та Наконечному С.І. [16, с.7], вважають не управління складовою менеджменту, а менеджмент складовою частиною управління	"менеджмент є складовою частиною управлінської діяльності, яка реалізує теорію управління і практику ефективного управління колективами підприємств"

Продовження додатка А.4

1	2	3
Цуруль О.А. [8, с. 27]	спочатку зазначає, що менеджмент можна вважати синонімом управління, а потім пише, що менеджмент є типом управління. Ми не погоджуємось із даною точкою зору, оскільки, по-перше, вона суперечить сама собі, а по-друге, як зазначає Друкер П., термін "менеджмент" має виключно американське походження і не може бути точно перекладений на інші мови, а за своєю сутністю він є синонімом українському поняттю "управління", а не складовою чи типом управління	"менеджмент є обширним поняттям, яке поширюється одночасно на три сфери: процес (планування рішення, здійснення, контроль); структуру (організація, розподіл), кадри (керівництво)", а потім стверджує, що "менеджмент є типом управління, який найбільшою мірою відповідає потребам і умовам ринкової економіки"

Додаток А.5

Групування функцій управління в економічній літературі

Науковці	Групи функцій		Критерії групування
Брасе А.А. [5, с. 29]	загальні		відповідно до етапів процесу управління
	спеціальні		відповідно до сфер діяльності організації
	конкретні		відповідно до ресурсу, який управляється
Мочерний С.В. та ін. [21, с. 320]	загальні		
	специфічні		
Чорний Г.М. [18, с. 41]	універсальні		з інформаційного забезпечення, з прийняття рішень, з виконання рішень
	базові		облік, аналіз; визначення цілей; планування; організація, керівництво, контроль (попередній ній, проміжний, підсумковий)
Одінцова Г.С, Мостовий Г.І., Амосов О.Ю. виділяють [4, с. 119]	Основні функції		беруть участь у здійсненні будь-якого управлінського процесу
	Конкретні	Головні (які зумовлюють діяльність у відповідній сфері державного управління)	забезпечують здійснення управлінського процесу для певного рівня ієрархії або для конкретних умов
		Допоміжні (сприяють нормальному виконанню основних та головних функцій)	

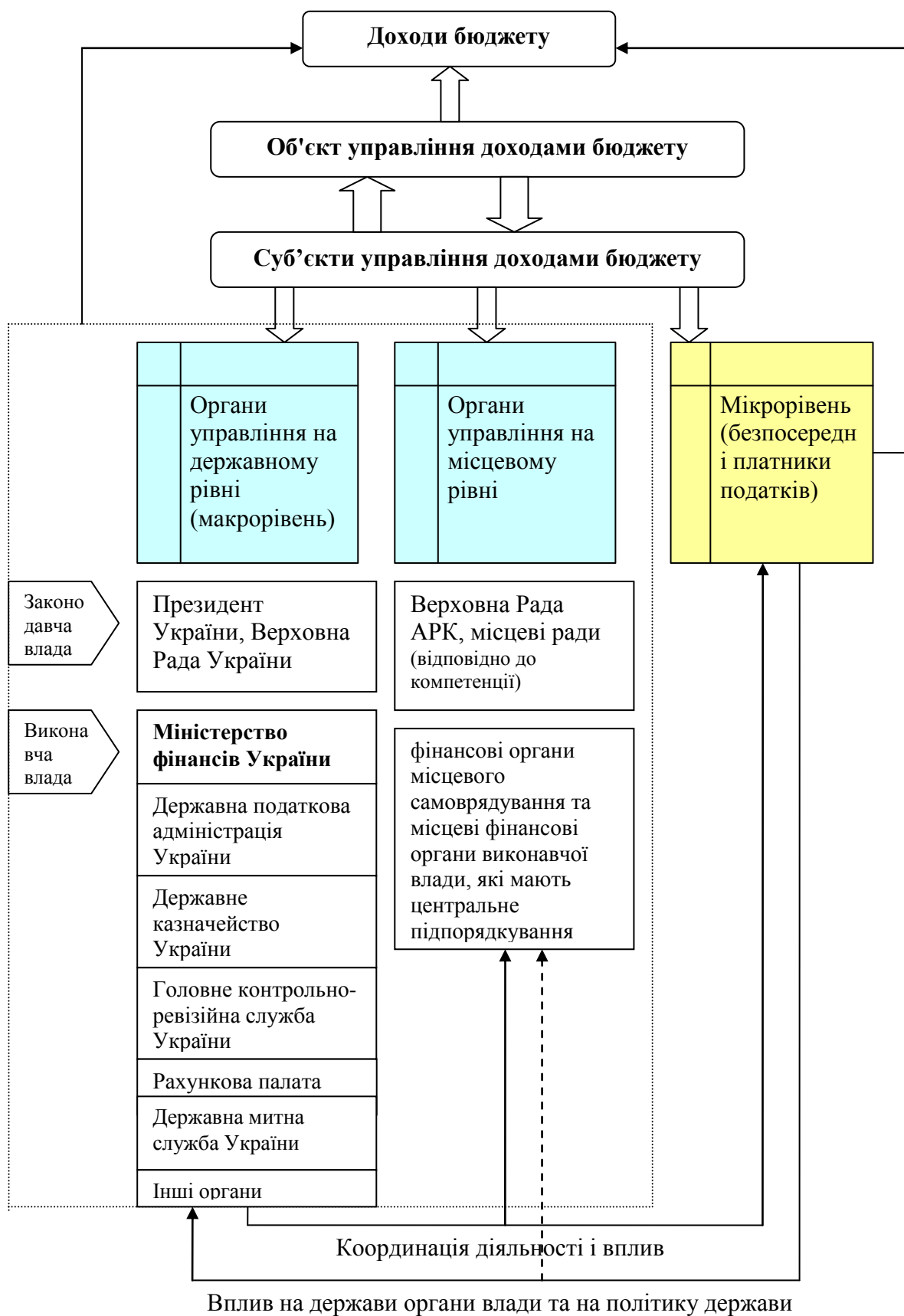
Додаток Б
Перелік органів, за якими закріплено контроль за справами
платежів до бюджету

№	Назва органу	Кількість кодів бюджетної класифікації, що контролюються даним органом	Дублювання з іншими контролюючими органами (за № у списку)
1	Державна податкова адміністрація України	200	№2, №5, №6, №9, №12, №18, №24, №27, №29, №37, №40
2	Державна митна служба України	24	№1
3	Національний банк України	5	№7
4	Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва	1	
5	Державні адміністрації та органи місцевого самоврядування	3-6	№1, №14
6	Державне казначейство України	Здійснюється контроль за всіма кодами бюджетної класифікації.	
7	Міністерство економіки України	4	№3
8	Національна рада України з питань телебачення і радіомовлення	1	
9	Національна комісія регулювання електроенергетики України	4	№1, №15, №16
10	Міністерство закордонних справ України	5-6	№13
11	Міністерство аграрної політики України	1-2	
12	Державний комітет України по водному господарству	2	№1
13	Міністерство внутрішніх справ України	5-6	№10
14	Фонд державного майна України	11	№5
15	Міністерство палива та енергетики України	4-5	№9, №16
16	Державне підприємство „Енергоринок“	1	№9, №15
17	Міністерство юстиції України	13	
18	Міністерство освіти і науки України	2-4	№1, №21
19	Державний комітет України з питань технічного регулювання та споживчої політики	1-2	№20
20	Міністерство України з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи	1-2	№19
21	Головне контрольно-ревізійне управління	7-8	№18
22	Міністерство оборони України	2-3	
23	Національне космічне агентство України	1	
24	Національна акціонерна компанія "Нафтогаз України"	2	№1
25	Центральна виборча комісія	1	
26	Міністерство у справах сім'ї, молоді та спорту	1	
27	Міністерство транспорту та зв'язку України	2	№1
28	Державна служба України з нагляду за забезпеченням безпеки авіації	2	
29	Міністерство охорони навколишнього природного середовища	4-5	№1
30	Національна комісія з питань регулювання зв'язку	5	№31
31	Пенсійний фонд України	12	№30
32	Державний комітет України з державного матеріального резерву України	2	
33	Державний комітет України по земельних ресурсах	3	
34	Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	6	
35	Фонд загальнообов'язкового Державного соціального страхування України на випадок безробіття	6	
36	Міністерство охорони здоров'я України	1	
37	Міністерство культури і туризму України	1	№1
38	Міністерство праці та соціальної політики України	1-3	
39	Верховний Суд України, Державна судова адміністрація України	1	
40	Державне сховище дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння	1	№1
41	Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України	1	

Примітка. Складено автором на основі [59; 60; 61; 62; 63; 120]

Додаток В

Модель взаємовпливу суб'єктів і об'єкту управління доходами бюджету



Додаток Д

Додаток Д.1

Виявлення та аналіз взаємозв'язку державних доходів з доходами бюджету.

Державні доходи охоплюють ту частину фінансових відносин, яка пов'язана з формуванням фінансових ресурсів у розпорядженні держави і державних підприємств. Доходи бюджету займають головне місце у складі централізованих державних доходів, але це поняття більш вузьке, ніж доходи держави.

Більшість визначень доходів держави можна поділити на дві групи (рис. Д.1.1)

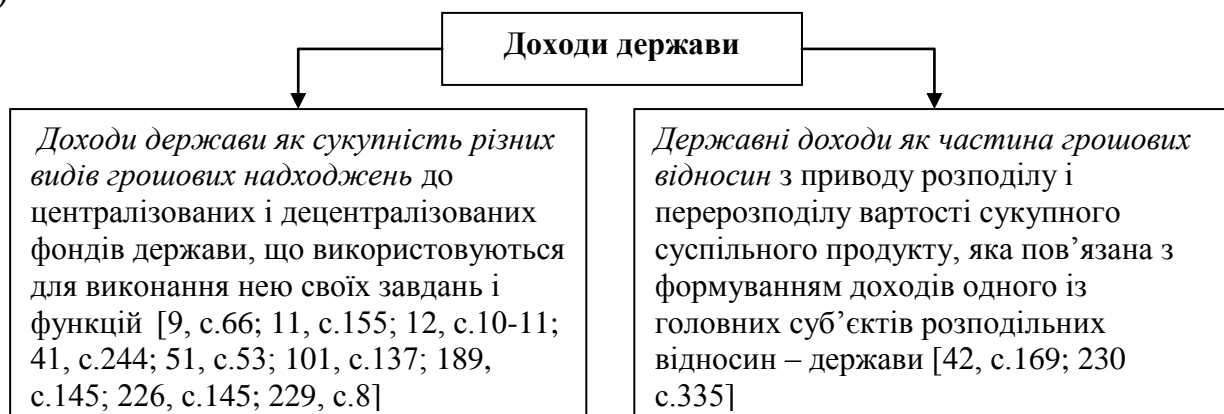


Рис. Д.1.1 Дефініції поняття «доходи держави»

Доходи бюджету - це об'єктивна категорія, яка має специфічне суспільне призначення: вони служать фінансовою базою діяльності держави. Доходи бюджету є основною складовою державних доходів, за рахунок яких забезпечуються вирішення економічних та соціальних завдань розвитку суспільства. На відміну від інших державних доходів, доходи бюджету, як правило, не мають спеціального цільового призначення (крім доходів цільових фондів, що входять до його складу) та використовуються без урахування джерела їх надходження [101, с. 137; 189, с. 145]. Це певним чином впливає на ефективність наповнення бюджету через те, що платники не можуть прослідкувати напрямок використання їхніх коштів. В науковій літературі існують різні класифікації доходів держави, що наведено в табл. Д.1.1

В опрацьованій нами літературі [10, с. 91; 11; 41; 65; 101; 189] поняття "доходи бюджету" аналогічно до поняття "державні доходи" розглядаються з двох точок зору (рис. Д.1.2):

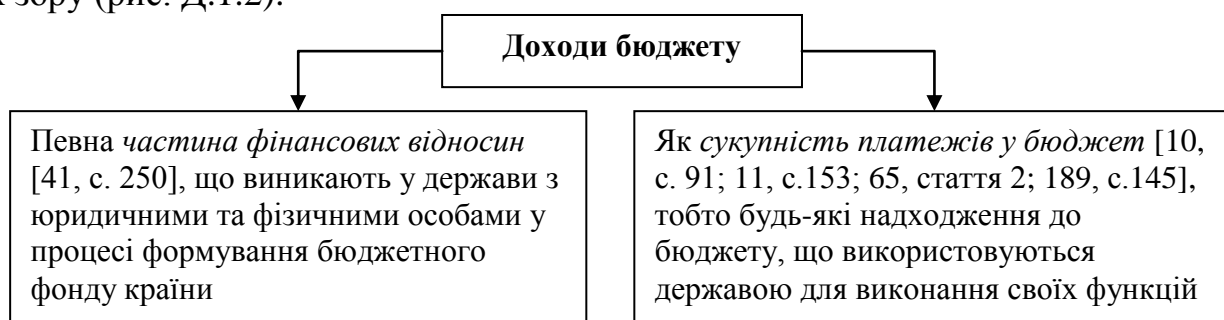


Рис. Д.1.2 Дефініції поняття «доходи бюджету»

Продовження додатка Д.1

Таблиця Д.1.1

Систематизація підходів до класифікації державних доходів

Ознака класифікації	Науковці і їхні групи доходів						
	В.М.Федосов, Л.Д.Буряк, Д.Д.Бутаків [42, с. 170]	Суторміна В.М. [70, с. 9]	Ж. Боден ³¹ [24, с. 15]	Озеров І.Х. [40, с. 44], Янжул І.І. [51, с. 53]	Ад. Вагнер [40, с. 53]	Л. Косса[24, с. 93]	Сперанський М.М. [39, с. 51]
Залежно від джерела створення	1 отримані від розподілу новоствореної вартості (національного доходу); 2. доходи, що включаються до складу фонду відшкодування; 3. доходи від реалізації національного багатства		домени, військова здобич, подарунки дружніх держав, данина з союзників, доходи від торгівлі, мито на ввезення і вивезення товарів, данина з покорених народів				Доходи від казенної власності, доходи державних капіталів, податки
залежно від надходжень від форм власності	1. власні доходи держави 2. доходи, що надходять у порядку перерозподілу від інших форм власності			1. приватноправові (ті, які добровільно отримують від громадян (дари) або які держава отримує із свого майна); 2. суспільно-правові державні доходи (податки, мито, т.з. фіскальна монополія)	1. приватно правові, 2. мито 3. податки	1. прями (доходи із приватноправових джерел); 2. непрямі (доходи із суспільно-правових джерел) (це мито і податки); 3. регалії або монополії, які згодом були трансформовані в акцизи	загальні приватні
за умовою формування	1. безповоротні (власні доходи держави і доходи, отримані у результаті перерозподілу від інших форм власності); 2. поворотні (державні позики)						
за рівнем централізації	1. доходи, що використовуються за місцем їх створення (на державних підприємствах); 2. доходи, що сконцентровані у державному бюджеті						
за методом мобілізації	1. податкові 2. неподаткові	податкові, неподаткові, позикові або податковий, кредитний (позики), інфляція					
За регулярністю отримання				звичайні; надзвичайні [51, с. 58]			звичайні, надзвичайні

³¹ У його джерелах доходів держави відсутні податки, які він вважав "опасным средством, ссорящим короля с его подданными, побуждающим их к восстанию"

Продовження додатка Д.1

Зауважимо, що в деяких словниково-довідникових виданнях [9; 10; 17; 226, с.145] визначення поняття "доходи бюджету" взагалі немає. Спільним у даних підходах є те, що матеріально-речовим змістом доходів бюджету є мобілізація грошових коштів до бюджету держави для здійснення її функцій, тобто законодавчо передбачених видатків. У Бюджетному кодексі України (ст. 2) доходи визначаються з іншої, практичної, точки зору, тобто це всі податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством (включаючи трансфери, гарантії, дарунки) [65]. Найбільш повним є визначення професора Огня Ц.Г., оскільки у ньому доходи бюджету розглядаються як цілісна система, що є коректним з точки зору управління: *доходи бюджету це цілісна єдина система специфічних фінансових відносин, які функціонують в умовах розподілу і перерозподілу ВВП з метою формування державних фінансових ресурсів і здійснення видатків на виконання конституційних повноважень* [11, с.158; 49, с.13].

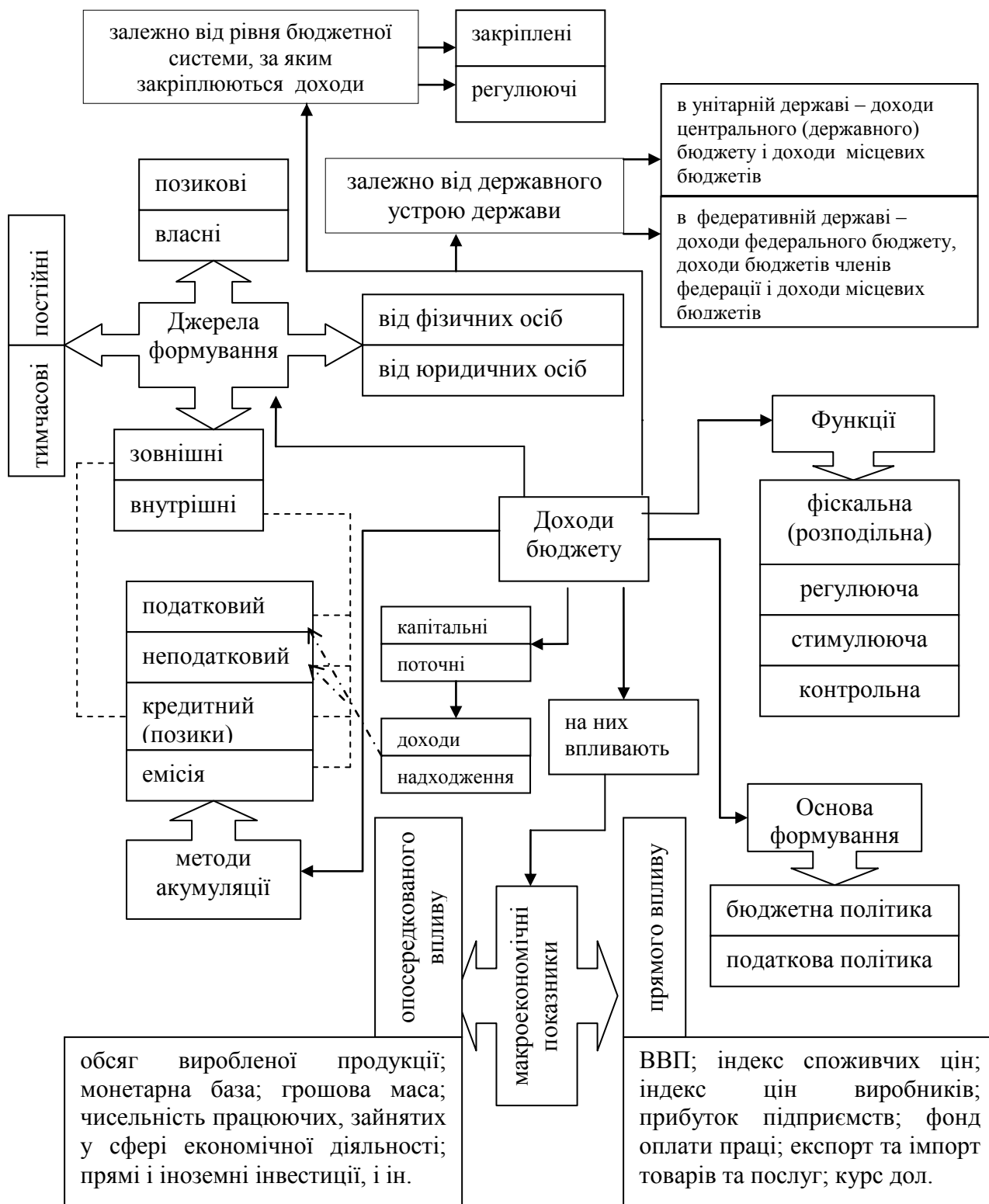
Поняття доходів бюджету є вужчим від поняття державних доходів, що наочно видно із рисунка Д.1.3, на якому зображена схема взаємозв'язку державних доходів та доходів бюджету. До того ж деяка частина ресурсів надходить у розпорядження держави поза бюджетом (за допомогою інших фінансових інститутів, наприклад, державного кредиту, державного страхування тощо) [12, с. 12].



Рис. Д.1.3 Взаємозв'язок державних доходів і доходів бюджету

Додаток Д.2

Класифікація доходів бюджету



Додаток Е

Дослідження особливостей основних джерел доходів бюджету з точки зору управління ними

Оскільки бюджети більшості розвинених країн світу формуються в основному за допомогою податків, тому в науковій літературі саме податкам, як стабільному виду доходів бюджету приділяється значна увага. А.Сміт першим досліджував економічну природу податку, що є важливим з точки зору управління [231, с.203]. Взагалі, управління доходами бюджету має охоплювати всі джерела доходів: від землі, від капіталу, від праці, а також всі джерела у сукупності (споживання). Саме ці три джерела доходів виділив Сміт [44, с.505], тому держава звертається саме до цих джерел доходів з метою створення власних грошових фондів.

Головним джерелом доходів багатьох великих націй Сміт А., Янжул І., Мітіліно М. вважали саме земельну ренту [44, с.502; 50, с.43]. Дійсно, кількість та вартість землі, якою володіє та чи інша людина, ніколи не може бути тасмницею, їх завжди можна точно визначити [44, с.520], тому, таке джерело доходу бюджету як земля є легким об'єктом у плануванні надходжень, адмініструванні і контролі. Головними витратами є складання земельного кадастру, на що потрібні значні кошти і зусилля, але на думку більшості економістів, ці витрати окупаються досить швидко. Окрім землі, важливе фіскальне значення Мітіліно М. надавав: лісам, гірництву, державній важкій чи легкій промисловості, транспортним підприємствам, державним кредитним або торгівельним підприємствам [50, с.43], більшість з яких на сьогоднішній день не мають такого фіскального значення як навіть 50 років тому.

Наступним стабільним об'єктом для формування доходів бюджету ми вважаємо майно громадян, яке, як зазначає Сміт А., падає на всі три джерела доходу, тобто за своїм характером цей податок подібний до податку на споживання³² [44, с.516]. До того ж, на відміну від інших податків на споживання, з розміру і вартості житла, що береться в найм або є у власності, можна якнайповніше судити про розмір загальних витрат людини. Проте Мітіліно М.І. зазначає, що квартплата не може свідчити про загальну платоспроможність особи чи відобразити її матеріальний достаток. Квартирний податок є податком не на прибуток, а на видатки платника, що, на думку Мітіліно М.І., суперечить елементарним вимогам раціональної організації податку [50, с.121]. Проте ми не можемо повністю погодитись із даною точкою зору, оскільки сьогодні розмір та місце розташування квартири залежить саме від майна квартировласника, тобто надто великі за розміром квартири можна вважати розкішною.

Петті У. вважає, що існують незручності у справлянні податку на нерухомість: "Рента з домовласників є значно невизначенішою, ніж рента з землі. При визначенні податку з майна потрібно враховувати, для чого воно використовується і яка його вартість. Оскільки при підприємницькій діяльності навіть у підвалі, отримують дохід, а використання житла за призначенням – витрати (на утримання, ремонт), враховувати потрібно вартість житла (розкішний будинок чи звичайна квартира)" [218, с.29]. Так, Петті У. зазначає, що обкладання будинків поземельним податком виходить із отримання прибутку, а обкладання їх акцизами – із витрат на розкішну кімнату [218, с.29]. Проте ці незручності

³² Сміт А.: "Земля, з якої сплачують ренту, виробляє її; а ренту з будівель сплачують за користування непродуктивним предметом, так як ані будинок, ані земля, на якій він стоїть, нічого не виробляють. Тому платник ренти мусить брати гроші для цього з якогось іншого джерела доходу, відмінного і незалежного від цього предмета, тобто має цей податок лягати на наймачів і має братися з того самого джерела, що і сама рента, і сплачуватися з доходу наймачів, одержуваного від зарплати, прибутку на капітал або земельної ренти"[44, с. 516]

Продовження додатка Е

виникають лише на етапі запровадження податку, а з точки зору прогнозованості, стабільності та повноти надходжень до бюджету, контрольованості сплати цей податок є таким же зручним в управлінні, як і податок на землю. А з огляду на масштаби тіньової економіки в Україні і ухилення від оподаткування, податок на нерухомість може бути саме тим місцевим податком, що компенсує велику кількість інших дрібних податків місцевого значення, про що зазначає і Даниленко А.І. [124, с.109]. Але Черник Д.Г. Починок А.П., Морозов В.П. [71, с.25] вважають, з чим ми не можемо погодитись, що майнові податки і систему їх збору важко побудувати як ефективно джерело значних бюджетних надходжень, тому розраховувати на них у найближчій перспективі як на важливе джерело доходів бюджету не варто.

Враховуючи, що першими податками, які запровадили держави для покриття своїх витрат були реальні прямі податки на землю та дещо пізніше – податки з доходів від здавання будинків в оренду [70, с. 10-11], а за умови низького розвитку фіскальної техніки вводились саме такі джерела доходів, які легко визначити та проконтролювати їх сплату, тому **податок на землю та нерухоме майно можна вважати одними з найлегших з точки зору управління.**

Головним джерелом державних доходів Д.Рікардо [51, с.89] вважав **прибуток капіталіста**, оскільки, на його думку, будь-який податок, що падає на народну масу, буде перекладений на підприємців, проте **ми вважаємо, що податок на прибуток є досить складним в управлінні**, оскільки його сплату важко контролювати і на відміну від земельної ренти, йому необхідно створювати певні преференції, щоб власник капіталу не перевів свої кошти до іншої країни³³ та не приховав його [70, с.12]. Ці недоліки податку на прибуток, виділені ще Смітом А. [44, с.521], можна застосувати до характеристики його з точки зору управління.

Взагалі, прямі податки на особисті доходи громадян та на прибуток корпорації є досить нееластичними [66, с.127], що ускладнює процес управління ними.

Прибутковий податок (ПДФО), джерелом якого є заробітна плата, з одного боку є легким в управлінні, оскільки основним джерелом доходів більшості населення (особливо в Україні) є заробітна плата, а цей податок утримується і перераховується при її виплаті, тому надходження від нього є досить стабільними, прогнозованими та легко контрольованими. Запровадження єдиної ставки податку значно полегшило управління даним джерелом доходів, проте у світовій практиці за деяким винятком відсутня плоска шкала прибуткового оподаткування у вигляді єдиного податку на зарплату [24, с.175; 232, с.226-227]. Вся світова історія прибуткового податку пов'язана з використанням прогресивної шкали оподаткування, оскільки, як зазначає Янжул І.І., "лише прогресія окладів може встановити реальну, дійсну рівномірність податку" [51, с.259]. Дійсно, з точки зору соціальної справедливості, єдина ставка прибуткового податку порушує справедливість оподаткування у вертикальному розрізі – податок має сплачуватись точно відповідно до матеріальних можливостей конкретної особи, тобто з підвищенням

³³ Сміт А.: "кількість і вартість землі, якою володіє та чи інша людина, ніколи не є таємницею, їх завжди можна точно визначити. Загальна сума грошового капіталу, яким вона володіє, майже завжди становить таємницю і її майже ніколи не можна визначити з певною точністю. Крім того, вона зазнає майже безперервних коливань." Навіть щодня розмір капіталу може зрости або зменшитись, що вимагає більшого контролю з боку контролюючих органів; "земля є тим предметом, який не можна переносити з одного місця в інше, тоді як капітал легко можна переносити....Власник капіталу ... легко може покинути країну, де зазнає утискувального контролю і розпитувань, що мають на меті обкладання його обтяжливим податком, і перенести свій капітал до іншої країни, де йому буде зручніше вести своє підприємництво".

Продовження додатка Е

доходу ставка податку має збільшуватись.

Хоч прибутковий податок вважається досить складним в управлінні, проте, як слушно зазначає І.Х Озеров: "подоходный налог рядом с прямыми и косвенными налогами абсолютно необходим, без него налоговая система не в состоянии обложить все доходы, получаемые из различных источников" [24, с. 170], тому, **незалежно від складності управління таким джерелом доходів як заробітна плата, даний податок є необхідним.**

Всі три джерела доходу охоплюють податки на споживання [44, с.533], до складу яких в Україні і в світі відносяться в основному **ПДВ, АЗ і мито**. Як зазначалось вище, непрямі податки мають досить високе фіскальне значення ³⁴ [44, с.538; 72, с.235] оскільки "лише у споживанні, - пише Озеров І.Х., - особа ... виявляє дійсний свій дохід" [40, с.254], але і витрати на їх стягнення також значні [24, с.43; 39, с.203]. В Україні ПДВ взагалі вважається одним з найбільш складних податків в управлінні [233, с.26]. І хоч ПДВ є найважливішою складовою частиною податкової системи 42 країн світу і на його долю припадає в середньому 13,8% податкових надходжень бюджетів країн і 5,5% ВВП [233, с.177], проте досвід зарубіжних країн, зокрема Великобританії, свідчить, що у багатьох випадках його використання досить складне і вимагає великої кількості додаткових уточнень і винятків із загальних правил [233, с.178]. Отже, цей податок є складним в управлінні не лише в Україні. Незважаючи на те, що у більшості країн діють диференційовані ставки ПДВ, і деякі економісти пропонують диференціювати ставки ПДВ і в Україні [38, с.166], все ж таки більшість фінансових експертів вважають, що доцільно застосовувати єдину ставку [68, с.251], що є доцільним і з точки зору управління доходами бюджету.

З точки зору управління, можна виділити такі позитивні сторони ПДВ: висока фіскальна ефективність, широка база оподаткування, спрощення обчислення податку його платниками та контролю з боку податкових органів за правильністю розрахунків та своєчасністю сплати; властивий ПДВ внутрішній "вбудований" механізм взаємної перевірки платниками податкових зобов'язань [72, с.43], що певним чином полегшує контроль, проте ПДВ має порівняно високі витрати на адміністрування та відносно широкі можливості для ухилення від його сплати [72, с.43].

Акцизи є ще більш складними в управлінні, оскільки кожна група підакцизних товарів має визначену ставку. На відміну від ПДВ, надходження від акцизного збору є меншими за обсягом, проте достатньо стабільними. Можливо лише АЗ з імпортних товарів, з огляду формування стабільної дохідної бази бюджету є більш ризиковим джерелом, оскільки на його величину впливають постійні зміни у податковому законодавстві щодо розмірів ставок та правил контролю за справлянням [72, с.204].

Фіскальний характер митного тарифу сьогодні використовують насамперед країни, які розвиваються і для яких поповнення бюджету є основним напрямом фінансової стабілізації в країні [72, с.241], до яких відноситься і Україна. Для полегшення процесу управління (адміністрування) У.Петті пропонує, щоб ввізні митні збори були такого розміру, щоб людям було легше, безпечніше і вигідніше виконувати закон, аніж порушувати його, за винятком таких випадків, при яких посадові особи можуть безперечно добиватися виконання закону [218, с.42].

Отже, серед існуючих непрямих податків мито як вид доходу забезпечує значні, стабільні та надійні надходження, ПДВ хоч ефективний з фіскальної точки зору взагалі, але в Україні через

³⁴ Сміт А.: "Такі податки (на предмети необхідності), хоча вони і підвищують ціну засобів існування, а отже, і заробітну платню, дають, проте, урядові значний дохід, що його нелегко було б отримати якимсь іншим шляхом. Тому можуть бути розумні підстави для збереження їх." [44, с. 538]

Продовження додатка Е

проблему відшкодування та ухилення його роль зменшується, акцизний збір забезпечує відносно великі, але ризикові надходження.

Непрямі податки є досить стабільним видом доходів. Так, Озеров І.Х. зазначає, що: "Надходження від непрямих податків мають більшу стабільність; правда, і тут є коливання, але коливання, які при складанні бюджету можуть бути передбачені... Надходження від прямих податків є більш стійкими, ... якщо їх стягнення ґрунтується на системі зовнішніх ознак, наприклад, за кількістю вікон; у такому випадку навіть із зниженням благоустрою населення не виникають зміни у зовнішніх ознаках... але інакші справи з прибутковим податком, на якому чітко відображаються всі коливання в економічному становищі населення"[40, с.256], тому "хороший непрямий податок краще поганого прямого " (Озеров І.Х.) [40, с.253].

Отже, **переваги непрямих податків:**

- досить висока *швидкість надходження* коштів до бюджету
- *стабільність надходжень*, оскільки вони застраховані від ризику їх несплати у разі нерентабельного виробництва, а факт несплати непрямих податків в Україні пов'язаний більше з порушеннями платіжної дисципліни [72, с.31-32];
- *постійність надходжень*, зважаючи на постійну потребу населення у споживанні товарів
- непрямі податки завжди ефективніші за прямі з *фіскальної* точки зору [72, с.235], проте, як відомо, " ... те що було перевагою в одних умовах, може бути недоліком в інших, і навпаки" [234, с.39], тому непрямі податки в Україні не виконують в достатній мірі фіскальну функцію через недосконалість законодавства, ухилення від сплати податків, надання необґрунтованих податкових пільг, наявності значного розміру податкової заборгованості.

Недоліки непрямих податків: відносно високі витрати на їх адміністрування³⁵ (порівняно з прямими податками) [24, с.43; 39, с.203; 50, с.69; 72, с.33], проте "не можна засуджувати непрямі податки, і потрібно детально розглядати кожний податок окремо, як він впливає на платника; система прямого оподаткування, добре організована в одній країні, може бути кращою за систему прямого оподаткування, погано організовану в іншій країні" (Озеров І.Х.) [40, с.254].

Загалом вважається, що позитивні властивості непрямих податків загалом переважають негативні як за кількістю, так і за кінцевим ефектом дії, що визначає особливе місце непрямих податків у податковій системі взагалі та у формуванні доходів бюджету зокрема [72, с.34], що підтверджує думка професора Мітіліно М.І.: "Незважаючи на всі недоліки непрямих оподаткування, в бюджетах сучасних держав воно вважається найголовнішим джерелом державного прибутку, відмовитися від нього тепер не може жодна держава" [50, с.124].

³⁵ Тургенев М.І.: "Найбільшим недоліком податків на споживання є те, що їх збирання вимагає великої кількості чиновників, а отже, дорого коштує" [39, с. 203]

Додаток Ж

Таблиця Ж.1

Виконання Зведеного бюджету України по доходах у 2003-2007 роках, млн. грн.

№	ДОХОДИ	Код	2003 рік		2004 рік		2005 рік		2006 рік		2007 рік	
			план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Податкові надходження	10000000	52757,1	54321,0	62323,2	63161,7	98311,6	98065,2	122090,2	125743,1	158770,8	161264,2
2	Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	11000000	25076,4	26758,6	25832,2	29375,0	39702,3	40789,2	48727,4	48963,2	62372,2	69189,3
3	Податок з доходів фізичних осіб (Прибутковий податок з громадян)	11010000	13209,5	13521,3	13090,6	13213,3	17274,1	17325,2	22399,0	22791,1	33365,6	34782,1
4	Податок з доходів найманих працівників	11010100	12421,9	12734,7	11828,1	12103,9	15877,5	15737,5	20619,5	20950,2	30435,1	31307,2
5	Надходження сум реструктуризованої заборгованості зі сплати податку з доходів фізичних осіб	11010500	0,5	0,1	1,3	0,0	0,4	0,0	0,3	0,2	0,1	0,0
6	Податок на прибуток підприємств	11020000	11866,9	13237,2	12741,7	16161,7	22428,3	23464,0	26328,4	26172,0	29006,6	34407,2
7	Реструктуризована сума заборгованості податку на прибуток підприємств і організацій	11021300		0,1		0,2		0,0	0,0	0,2	0,0	0,0
8	Податки на власність	12000000	603,7	600,1	658,5	658,7	828,6	833,4	1030,7	1084,8	1262,0	1354,6
9	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	12020000	603,7	600,1	658,5	658,7	828,6	833,4	1030,7	1084,8	1262,0	1354,6
10	Податок з власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (юридичних осіб)	12020100	383,3	362,6	389,6	353,3	446,3	418,3	487,8	496,0	488,3	473,1
11	Податок власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (з громадян)	12020200	219,8	237,1	268,3	304,8	381,3	414,5	542,2	588,0	657,0	725,2
12	Надходження сум реструктуризованої заборгованості зі сплати податку власниками транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	12020300	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
13	Податок з власників водних транспортних засобів	12020400	0,5	0,5	0,6	0,6	1,0	0,6	0,7	0,9	0,6	0,9
14	Збори за спеціальне використання природних ресурсів	13000000	2790,1	2780,3	3257,8	3383,9	4119,6	3981,0	5241,5	4746,7	5679,5	5948,2
15	Збір за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду	13010000	62,6	60,3	63,3	68,9	67,4	80,0	87,8	99,1	132,2	173,1
16	Збір за спеціальне водокористування	13020000	324,5	257,2	295,1	320,9	534,7	371,1	576,0	309,4	485,0	507,6
17	Платежі за користування надрами	13030000	80,1	79,2	209,3	273,8	349,3	388,3	518,8	556,0	566,2	591,5
18	Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	13040000	300,0	350,4	415,5	426,0	500,0	422,2	1009,1	658,5	827,1	785,3
19	Плата за землю	13050000	2021,7	2032,3	2273,3	2293,2	2667,2	2718,2	3048,7	3122,3	3667,8	3889,3
20	Реструктуризована сума заборгованості плати за землю	13050400	0,9	0,0	2,5	0,0	0,8	0,0	1,1	0,0	2,7	0,0
21	Плата за використання інших природних ресурсів	13070000	1,2	0,8	1,2	1,0	0,9	1,2	1,1	1,3	1,2	1,5
22	Внутрішні податки на товари та послуги	14000000	19347,6	18560,6	25816,2	22738,5	43401,7	43366,2	57228,6	61164,4	77553,4	71914,4
23	Податок на додану вартість	14010000	13652,0	12598,1	19843,8	16733,5	33450,9	33803,8	44969,8	50396,7	65122,5	59382,8
24	ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	14010100	5100,0	13447,0	18376,1	16695,5	24604,4	23778,8	32488,6	30648,8	41653,4	36548,5

Продовження табл. Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
25	Бюджетне відшкодування ПДВ грошовими коштами	14010200	0,0	-10320,8	-10835,0	-11967,7	-13158,8	-13305,9	-15864,9	-15041,2	-18776,9	-18868,9
26	ПДВ із ввезених на територію України товарів	14010300	8552,0	9471,3	12302,7	12005,4	22005,3	23026,9	28346,1	31898,4	42246,0	41685,5
27	Реструктуризована сума заборгованості з ПДВ	14010400		0,5		0,4		0,1		0,0	0,0	0,0
28	ПДВ із імпортованих на територію України робіт, послуг	14010500		0,1		0,0		0,0		0,2	0,0	0,2
29	Податок за заборгованість минулих років	14010800		0,0		0,0		303,8		2890,5		
30	Акцизний збір із вироблених в Україні товарів	14020000	4504,2	4659,1	6034,7	6091,6	7547,5	7346,5	9650,4	7557,3	9073,3	9072,2
31	Акцизний збір із ввезених на територію України товарів	14030000	552,9	587,0	808,1	612,8	911,8	598,9	887,1	1050,8	1329,1	1495,5
32	Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	14060000	303,5	353,9	594,4	714,2	850,4	948,4	978,5	1392,2	1204,5	1094,4
33	Податок на промисел	14060100	7,2	7,5	7,0	7,2	6,7	7,0	6,6	7,1	6,6	7,1
34	Плата за торговий патент на деякі види підприємницької д-ті	14070000	335,0	362,5	461,2	512,4	641,1	668,7	742,9	767,3	824,1	869,5
35	Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	15000000	3198,2	3794,6	4892,5	5066,9	7933,9	6721,9	7533,4	7373,4	9266,4	10037,6
36	Ввізне мито	15010000	2638,0	2992,4	3660,6	4015,3	6370,3	6006,5	6308,2	6972,7	8865,2	9588,9
37	Вивізне мито	15020000	180,6	364,2	906,2	691,6	1262,1	520,5	1112,5	269,9	299,0	291,4
38	Кошти, отримані за вчинення консульських дій	15030000	211,6	278,7	277,7	309,2	301,5	192,6	112,7	128,5	102,2	154,8
39	Інші надходження від зовнішньоекономічної діяльності	15040000	168,0	159,3		2,4		2,4		2,3	0,0	2,5
40	Інші податки	16000000	1741,1	1826,8	1865,9	1938,6	2325,6	2373,4	2328,6	2410,6	2637,3	2820,0
41	Місцеві податки і збори	16010000	594,5	592,4	558,6	555,5	586,2	598,2	631,2	642,3	714,5	729,9
42	Податок з реклами	16010100	15,3	18,1	20,2	23,0	24,0	29,3	34,9	40,3	44,4	51,6
43	Комунальний податок	16010200	150,5	142,5	148,0	150,4	153,7	152,9	157,4	156,4	165,4	167,6
44	Збір за припаркування автотранспорту	16010400	13,9	11,1	13,2	12,8	14,2	13,9	17,6	15,7	29,3	25,2
45	Ринковий збір	16010500	291,2	297,6	322,5	319,5	343,3	345,9	369,7	374,0	428,6	437,4
46	Збір за видачу ордеру на квартиру	16010600	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
47	Курортний збір	16010700	1,6	1,2	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,1	1,9	2,1
48	Збір за виграш у бігах на іподромі	16010900	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0		0,0	0,0	0,0
49	Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іпо-мі	16011000	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
50	Збір за право використання місцевої символіки	16011100	6,5	7,5	7,4	9,8	10,2	13,9	17,0	17,0	18,5	17,0
51	Збір за право проведення кіно- і телезйомок	16011200	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2
52	Збір за право проведення місцевих аукціонів і лотерей	16011300	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,4	0,3	0,2	0,2
53	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	16011500	31,8	31,5	31,1	30,6	31,6	33,2	28,1	31,7	25,6	28,2
54	Збір із власників собак	16011600	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,2	0,2
55	Над-ня сум реструктур заборг. зі сплати місцевих податків	16011700	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
56	Надходження плати за надання послуг з оформлення документів на право виїзду за кордон	16020000	10,3	6,5	9,0	4,7	0,0	4,3		2,9	0,0	0,0
57	Податки, не віднесені до інших категорій	16030000	35,5	71,1	15,1	29,2	31,3	8,1	8,7	6,5	1,1	7,7
58	Штрафи та санкції, сплачені за порушення податкового законодавства	16030100	0,0	62,9	0,0	0,0	0,0	0,0				
59	Фіксований сільськогосподарський податок	16040000	125,6	108,6	114,4	114,8	151,9	167,8	140,8	136,5	128,8	133,0
60	Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва	16050000	818,2	892,2	1008,9	1049,4	1344,8	1371,5	1320,3	1348,0	1512,4	1592,6
61	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	16060000	157,0	156,1	160,0	185,1	211,4	223,5	227,7	274,3	280,5	356,9
62	Неподаткові надходження	20000000	19890,6	18227,2	25191,1	24571,8	33146,0	31778,0	39796,0	40548,3	48325,3	48553,2

Продовження табл. Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
63	Доходи від власності та підприємницької діяльності	21000000	6069,6	5158,8	6952,0	6442,5	11332,0	10868,3	12769,2	12678,1	14793,6	13214,0
64	Частина прибутку (доходу) державних підприємств, що вилучається до бюджету	21010000	420,0	638,6	710,9	606,0	4133,4	4437,1	3604,2	3292,5	1395,7	1327,8
65	Надходження від перевищення валдоходів над видатками НБУ	21020000	1255,0	590,7	1209,0	1299,5	1209,5	955,4	1287,8	1287,8	1875,7	1889,2
66	Надходження від грошово-речових лотерей	21030000	75,0	50,8	60,0	53,8	62,5	47,4	70,0	52,9	70,0	51,4
67	Надходження від розміщення в установах банків тимчасово вільних бюджетних коштів	21040000	29,3	36,6	13,8	30,7	73,1	96,5	157,7	187,4	224,4	281,1
68	Дивіденди (доход), нараховані на акції (частки, паї) госп. т-тв	21050000	321,4	240,2	463,9	337,9						
69	Рентна плата	21060000	3356,6	3012,8	3870,0	3479,1	5234,7	4668,5	7030,4	6804,7	9924,9	8314,4
70	Інші надходження	21080000	581,8	546,6	570,6	540,2	532,8	564,0	897,2	897,4	1216,8	1083,9
71	Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу	22000000	1288,1	1274,0	1660,8	1681,4	1855,0	2025,0	1879,8	2360,1	2169,0	2963,5
72	Плата за утримання дітей у школах-інтернатах	22020000	0,7	0,8	1,0	1,0	1,0	1,3	1,3	1,9	1,9	2,5
73	Плата за надання послуг службою дозвільної системи органів внутрішніх справ	22060000	2,6	4,3	3,0	3,0	3,0	2,8	3,0	3,2	3,2	2,7
74	Виконавчий збір	22070000	50,0	38,1	100,0	93,0	106,0	96,0	103,8	107,6	95,0	104,9
75	Плата за оренду цілісних майнових компл та іншого держмайна	22080000	395,0	299,6	378,6	429,2	411,2	550,3	596,2	663,8	792,9	1049,2
76	Державне мито	22090000	254,8	263,1	340,8	331,8	366,2	426,8	443,3	498,7	521,5	588,5
77	Митні збори	22100000	540,0	609,8	766,2	759,5	888,0	877,8	548,2	1001,8	523,0	1065,9
78	Надходження від штрафів та фінансових санкцій (адміністративні штрафи)	23000000	308,0	306,7	362,6	388,7	20,6	454,0	21,3	431,3	0,0	0,0
79	Інші неподаткові надходження	24000000	3878,4	3736,6	4650,2	4375,2	9275,1	7484,8	10642,0	9831,7	12014,0	11387,7
80	Надходження коштів від реалізації конфіскованого майна	24010000	30,0	26,1	22,9	24,4	24,4	29,1	23,7	19,1	24,0	42,3
81	Надходження сум кредиторської та депонентської заборгованості підприємств, організацій та установ, щодо яких минув строк позовної давності	24030000	13,9	7,9	5,2	5,0	4,4	5,8	6,3	5,7	5,0	8,1
82	Надходження коштів від реалізації матеріальної частини виробів військового призначення, що належать Національному космічному агентству України	24040000	48,5	48,5	1,0	1,0	0,1	0,1	6,2	6,2	0,1	0,4
83	Надходження коштів від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, іншого майна ЗСУ та інших утворених згідно з законодавством військових формувань	24050000	724,9	663,9	557,3	441,7	596,5	405,4	1361,2	630,3	1165,1	325,5
84	Інші надходження	24060000	285,1	233,7	390,3	281,5	1931,1	1305,7	1036,5	800,6	1048,7	1027,0
85	Відрахування від сум перевищення розрах-вої величини ФОП	24080000	80,0	10,4	25,0	14,6	11,0	6,4	5,0	2,0	0,0	0,0
86	Портовий (адміністративний) збір	24090000	0,0	0,0	24,7	24,5	25,0	25,8	23,9	25,5	24,7	28,4
87	Доходи від операцій з кредитування та надання гарантій	24110000	32,6	59,2	31,8	31,5	51,2	89,8	62,0	158,8	84,9	163,3
88	Додаткові збори на виплату пенсій	24140000	1753,0	1844,1	2594,9	2594,9	3961,5	3623,0	4747,2	4862,3	5994,8	6118,5
89	Власні надходження бюджетних установ	25000000	8346,6	7751,1	11565,6	11684,0	10663,3	10946,0	14483,8	15247,2	19348,7	20988,0
90	Доходи від операцій з капіталом	30000000	1814,1	1788,2	2521,8	2534,0	2904,7	2803,9	4776,1	3218,1	6899,1	6373,4
91	Надходження від продажу основного капіталу	31000000	707,0	760,2	1143,9	1123,6	1208,2	1160,2	1308,7	1577,3	1569,9	1812,3
92	Надходження від реалізації державних запасів товарів	32000000	732,3	679,7	718,5	726,0	611,7	567,9	740,0	363,5	1331,2	1392,5
93	Надходження від продажу землі і нематеріальних активів	33000000	374,8	348,3	659,4	684,4	1084,8	1075,8	2727,4	1277,2	3998,0	3168,6

Продовження табл. Ж.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
94	Офіційні трансферти від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	42000000	195,4	212,7	417,5	417,8	161,5	182,5	130,4	153,7	97,6	104,5
95	Цільові фонди	50000000	751,8	736,7	916,0	844,0	1260,2	1353,6	2182,2	2148,3	3494,6	3641,2
96	Платежі до Фонду України соціального захисту інвалідів	50070000	131,5	135,0	143,2	145,5	120,0	122,1	150,3	156,8	214,1	223,2
97	Збір за забруднення навколишнього природного середовища	50080000	243,3	269,4	312,7	319,3	366,6	414,9	772,0	795,0	891,3	1088,1
98	Разом доходів бюджету		75408,9	75285,8	91369,6	91529,4	135784,0	134183,2	168974,8	171811,5	217587,4	219936,5

Примітка. Розраховано та складено автором на основі звітних даних МФУ

Таблиця Ж.2

Виконання Зведеного бюджету України по доходах та структура у 2003-2007 роках, %.

№	ДОХОДИ	Код	Відсоток виконання плану, %					Структура доходів бюджету, %									
			2003 рік	2004 рік	2005 рік	2006 рік	2007 рік	2003		2004		2005		2006		2007	
								план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	Податкові надходження	10000000	103,0	101,3	99,7	103,0	101,6	70,0	72,2	68,2	69,0	72,4	73,1	72,3	73,2	73,0	73,3
2	Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринк. вартості	11000000	106,7	113,7	102,7	100,5	110,9	47,5	49,3	41,4	46,5	40,4	41,6	39,9	38,9	39,3	42,9
3	Податок з доходів фізичних осіб (Прибутковий податок з громадян)	11010000	102,4	100,9	100,3	101,8	104,2	52,7	50,5	50,7	45,0	43,5	42,5	46,0	46,5	53,5	50,3
4	Податок з доходів найманих працівників	11010100	102,5	102,3	99,1	101,6	102,9	94,0	94,2	90,4	91,6	91,9	90,8	92,1	91,9	91,2	90,0
5	Надходження сум реструктуризованої заборгованості зі сплати ПДФО	11010500	10,8	1,7	1,9	52,9	1,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,2	0,0
6	Податок на прибуток підприємств	11020000	111,5	126,8	104,6	99,4	118,6	47,3	49,5	49,3	55,0	56,5	57,5	54,0	53,5	46,5	49,7
7	Реструктуризована сума заборгованості ППП	11021300	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8	Податки на власність	12000000	99,4	100,0	100,6	105,3	107,3	1,1	1,1	1,1	1,0	0,8	0,8	0,8	0,9	0,8	0,8
9	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	12020000	99,4	100,0	100,6	105,3	107,3	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
10	Податок з власників наземних транспортних засобів (юридичних осіб)	12020100	94,6	90,7	93,7	101,7	96,9	63,5	60,4	59,2	53,6	53,9	50,2	47,3	45,7	38,7	34,9
11	Податок власників наземних транспортних засобів (з громадян)	12020200	107,8	113,6	108,7	108,4	110,4	36,4	39,5	40,7	46,3	46,0	49,7	52,6	54,2	52,1	53,5
12	Надходження сум реструктуризованої заборгованості зі сплати податку власниками транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	12020300	-0,5	16,1	-98,2	246,5	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
13	Податок з власників водних транспортних засобів	12020400	93,8	99,4	60,9	136,3	132,7	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
14	Збори за спеціальне використання природних ресурсів	13000000	99,6	103,9	96,6	90,6	104,7	5,3	5,1	5,2	5,4	4,2	4,1	4,3	3,8	3,6	3,7
15	Збір за спеціальне використання лісових ресурсів	13010000	96,4	108,7	118,7	112,9	130,9	2,2	2,2	1,9	2,0	1,6	2,0	1,7	2,1	2,3	2,9
16	Збір за спеціальне водокористування	13020000	79,3	108,8	69,4	53,7	104,7	11,6	9,3	9,1	9,5	13,0	9,3	11,0	6,5	8,5	8,5
17	Платежі за користування надрами	13030000	98,9	130,8	111,2	107,2	104,5	2,9	2,8	6,4	8,1	8,5	9,8	9,9	11,7	10,0	9,9
18	Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	13040000	116,8	102,5	84,4	65,3	94,9	10,8	12,6	12,8	12,6	12,1	10,6	19,3	13,9	14,6	13,2
19	Плата за землю	13050000	100,5	100,9	101,9	102,4	106,0	72,5	73,1	69,8	67,8	64,7	68,3	58,2	65,8	64,6	65,4
20	Реструктуризована сума заборгованості плати за землю	13050400	-0,1	0,2	1,5	1,0	0,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
21	Плата за використання інших природних ресурсів	13070000	62,8	83,4	130,1	121,0	122,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
22	Внутрішні податки на товари та послуги	14000000	95,9	88,1	99,9	106,9	92,7	36,7	34,2	41,4	36,0	44,1	44,2	46,9	48,6	48,8	44,6
23	Податок на додану вартість	14010000	92,3	84,3	101,1	112,1	91,2	70,6	67,9	76,9	73,6	77,1	77,9	78,6	82,4	84,0	82,6
24	Податок на додану вартість із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	14010100	263,7	90,9	96,6	94,3	87,7	37,4	106,7	92,6	99,8	73,6	70,3	72,2	60,8	64,0	61,5

Продовження табл. Ж.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
25	Бюджетне відшкодування ПДВ грошовими коштами	14010200	-!	110,5	101,1	94,8	100,5	0,0	-81,9	-54,6	-71,5	-39,3	-39,4	-35,3	-29,8	-28,8	-31,8
26	Податок на додану вартість із ввезених на територію України товарів	14010300	110,7	97,6	104,6	112,5	98,7	62,6	75,2	62,0	71,7	65,8	68,1	63,0	63,3	64,9	70,2
27	Реструктуризована сума заборгованості з ПДВ	14010400	-	-	-	-	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
28	ПДВ із імпортованих на територію України робіт, послуг	14010500	-	-	-	-	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
29	Податок за заборгованість минулих років	14010800	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
30	Акцизний збір із вироблених в Україні товарів	14020000	103,4	100,9	97,3	78,3	100,0	23,3	25,1	23,4	26,8	17,4	16,9	16,9	12,4	11,7	12,6
31	Акцизний збір із ввезених на територію України товарів	14030000	106,2	75,8	65,7	118,5	112,5	2,9	3,2	3,1	2,7	2,1	1,4	1,6	1,7	1,7	2,1
32	Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	14060000	116,6	120,1	111,5	142,3	90,9	1,6	1,9	2,3	3,1	2,0	2,2	1,7	2,3	1,6	1,5
33	Податок на промисел	14060100	104,3	102,7	104,8	107,4	106,4	2,4	2,1	1,2	1,0	0,8	0,7	0,7	0,5	0,6	0,6
34	Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності	14070000	108,2	111,1	104,3	103,3	105,5	1,7	2,0	1,8	2,3	1,5	1,5	1,3	1,3	1,1	1,2
35	Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	15000000	118,6	103,6	84,7	97,9	108,3	6,1	7,0	7,9	8,0	8,1	6,9	6,2	5,9	5,8	6,2
36	Ввізне мито	15010000	113,4	109,7	94,3	110,5	108,2	82,5	78,9	74,8	79,2	80,3	89,4	83,7	94,6	95,7	95,5
37	Вивізне мито	15020000	201,7	76,3	41,2	24,3	97,5	5,6	9,6	18,5	13,6	15,9	7,7	14,8	3,7	3,2	2,9
38	Кошти, отримані за вчинення консульських дій	15030000	131,7	111,3	63,9	114,0	151,4	6,6	7,3	5,7	6,1	3,8	2,9	1,5	1,7	1,1	1,5
39	Інші надходження від зовнішньоекономічної діяльності	15040000	94,8					5,3	4,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
40	Інші податки	16000000	104,9	103,9	102,1	103,5	106,9	3,3	3,4	3,0	3,1	2,4	2,4	1,9	1,9	1,7	1,7
41	Місцеві податки і збори	16010000	99,6	99,5	102,1	101,8	102,2	34,1	32,4	29,9	28,7	25,2	25,2	27,1	26,6	27,1	25,9
42	Податок з реклами	16010100	118,6	114,1	122,5	115,5	116,2	2,6	3,1	3,6	4,1	4,1	4,9	5,5	6,3	6,2	7,1
43	Комунальний податок	16010200	94,7	101,6	99,5	99,4	101,3	25,3	24,1	26,5	27,1	26,2	25,6	24,9	24,4	23,1	23,0
44	Збір за припаркування автотранспорту	16010400	80,0	97,1	97,8	89,1	86,0	2,3	1,9	2,4	2,3	2,4	2,3	2,8	2,4	4,1	3,5
45	Ринковий збір	16010500	102,2	99,1	100,8	101,2	102,1	49,0	50,2	57,7	57,5	58,6	57,8	58,6	58,2	60,0	59,9
46	Збір за видачу ордеру на квартиру	16010600	89,9	95,3	96,1	104,8	97,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
47	Курортний збір	16010700	75,0	103,4	94,5	106,4	107,4	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3
48	Збір за виграти у бігах на іподромі	16010900	-74,2	100,1	108,8	-	338,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
49	Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	16011000	70,4	100,3	2,4	96,7	160,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
50	Збір за право використання місцевої символіки	16011100	115,2	133,7	136,2	99,7	92,0	1,1	1,3	1,3	1,8	1,7	2,3	2,7	2,6	2,6	2,3
51	Збір за право проведення кіно- і телезйомок	16011200	59,7	18,9	330,5	116,2	190,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
52	Збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей	16011300	81,2	124,8	128,3	71,5	102,2	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0
53	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	16011500	99,2	98,5	105,1	113,1	110,0	5,3	5,3	5,6	5,5	5,4	5,5	4,4	4,9	3,6	3,9
54	Збір із власників собак	16011600	115,8	105,0	96,8	78,8	98,7	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0
55	Надходження сум реструктурованої заборгованості зі сплати місцевих податків	16011700	-25,9	679,7	-	1250,0	-	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
56	Надходження плати за надання послуг з оформл. док-в на право виїзду за кордон	16020000	62,7	51,8	-	-	-	0,6	0,4	0,5	0,2	0,0	0,2	0,0	0,1	0,0	0,0
57	Податки, не віднесені до інших категорій	16030000	200,7	193,6	25,9	75,4	715,1	2,0	3,9	0,8	1,5	1,3	0,3	0,4	0,3	0,0	0,3
58	Штрафи та санкції, сплачені за порушення податкового законодавства	16030100	-	-	-	-	-	0,0	88,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
59	Фіксований сільськогосподарський податок	16040000	86,4	100,4	110,5	96,9	103,2	7,2	5,9	6,1	5,9	6,5	7,1	6,0	5,7	4,9	4,7
60	Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва	16050000	109,0	104,0	102,0	102,1	105,3	47,0	48,8	54,1	54,1	57,8	57,8	56,7	55,9	57,3	56,5
61	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	16060000	99,4	115,7	105,7	120,5	127,2	9,0	8,5	8,6	9,5	9,1	9,4	9,8	11,4	10,6	12,7
62	Неподаткові надходження	20000000	91,6	97,5	95,9	101,9	100,5	26,4	24,2	27,6	26,8	24,4	23,7	23,6	23,6	22,2	22,1
63	Доходи від власності та підприємницької діяльності	21000000	85,0	92,7	95,9	99,3	89,3	30,5	28,3	27,6	26,2	34,2	34,2	32,1	31,3	30,6	27,2
64	Частина прибутку (доходу) державних підприємств, що вилучається до бюджету	21010000	152,0	85,2	107,3	91,4	95,1	6,9	12,4	10,2	9,4	36,5	40,8	28,2	26,0	9,4	10,0

Продовження табл. Ж.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
65	Надходження від перевищення валових доходів над видатками НБУ	21020000	47,1	107,5	79,0	100,0	100,7	20,7	11,5	17,4	20,2	10,7	8,8	10,1	10,2	12,7	14,3
66	Надходження від грошово-речових лотерей	21030000	67,8	89,7	75,8	75,5	73,4	1,2	1,0	0,9	0,8	0,6	0,4	0,5	0,4	0,5	0,4
67	Надходження від розм. в установах банків тимчасово вільних бюджетних коштів	21040000	124,8	223,0	132,0	118,8	125,3	0,5	0,7	0,2	0,5	0,6	0,9	1,2	1,5	1,5	2,1
68	Дивіденди (доход), нараховані на акції (частки, паї) господарських товариств	21050000	74,7	72,8	-!	-	-	5,3	4,7	6,7	5,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
69	Рентна плата	21060000	89,8	89,9	89,2	96,8	83,8	55,3	58,4	55,7	54,0	46,2	43,0	55,1	53,7	67,1	62,9
70	Інші надходження	21080000	93,9	94,7	105,9	100,0	89,1	9,6	10,6	8,2	8,4	4,7	5,2	7,0	7,1	8,2	8,2
71	Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерц. та побічного продажу	22000000	98,9	101,2	109,2	125,5	136,6	6,5	7,0	6,6	6,8	5,6	6,4	4,7	5,8	4,5	6,1
72	Плата за утримання дітей у школах-інтернатах	22020000	116,3	93,8	137,7	147,6	133,6	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
73	Плата за надання послуг службою дозвільної системи органів внутрішніх справ	22060000	165,4	101,2	92,3	105,1	84,8	0,2	0,3	0,2	0,2	0,2	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1
74	Виконавчий збір	22070000	76,2	93,0	90,6	103,7	110,4	3,9	3,0	6,0	5,5	5,7	4,7	5,5	4,6	4,4	3,5
75	Плата за оренду цілісних майнових комплексів та іншого державного майна	22080000	75,8	113,4	133,8	111,3	132,3	30,7	23,5	22,8	25,5	22,2	27,2	31,7	28,1	36,6	35,4
76	Державне мито	22090000	103,3	97,3	116,5	112,5	112,8	19,8	20,6	20,5	19,7	19,7	21,1	23,6	21,1	24,0	19,9
77	Митні збори	22100000	112,9	99,1	98,8	182,7	203,8	41,9	47,9	46,1	45,2	47,9	43,3	29,2	42,4	24,1	36,0
78	Надходження від штрафів та фінансових санкцій (адміністративні штрафи)	23000000	99,6	107,2	2207	2027,3	-	1,5	1,7	1,4	1,6	0,1	1,4	0,1	1,1	0,0	0,0
79	Інші неподаткові надходження	24000000	96,3	94,1	80,7	92,4	94,8	19,5	20,5	18,5	17,8	28,0	23,6	26,7	24,2	24,9	23,5
80	Надходження коштів від реалізації конфіскованого майна	24010000	87,1	106,5	119,4	80,9	176,2	0,8	0,7	0,5	0,6	0,3	0,4	0,2	0,2	0,2	0,4
81	Надходження сум кредиторської та депонентської заборгованості підприємств, організацій та установ, щодо яких минув строк позовної давності	24030000	56,9	96,2	131,5	90,5	163,9	0,4	0,2	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1
82	Надходження коштів від реалізації матеріальної частини виробів військового призначення, що належать Національному космічному агентству України	24040000	100,0	100,0	100,0	100,0	779,3	1,2	1,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0	0,0
83	Надходження коштів від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, іншого майна Збройних Сил України та інших утворених згідно з законодавством військових формувань	24050000	91,6	79,3	68,0	46,3	27,9	18,7	17,8	12,0	10,1	6,4	5,4	12,8	6,4	9,7	2,9
84	Інші надходження	24060000	82,0	72,1	67,6	77,2	97,9	7,4	6,3	8,4	6,4	20,8	17,4	9,7	8,1	8,7	9,0
85	Відрахування від сум перевищення розрахункової величини фонду оплати праці	24080000	13,0	58,4	58,6	40,8	-	2,1	0,3	0,5	0,3	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0
86	Портовий (адміністративний) збір	24090000	-!	99,0	103,4	106,7	115,0	0,0	0,0	0,5	0,6	0,3	0,3	0,2	0,3	0,2	0,2
87	Доходи від операцій з кредитування та надання гарантій	24110000	181,5	99,0	175,3	256,2	192,3	0,8	1,6	0,7	0,7	0,6	1,2	0,6	1,6	0,7	1,4
88	Додаткові збори на виплату пенсій	24140000	105,2	100,0	91,5	102,4	102,1	45,2	49,4	55,8	59,3	42,7	48,4	44,6	49,5	49,9	53,7
89	Власні надходження бюджетних установ	25000000	92,9	101,0	102,7	105,3	108,5	42,0	42,5	45,9	47,6	32,2	34,4	36,4	37,6	40,0	43,2
90	Доходи від операцій з капіталом	30000000	98,6	100,5	96,5	67,4	92,4	2,4	2,4	2,8	2,8	2,1	2,1	2,8	1,9	3,2	2,9
91	Надходження від продажу основного капіталу	31000000	107,5	98,2	96,0	120,5	115,4	39,0	42,5	45,4	44,3	41,6	41,4	27,4	49,0	22,8	28,4
92	Надходження від реалізації державних запасів товарів	32000000	92,8	101,0	92,8	49,1	104,6	40,4	38,0	28,5	28,7	21,1	20,3	15,5	11,3	19,3	21,8
93	Надходження від продажу землі і нематеріальних активів	33000000	92,9	103,8	99,2	46,8	79,3	20,7	19,5	26,1	27,0	37,3	38,4	57,1	39,7	57,9	49,7
94	Офіційні трансферти від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	42000000	108,9	100,1	113,0	117,9	107,1	0,3	0,3	0,5	0,5	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0
95	Цільові фонди	50000000	98,0	92,1	107,4	98,4	104,2	1,0	1,0	1,0	0,9	0,9	1,0	1,3	1,3	1,6	1,7
96	Платежі до Фонду України соціального захисту інвалідів	50070000	102,6	101,5	101,7	104,3	104,2	17,5	18,3	15,6	17,2	9,5	9,0	6,9	7,3	6,1	6,1
97	Збір за забруднення навколишнього природного середовища	50080000	110,7	102,1	113,2	103,0	122,1	32,4	36,6	34,1	37,8	29,1	30,6	35,4	37,0	25,5	29,9
98	Разом доходів бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів)		99,8	100,2	98,8	101,7	101,1	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Примітка. Розраховано та складено автором на основі звітних даних МФУ

Додаток 3

Групування доходів бюджету з метою управління

Таблиця 3.1

Рейтингова оцінка доходів Зведеного бюджету України

№	ДОХОДИ	Код	P0	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	P8	P9	P10	Сукупна рейтингова оцінка (PC) легкості доходу в управлінні	Питома вага доходу в сукупних доходах бюджету
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Податок на додану вартість	14010000	6	3	0	2	2	1	1	1	2	2	3	23	22,385
2	Податок на додану вартість із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	14010100	5	0	1	2	2	1	1	1	2	2	3	20	17,915
3	Податок на прибуток підприємств	11020000	5	0	1	1	2	1	1	1	2	2	2	18	16,990
4	Податок на додану вартість із ввезених на територію України товарів	14010300	5	1	1	3	2	1	1	1	2	2	3	22	15,356
5	Податок з доходів фізичних осіб (Прибутковий податок з громадян)	11010000	5	3	1	2	3	3	2	3	2	2	2	28	14,643
6	Податок з доходів найманих працівників	11010100	5	3	1	1	3	3	3	3	2	2	2	28	13,515
7	Власні надходження бюджетних установ	25000000	5	4	1	3	2	3	2	3	2	2	3	30	10,023
8	Доходи від власності та підприємницької діяльності	21000000	4	1	0	3	2	3	2	2	2	2	3	24	7,342
9	Акцизний збір із вироблених в Україні товарів	14020000	4	2	0	1	1	2	2	2	2	2	2	20	5,679
10	Інші неподаткові надходження	24000000	4	1	0	1	2	2	1	2	1	2	3	19	5,261
11	Ввізне мито	15010000	3	1	1	2	2	3	3	3	1	2	3	24	4,224
12	Рентна плата	21060000	3	1	0	3	3	3	3	2	1	2	2	23	3,811
13	Збори за спеціальне використання природних ресурсів	13000000	3	3	0	1	2	2	2	3	1	2	2	21	3,280
14	Додаткові збори на виплату пенсій	24140000	2	4	0	2	3	2	2	3	2	2	3	25	2,704
15	Доходи від операцій з капіталом	30000000	2	1	0	1	2	3	2	2	1	1	2	17	2,277
16	Плата за землю	13050000	2	3	1	3	2	3	3	3	1	2	1	24	2,262
17	Частина прибутку (доходу) державних підприємств, що вилучається до бюджету	21010000	2	1	1	2	2	3	3	3	2	2	2	23	1,683
18	Цільові фонди	50000000	2	4	0	2	3	3	2	3	1	2	3	25	1,040
19	Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва	16050000	2	2	1	1	2	1	1	1	1	2	1	15	1,035
20	Надходження від продажу основного капіталу	31000000	2	1	1	2	2	3	2	3	1	1	3	21	1,005
21	Надходження від перевищення валових доходів над видатками Національного банку України	21020000	1	0	0	2	2	3	3	3	2	2	3	21	0,916
22	Митні збори	22100000	1	0	1	2	2	3	3	3	1	2	2	20	0,719
23	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	12020000	1	3	1	3	3	3	3	3	1	2	2	25	0,692
24	Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	14060000	1	0	1	2	2	3	2	3	1	2	3	20	0,692
25	Надходження від продажу землі і нематеріальних активів	33000000	1	0	0	1	2	3	2	3	1	1	3	17	0,689
26	Акцизний збір із ввезених на територію України товарів	14030000	1	1	0	2	2	2	2	2	2	2	2	18	0,627
27	Надходження від реалізації державних запасів товарів	32000000	1	0	0	1	1	3	2	3	1	1	1	14	0,583
28	Інші надходження	21080000	1	3	0	2	3	2	2	2	1	2	2	20	0,565
29	Інші надходження	24060000	1	0	0	1	2	2	3	2	1	2	2	16	0,514

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
30	Надходження коштів від реалізації надлишкового озброєння, військової та спеціальної техніки, іншого майна Збройних Сил України та інших утворених згідно з законодавством військових формувань	24050000	1	0	0	1	3	3	3	3	1	1	2	18	0,508
31	Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності	14070000	1	1	1	2	2	3	2	3	1	2	2	20	0,497
32	Вивізне мито	15020000	1	0	0	1	1	3	3	3	1	2	2	17	0,446
33	Плата за оренду цілісних майнових комплексів та іншого державного майна	22080000	1	1	1	2	1	3	3	3	1	2	2	20	0,416
34	Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	13040000	1	1	0	1	2	2	2	3	1	2	2	17	0,407
35	Збір за забруднення навколишнього природного середовища	50080000	1	1	1	2	3	3	2	3	1	2	2	21	0,370
36	Податок з власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (юридичних осіб)	12020100	1	2	0	2	3	3	3	3	1	2	1	21	0,367
37	Надходження від штрафів та фінансових санкцій (адміністративні штрафи)	23000000	1	0	1	3	1	1	1	2	1	1	2	14	0,355
38	Державне мито	22090000	1	1	1	3	2	3	3	3	1	2	2	22	0,330
39	Податок власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (з громадян)	12020200	1	1	1	2	3	3	3	3	1	2	3	23	0,325
40	Ринковий збір	16010500	1	4	1	3	3	3	2	3	1	2	1	24	0,305
41	Збір за спеціальне водокористування	13020000	1	0	0	1	1	2	2	3	1	2	2	15	0,287
42	Платежі за користування надрами	13030000	1	0	1	2	2	2	2	3	1	2	3	19	0,254
43	Офіційні трансферти від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	42000000	1	1	1	2	2	3	3	3	1	2	2	21	0,241
44	Кошти, отримані за вчинення консульських дій	15030000	1	1	1	2	2	3	3	3	1	2	1	20	0,232
45	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	16060000	1	1	1	2	3	2	2	2	1	2	1	18	0,184
46	Дивіденди (доход), нараховані на акції (частки, паї) господарських товариств	21050000	1	0	0	1	2	3	2	3	2	2	2	18	0,172
47	Комунальний податок	16010200	1	3	0	1	2	3	3	3	1	2	1	20	0,140
48	Платежі до Фонду України соціального захисту інвалідів	50070000	1	3	1	2	2	3	2	3	1	2	2	22	0,130
49	Фіксований сільськогосподарський податок	16040000	1	3	0	2	2	1	1	1	1	2	1	15	0,119
50	Виконавчий збір	22070000	1	1	0	2	2	3	3	3	1	2	2	20	0,072
51	Збір за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду	13010000	1	1	1	3	3	2	2	3	1	2	1	20	0,068
52	Доходи від операцій з кредитування та надання гарантій	24110000	1	0	1	3	3	2	2	2	1	2	3	20	0,068
53	Надходження від розміщення в установах банків тимчасово вільних бюджетних коштів	21040000	1	0	1	2	3	3	3	3	2	2	3	23	0,066
54	Інші надходження від зовнішньоекономічної діяльності	15040000	1	1	1	1	3	2	3	2	1		1	16	0,054
55	Надходження від грошово-речових лотерей	21030000	1	0	0	1	2	2	2	3	2	2	1	16	0,048
56	Податки, не віднесені до інших категорій	16030000	1	0	1	1	3	2	2	2		2	1	15	0,034
57	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	16011500	1	2	1	2	2	3	3	3	1	2	1	21	0,030
58	Податок з реклами	16010100	1	0	1	3	3	2	2	2	2	2	3	21	0,024

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
59	Надходження коштів від реалізації конфіскованого майна	24010000	1	3	0	2	2	3	3	3	1	2	1	21	0,024
60	Штрафи та санкції, сплачені за порушення податкового законодавства	16030100	1	0	0	0	2	1	1	1	1	1	1	9	0,021
61	Надходження коштів від реалізації матеріальної частини виробів військового призначення, що належать Національному космічному агентству України	24040000	1	5	1	3	3	3	3	3	1	1	2	26	0,017
62	Портовий (адміністративний) збір	24090000	1	2	1	3	1	2	2	2	1	2	2	19	0,015
63	Збір за припаркування автотранспорту	16010400	1	1	0	2	2	3	2	3	1	2	1	18	0,012
64	Збір за право використання місцевої символіки	16011100	1	0	1	2	2	2	3	3	1	2	2	19	0,010
65	Відрахування від сум перевищення розрахункової величини фонду оплати праці	24080000	1	0	0	2	2	2	3	2	2	2	2	18	0,009
66	Податок на промисел	14060100	1	2	1	2	3	2	2	2	2	2	1	20	0,007
67	Надходження сум кредиторської та депонентської заборгованості підприємств, організацій та установ, щодо яких минув строк позовної давності	24030000	1	1	0	2	2	3	3	2	1	2	1	18	0,006
68	Надходження плати за надання послуг з оформлення документів на право виїзду за кордон	16020000	0	0	0	1	2	3	3	3	1	2	1	16	0,005
69	Плата за надання послуг службою дозвільної системи органів внутрішніх справ	22060000	0	0	1	2	3	3	3	3	1	2	1	19	0,003
70	Плата за утримання дітей у школах-інтернатах	22020000	0	0	1	2	3	3	2	2	1	2	2	18	0,001
71	Курортний збір	16010700	0	1	0	2	3	2	2	3	2	2	1	18	0,001
72	Плата за використання інших природних ресурсів	13070000	0	4	0	3	1	2	2	3	1	2	2	20	0,001
73	Податок з власників водних транспортних засобів	12020400	0	3	0	2	2	3	3	3	1	2	2	21	0,001
74	Збір із власників собак	16011600	0	4	0	1	1	2	1	3	1	2	1	16	0,000
75	Збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей	16011300	0	3	1	2	3	2	3	3	2	2	1	22	0,000
76	Збір за видачу ордера на квартиру	16010600	0	2	0	3	2	3	3	3	1	2	1	20	0,000
77	ПДВ із імпортованих на територію України робіт, послуг	14010500	0				3	1	1	1	2	2	3	13	0,000
78	Збір за право проведення кіно- і телевізійних	16011200	0	0	1	2	2	2	2	3	1	2	3	18	0,000
79	Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	16011000	0	0	0	1	3	2	3	3	1	2	3	18	0,000
80	Збір за виграш у бігах на іподромі	16010900	0	0	0	3	2	2	3	3	1	2	3	19	0,000

Продовження додатка 3

Таблиця 3.3

Розподіл доходів Зведеного бюджету України на групи.

Назва групи	Код бюджетної класифікації	Назва доходу бюджету			Частка у сукупних доходах бюджету	Стратегія управління
Група I	11010000	ПДФО (у тому числі Податок з доходів найманих працівників)			У сукупності забезпечують близько 37% доходів бюджету	До цієї групи належать найкращі з точки зору управління та значення для бюджету доходи, тому потрібно намагались підтримати їх на цьому рівні.
	13050000	Плата за землю				
	14010300	Податок на додану вартість із ввезених на територію України товарів				
	15010000	Ввізне мито				
	21000000	Доходи від власності та підприємницької діяльності				
	21010000	Частина прибутку (доходу) державних підприємств, що вилучається до бюджету				
	21060000	Рентна плата				
	24140000	Додаткові збори на виплату пенсій				
	25000000	Власні надходження бюджетних установ				
Група II	50000000	Цільові фонди			Забезпечують близько 11% доходів бюджету, проте мають цільове використання	Ці доходи доцільно залишити в бюджеті через їх фіскальне значення, проте на них потрібно зосереджувати більше уваги та витратити більші ресурси при управлінні, а особливо на етапі контролю. І доки надходження від окремих доходів цієї групи перевищуватимуть витрати на їх управління, їх доцільно залишати у структурі доходів бюджету, в іншому випадку - вилучити
	11020000	Податок на прибуток підприємств				
	14010100	Податок на додану вартість із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)				
	14020000	Акцизний збір із вироблених в Україні товарів				
	16050000	Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва				
	24000000	Інші неподаткові надходження				
	30000000	Доходи від операцій з капіталом				
31000000	Надходження від продажу основного капіталу					
Група III	12020000	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів			У сукупності забезпечують 3 % доходів бюджету	Залишити у структурі доходів бюджету через відносну простоту в управлінні цими доходами. Проте якщо за певних умов їхнє фіскальне значення знизиться, або ж ускладниться управління ними, тобто дохід перетне певну граничну межу, його також доцільно вилучити із структури доходів бюджету, щоб не обтяжувати його дрібними доходами.
	16010100	Податок з реклами				
	16010500	Ринковий збір				
	16011500	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг				
	21020000	Надходження від перевищення валових доходів над видатками Національного банку України				
	21040000	Надходження від розміщення в установах банків тимчасово вільних бюджетних коштів				
	22090000	Державне мито				
	24010000	Надходження коштів від реалізації конфіскованого майна				
	24040000	Надходження коштів від реалізації матеріальної частини виробів військового призначення, що належать Національному космічному агентству України				
42000000	Офіційні трансферти від урядів зарубіжних країн та міжнародних ор-цій					
Група IV	13010000	14070000	16020000	23000000	У сукупності забезпечують 6,5 % доходів зведеного бюджету	За відсутності можливості перемістити окреме джерело у інші групи, оптимальним варіантом вважаємо вилучення його (їх) із структури доходів, з метою уникнення переобтяження бюджету дрібними і складними в управлінні доходами.
	13020000	15020000	16030000	24030000		
	13030000	15030000	16030100	24050000		
	13040000	15040000	16040000	24060000		
	13070000	16010200	16060000	24080000		
	14030000	16010400	21030000	24090000		
	14060000	16010700	21050000	24110000		
	14060100	16011100	21080000	32000000		
			22100000	33000000		

Додаток И

Обґрунтування вибору ВВП як базового показника для структуризації статей доходів бюджету

1. ВВП вважається найбільш важливим показником економічного розвитку країни, аналіз якого становить серцевину економічного аналізу, а його прогнозування – серцевину економічної політики, про що зазначають Огонь Ц.Г. [147, с.32], Крючкова І.В. [235, с.9], Азаров М.Я., Ярошенко Ф.О. [93, с.185]. До того ж на показниках обсягу та динаміки ВВП здійснюється прогнозування доходів Зведеного бюджету, про що зазначають Азаров М.Я., Ярошенко Ф.О. [93, с.372]

2. Прогнозування бюджетних ресурсів на практиці безпосередньо пов'язане з прогнозуванням основних макроекономічних показників, насамперед – із прогнозуванням ВВП. Це саме стосується і витрат бюджету [93, с.393]:

$$\text{Витрати}_{\text{бюджету}}_{2008} = \text{ВВП}_{2008} \cdot (D_{\text{податків}_{\text{у}}_{\text{ВВП}}_{2007}} \cdot K_{D_{\frac{2008}{2007}}} \cdot K_{\text{донарахувань}} + D_{\text{БД}_{\text{у}}_{\text{ВВП}}_{2008}})$$

де $D_{\text{податків}_{\text{у}}_{\text{ВВП}}_{2007}}$ - частка податків у ВВП 2007 року,

$K_{D_{\frac{2008}{2007}}}$ - коефіцієнт зміни частки податків до попереднього року,

$K_{\text{донарахувань}}$ - коефіцієнт донарахування податкових надходжень до бюджету,

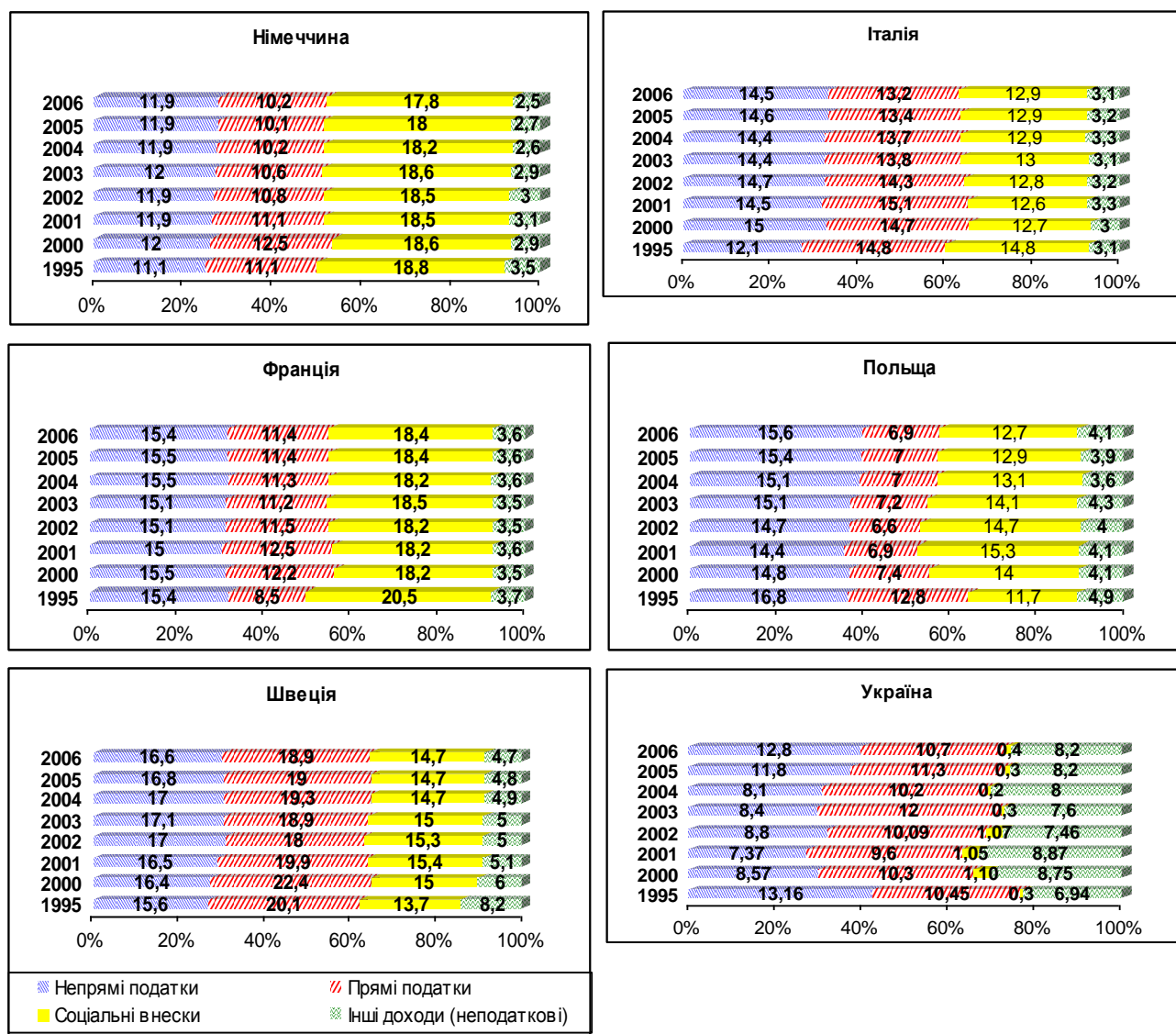
$D_{\text{БД}_{\text{у}}_{\text{ВВП}}_{2008}}$ - частка бюджетного дефіциту 2008 у ВВП

3. Серед найважливіших бюджетних показників, що характеризують функції держави в умовах трансформації економічної системи в змішану економіку ринкового типу, виділених Куценко Т.Ф. [83, с.183-185], з доходами бюджету пов'язані лише частка доходів держави у ВВП та частка доходів держави від податків у ВВП (всі інші – пов'язані з видатками бюджету та державним боргом). Останньому показнику, відношення податкових доходів до ВВП, Куценко Т.Ф. надає різні назви: фактичний податковий коефіцієнт [83, с.256], tax ratio [83, с.340], показник рівня податкового навантаження [83, с.346], але суті це не змінює, а лише ускладнює понятійний та розрахунковий апарат, тому ми вважаємо за доцільне застосовувати лише одну назву цього показника, наприклад, показник tax ratio, який застосовують в усьому світі.

4. При здійсненні аналізу дохідної та видаткової частин бюджету науковцями найчастіше розраховується відношення доходів та видатків, а також окремих їх джерел до ВВП, визначається відношення бюджетного дефіциту до показника ВВП. Саме тому доцільно визначити та обґрунтувати певне співвідношення доходів бюджету до ВВП, а також граничні значення цього показника.

5. За допомогою ВВП визначається і рівень централізації ВВП у бюджеті, що також дає можливість порівнювати цей показник як у динаміці, так і у статистиці по країні та між різними країнами. До того ж динаміка ВВП та доходів бюджету є подібною (хоча і не автентичною), а співвідношення між ними протягом певного періоду мають незначний діапазон коливань.

Продовження додатка І



Примітки:

1. Складено автором на основі даних [2, с.65; 74, с.346-369]
2. Для зручності порівняння статті бюджетів визначені по відношенню до ВВП та одночасно показують їх частку у доходах бюджету (сукупні доходи бюджету дорівнюють 100%)

Рис. І.1. Співвідношення основних статей доходів бюджетів (у % до ВВП відповідного року відповідної країни) до сукупних доходів бюджетів

Додаток К

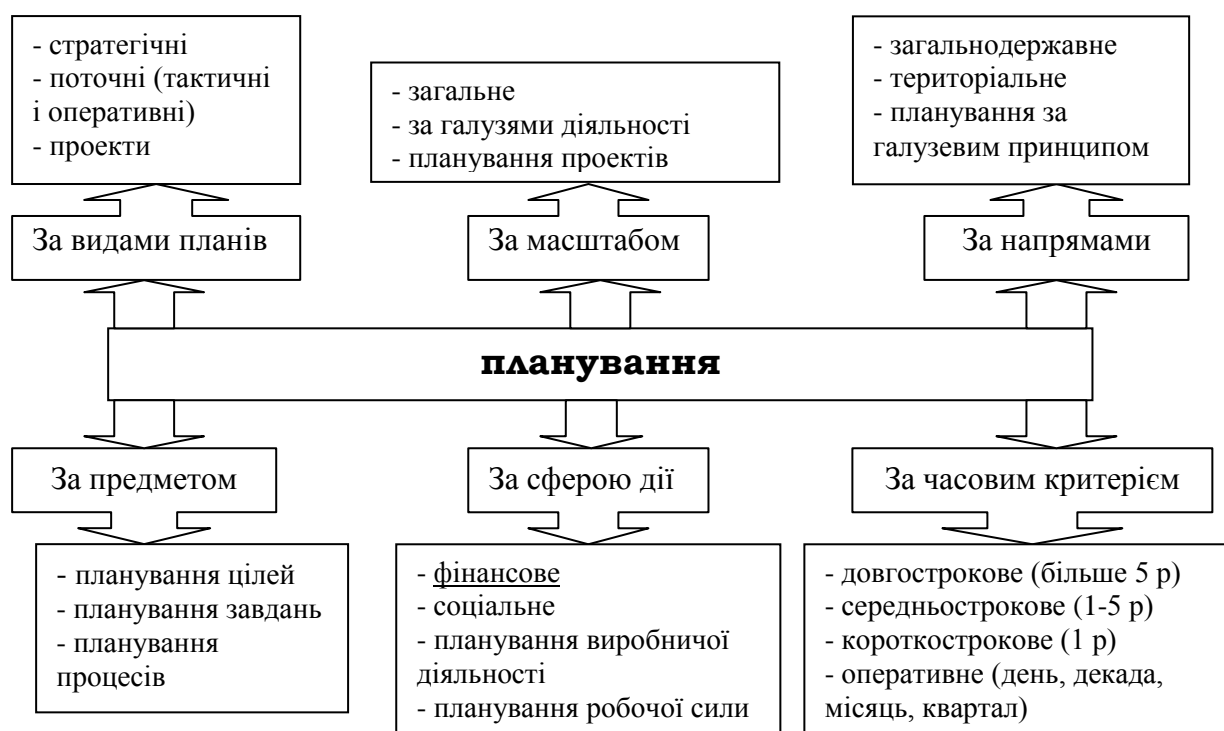
Додаток К.1

Зміст та класифікація планування

У науковій літературі існує велика кількість визначень дефініції "планування", проте їх можна об'єднати у три групи, в яких планування розглядається як:

1. процес визначення цілей і шляхів їхнього досягнення [3, с.6; 16, с.11; 236, с.26; 237, с.7]
2. інструмент управління, засіб організації [84, с.69].
3. форма діяльності, змістом якої є розробка і реалізація планів [8, с.16; 21, с.749]

На рис. У.1 наведено класифікацію планування за різними критеріями.



Примітка. Складено автором на основі інформації [5, с. 31; 8, с. 16; 11, с. 249; 122, с. 58]

Рис. К.1.1. Класифікація планування

З позицій нашого дослідження, нас цікавить саме фінансове планування, суть якого полягає в ув'язці наявних джерел фінансових ресурсів і напрямів їх використання з метою збалансування фінансових можливостей і фінансових потреб. Складовою фінансового планування є бюджетне планування. Слід зауважити, що у бюджетному кодексі не дається безпосереднього визначення даного терміна, що свідчить про недосконалість бюджетного законодавства, а дефініції, наведені у проаналізованій нами літературі можна згрупувати так (табл.К.1.1).

Продовження додатка К.1

Таблиця К.1.1

Групування підходів до визначення терміну "бюджетне планування"

Підходи	Дефініція	Джерело та автор	Критичні нотатки дисертанта
1	2	3	4
<i>бюджетне планування як процес</i>	1.1 науково обґрунтований процес визначення джерел створення і напрямів використання бюджетних ресурсів в економіці держави з метою забезпечення стабільного економічного і соціального розвитку	Куценко Т.Ф. [83, с. 106]	
	1.2 процес складання, розгляду та затвердження бюджету на наступний рік. Охоплює комплекс організаційних заходів та методику розрахунку окремих статей бюджету	Федосов В.М., Опарін В.М., Сафонова Л.Д. [2, с. 833], Огородник С.Я., Суторміна В.М. [42, с. 165], Мочерний С.В. [21, с. 750]	
	1.3 процес формування бюджетів для конкретних об'єктів на нетривалій період (до року) з метою визначення на засадах багатоваріантного аналізу у натуральній чи грошовій формах обсягу видатків і надходжень, оптимізації їхньої структури для досягнення цілей організації з урахуванням наявності певних обмежень і впливу чинників середовища функціонування.	Мельник О.Г. [99, с. 38]	В принципі, дане визначення розкриває сутність бюджетного планування, проте воно аж надто громіздке і запутане як для дефініції.
<i>бюджетне планування як форма діяльності</i>	2.1 як комплекс заходів з визначення доходів і видатків бюджетів на всіх стадіях бюджетного процесу	Василик О.Д. [45, с. 319]	
	2.2 централізований розподіл і перерозподіл ВВП між ланками фінансової системи у процесі складання і виконання бюджету	Деркач М.І., Гордєєва Л.П. [45, с. 319], Куценко Т.Ф. [83, с. 63].	Слід уточнити, що в процесі планування централізований розподіл ВВП не відбувається, а визначаються кількісні параметри об'єкту, напрямів і пропорцій розподілу
	2.3 комплекс організаційно-технічних, методичних і методологічних заходів на таких стадіях бюджетного процесу, як складання, розгляд і затвердження бюджетів для визначення обсягів і джерел формування та напрямів використання бюджетних ресурсів держави з метою забезпечення стабільного соціально-економічного розвитку суспільства.	Положенко Д.В.; Юрій С.І., Стоян В.І. [96, с. 76]	

Продовж. табл. К.1.1

1	2	3	4
бюджетне планування як складова фінансової системи [11, с. 248], інструмент управління	3.1 певний інструмент системи фінансового управління, спрямованого на підвищення ефективності, дієвості та прозорості державного сектору, що здійснюється шляхом встановлення бюджетних цілей не тільки на наступний (плановий) рік, а й на перспективу, зокрема, середньострокову (до трьох років).	Федосов В.М., Опарін В.М., Сафонова Л.Д. [2, с. 148], Огонь Ц.Г. [11, с. 248]	Дійсно, бюджетне планування можна розглядати як інструмент системи фінансового управління, проте необхідно уточнити, що лише встановлення цілей не забезпечує їх реалізацію, до того ж дані цілі мають бути обґрунтовані і визначені шляхи і наслідки їх досягнення.

Найбільш повним визначенням бюджетного планування ми вважаємо визначення, наведене Огонь Ц.Г. [11, с.248]: *бюджетне планування* як підсистема фінансового планування спрямоване на науково обґрунтоване передбачення організації та здійснення руху потоків фінансових ресурсів, визначення відповідних показників розвитку бюджетної політики на відповідний плановий бюджетний рік, а також на середньострокову та довгострокову перспективу з метою забезпечення виконання державних зобов'язань.

Важливо зазначити, що основним завданням бюджетного планування є забезпечення взаємозв'язку і узгодженості між видатками і доходами бюджету у процесі його реалізації, проте на практиці воно практично не виконується.

Проаналізуємо поняття "податкове планування", яке у науковій та економічній літературі розглядається в двох аспектах, залежно від суб'єкта планування, а саме:

1. корпоративне податкове планування, метою якого є оптимізація податкових платежів, максимізація прибутків за рахунок мінімізації податків [98, с.37; 101, с.328; 123, с.18; 233, с.96; 238, с.119; 239, с.41].

2. бюджетно-податкове планування, метою якого є забезпечення потреб бюджету [95, с.73; 123, с.18; 198, с.100-104; 240, с.16-23; 241, с.88; 242, с.7] серед яких найбільш точно визначення наведено у Рєви Т.М. [240, с.16-23] та Скворцова М.М. [241, с.88]: *планування податків* – це вид діяльності, тісно пов'язаний з бюджетним менеджментом, який передбачає визначення сум податків та обов'язкових платежів, які мають бути сплачені до бюджетів різного рівня. Для вирішення проблеми планування доходів бюджету увагу слід зосереджувати саме на цьому підході до планування податків.

Бочарніков В.П., Захаров К.В., Лаба М.С, визначаючи сутність поняття "державного податкового планування" вважають, що воно є сукупністю практичних дій органів влади і управління при виробленні загальної структури доходних статей бюджету на майбутній період [95, с.119].

Додаток К.2

Виведення дефініції поняття "прогнозування доходів бюджету"

Враховуючи, що прогнозування доходів бюджету є одним із видів економічного прогнозування, визначимо сутність поняття "прогнозування".

Більшість дефініцій "**прогнозування**", наведених у науковій фаховій літературі, можна звести до наступного: це науково обґрунтоване, імовірнісне судження про можливий стан об'єкта у майбутньому, про альтернативні шляхи та терміни його здійснення (Глівенко С.В., Соколов М.О., Теліженко О.М. та інші [36, с. 39; 93, с. 335; 96, с. 73; 100, с. 5; 101, с. 304-315; 110, с. 42; 121, с. 45; 140, с. 12; 141, с. 8; 230, с. 456; 243, с. 6; 244, с. 147]).

Дане визначення лягло в основу дефініції поняття "**державне прогнозування**", а саме: це науково обґрунтоване передбачення напрямків розвитку країни, окремих галузей економіки або окремих адміністративно-територіальних одиниць, можливого стану економіки та соціальної сфери в майбутньому, а також альтернативних шляхів і строків досягнення параметрів економічного і соціального розвитку [93, с.65; 102].

Існує і інша дефініція поняття **прогнозування**, що також має право на існування: це процес формування прогнозів на підставі аналізу тенденцій і закономірностей розвитку об'єкта [19, с.91; 100, с.5, 22; 243, с.6].

Щодо визначення **бюджетного прогнозування**, то в опрацьованій нами літературі поняття теж подібні і можуть бути зведені до наступного: *це процес визначення основних показників державного бюджету на майбутню перспективу, передбачення майбутніх надходжень до бюджету та його найважливіших видатків.* [2, с.833; 19, с.91; 83, с.35; 93 с.707; 101, с.360; 229, с.70]. Разом з тим, у Економічній енциклопедії за редакцією Мочерного С.В. [19, с.91] бюджетне прогнозування ототожнюється із "плануванням-прогнозуванням-бюджетуванням", метою якого є посилення контролю за витрачанням бюджетних коштів, а також скорочення або скасування витрат, які не узгоджуються з вимогами соціально-економічного прогресу. Отже, об'єктом бюджетного прогнозування тут є лише видатки бюджету, а доходи залишаються без належної уваги, що, на нашу думку, не є коректним.

Огонь Ц.Г. під науковим передбаченням на середньострокову перспективу розуміє прогнозування [11, с. 334].

Прогноз податкових надходжень, як вважає Ілімжанова З.М. [127, с. 12], є очікуваними сумами податкових надходжень, розрахованих за допомогою кількісних і якісних інструментів та які органічно доповнюють систему соціально-економічних прогнозів розвитку країни.

Додаток Л
Додаток Л.1

Переваги та недоліки основних методів планування та прогнозування.

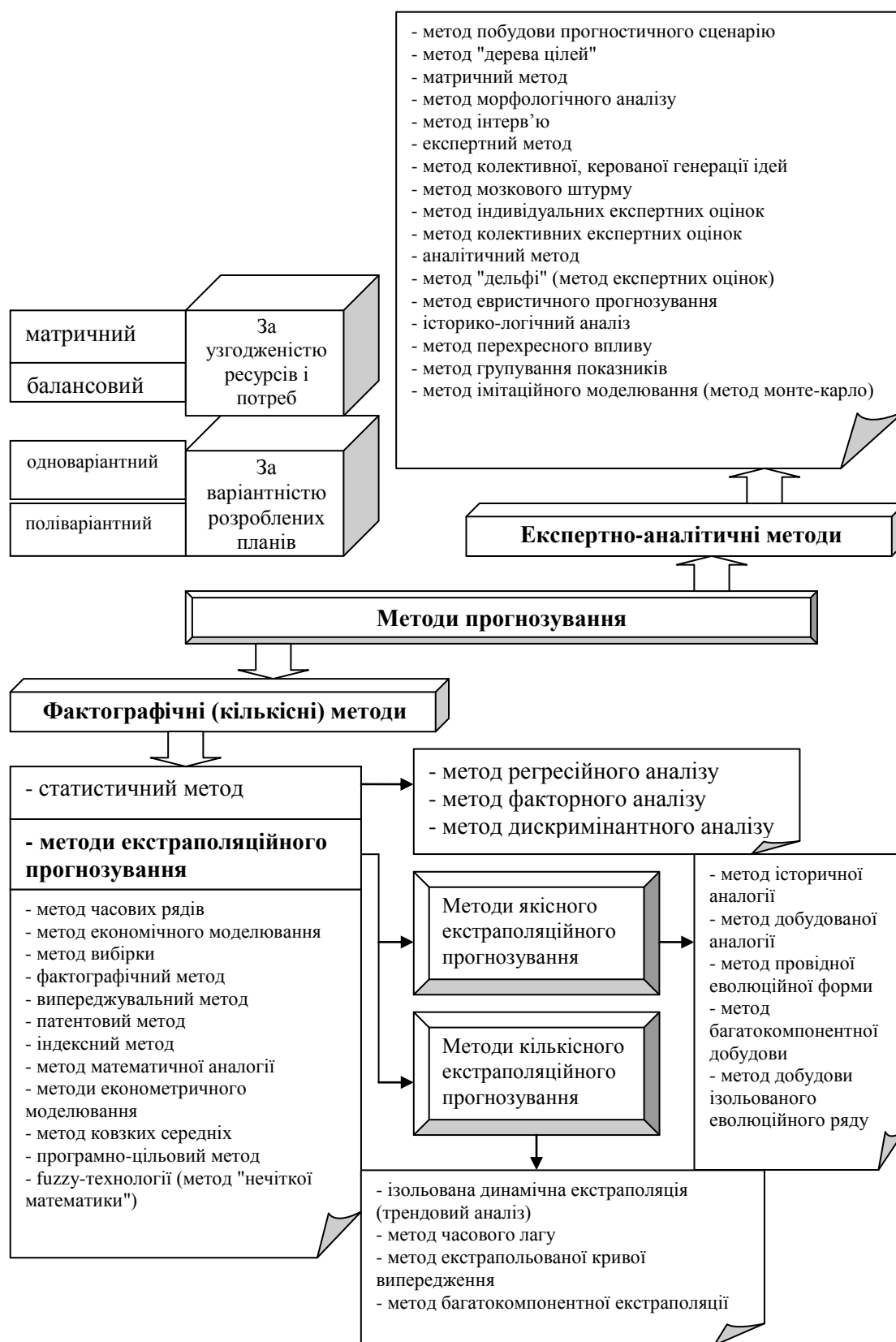
Назва методу прогнозування	Переваги [100, с. 241; 135, с. 95]	Недоліки	Доцільність застосування [100, с. 241]
1	2	3	4
Статистичні методи	Застосовуються при середньостроковому та короткостроковому прогнозуванні	Вимагає значної кількості даних про попередню динаміку показника, що прогнозується чи про динаміку факторів, які на нього впливають. Не дають достовірних результатів при довгостроковому прогнозуванні	
Екстраполяція тренду	Простий та легкий в реалізації Найпростіший метод прогнозування [2, с.739; 149, с. 33]. Не потребує великої кількості ретроспективних даних та може використовуватись при несталості параметрів протягом аналізованого періоду.	- всі фактичні спостереження є результатом закономірності та випадковості, тому виходити тільки з останнього спостереження неправильно - немає можливості оцінити слушність використання середньої характеристики ряду в кожному конкретному випадку - не завжди можна розрахувати інтервал надійності, до якого потрапляє прогнозована величина, і визначити його ймовірність - він не дає змоги врахувати можливості значного збільшення чи зменшення бюджетних доходів, залежних від різних обставин у плановому році, різке зростання чи скорочення виробничих показників, зміни у податковому законодавстві, роботі податкових та інших контролюючих органів тощо, оскільки вважається, що умови попереднього періоду зберігаються незмінними в плановому році	При оперативному прогнозуванні, а за стабільних умов – короткостроковому Застосовують як орієнтир майбутнього розвитку та якщо неможливо використати інші статистичні методи. Тобто цей метод є лише відправною точкою для прогнозування доходів бюджету Даний метод підходить для оцінювання доходів, які є постійними, щороку змінюються на постійну величину чи розвиваються в передбачуваному напрямі
Екстраполяція за середнім абсолютним приростом	Простий та легкий в реалізації		За умови, що загальна тенденція розвитку є лінійною, застосовують як орієнтир майбутнього розвитку та якщо неможливо використати інші статистичні методи
Екстраполяція за середнім темпом зростання	Простий та легкий в реалізації		При умові, що загальна тенденція динамічного ряду характеризується експоненціальною кривою Застосовують як орієнтир майбутнього розвитку та якщо неможливо використати інші статистичні методи
Методи регресії		з отриманням нових даних процедура побудови прогнозу має повторюватися спочатку, обмежений інтервал часу, в якому прогнозується стан системи, враховується лише невизначеність типу імовірність настання події, необхідна наявність великої кількості статистичних даних, неможливо врахувати якісні оцінки факторів, відсутня можливість аргументувати результати прогнозування	Використовують для короткострокового та середньострокового прогнозування, горизонт прогнозування не перевищує двох років при застосуванні кварталних та місячних даних

Продовження додатка Л.1

1	2	3	4
Метод експоненціального згладжування	дає змогу зменшувати вплив випадкових коливань вихідних даних при визначенні тренду; може застосовуватись до довільних нелінійних трендів і при цьому не потребує визначення функціональної форми тренду; здатний враховувати часову цінність інформації і адаптуватися до нових умов формування значень динамічного ряду; дає аналітичні формули для розрахунку прогнозних значень, узгоджені зі згладженим рядом.		
Поліноміальні криві зростання	Використовують при наявності сезонних коливань	Те саме, що й для регресійних методів	можна використовувати для апроксимації (наближення) та прогнозування економічних процесів, у яких майбутній розвиток не залежить від досягнутого рівня
Метод ланцюгових індексів	Використовують при наявності сезонних коливань	Не забезпечують точних результатів розрахунку	
Економетричне моделювання		Складний у застосуванні, результати мають неоднозначне трактування, затратний (висока вартість дослідження, програмне забезпечення), необхідна наявність значного обсягу даних та висококваліфікованих спеціалістів [130, с. 104]	Використовується щодо змінних, що перебувають під впливом циклічних змін
Метод прямого розрахунку	є найнадійнішим та най достовірнішим [2, с.164]	досить трудомісткий, потребує значного інформаційного забезпечення	
Метод на основі застосування фактичної (ефективної) податкової ставки		надійність прогнозу залежить від незмінності умов оподаткування і податкового адміністрування, не враховується рівень податкового боргу.	зручний для прогнозування акцизів та ПДВ, а також при введенні нових податків, по яких ще відсутні дані за попередні роки
Методи прогнозування за допомогою ковзкого середнього	Сприятливий для прогнозування тенденції при нерегулярних або вибіркового характері даних, при наявності сезонної чи циклічної тенденції, або при відсутності часу та ресурсів для застосування складніших методів.	Для більшої точності розрахунків вимагає застосування великої кількості спостережень на певний час. Вимагає наявності мінімально можливих змін значень показників у часі.	Доцільно застосовувати при короткостроковому прогнозуванні. Якщо змінна, яка лежить в основі закономірності коливається, то даний метод може бути непридатним
Експертні методи	Прийнятна при нестабільній ситуації та для довгострокового прогнозування	Працюють лише у випадку, коли необхідно узгодити результати часткових прогнозів між собою; виникають труднощі під час узгодження часткових прогнозів в умовах принципових суперечок експертів і конфліктності предметної ділянки, що властиве для завдань у сфері прогнозування доходів бюджету; існує ризик похибки, зумовленої зацікавленістю експертів у результатах	Доцільно застосовувати при наявності нестабільної ситуації, яку складно описати за допомогою математичних формул. Даний метод дає приблизне оцінювання суми доходів
Багатофакторна регресія	Забезпечує врахування факторів, які мають вплив на об'єкт прогнозування	Необхідно враховувати вплив незалежних між собою факторів, а в Україні більшість факторів, які впливають на надходження податків до бюджету, пов'язані між собою	

Додаток Л.2

Класифікація методів прогнозування



Примітка: складено автором на основі даних [110, с. 92; 130, с. 85; 140, с. 79; 245; 246]

Додаток Л.3
Методи планування та прогнозування, що застосовуються
до доходів бюджету.

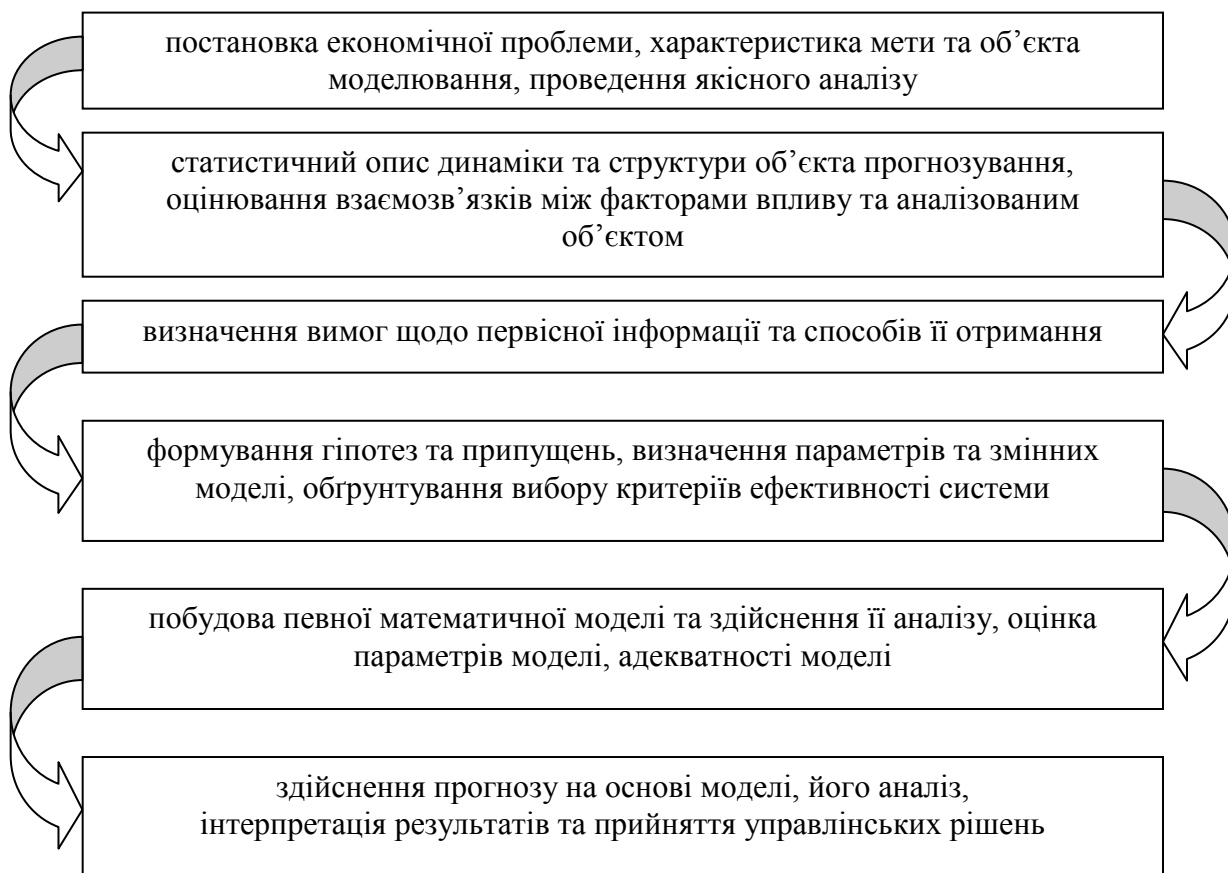
Автор	Підходи та методи, що виділяє	Пояснення
1	2	3
Кущенко Т.Ф. [83, с. 108]:	автоматичний	найпростіший підхід, за якого інформація попереднього року переноситься на плановий період з урахуванням інфляційних процесів у країні
	статистичний	використовуються статистичний аналіз та статистичні методи.
	нульової бази	коли всі позиції мають розраховуватися "з нуля", що дає змогу враховувати реальні потреби та пов'язати їх з можливостями.
Федосов В.М., Опарін В.М., Сафонова Л.Д. [2, с.163, 165]	<i>прямого розрахунку</i>	вважається найнадійнішим та найбільш достовірним, хоча досить трудомістким, проте він фактично використовується на практиці при плануванні доходів бюджету на наступний рік
	<i>нормативний</i>	потребує поєднання його з іншими методами, оскільки встановлені нормативи потребують постійного перегляду і уточнення
	<i>аналітичний</i>	
	<i>екстраполяції</i>	ґрунтується на визначенні бюджетних показників на основі встановлення стійкої динаміки їх розвитку
Огонь Ц.Г. [11, с. 266]	балансовий	дані методи можна вважати основними при прогнозуванні доходів бюджету, проте разом з ними важливо використовувати і економіко-статистичні та економетричні методи (екстраполяція, кореляційно-регресійні моделі тощо)
	нормативний	
	комплексний	
МВФ [83, с. 76]	підхід, в основу якого покладено прогнозні, в основному економетричні моделі	Переваги: завдяки цим моделям можна враховувати загальну взаємозалежність податкової системи та макроекономічного розвитку, й моделювати вплив різних рішень, що приймаються щодо податків та бюджету, на економіку та бюджет в цілому. Недоліки: такі методи є досить складними та потребують значних витрат ресурсів та аналізу великих масивів інформації.
	підхід, що ґрунтується на фактичних податкових ставках	Переваги: простота, що зумовлює його широке використання в практиці податкового прогнозування в багатьох країнах. Недоліки: для достовірності отриманих прогнозів необхідна: незмінна структура бази оподаткування; незмінна податкова система; незмінний показник виконання вимог податкового законодавства, що в умовах України є значним ризиком.
	підхід, що ґрунтується на еластичності податкових надходжень	
	прагматичний підхід	в його основі – вибір методів для конкретного випадку

Продовження додатка Л.3

1	2	3
країни ОЕСР [2, с. 740]	деталізоване моделювання	це основні методи прогнозування бюджетних надходжень з окремих податків (<i>знову ж таки лише податків – примітка автора</i>)
	застосування фактичної податкової ставки	
	визначення еластичності	
Азаров М.Я. та Ярошенко Ф.О. [93, с. 489]	метод еластичності	
	метод ефективної податкової ставки	[93, с.489; 95, с.172] при ньому ефективну податкову ставку розраховують шляхом ділення суми податку, зібраного у попередньому періоді, на показник бази оподаткування. При цьому не враховується виявлений та непогашений податковий борг, а при прогнозуванні не враховується сума боргу, що буде сплачена у наступному періоді та яка знову виникне, що є суттєвим упущенням даної моделі. Тому даний метод не дає достатньо точних розрахунків, так як на сьогодні важко здійснити оцінку потенційної податкової бази надходжень
	метод, що базується на показниках податкових декларацій	при ньому дані податкових декларацій використовують для розробки прогнозів надходжень на мікрорівні, які потім агрегують. Проте на практиці при співставленні інформації існує невідповідність між даними, які агрегуються на мікрорівні та тими, які доводяться до центральних органів влади, про що зокрема зазначає Міністерство фінансів

Додаток Л.4

Етапи економіко-математичної моделювання

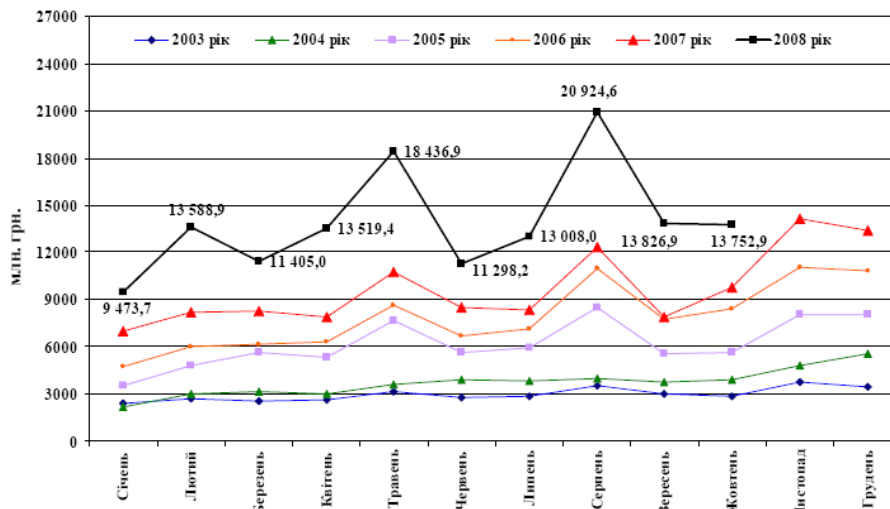


Примітка:

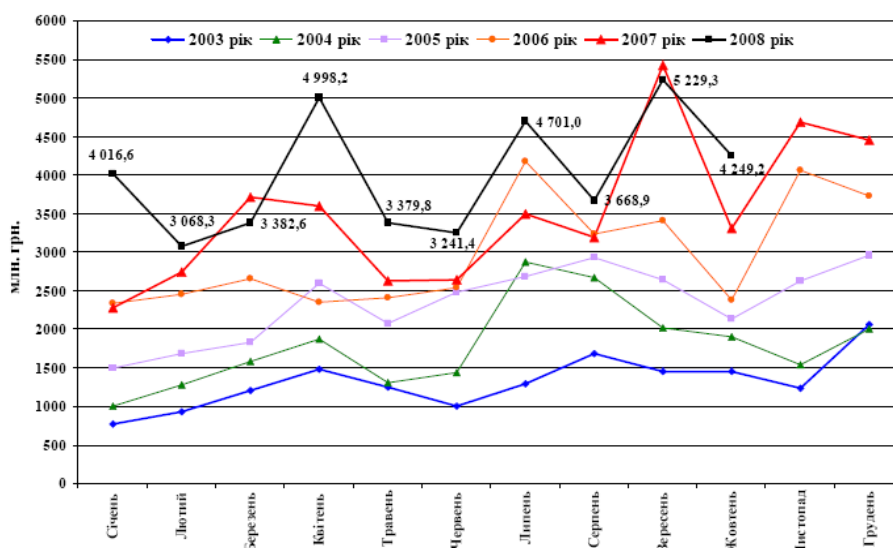
Складено автором на основі даних [83, с. 68; 93, с. 337, 707; 100, с. 113; 123, с. 63; 137, с. 66-68; 140, с. 196; 141, с. 6; 142, с. 37; 143, с. 68]

Додаток М

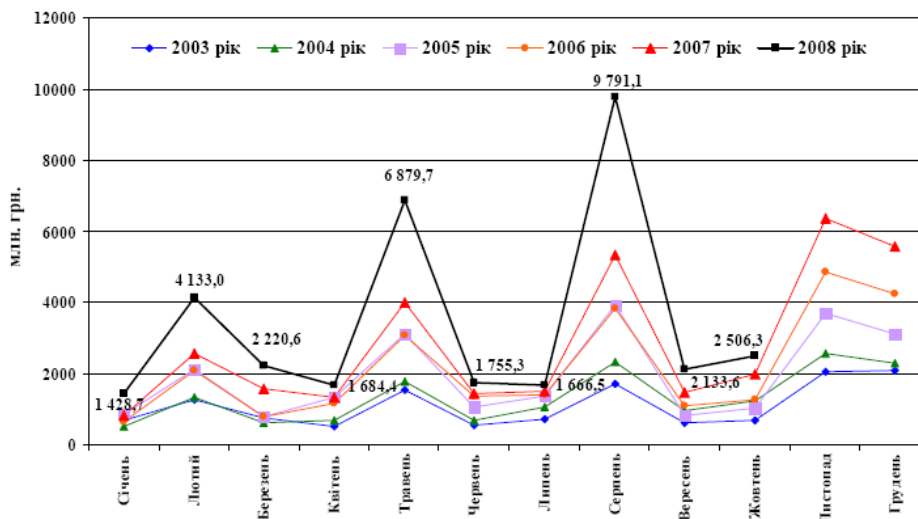
Динаміка щомісячних податкових надходжень державного бюджету в 2003 – 2008 роках



Динаміка щомісячних неподаткових надходжень державного бюджету в 2003 – 2008 роках

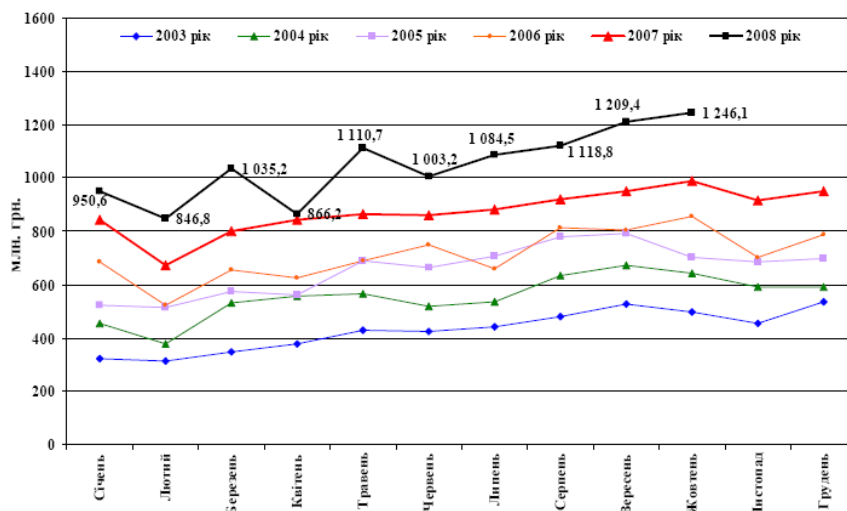


Динаміка щомісячних надходжень податку на прибуток до державного бюджету в 2003 – 2008 роках

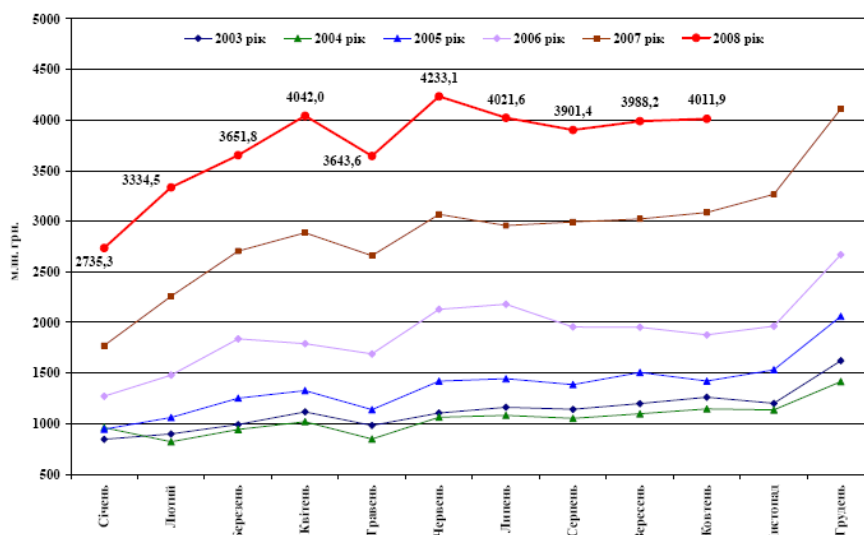


Продовження додатка М

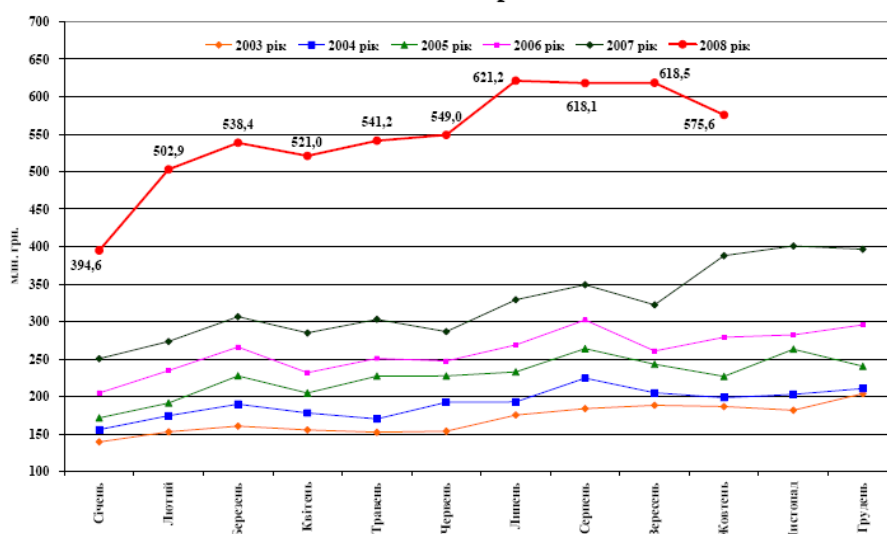
Динаміка щомісячних надходжень акцизного збору до державного бюджету в 2003 – 2008 роках



Динаміка щомісячних надходжень податку з доходів фізичних осіб до місцевих бюджетів у 2003 – 2008 роках



Динаміка щомісячних надходжень плати за землю в 2003 – 2008 роках



Примітка: інформація з [134, с. 5-8,12,13]

Додаток Н
Апробація математичних методів до прогнозування доходів бюджету і ВВП
Додаток Н.1

Застосування методу еластичності для прогнозування доходів бюджету
(математичні розрахунки)

Еластичність доходів бюджету від ВВП у році t (E_t) визначається за формулою (Н.1.1):

$$E_{ПН(ВВП)_t} = \frac{\Delta D_t}{D_t} \div \frac{\Delta ВВП_t}{ВВП_t}, \quad (Н.1.1)$$

де ΔD_t - приріст податкових надходжень до бюджету у році t до попереднього року $t-1$;

D_t - податкові надходження до бюджету у році t ; $\Delta ВВП_t$ - приріст ВВП у році t до попереднього року $t-1$; $ВВП_t$ - обсяг ВВП у році t .

Шляхом перетворення з формули (Н.1.1) отримуємо наступну залежність:

$$D_t = \frac{D_{t-1}}{1 - E_t \cdot \frac{\Delta ВВП_t}{ВВП_t}}, \quad (Н.1.2)$$

На основі показника еластичності певного податку E_i та прогнозу темпів зростання бази оподаткування $T_{зр(БО)}$ (ВВП) розрахуємо прогнозний обсяг податкових надходжень $ПН_i$:

$$ПН_i = E_i \cdot T_{зр(БО)} \quad (Н.1.3)$$

У табл. Н.1.1 наведено пошаговий розрахунок еластичності окремих статей доходів зведеного бюджету.

Таблиця Н.1.1

Розрахунок еластичності статей доходів зведеного бюджету.

	Роки								
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
	Млрд. грн.	Млрд. грн.	Млрд. грн.	Млрд. грн.	Млрд. грн.	Млрд. грн.	Млрд. грн.	Млрд. грн.	Млрд. грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Податкові надходження	25,13	31,32	36,72	45,39	54,32	63,16	98,07	125,74	161,26
ПДФО	4,43	6,37	8,77	10,82	13,52	13,21	17,33	22,79	34,78
ППП	6,35	7,69	8,28	9,39	13,24	16,16	23,46	26,17	34,41
Плата за землю	1,09	1,38	1,62	1,81	2,03	2,29	2,72	3,12	3,89
ПДВ	8,41	9,44	10,35	13,47	12,60	16,73	33,80	50,40	59,38
Акцизний збір	1,79	2,24	2,65	4,10	5,25	6,70	7,94	8,61	10,54
Неподаткові надходження	3,40	12,65	16,43	14,70	18,23	24,57	31,78	40,55	48,55
Інші надходження	4,35	5,15	1,79	1,87	2,74	3,80	4,34	5,52	10,13
РАЗОМ	32,88	49,12	54,93	61,95	75,29	91,53	134,18	171,81	219,94
ВВП	130,44	170,07	204,19	225,81	267,34	345,10	424,74	535,90	712,95
Приріст до попереднього року, млрд. грн.									
Податкові надходження		6,19	5,40	8,67	8,93	8,84	34,91	27,68	35,52
ПДФО		1,94	2,40	2,05	2,70	-0,31	4,12	5,47	11,99
ППП		1,34	0,59	1,11	3,85	2,92	7,30	2,71	8,24
Плата за землю		0,29	0,24	0,19	0,23	0,26	0,43	0,40	0,77
ПДВ		1,03	0,91	3,12	-0,87	4,14	17,07	16,59	8,98
Акцизний збір		0,45	0,42	1,44	1,15	1,46	1,24	0,67	1,93
Неподаткові надходження		9,25	3,78	-1,73	3,53	6,34	7,21	8,77	8,00
Інші надходження		0,80	-3,36	0,08	0,87	1,06	0,54	1,18	4,61
РАЗОМ		16,24	5,82	7,02	13,33	16,24	42,65	37,63	48,13

Продовження табл. Н.1.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ВВП		39,63	34,12	21,62	41,53	77,76	79,64	111,16	177,05
Коефіцієнти еластичності доходів зведеного бюджету									
<i>Податкові надходження</i>		<i>0,85</i>	<i>0,88</i>	<i>2,00</i>	<i>1,06</i>	<i>0,62</i>	<i>1,90</i>	<i>1,06</i>	<i>0,89</i>
<i>ПДФО</i>		<i>1,31</i>	<i>1,64</i>	<i>1,98</i>	<i>1,28</i>	<i>-0,10</i>	<i>1,27</i>	<i>1,16</i>	<i>1,39</i>
<i>ППП</i>		<i>0,75</i>	<i>0,43</i>	<i>1,23</i>	<i>1,87</i>	<i>0,80</i>	<i>1,66</i>	<i>0,50</i>	<i>0,96</i>
<i>Плата за землю</i>		<i>0,89</i>	<i>0,90</i>	<i>1,09</i>	<i>0,72</i>	<i>0,50</i>	<i>0,84</i>	<i>0,62</i>	<i>0,80</i>
<i>ПДВ</i>		<i>0,47</i>	<i>0,53</i>	<i>2,42</i>	<i>-0,45</i>	<i>1,10</i>	<i>2,69</i>	<i>1,59</i>	<i>0,61</i>
<i>Акцизний збір</i>		<i>0,87</i>	<i>0,94</i>	<i>3,68</i>	<i>1,41</i>	<i>0,96</i>	<i>0,83</i>	<i>0,37</i>	<i>0,74</i>
<i>Неподаткові надходження</i>		<i>3,14</i>	<i>1,38</i>	<i>-1,23</i>	<i>1,25</i>	<i>1,15</i>	<i>1,21</i>	<i>1,04</i>	<i>0,66</i>
<i>Інші надходження</i>		<i>0,67</i>	<i>-11,23</i>	<i>0,45</i>	<i>2,04</i>	<i>1,24</i>	<i>0,66</i>	<i>1,03</i>	<i>1,83</i>
РАЗОМ		1,42	0,63	1,18	1,14	0,79	1,70	1,06	0,88

Примітка: складено та розраховано автором на основі звітних даних МФУ за 1999-2007 роки

Підставивши у формулу (Н.1.2) значення коефіцієнта еластичності ПДФО за 2005 та очікуваний розмір ВВП у 2006 році (плановий) визначимо очікувану у 2007 році суму ПДФО.

$$D_t = \frac{D_{t-1}}{1 - E_t \cdot \frac{\Delta VVP_t}{VVP_t}} = \frac{17,33}{1 - 1,27 \cdot \frac{512,5 - 424,74}{512,5}} = 22,12 \text{ млрд. грн.}$$

Аналогічно розрахуємо очікувані надходження від інших податків у 2006 та 2007 роках та порівнюємо їх із фактичними даними (табл. Н.1.2)

Таблиця Н.1.2

Відповідність сум доходів розрахованих на основі коефіцієнта еластичності фактичним надходженням, млрд. грн.

2006 рік					
Доходи	Розрахункові показники на основі еластичності	План на 2006 р	Фактично надійшло у 2006 р	відхилення планових показників від розрахункових	відхилення фактичних показників від розрахункових
<i>Податкові надходження</i>	<i>145,29</i>	<i>122,09</i>	<i>125,74</i>	<i>-23,20</i>	<i>-19,55</i>
<i>ПДФО</i>	<i>22,12</i>	<i>22,39</i>	<i>22,79</i>	<i>0,27</i>	<i>0,67</i>
<i>ППП</i>	<i>32,77</i>	<i>26,32</i>	<i>26,17</i>	<i>-6,45</i>	<i>-6,60</i>
<i>Плата за землю</i>	<i>3,17</i>	<i>3,048</i>	<i>3,12</i>	<i>-0,13</i>	<i>-0,05</i>
<i>ПДВ</i>	<i>62,73</i>	<i>44,96</i>	<i>50,40</i>	<i>-17,77</i>	<i>-12,34</i>
<i>Акцизний збір</i>	<i>9,26</i>	<i>10,53</i>	<i>8,61</i>	<i>1,27</i>	<i>-0,65</i>
<i>Неподаткові надходження</i>	<i>40,08</i>	<i>39,79</i>	<i>40,55</i>	<i>-0,29</i>	<i>0,47</i>
<i>Інші надходження</i>	<i>4,90</i>	<i>7,09</i>	<i>5,52</i>	<i>2,19</i>	<i>0,62</i>
РАЗОМ	189,07	168,97	171,81	-20,10	-17,26
ВВП		512,5	535,90		
2007 рік					
Доходи	Розрахункові показники на основі еластичності	План на 2007 р	Фактично надійшло у 2007 р	відхилення планових показників від розрахункових	відхилення фактичних показників від розрахункових
<i>Податкові надходження</i>	<i>164,98</i>	<i>158,77</i>	<i>161,26</i>	<i>-6,21</i>	<i>-3,72</i>
<i>ПДФО</i>	<i>30,76</i>	<i>33,36</i>	<i>34,78</i>	<i>2,60</i>	<i>4,02</i>
<i>ППП</i>	<i>29,47</i>	<i>29</i>	<i>34,41</i>	<i>-0,47</i>	<i>4,94</i>
<i>Плата за землю</i>	<i>3,63</i>	<i>3,67</i>	<i>3,89</i>	<i>0,04</i>	<i>0,26</i>
<i>ПДВ</i>	<i>78,22</i>	<i>65,12</i>	<i>59,38</i>	<i>-13,10</i>	<i>-18,84</i>
<i>Акцизний збір</i>	<i>9,39</i>	<i>10,39</i>	<i>10,54</i>	<i>1,00</i>	<i>1,15</i>
<i>Неподаткові надходження</i>	<i>52,91</i>	<i>48,33</i>	<i>48,55</i>	<i>-4,58</i>	<i>-4,36</i>
<i>Інші надходження</i>	<i>7,18</i>	<i>10,49</i>	<i>10,13</i>	<i>3,31</i>	<i>2,95</i>
РАЗОМ	225,07	217,59	219,94	-7,48	-5,13
ВВП		690,7	712,95	-2,77	-2,08

Додаток Н.2

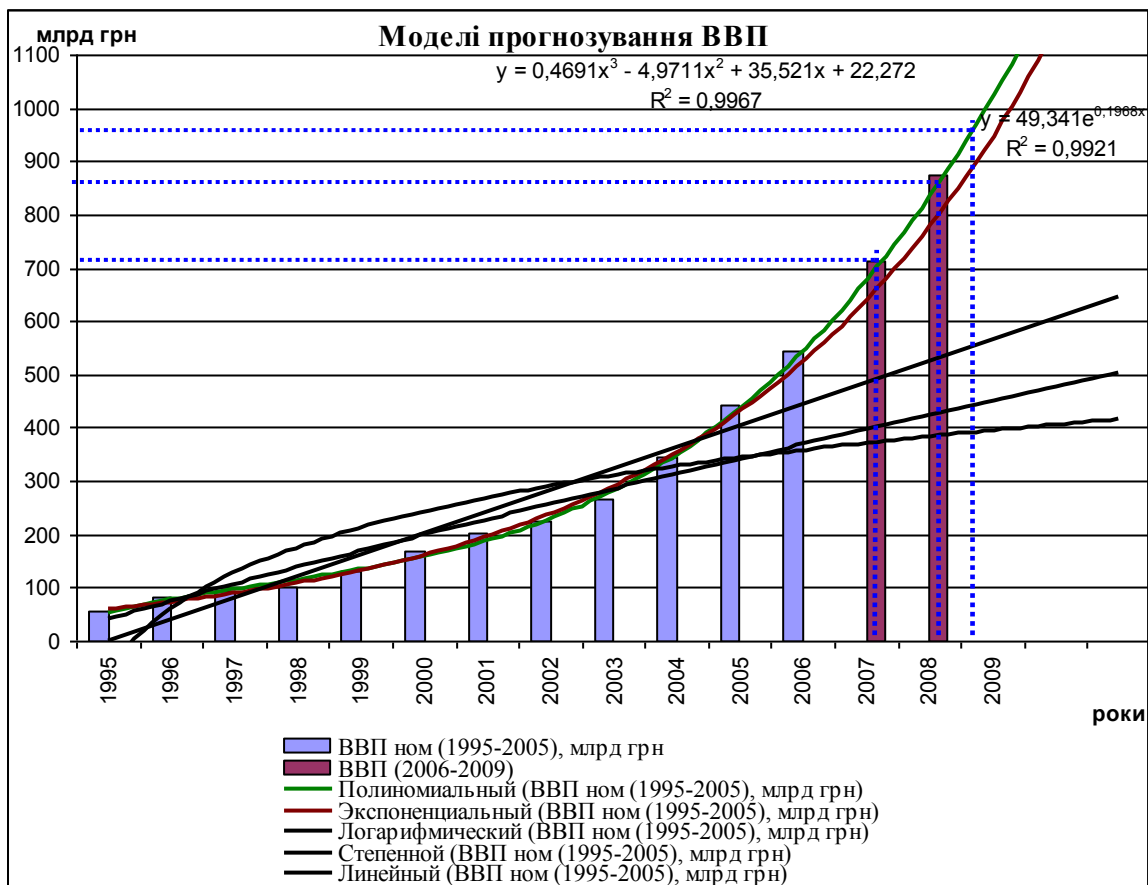
Розрахунок ланцюгових індексів та прогнозу на їх базі для бюджету
Вінницької області, млн. грн.

Рік	2004											
Місяць	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Фактичні щомісячні надходження	28,8	26,2	30,3	28,1	27	32,1	31,7	32,4	36,5	34,8	35,5	14,6
індекси		0,91	1,16	0,93	0,96	1,19	0,99	1,02	1,13	0,95	1,02	0,41
середні індекси	1,72	0,98	1,19	0,92	1,01	1,18	0,94	1,07	1,09	0,95	1,06	0,96
Рік	2005											
Місяць	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Фактичні щомісячні надходження	33,8	31,8	36,9	34,8	33,7	41,9	37,8	41,9	45,6	43,4	48,4	57,4
індекси	2,32	0,94	1,16	0,94	0,97	1,24	0,90	1,11	1,09	0,95	1,12	1,19
<i>Прогнозні показники щомісячних надходжень</i>	<i>49,4</i>	<i>25,7</i>	<i>36,2</i>	<i>25,7</i>	<i>27,2</i>	<i>37,9</i>	<i>29,6</i>	<i>34,8</i>	<i>39,7</i>	<i>33,1</i>	<i>37,8</i>	<i>14,0</i>
Рік	2006											
Місяць	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Фактичні щомісячні надходження	39,5	43,1	54,4	47,7	52	58,1	53,3	58,1	60,8	57,8	61,1	78,6
індекси	0,69	1,09	1,26	0,88	1,09	1,12	0,92	1,09	1,05	0,95	1,06	1,29
<i>Прогнозні показники щомісячних надходжень</i>	<i>67,8</i>	<i>42,3</i>	<i>64,9</i>	<i>43,7</i>	<i>52,3</i>	<i>68,7</i>	<i>49,9</i>	<i>62,4</i>	<i>66,1</i>	<i>55,0</i>	<i>65,0</i>	<i>75,6</i>
Рік	2007											
Місяць	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Фактичні щомісячні надходження	52,1	64	71,2	66,5	71,2	82,1						
індекси	0,66											
<i>Прогнозні показники щомісячних надходжень на 2007</i>	<i>67,7</i>	<i>42,3</i>	<i>64,9</i>	<i>43,7</i>	<i>52,3</i>	<i>68,7</i>	<i>49,9</i>	<i>62,4</i>	<i>66,1</i>	<i>55,0</i>	<i>65,0</i>	<i>75,6</i>

Примітка. складено автором на основі звітних даних ДПА у Вінницькій області за 2004-2007 роки

Додаток Н.3

Прогнозування ВВП на основі трендових рівнянь



Примітка. Побудовано автором на основі звітних даних МФУ, Мінекономіки, Рахункової палата України, ДКСУ.

Додаток П

Розрахунок нормативу доходів бюджету (частка у ВВП) та структуризація основних статей доходів бюджету відповідно до цього нормативу.

Для здійснення безпосередніх розрахунків ми використали програмне забезпечення MS Excel "Пошук рішення" і визначили структуру основних статей доходів бюджету у ВВП для різних значень централізації доходів бюджету у ВВП, встановивши обмеження для максимальних і мінімальних значень статей, визначених на основі статистичних даних за 1999-2007 роки. Так, у табл. П.1 наведено питому вагу доходів зведеного бюджету України у 1999-2007 роках, а також визначено максимальне, мінімальне та середнє значення для кожного джерела за аналізовані роки.

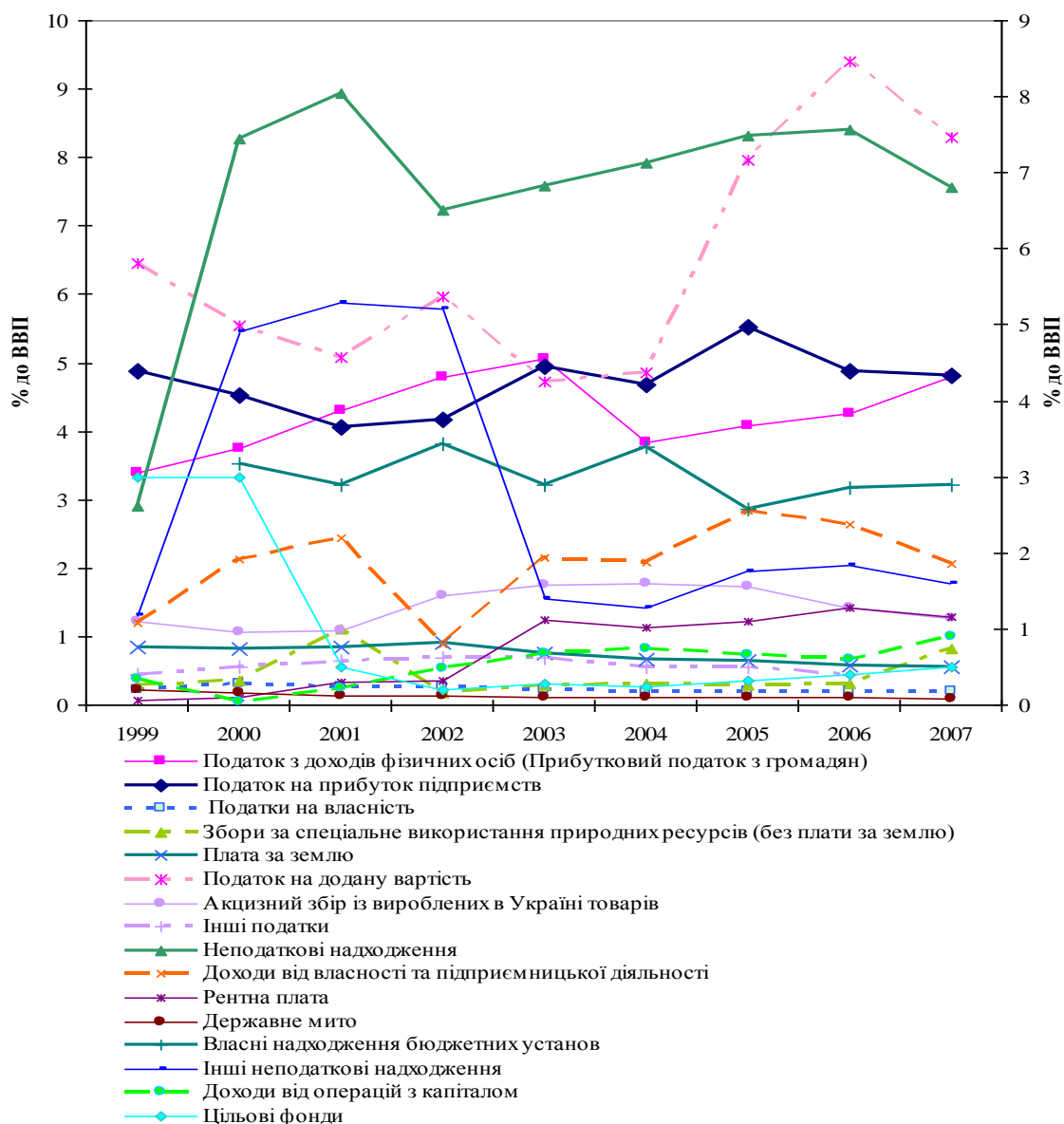
Таблиця П.1

Співвідношення статей доходів бюджету і ВВП у 1999-2007 роках, %

ДОХОДИ	% до ВВП									Max	Avg	Min
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007			
Податкові надходження	19,3	18,4	17,9	20,1	20,3	18,3	23,1	23,5	22,6	23,5	20,4	18,0
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	8,27	8,28	8,35	8,96	10,0	8,51	9,60	9,14	9,70	10,0	8,98	8,27
ПДФО (Прибутковий податок з громадян)	3,40	3,75	4,30	4,79	5,06	3,83	4,08	4,25	4,88	5,06	4,26	3,40
Податок на прибуток підприємств	4,87	4,53	4,06	4,16	4,95	4,68	5,52	4,88	4,83	5,52	4,72	4,06
Податки на власність	0,23	0,31	0,27	0,26	0,22	0,19	0,20	0,20	0,19	0,31	0,23	0,19
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	0,23	0,31	0,27	0,26	0,22	0,19	0,20	0,20	0,19	0,31	0,23	0,19
Збори за спеціальне використання природних ресурсів (без плати за землю)	0,28	0,36	1,11	0,17	0,28	0,32	0,30	0,30	0,83	1,11	0,44	0,17
Плата за землю	0,84	0,81	0,00	0,91	0,76	0,66	0,64	0,58	0,55	0,91	0,64	0,00
Внутрішні податки на товари та послуги	8,25	7,20	0,00	0,00	6,94	6,59	10,2	11,4	10,1	11,4	6,74	0,00
Податок на додану вартість	6,45	5,55	5,07	5,97	4,71	4,85	7,96	9,40	8,33	9,40	6,48	4,71
ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	5,50	3,80	3,20	3,00	5,03	4,84	5,60	5,72	5,13	5,72	4,65	3,00
ПДВ із ввезених на територію України товарів	1,00	1,70	1,90	3,10	3,54	3,48	5,42	5,95	5,85	5,95	3,55	1,00
Акцизний збір із вироблених в Україні товарів	1,21	1,06	1,08	1,60	1,74	1,77	1,73	1,41	1,27	1,77	1,43	1,06
Акцизний збір із ввезених на територію України товарів	0,16	0,26	0,22	0,22	0,22	0,18	0,14	0,20	0,21	0,26	0,20	0,14
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	0,95	0,92	0,95	1,05	1,42	1,47	1,58	1,38	1,41	1,58	1,24	0,92
Ввізне мито	0,65	0,82	-	0,95	1,12	1,16	1,41	1,30	1,34	1,41	1,10	0,65
Вивізне мито	0,00	0,00	-	-	0,14	0,20	0,12	0,05	0,04	0,20	0,08	0,00
Інші податки	0,45	0,55	0,63	0,70	0,68	0,56	0,56	0,45	0,40	0,70	0,55	0,40
Місцеві податки і збори	0,34	0,29	-	-	0,22	0,16	0,14	0,12	0,10	0,34	0,20	0,10
Єдиний податок для суб'єктів малого під-ва	0,06	0,15	-	-	0,33	0,30	0,32	0,25	0,22	0,33	0,23	0,06
Неподаткові надходження	2,61	7,44	8,05	6,51	6,82	7,12	7,48	7,57	6,81	8,05	6,71	2,61
Доходи від власності та підприємницької д-ті	1,08	1,91	2,19	0,80	1,93	1,87	2,56	2,37	1,85	2,56	1,84	0,80
Частина прибутку (доходу) державних підприємств, що вилучається до бюджету	-	-	-	-	0,24	0,18	1,04	0,61	0,19	1,04	0,45	0,18
Надходження від перевищення валових доходів над видатками Національного банку України	0,19	0,29	-	-	0,22	0,38	0,22	0,24	0,26	0,38	0,26	0,19
Рентна плата	0,06	0,10	0,30	0,32	1,13	1,01	1,10	1,27	1,17	1,27	0,72	0,06
Інші надходження	-	-	-	-	0,20	0,16	0,13	0,17	0,15	0,20	0,16	0,13
Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу	0,25	0,52	-	-	0,48	0,49	0,48	0,44	0,42	0,52	0,44	0,25
Державне мито	0,20	0,16	0,12	0,12	0,10	0,10	0,10	0,09	0,08	0,20	0,12	0,08
Митні збори	-	0,21	-	0,21	0,23	0,22	0,21	0,19	0,15	0,23	0,20	0,15
Інші неподаткові надходження	1,17	4,90	5,29	5,20	1,40	1,27	1,76	1,83	1,60	5,29	2,71	1,17
Додаткові збори на виплату пенсій	-	0,60	0,60	0,70	0,69	0,75	0,85	0,91	0,86	0,91	0,75	0,60
Власні надходження бюджетних установ	-	3,17	2,90	3,43	2,90	3,39	2,58	2,85	2,94	3,43	3,02	2,58
Доходи від операцій з капіталом	0,33	0,04	0,22	0,49	0,67	0,73	0,66	0,60	0,75	0,75	0,52	0,04
Надходження від продажу основного капіталу	0,02	0,03	-	-	0,28	0,33	0,27	0,29	0,25	0,33	0,21	0,02
Надходження від реалізації держзапасів товарів	0,31	-	-	-	0,25	0,21	0,13	0,07	0,20	0,31	0,19	0,07
Надходження від продажу землі і нематеріальних активів	0,01	0,00	-	-	0,13	0,20	0,25	0,24	0,44	0,44	0,18	0,00
Офіційні трансферти від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	0,00	-	-	-	0,08	0,12	0,04	0,03	0,01	0,12	0,05	0,00
Цільові фонди	3,00	2,99	0,50	0,20	0,28	0,24	0,32	0,40	0,51	3,00	0,94	0,20
Разом доходів бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів)	25,2	28,9	26,9	27,4	28,2	26,5	31,6	32,1	30,8	32,1	28,6	25,2

Примітка: розраховано автором на основі звітних даних МФУ, Мінекономіки, ДКСУ

Продовження додатка П



Примітка: побудовано автором на основі даних табл. П.1 та звітних даних МФУ

Рис. П.1 Динаміка питомих часток окремих джерел доходів бюджету у ВВП

Ми проаналізували два варіанти. Перший – структуризація доходів бюджету за бюджетною класифікацією (податкові, неподаткові платежі, доходи від операцій з капіталом тощо), другий – структуризація за бюджетоутворюючими статтями доходів (ПДФО, ППП, ПДВ, основні статті неподаткових платежів тощо).

Для першого варіанту ми ввели змінні:

У – сукупні доходи бюджету (% до ВВП),

X1 – податкові надходження до бюджету, % до ВВП;

X2 – неподаткові надходження до бюджету, % до ВВП

X3 – доходи від операцій з капіталом, % до ВВП

X4 – офіційні трансферти від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій, % до ВВП

X5 – цільові фонди

$U = X1 + X2 + X3 + X4 + X5$

Обмеження: $X1, \dots, Xn \geq 0$, $n = (1, 5)$

$23,5 \geq X1 \geq 18,0$; $8,0 \geq X2 \geq 2,6$; $0,7 \geq X3$; $0,1 \geq X4$; $1,0 \geq X5 \geq 0,1$

На основі даних табл. П.1 було створено вихідну таблицю П.2 обмежень максимальних та мінімальних значень, до якої також внесено отримані результати ітерацій.

Продовження додатка П

Таблиця П.2

Структуризація доходів бюджету для різних рівнів централізації ВВП у бюджеті.

У	обмеження		результат ітерацій										
	max	min	max = 33,4	32,0	31,0	30,0	29,0	28,0	27,0	26,0	25,0	24,0	min = 20,8
X1	23,5	18,0	23,5	22,8	22,3	22,0	21,8	21,6	20,3	19,8	20,1	19,6	18,0
X2	8,0	2,6	8,0	7,4	6,9	6,6	6,4	6,1	4,9	4,4	4,7	4,2	2,6
X3	0,7	0,0	0,7	0,7	0,7	0,5	0,3	0,0	0,7	0,7	0,0	0,0	0,0
X4	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0
X5	1,0	0,2	1,0	1,0	1,0	0,7	0,5	0,3	1,0	1,0	0,2	0,2	0,2

Обмеження для кожного з варіантів вводились у наступну форму:

Для другого варіанту ми ввели окрім попередніх умовних позначень статей доходів, ще й наступні:

K1 – ПДФО, % до ВВП

K2 – ППП, % до ВВП

K3 – плата за землю, % до ВВП

K4 – ПДВ, % до ВВП

K5 – АЗ, % до ВВП

K6 – інші податки, % до ВВП

$K1+K2+K3+K4+K5+K6=X1$

P1 – Доходи від власності та підприємницької діяльності, % до ВВП

P2 – Рентна плата, % до ВВП

P3 – Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційного та побічного продажу, % до ВВП

P4 – Інші неподаткові надходження, % до ВВП

P5 – Власні надходження бюджетних установ, % до ВВП

$P1+P2+P3+P4+P5=X2$

Обмеження щодо неподаткових платежів на рівні 6% ВВП зумовлено необхідністю скорочення в майбутньому їх частки в бюджеті.

Результати розрахунків наведені в табл. П.3.

Таблиця П.3

Постатейна структуризація доходів бюджету для різних рівнів централізації ВВП у бюджеті.

У	обмеження		Результат ітерацій								
	max	min	23,08	29	30	31	32	33	34	35	35,85
X1	26,0	17,98	17,98	21,32	22,15	23,00	23,82	24,62	25,42	25,64	26,00
K1	5,06	3,40	3,40	3,94	4,07	4,22	4,40	4,60	4,80	4,82	4,91
K2	5,52	4,06	4,06	4,59	4,73	4,88	5,06	5,26	5,46	5,32	5,37
K3	0,91	0,00	0,00	0,54	0,67	0,82	0,91	0,91	0,91	0,71	0,76
K4	9,40	4,71	7,37	8,02	8,22	8,37	8,55	8,75	8,95	9,20	9,25
K5	2,00	1,20	1,20	1,74	1,87	2,00	2,00	2,00	2,00	1,80	1,85
K6			1,96	2,50	2,58	2,72	2,90	3,10	3,30	3,80	3,85
X2	6,05	2,61	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00
P1	2,56	0,80	0,80	1,02	1,02	1,02	1,02	1,02	1,02	0,80	0,84
P2	1,27	0,06	0,06	0,29	0,29	0,29	0,29	0,29	0,29	0,06	0,10
P3	0,52	0,25	0,25	0,48	0,48	0,48	0,48	0,48	0,48	0,25	0,29
P4	5,29	1,17	1,17	1,40	1,40	1,40	1,40	1,40	1,40	2,10	2,16
P5	3,43	2,58	2,58	2,81	2,81	2,81	2,81	2,81	2,81	2,58	2,62
X3	0,75	0,04	0,04	0,70	0,73	0,73	0,73	0,73	0,73	0,64	0,73
X4	0,12	0,00	0,00	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,12	0,03	0,12
X5	3,00	0,20	0,20	0,86	1,00	1,14	1,32	1,52	1,72	2,90	3,00

Продовження додатка П

Звіт по результатам від застосування програми "Пошук рішення" для максимального та мінімального значення варіанту 2 наведено в таблицях П.4 та П.5

Таблиця П.4

Пошук максимального варіанту

Microsoft Excel 11.0 Отчет по пределам

Ячейка	Целевое Имя	Значение				
\$G\$3	Доходи бюджету, % до ВВП	35,85				
Изменяемое			Нижний	Целевой	Верхний	Целевой
Ячейка	Имя	Значение	предел	результат	предел	результат
\$F\$2	Податкові надходження	26,00	26,00	35,85	26,00	35,85
\$F\$3	Податок з доходів фізичних осіб	4,91	4,91	35,85	4,91	35,85
\$F\$4	Податок на прибуток підприємств	5,37	5,37	35,85	5,37	35,85
\$F\$5	Плата за землю	0,76	0,76	35,85	0,76	35,85
\$F\$6	Податок на додану вартість	9,25	9,25	35,85	9,25	35,85
\$F\$7	Акцизний збір із вироблених в Україні товарів	1,85	1,85	35,85	1,85	35,85
\$F\$8	Інші	3,85	3,85	35,85	3,85	35,85
\$F\$9	Неподаткові надходження	6,00	2,61	35,85	6,00	35,85
\$F\$10	Доходи від власності та підприємницької діяльності	0,84	0,80	35,81	0,84	35,85
\$F\$11	Рентна плата	0,10	0,06	35,81	0,10	35,85
\$F\$12	Адміністративні збори та платежі	0,29	0,25	35,81	0,29	35,85
\$F\$13	Інші неподаткові надходження	2,16	1,17	34,87	2,16	35,85
\$F\$14	Власні надходження бюджетних установ	2,62	2,58	35,81	2,62	35,85
\$F\$15	Доходи від операцій з капіталом	0,73	0,04	35,16	0,73	35,85
\$F\$16	Офіційні трансферти від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	0,12	0,00	35,73	0,12	35,85
\$F\$17	Цільові фонди	3,00	0,20	33,06	3,00	35,85

Таблиця П.5

Пошук мінімального варіанту

Microsoft Excel 11.0 Отчет по пределам

Ячейка	Целевое Имя	Значение				
\$G\$3	Доходи бюджету, % до ВВП	23,08				
Изменяемое			Нижний	Целевой	Верхний	Целевой
Ячейка	Имя	Значение	предел	результат	предел	результат
\$F\$2	Податкові надходження	17,98	17,98	23,08	17,98	23,08
\$F\$3	Податок з доходів фізичних осіб	3,40	3,40	23,08	3,40	23,08
\$F\$4	Податок на прибуток підприємств	4,06	4,06	23,08	4,06	23,08
\$F\$5	Плата за землю	0,00	0,00	23,08	0,00	23,08
\$F\$6	Податок на додану вартість	7,43	7,43	23,08	7,43	23,08
\$F\$7	Акцизний збір із вироблених в Україні товарів	1,20	1,20	23,08	1,20	23,08
\$F\$8	Інші	1,90	1,90	23,08	1,90	23,08
\$F\$9	Неподаткові надходження	6,00	2,61	23,08	6,00	23,08
\$F\$10	Доходи від власності та підприємницької діяльності	0,80	0,80	23,08	1,94	24,22
\$F\$11	Рентна плата	0,06	0,06	23,08	1,20	24,22
\$F\$12	Адміністративні збори та платежі	0,25	0,25	23,08	0,52	23,35
\$F\$13	Інші неподаткові надходження	1,17	1,17	23,08	2,31	24,22
\$F\$14	Власні надходження бюджетних установ	2,58	2,58	23,08	3,43	23,93
\$F\$15	Доходи від операцій з капіталом	0,04	0,04	23,08	0,73	23,77
\$F\$16	Офіційні трансферти від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	0,00	0,00	23,08	0,12	23,20
\$F\$17	Цільові фонди	0,20	0,20	23,08	3,00	25,88

Додаток Р
Додаток Р.1

Модель 1: Регресійний зв'язок доходів бюджету та ВВП.

ВЫВОД ИТОГОВ

<i>Регрессионная статистика</i>	
Множественный R	0,996
R-квадрат	0,993
Нормированный R-квадрат	0,992
Стандартная ошибка	5,66
Наблюдения	12,00

Дисперсионный анализ

	df	SS	MS	F	Значимость F
Регрессия	1,00	42661,32	42661,32	1330,75	0,000000000000570
Остаток	10,00	320,58	32,06		
Итого	11,00	42981,90			

	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>	<i>Нижние 95,0%</i>	<i>Верхние 95,0%</i>
<i>Y-пересечение</i>	-4,55	2,87	-1,58	0,14	-10,94	1,85	-10,94	1,85
<i>ВВП, млрд. грн.</i>	0,31	0,01	36,48	0,00	0,29	0,33	0,29	0,33

ВЫВОД ОСТАТКА

<i>Наблюдение</i>	<i>Предсказанное ДБ, млрд. грн.</i>	<i>Остатки</i>	<i>Стандартные остатки</i>
1	20,92	9,31	1,72
2	24,62	3,50	0,65
3	27,50	1,42	0,26
4	36,20	-3,32	-0,62
5	48,57	0,54	0,10
6	58,52	-3,59	-0,66
7	64,46	-2,51	-0,46
8	77,96	-2,68	-0,50
9	103,24	-11,71	-2,17
10	133,34	0,85	0,16
11	165,41	6,40	1,18
12	218,14	1,80	0,33

**Продовження додатка Р
Додаток Р.2**

Модель 2: Регресійний зв'язок доходів бюджету та ВВП і часу.

ВЫВОД ИТОГОВ

<i>Регрессионная статистика</i>	
Множественный R	0,998
R-квадрат	0,996
Нормированный R-квадрат	0,996
Стандартная ошибка	4,153
Наблюдения	12

Дисперсионный анализ

	df	SS	MS	F	Значимость F
Регрессия	2,00	42826,65	21413,33	1241,38	0,00000000001023
Остаток	9,00	155,25	17,25		
Итого	11,00	42981,90			

	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>	<i>Нижние 95,0%</i>	<i>Верхние 95,0%</i>
<i>Y-пересечение</i>	0,97	2,76	0,35	0,73	-5,27	7,20	-5,27	7,20
<i>ВВП, млрд. грн.</i>	-2,98	0,96	-3,10	0,01	-5,16	-0,80	-5,16	-0,80
<i>час</i>	0,36	0,02	20,84	0,00	0,32	0,40	0,32	0,40

ВЫВОД ОСТАТКА

<i>Наблюдение</i>	<i>Предсказанное ДБ, млрд. грн.</i>	<i>Остатки</i>	<i>Стандартные остатки</i>
1	27,54	2,68	0,71
2	28,86	-0,75	-0,20
3	29,23	-0,31	-0,08
4	36,35	-3,47	-0,92
5	47,73	1,38	0,37
6	56,31	-1,37	-0,37
7	60,22	1,74	0,46
8	72,91	2,37	0,63
9	99,28	-7,75	-2,06
10	131,24	2,95	0,78
11	165,50	6,32	1,68
12	223,72	-3,78	-1,01

**Продовження додатка Р
Додаток Р.3**

Модель 3: Регресійний зв'язок доходів бюджету та ВВП, часу, податкового боргу.

ВЫВОД ИТОГОВ

<i>Регрессионная статистика</i>	
Множественный R	0,998
R-квадрат	0,996
Нормированный R-квадрат	0,995
Стандартная ошибка	4,397
Наблюдения	12

Дисперсионный анализ

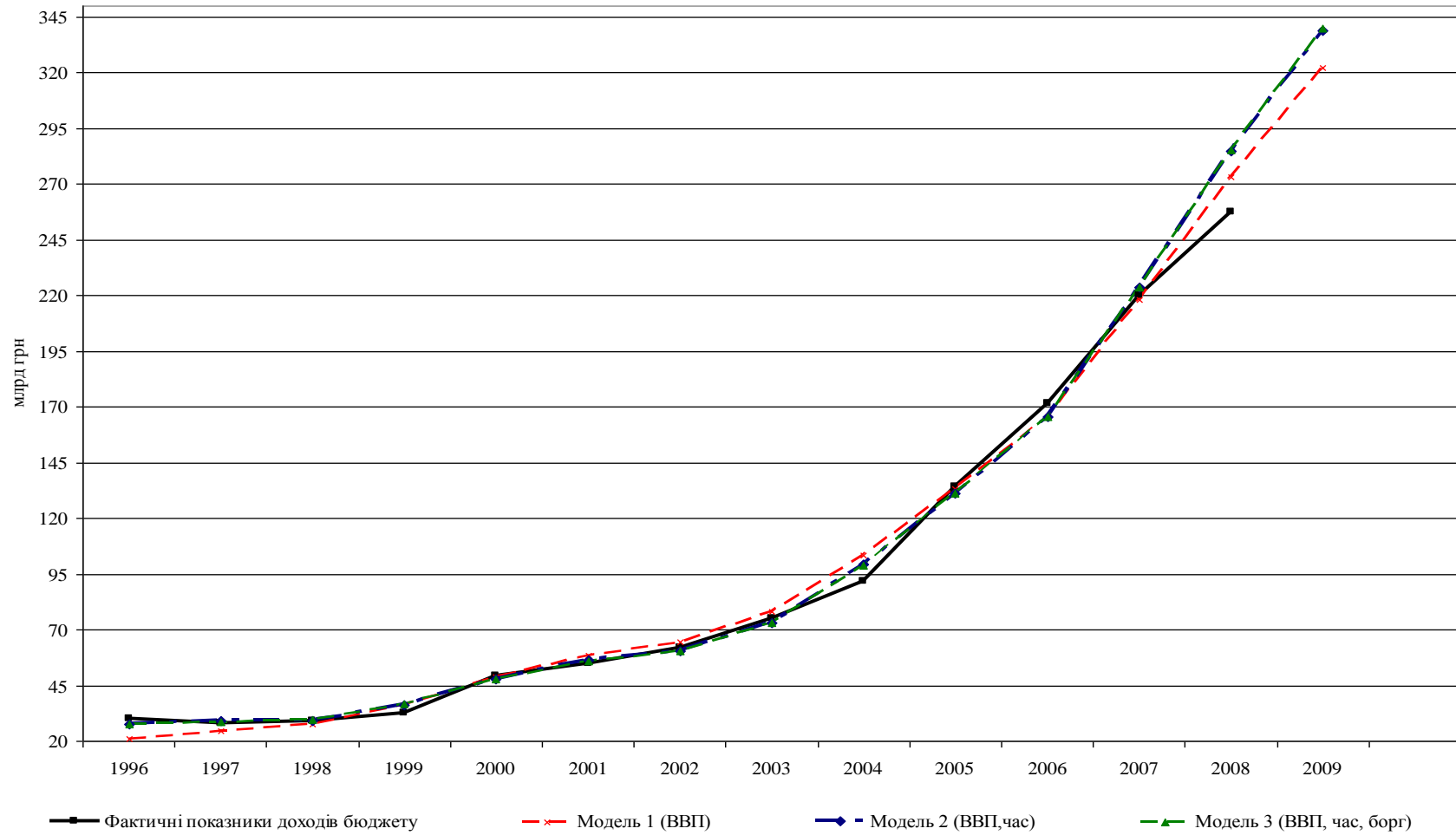
	df	SS	MS	F	Значимость F
Регрессия	3,00	42827,26	14275,75	738,55	0,00000000041
Остаток	8,00	154,64	19,33		
Итого	11,00	42981,90			

	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>	<i>Нижние 95,0%</i>	<i>Верхние 95,0%</i>
<i>Y-пересечение</i>	0,61	3,52	0,17	0,87	-7,51	8,74	-7,51	8,74
<i>ВВП, млрд. грн.</i>	-3,21	1,66	-1,94	0,09	-7,03	0,61	-7,03	0,61
<i>час</i>	0,37	0,03	12,98	0,00	0,30	0,43	0,30	0,43
<i>борг, млрд. грн.</i>	0,10	0,54	0,18	0,86	-1,14	1,33	-1,14	1,33

ВЫВОД ОСТАТКА

<i>Наблюдение</i>	<i>Предсказанное ДБ, млрд. грн.</i>	<i>Остатки</i>	<i>Стандартные остатки</i>
1	27,40	2,82	0,75
2	28,62	-0,51	-0,14
3	29,50	-0,58	-0,15
4	36,68	-3,80	-1,01
5	47,83	1,29	0,34
6	55,93	-1,00	-0,27
7	60,43	1,52	0,41
8	73,06	2,23	0,59
9	98,99	-7,46	-1,99
10	131,14	3,04	0,81
11	165,41	6,41	1,71
12	223,90	-3,96	-1,06

Продовження додатка Р
Додаток Р.4
Регресійні моделі доходів бюджету



Примітка. Фактичні дані за 2008 р. – очікувані, виходячи із фактичних надходжень за 11 міс 2008 р.

Додаток С

Прогнозування доходів бюджету методом декомпозиції часового ряду

Дані для розрахунків та результати згруповані в табл. С.1

Таблиця С.1

Розрахунок оцінок компонент адитивної моделі декомпозиції часового ряду

Роки	Квартали	Доходи зведеного бюджету, млн. грн., y_t	Центр ована ковзна середн я v_t	Адитивна модель $Y_t = V_t + S_t + e_t$							
				Сезонн а та випадк ова компон енти, $y_t - v_t$ $= s_t + \varepsilon_t$	Скоригована оцінка сезонної компоненти, \hat{s}_t	$y_t - \hat{s}_t$ $= v_t + \varepsilon_t$	t	Лінійний тренд $y = 23884 + 3191,3 * t$			
								Рівнян ня тренду , \hat{v}_t	$\hat{v}_t + \hat{s}_t$	похибка прогнозу, ε_t	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
2005	1	25451,36			-5282,37	30733,73	1	27075,30	21792,93	3658,43	
	2	33099,53			-1637,69	34737,22	2	30266,60	28628,91	4470,62	
	3	36563,44	34470,22	2093,22	2102,07	34461,37	3	33457,90	35559,97	1003,47	
	4	39065,84	36171,02	2894,82	4818,00	34247,84	4	36649,20	41467,20	-2401,36	
2006	1	32852,79	38366,43	-5513,64	-5282,37	38135,16	5	39840,50	34558,13	-1705,34	
	2	39304,48	41369,52	-2065,04	-1637,69	40942,17	6	43031,80	41394,11	-2089,63	
	3	47921,76	44340,96	3580,80	2102,07	45819,69	7	46223,10	48325,17	-403,41	
	4	51732,29	47187,88	4544,41	4818,00	46914,29	8	49414,40	54232,40	-2500,11	
2007	1	43957,80	49748,94	-5791,14	-5282,37	49240,17	9	52605,70	47323,33	-3365,53	
	2	50974,90	52925,27	-1950,37	-1637,69	52612,59	10	55797,00	54159,31	-3184,41	
	3	56739,80	57217,68	-477,88	2102,07	54637,73	11	58988,30	61090,37	-4350,57	
	4	68324,90	62420,19	5904,71	4818,00	63506,90	12	62179,60	66997,60	1327,30	
2008	1	61704,40			-5282,37	66986,77	13	65370,90	60088,53	1615,87	
	2	74848,40			-1637,69	76486,09	14	68562,20	66924,51	7923,89	
Прогно зний період	2008	3	81489,00			2102,07	79386,93	15	71753,50	73855,57	7633,43
		4	79802,80			4818,00	74984,80	16	74944,80	79762,80	40,00
	2009	1				-5282,37		17	78136,10	72853,73	
		2				-1637,69		18	81327,40	79689,71	
		3				2102,07		19	84518,70	86620,77	
		4				4818,00		20	87710,00	92528,00	

Примітка. детальний алгоритм розрахунку наведений в додатку Т.4.

У допоміжній табл. С.2 виокремлено сезонну складову за формулами (С.1-С.2):

$$\bar{s}_j = \frac{\sum_{i=1}^k s_{ij}}{k}, \quad j=1,2,\dots,m, \quad (C.2),$$

де m – період сезонної компоненти, у нашому випадку це кількість кварталів у році, $m = 4$;
 k – кількість років.

$$\bar{s} = \sum_{j=1}^m \bar{s}_j. \quad (C.3)$$

У моделях із сезонною компонентою припускається, що сезонні впливи за один цикл взаємопогашаються. В нашій моделі це виражається в тому, що сума значень середньої компоненти за всіма кварталами має дорівнювати нулю, тобто $\sum_{j=1}^m \bar{s}_j = 0$.

У нашому випадку маємо: $-5652,39 - 2007,71 + 1732,05 + 4447,98 = -1480,07$.

Продовження додатка С

Тобто вищезазначена умова не виконується, саме тому середні оцінки сезонної компоненти ми коригуємо. Коефіцієнт коригування $\alpha = -1480,07/4 = -370,02$. Оцінки \hat{s}_j зведено в табл. С.1.

Таблиця С.2

Розрахунок сезонної складової для адитивної моделі

$\begin{matrix} j \\ i \end{matrix}$	квартали				Середньо сезонне значення, \bar{s}	Коригувальний коєфіцієнт, α
	1	2	3	4		
2005	-	-	2093,22	2894,82		
2006	-5513,64	-2065,04	3580,80	4544,41		
2007	-5791,14	-1950,37	-477,88	5904,71		
підсумок за j-й квартал	-11 304,78	-4 015,42	5 196,15	13 343,94		
Середня оцінка сезонної компоненти для j-го кварталу, \bar{s}_j	-5 652,39	-2 007,71	1 732,05	4 447,98	-1 480,07	-370,02
Скоригована оцінка сезонної компоненти, $\hat{s}_j = \bar{s}_j - \alpha$	-5 282,37	-1 637,69	2 102,07	4 818,00	0	

Оцінку тренду \hat{v}_t здійснено за допомогою аналітичного згладжування ряду $v_t + \varepsilon_t$ за допомогою лінійного тренду. Тренд будуємо на діаграмі за допомогою засобів MS Excel з одночасним виводом рівняння тренду та величини дійсності апроксимації R^2 (рис. С.1).

Лінійний тренд має вигляд $v = 9411,3 - 30,2 \cdot t$ (С.3)

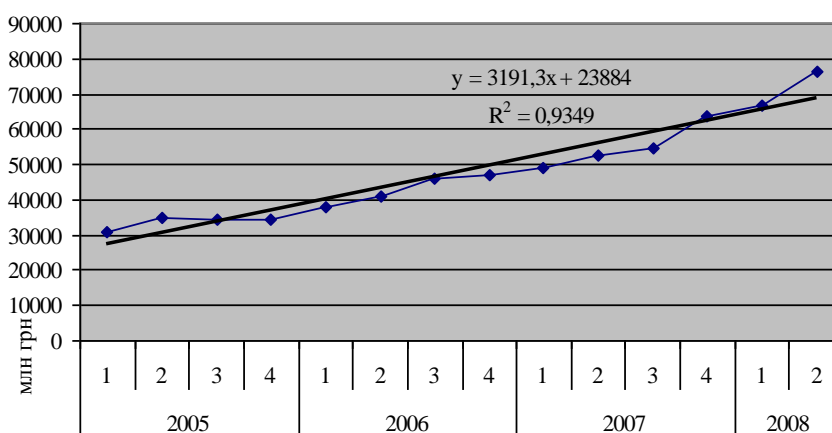


Рис. С.1 Лінійний тренд динаміки доходів Зведеного бюджету, млн. грн.

Підставивши в рівняння (С.3) значення $t=1,2,\dots,20$ ми визначили теоретичні рівні тренду для кожного заданого моменту часу і для прогнозованого періоду випередження (ст. 9 табл. С.1).

Для перевірки адекватності моделі обчислено абсолютні та відносні похибки за формулою $\hat{\varepsilon}_t = \hat{y}_t - \hat{v}_t - \hat{s}_t$ (С.4)

Середнє абсолютне відхилення для моделі дорівнює $MAD = \frac{\sum |\varepsilon_t|}{n} = \frac{39999,9}{14} = 2857,1$ млн.

грн., а корінь із середньої квадратичної похибки $RMSE = \sqrt{\frac{\sum (\varepsilon_t)^2}{n}} = \sqrt{\frac{161387557,43}{14}} = 3395,2$ млн.

грн., що становить 7,1% ($3395,2/47324,41 \cdot 100\% = 7,1\%$) від середнього вибіркового значення доходів бюджету та свідчить про високу точність прогнозованої моделі.

Додаток Т
Апробація економіко-математичних методів до прогнозування
податкового боргу

Додаток Т.1
Прогноз податкового боргу методом експоненціального
згладжування (по Вінницькій області), тис. грн

роки		Борг	Прогноз	похибка	роки		Борг	Прогноз	похибка
1995	IV	10249,3	#Н/Д	#Н/Д	2002	III	202369,8	184150,1	37074,8
1996	I	39895,0	10249,3	#Н/Д		IV	207789,5	196903,9	35780,1
	II	38170,6	31001,3	#Н/Д	2003	I	208975,2	204523,8	34890,0
	III	36441,6	36019,8	#Н/Д		II	207542,5	207639,8	12520,2
	IV	20520,0	36315,1	17611,1		III	197399,8	207571,7	6790,2
1997	I	27914,9	25258,5	10017,7		IV	144221,1	200451,4	6410,7
	II	33561,6	27118,0	9250,6	2004	I	152181,4	161090,2	32991,5
	III	32483,3	31628,5	9967,6		II	129948,7	154854,0	33390,0
	IV	59289,0	32226,9	4054,1		III	115444,2	137420,3	35877,0
1998	I	79383,9	51170,4	16068,7		IV	122969,8	122037,1	19854,4
	II	113551,0	70919,8	22576,5	2005	I	130328,7	122690,0	19184,1
	III	117081,4	100761,6	33395,5		II	136027,1	128037,1	13443,3
	IV	125521,4	112185,5	30982,5		III	132684,7	133630,1	6404,7
1999	I	179052,5	121520,6	27456,6		IV	126759,4	132968,3	6405,3
	II	161606,5	161792,9	35374,7	2006	I	125671,0	128622,0	5867,6
	III	158830,2	161662,4	34096,9		II	122295,4	126556,3	4006,4
	IV	166472,1	159679,8	33256,5		III	118251,7	123573,7	4669,6
2000	I	187117,7	164434,4	4250,1		IV	117554,3	119848,3	4289,0
	II	178292,5	180312,7	13768,2	2007	I	174045,8	118242,5	4153,0
	III	137090,0	178898,5	13720,4		II	155055,3	157304,8	32391,3
	IV	124834,5	149632,5	27486,8		III	150933,2	155730,1	32271,4
2002	I	149801,2	132273,9	28089,0					
	II	201124,6	144543,0	29833,5					

Прогнозне
значення на IV кв.

Додаток Т.2

Апробація методів економічного прогнозування до прогнозування податкового боргу по ДПІ у Шевченківському районі м. Києва

Таблиця Т.2.1

Податковий борг по ДПІ району м. Києва у 2002-2008 рр., млн. грн.

№	Роки	Квартал	Борг, млн. грн., y_n	№	Роки	Квартал	Борг, млн. грн., y_n
1	2002	II	161,60	15		IV	97,39
2		III	154,29	16	2006	I	115,38
3		IV	146,20	17		II	104,34
4	2003	I	139,18	18		III	201,12
5		II	129,56	19		IV	210,23
6		III	140,52	20	2007	I	208,35
7		IV	163,74	21		II	198,68
8	2004	I	98,13	22		III	173,13
9		II	101,24	23		IV	130,41
10		III	82,62	24	2008	I	144,58
11		IV	73,11	25		II	150,12
12	2005	I	84,25	26		III	153,42
13		II	78,16	27			
14		III	89,67				
Разом			3705,20				

Для побудови прогнозу на 2008 р. на основі даних, наведених в табл.АК.1, були використані наступні залежності:

— для прогнозу на основі середнього абсолютного приросту $\hat{y}_{n+T} = y_n + \bar{\Delta}yT$ (АК.1), де \hat{y}_{n+T} — прогнозне значення показника, T — величина горизонту прогнозу (1,2,3,...), $\bar{\Delta}y = \frac{y_k - y_0}{k-1}$ — середній абсолютний приріст

(Т.2.2)

— для прогнозу на основі середньорічного коефіцієнта росту $\hat{y}_{n+T} = y_n \bar{k}_p^T$, (Т.2.3)

де $\bar{k}_p = \sqrt[k-1]{\frac{y_k}{y_1}}$ — середньорічний коефіцієнт росту

(Т.2.4)

Прогнозне значення податкового боргу, розраховане на основі середнього абсолютного приросту, у першому кварталі 2008 року становить 128,99 млн. грн.: $\hat{y}_{4,2004+1} = \hat{y}_{1,2005} = y_n + \frac{y_k - y_0}{k-1} \cdot T = 128,99$ млн. грн.

А при прогнозі на основі середньорічного коефіцієнта росту - 129,32 млн. грн.: $\hat{y}_{1,2005} = y_n \bar{k}_p^T = 129,32$ млн. грн. Прогнозні розрахунки та оцінка якості прогнозу наведені в табл. Т.2.2

Таблиця Т.2.2

Оцінка якості прогнозу, складеного на основі середнього абсолютного приросту та середнього коефіцієнта росту

Квартал 2008 року	Фактичне значення, млн. грн.	Прогнозне значення розраховане на основі середнього абсолютного приросту, млн. грн			Прогнозне значення розраховане на основі середнього коефіцієнта росту, млн. грн		
		Прогнозне значення	Відхилення		Прогнозне значення	Відхилення	
			Абсолютне	Відносне, %		Абсолютне	Відносне, %
I	144,58	128,99	15,59	10,78	131,40	13,18	9,12
II	150,12	141,74	8,38	5,58	145,57	4,55	3,03
III	153,42	145,87	7,55	4,92	151,12	2,29	1,49
IV	175,80	147,75	28,05	15,96	154,43	21,36	12,15
Середнє значення			14,89	9,31		10,34	6,45

Примітка. Фактичні значення за четвертий квартал 2008 р. – очікувані, виходячи із фактичних показників за 11 міс

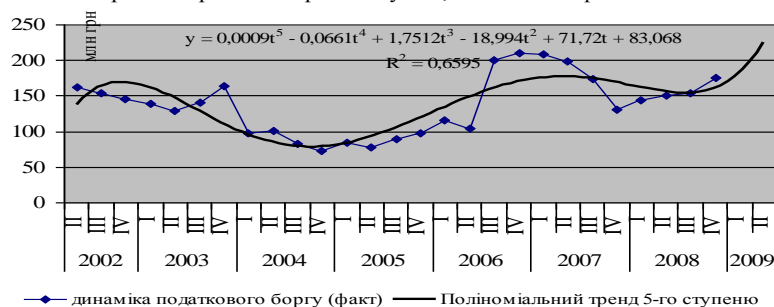


Рис. Т.2.1 Динаміка податкового боргу по ДПІ у Шевченківському районі м. Києва

Додаток Т.3

Прогнозування податкового боргу методом екстраполяції на основі індексу сезонності (фільтрація сезонної компоненти часового ряду за допомогою індексу сезонності).

Загальне трендове рівняння описується формулою: $Y = f(t) = a + b \cdot t$, (2.....), де t — змінна часу, Y — теоретичний рівень ряду. Усі необхідні розрахунки для побудови звичайного трендового рівняння наведені в табл. Т.3.1

Таблиця Т.3.1

Розрахунок тенденції податкового боргу по Державній податковій інспекції району м. Києва у 2002-2005 роках, млн. грн.

Роки	Квартал	Борг, млн грн., y_t	Δt	Зміна часу t	$y_t \cdot t$	t^2	Тренд $Y_t = 126,38 - 8,29 \cdot t$
2002	II	161,60	-	-5	-808,02	25	167,83
	III	154,29	-7,31	-4	-617,17	16	159,54
	IV	146,20	-8,09	-3	-438,60	9	151,25
2003	I	139,18	-7,02	-2	-278,35	4	142,96
	II	129,56	-9,62	-1	-129,56	1	134,67
	III	140,52	10,97	0	0,00	0	126,38
2004	IV	163,74	23,22	1	163,74	1	118,09
	I	98,13	-65,62	2	196,25	4	109,80
	II	101,24	3,11	3	303,71	9	101,51
	III	82,62	-18,62	4	330,46	16	93,22
	IV	73,11	-9,50	5	365,56	25	84,93
Разом		1390,2	-	0	-911,98	110	1390,2

У результаті розрахунків, виявили, що лінійний тренд має вигляд $Y_t = 126,38 - 8,29 \cdot t$, тобто в середньому щорічний розмір боргу становить 126,38 млн. грн., а середньорічний темп зміни суми боргу дорівнює -8,29 млн. грн. Щільність зв'язку між розміром податкового боргу та часом оцінюється за допомогою коефіцієнта парної кореляції r (Т.3.1) і дорівнює 0,85, що характеризує досить сильний зв'язок, а отже і правильність рівняння.

$$r = \frac{n \sum y_t t - \sum y \sum t}{\sqrt{[n \sum t^2 - (\sum t)^2] \cdot [n \sum y^2 - (\sum y)^2]}} = 0,85 \quad (\text{Т.3.1})$$

На основі отриманого трендового рівняння можна спрогнозувати, що на I квартал 2005 року розмір заборгованості становитиме (замість t підставляємо 1, оскільки прогноз робимо на один квартал вперед): $Y_{2005,I} = 84,93 - 8,29 \cdot 1 = 76,64$ млн. грн., на II квартал 2005 року — $Y_{2005,II} = 84,93 - 8,29 \cdot 2 = 68,35$ млн. грн., аналогічно на III квартал 2005 року — 60,06 млн. грн., і на кінець 2005 року — 51,77 млн. грн. Перевіримо правильність наших розрахунків, тобто якість прогнозу. Для цього заповнимо табл. Т.3.2

Таблиця Т.3.2

Оцінка якості прогнозу, складеного на основі трендового рівняння

Квартали 2005 року	Фактичне значення, млн. грн.	Прогнозне значення, млн. грн.	Відхилення	
			Абсолютне, млн. грн.	Відносне, %
I	84,25	76,64	7,61	9,03
II	78,16	68,35	9,81	12,55
III	89,67	60,06	29,61	33,02
IV	97,39	51,77	45,62	46,84
Середнє значення			23,16	25,36

Продовження додатка Т.3

Таблиця Т.3.3

Розрахунок тренду податкового боргу, скоригованого на індекс сезонності

Роки	Квартал	Борг, млн грн., y_t	Тренд $Y_t = 126,38 - 8,29 * t$	Індекс сезонності, $I_c = 100\% \cdot \frac{\bar{y}_i}{\bar{y}}$, %	Тренд, скоригований на сезонність, $Y_t \cdot I_c = \hat{Y}_t$	$(y_t - \hat{Y}_t)^2$
1	2	3	4	5	6	7
2002	II	161,6	167,83	106,09	178,05	270,63
	III	154,29	159,54	99,84	159,28	24,95
	IV	146,2	151,25	93,35	141,19	25,08
2003	I	139,18	142,96	99,84	142,73	12,61
	II	129,56	134,67	106,09	142,87	177,19
	III	140,52	126,38	99,84	126,18	205,70
	IV	163,74	118,09	93,35	110,24	2862,57
2004	I	98,13	109,8	99,84	109,62	132,12
	II	101,24	101,51	106,09	107,69	41,63
	III	82,62	93,22	99,84	93,07	109,22
	IV	73,11	84,93	93,35	79,28	38,10
2005	I	84,25	76,64	99,84	76,52	59,79
	II	78,16	68,35	106,09	72,51	31,89
	III	89,67	60,06	99,84	59,96	882,45
	IV	97,39	51,77	93,35	48,33	2407,15
Разом		1742,7	1390,2¹ <i>(1647)²</i>	1097,55	1390,2¹ <i>(1647)²</i>	3899,8¹ <i>(7281,08)²</i>

Примітка:

- сума боргу з II кв 2002 по IV кв 2004 року
- сума боргу з II кв 2002 по IV кв 2005 року (разом із прогнозними показниками)

Індекс сезонності для кожного кварталу розраховуємо за формулою:

$$I_c = 100\% \cdot \frac{\bar{y}_i}{\bar{y}}, \quad (\text{T.3.2})$$

де \bar{y}_i — середнє значення показника за прийнятий проміжок часу; \bar{y} — середнє значення податкового боргу за одинадцять аналізованих періодів.

Результати розрахунків наведені у графі 5 табл. Т.3.3.

Перевірка істотності прогнозу проведена на основі гр. 7 табл. Т.3.3. та формул (Т.3.3) – (Т.3.5)

Середнє абсолютне відхилення між фактичними і розрахунковими значеннями:

$$\bar{\Delta}_{abc} = \frac{\sum |y_t - \hat{y}_t|}{n} = \frac{145,73}{11} = 13,2 \text{ млн. грн.} \quad (\text{T.3.3})$$

Середнє абсолютне квадратичне відхилення між фактичними і розрахунковими значеннями: $\sigma_{abc} = \sqrt{\frac{\sum (y_t - \hat{y}_t)^2}{n-1}} = \sqrt{\frac{3899,8}{10}} = 19,74 \text{ млн. грн.} \quad (\text{T.3.4})$

Середнє відносне квадратичне відхилення між фактичними і розрахунковими значеннями: $\sigma_{abc} = \sqrt{\frac{\sum (y_t - \hat{y}_t)^2}{n-1} \cdot \frac{1}{y_t}} = \sqrt{\frac{0,18}{10}} = 0,134 \text{ або } 13,4\% \quad (\text{T.3.5})$

Значення помилки апроксимації, розраховане за формулою:

$$\bar{\varepsilon} = \frac{1}{n} \sum \frac{|y_t - \hat{y}_t|}{y_t} \cdot 100\% = \frac{1,12}{11} \cdot 100\% = 10,1\% \quad (\text{T.3.6})$$

Продовження додатка Т.3

Абсолютною мірою випадкових коливань є середнє квадратичне відхилення s_e , яке обчислюється на основі залишкової дисперсії $S_y = \sqrt{S_y^2}$. За даними табл. Т.3.3 залишкова дисперсія зміни розміру податкового боргу становить:

$$S_y^2 = \frac{1}{n-m-1} \sum_1^n (y_t - \hat{Y}_t)^2 = 487,5, \quad (\text{Т.3.7})$$

звідки $s_e = \sqrt{s_e^2} = \sqrt{487,5} = 22$, що означає, що стандартна похибка оцінки прогнозованого показника складає 22 %.

$$\text{Розрахуємо також коефіцієнт варіації } V_e = 100 \cdot \frac{S_y}{\bar{y}}, \quad (\text{Т.3.8})$$

де $\bar{y} = \frac{\sum y_t}{n}$ — середній рівень динамічного ряду. Щодо випадкових коливань

розміру податкового боргу, то $V_e = 100 \cdot \frac{S_y}{\bar{y}} = 17,4\%$. Різниця $100 - V_e$ характеризує оцінку

сталості динаміки. У нашому випадку зазначена різниця становить 82,6%, що свідчить про досить сталий характер тенденції і сезонних коливань розміру податкового боргу. Коефіцієнт кореляції між прогнозними і фактичними значеннями, розрахований за допомогою пакету аналізу, становить -0,9, що характеризує досить щільний обернений зв'язок між прогнозованими і розрахунковими даними.

Разом з тим, наведені прогнозні значення відображають лише точкову оцінку, саме тому необхідно розрахувати інтервал довіри прогнозу. Розрахунок інтервалів довіри для прогнозу податкового боргу на 2005 рік з імовірністю $p=0,683$ наведено в табл. Т.3.4

Таблиця Т.3.4

Розрахунок інтервалів довіри прогнозу для лінійного тренда.

Квартали 2005 року	Точковий прогноз \hat{y}_{t+p}	S_p	$t_\alpha S_p$	Інтервал довіри		Фактичне значення y_t
				min	max	
I	76,52	26,18	26,18	50,34	102,70	84,25
II	72,51	27,06	27,06	45,45	99,57	78,16
III	59,96	28,38	28,38	31,58	88,34	89,67
IV	48,33	23,32	23,32	25,01	71,65	97,39

Неточності в розрахунках зумовлені різкою зміною тенденції податкового боргу, починаючи з середини 2005 року (рис. Т.3.1), що в певній мірі пов'язано з політичними чинниками, заборонаю списувати податковий борг, початком побудови партнерських стосунків між платниками та податківцями та іншими факторами.

Додаток Т.4

Алгоритм прогнозування податкового боргу по Україні методом декомпозиції часового ряду

Варіант 1. Адитивна модель $Y_t = V_t + S_t + e_t$

Крок 1. Вирівняли початкові рівні ряду y_t та узгодили згладжені значення із фактичними моментами часу, для чого знайшли центровані ковзні середні (v_t) (ст. 5 табл. Т.4.1). Всі розрахунки здійснювались засобами MS Excel та наведені в табл. Т.4.1:

Крок 2. Визначили відхилення, які характеризують сезонний чинник (s), як різницю між вхідними даними та центрованими середніми:

$$s_{ij} = y_t - \tilde{y}_t. \quad (\text{T.4.1})$$

Крок 3. Розраховували оцінки сезонної компоненти \hat{s}_j . Для цього шляхом віднімання від рівнів фактичного ряду y_t центрованих ковзних середніх v_t розраховували сезонну та випадкову компоненти (ст. 6 табл. Т.4.1) і за їхнім значенням у допоміжній табл. Т.4.2 провели виокремлення сезонної складової за формулами (Т.4.2- Т.4.3):

$$\bar{s}_j = \frac{\sum_{i=1}^k s_{ij}}{k}, \quad j=1,2,\dots,m, \quad (\text{T.4.2})$$

де m – період сезонної компоненти, у нашому випадку це кількість років у хвилі, $m = 4$; k – кількість хвиль.

$$\bar{s} = \sum_{j=1}^m \bar{s}_j. \quad (\text{T.4.3})$$

При цьому у моделях із сезонною компонентою припускається, що сезонні впливи за один цикл взаємно погашаються. В нашій адитивній моделі це виражається в тому, що сума значень середньої компоненти за всіма періодами має дорівнювати нулю, тобто $\sum_{j=1}^m \bar{s}_j = 0$.

У нашому випадку маємо: $-1627+1846+2506,7-532,55=2193,15$. Тобто вищезазначена умова не виконується, саме тому середні оцінки сезонної компоненти ми коригуємо.

Коефіцієнт коригування $\alpha = 2193,15/4=548,29$. Оцінки \hat{s}_j зведено в табл. Т.4.1 ст. 7.

Таблиця Т.4.2

Розрахунок сезонної складової для адитивної моделі						
$\begin{matrix} j \\ i \end{matrix}$	періоди				Середньо сезонне значення, \bar{s}	Коригувальни й коефіцієнт, α
	1	2	3	4		
1 хвиля		763,3	1 718,00	-802,9		
2 хвиля	-4698,8	2928,7	3295,4	-262,2		
3 хвиля	1 444,80					
підсумок за j-й період	-3 254,00	3 692,00	5 013,40	-1 065,10		
Середня оцінка сезонної компоненти для j -го періоду, \bar{s}_j	-1 627,00	1 846,00	2 506,70	-532,55	2 193,15	548,29
Скоригована оцінка сезонної компоненти, $\hat{s}_j = \bar{s}_j - \alpha$	-2 175,29	1 297,71	1 958,41	-1 080,84	0	

Крок 4. Визначаємо оцінку тренду \hat{v}_t , для чого проводимо аналітичне згладжування ряду $v_t + \varepsilon_t$ за допомогою лінійного тренду. Тренд будуємо на діаграмі за допомогою засобів MS Excel з одночасним виводом рівняння тренду та величини дійсності апроксимації R^2 (рис. Т.4.1).

$$\text{Лінійний тренд має вигляд } v = 9411,3 - 30,2 \cdot t \quad (\text{T.4.4})$$

Продовження додатка Т.4

Таблиця Т.4.1

Розрахунок оцінок компонент адитивної моделі декомпозиції часового ряду

Хвиля	Періоди хвилі	Роки, що відповідають періодам хвилі	Податковий борг, млн. грн. y_t	Центрована ковзна середня v_t	Адитивна модель							Мультиплікативна модель					
					Сезонна та випадкова компоненти, $y_t - v_t = s_t + \varepsilon_t$	Скоригована оцінка сезонної компоненти, \hat{s}_t	$y_t - \hat{s}_t = v_t + \varepsilon_t$	t	Лінійний тренд $y = 9411,3 - 30,2 * t$			Сезонна та випадкова компоненти, $y_t / v_t = s_t * \varepsilon_t$	Скоригована оцінка сезонної компоненти, \hat{s}_t	$y_t / \hat{s}_t = v_t * \varepsilon_t$	Лінійний тренд $y = 108,63 * t + 8328,2$		
									Рівняння тренду, \hat{v}_t	$\hat{v}_t + \hat{s}_t$	похибка прогнозу, ε_t				Рівняння тренду, \hat{v}_t	$\hat{v}_t * \hat{s}_t$	похибка прогнозу, ε_t
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
I	1	1997	2300			-2775,29	5075,3	1	9380,8	6605,5	-4305,5		0,83	2771,1	8436,8	7002,6	0,33
	2	1998	9721,3	8958	763,3	1297,71	8423,6	2	9350,6	10648,3	-927,0	1,09	1,11	8757,9	8545,5	9485,5	1,02
	3	1999	11734,2	10016	1718,0	1958,41	9775,8	3	9320,4	11278,8	455,4	1,17	1,17	10029	8654,1	10125	1,16
	4	2000	10069,3	10872	-802,9	-1080,84	11150	4	9290,2	8209,4	1859,9	0,93	0,9	11188	8762,7	7886,4	1,28
II	1	2001	6314,8	11013	-4699	-2775,29	9090,1	5	9260,0	6484,7	-169,9	0,57	0,83	7608,1	8871,4	7363,2	0,86
	2	2002	14172	11243	2928,7	1297,71	12874	6	9229,8	10527,5	3644,5	1,26	1,11	12767	8980,0	9967,8	1,42
	3	2003	14130,9	10835	3295,4	1958,41	12172	7	9199,6	11158,0	2972,9	1,30	1,17	12077	9088,6	10633	1,33
	4	2004	8803,8	9066	-262,2	-1080,84	9884,6	8	9169,4	8088,6	715,2	0,97	0,9	9782,	9197,2	8277,5	1,06
III	1	2005	9418,3	7973	1444,8	-2775,29	12193	9	9139,2	6363,9	3054,4	1,18	0,83	11347	9305,9	7723,9	1,22
	2	2006	7806,4			1297,71	6508,7	10	9109,0	10406,7	-2600,3		1,11	7032	9414,5	10450	0,75
	3	2007	6340,1			1958,41	4381,7	11	9078,8	11037,2	-4697,1		1,17	5418,8	9523,1	11142	0,57
Прогнозний період	2008		7383,4			-1080,84		12	9048,6	7967,8	-584,4		0,9	8203,7	9631,8	8668	
	2009					-2775,29		13	9018,4	6243,1			0,83		9740,4	8084	
Середнє значення			9016,2														

Примітка. Фактичні показники податкового боргу у 2008 р. станом на 01.10.08 (за даними Рахункової палати України)

Продовження додатка Т.4

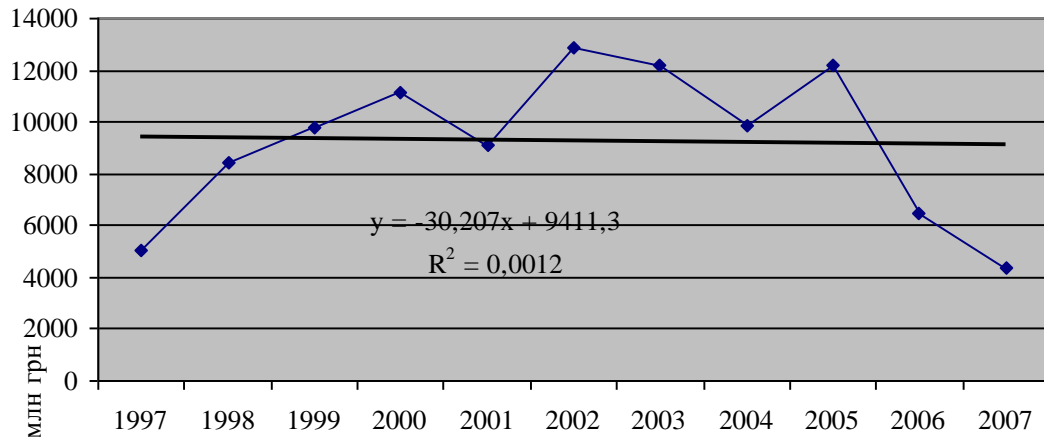


Рис. Т.4.1 Лінійний тренд динаміки податкового боргу для адитивної моделі, млн. грн.

Підставивши в рівняння (Т.4.4) значення $t=1,2,\dots,12$ ми визначили теоретичні рівні тренду для кожного заданого моменту часу і для прогнозованого періоду випередження (ст. 10 табл. Т.4.1).

Крок 5. Визначили теоретичні рівні ряду за формулою $\hat{v}_t + \hat{s}_t$ (ст. 11 табл. Т.4.1)

Крок 6. Обчислення абсолютних або відносних похибок $\hat{\varepsilon}_t$ та перевірка адекватності моделі. Похибку обчислили за формулою $\hat{\varepsilon}_t = \hat{y}_t - \hat{v}_t - \hat{s}_t$ (Т.4.5) (значення наведені в ст. 12 табл. Т.4.1). Для визначення, наскільки точно розглядувана модель згладжує попередні дані, необхідно розрахувати два показники: середнє абсолютне відхилення (MAD) (АМ.6) та корінь із середньої квадратичної похибки (RMSE) (Т.4.7).

$$MAD = \frac{\sum |\varepsilon_t|}{n} \quad (Т.4.6)$$

$$RMSE = \sqrt{\frac{\sum (\varepsilon_t)^2}{n}} \quad (Т.4.7)$$

Для лінійного тренду $MAD=25986,6/12=2165,54$ млн грн., а $RMSE = 2649,21$ млн грн., що становить 29,3% ($2649,21/9016,2*100\%=29,3\%$) від середнього вибіркового значення податкового боргу та свідчить про точність прогнозованої моделі на рівні, вищому за задовільний.

Крок 7. Прогнозування за адитивною моделлю здійснюється за формулою:

$$\hat{y}_t = \hat{v}_t + \hat{s}_t, \quad (Т.4.8)$$

де тренд обчислюється з рівняння (Т.4.4) при t дорівнює прогнозованим періодам (рокам) ($t=12,13$), а оцінки сезонної компоненти не змінюються. Оцінки прогнозованих значень рівня податкового боргу на два роки (2008, 2009) наведено в табл. Т.4.1 ст. 11.

Варіант 2. Мультиплікативна модель часового ряду податкового боргу $Y_t = V_t * S_j * e_t$

Хід розрахунків аналогічний як для адитивної моделі, безпосередній розрахунки та прогнозні оцінки наведені в табл. Т.4.1. (ст. 13-18)

Сезонні та випадкові компоненти знайшли шляхом ділення фактичних рівнів ряду (y_t) на центровані ковзні середні (V_t). Для розрахунку відкоригованої сезонної компоненти побудували допоміжну таблицю Т.4.3.

Таблиця Т.4.3

Розрахунок сезонної складової для мультиплікативної моделі

$\begin{matrix} j \\ i \end{matrix}$	періоди				Середньо сезонне значення, \bar{s}	Коригувальний коефіцієнт, α
	1	2	3	4		
1 хвиля		1,09	1,17	0,93		
2 хвиля	0,57	1,26	1,3	0,97		
3 хвиля	1,18					
підсумок за j -й період	1,75	2,35	2,47	1,90		
Середня оцінка сезонної компоненти для j -го періоду, \bar{s}_j	0,88	1,18	1,24	0,95	4,24	0,94
Скоригована оцінка сезонної компоненти, $\hat{s}_j = \bar{s}_j * \alpha$	0,83	1,11	1,17	0,90	4	

Продовження додатка Т.4

Коефіцієнт коригування $\alpha = 4/4,24=0,94$.

Вплив сезонної компоненти з динамічного ряду вилучили за формулою (Т.4.9) в табл. Т.4.1:

$$\frac{y_t}{\hat{s}_t} = v_t \cdot \varepsilon_t \quad (\text{Т.4.9})$$

Визначаємо оцінку тренду \hat{v}_t , для чого проводимо аналітичне згладжування ряду $v_t \cdot \varepsilon_t$ за допомогою лінійного тренду. Тренд будуємо на діаграмі за допомогою засобів MS Excel (рис. Т.4.2).

Лінійний тренд має вигляд $v = 108,64 \cdot t + 8328,3$ (Т.4.10)

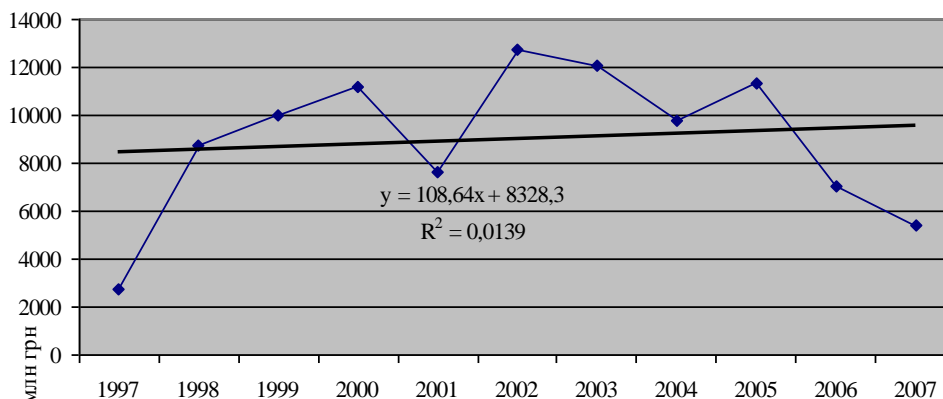


Рис. Т.4.2 Лінійний тренд динаміки податкового боргу для мультиплікативної моделі.

Підставивши в рівняння (Т.4.10) значення $t=1,2,\dots,12$ ми визначили теоретичні рівні тренду для кожного заданого моменту часу і для прогнозованого періоду випередження (ст. 16 табл. Т.4.1). Теоретичні рівні ряду визначили за формулою $\hat{v}_t \cdot \hat{s}_t$ (ст. 17 табл. Т.4.1)

Обчислення оцінок похибок $\hat{\varepsilon}_t$ здійснено за формулою (Т.4.11), значення наведені в ст. 18 табл. Т.4.1: $\hat{\varepsilon}_t = \hat{y}_t / (\hat{v}_t \cdot \hat{s}_t)$ (Т.4.11).

Середнє абсолютне відхилення $MAD = \frac{\sum |\varepsilon_t|}{n} = 11/12 = 0,91$, а корінь із середньої квадратичної похибки $RMSE = \sqrt{\frac{\sum (\varepsilon_t)^2}{n}} = 1,006$, що становить 0,01% ($1,006/9016,2 \cdot 100\% = 0,01\%$) від середнього вибіркового значення податкового боргу та свідчить про дуже високу точність прогнозованої моделі. Порівняння фактичних та розрахункових даних по моделях наведено на рис. Т.4.3



Рис. Т.4.3 Графічний аналіз динаміки податкового боргу за моделями

Додаток Т.5

Додаток Т.5.1

Застосування методу фільтрації сезонної компоненти для прогнозування податкового боргу по Вінницькій області (інтервал – квартал)

Роки	Квартали	Податковий борг, млн. грн., y_t	Ковзна середня	Центрована ковзна середня v_t	Сезонна та випадкова компоненти, $y_t - v_t = s_t + \varepsilon_t$	Скоригована оцінка сезонної компоненти, \hat{s}_t	$y_t - \hat{s}_t = v_t + \varepsilon_t$	t	Рівняння лінійного тренду, \hat{v}_t	$\hat{v}_t + \hat{s}_t$	Похибка прогнозу, ε_t
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1995	IV	10249,3	-	-	-	-8152,36	18401,6	1	73215,5	65063,14	-54813,9
1996	I	39895,0	-	-	-	8160,78	31734,3	2	75684	83844,78	-43949,7
	II	38170,6	22078,7	25352,8	12817,8	3893,16	34277,5	3	78152,5	82045,66	-43875,0
	III	36441,6	28626,8	26204,9	10236,7	-3901,57	40343,2	4	80621	76719,43	-40277,8
	IV	20520,0	23783,1	22501,1	-1981,1	-8152,36	28672,4	5	83089,5	74937,14	-54417,1
1997	I	27914,9	21219,1	20859,1	7055,8	8160,78	19754,2	6	85558	93718,78	-65803,8
	II	33561,6	20499,1	21994,5	11567,0	3893,16	29668,4	7	88026,5	91919,66	-58358,1
	III	32483,3	23489,9	27411,7	5071,6	-3901,57	36384,9	8	90495	86593,43	-54110,1
	IV	59289,0	31333,5	37061,3	22227,7	-8152,36	67441,4	9	92963,5	84811,14	-25522,1
1998	I	79383,9	42789,0	52922,5	26461,4	8160,78	71223,1	10	95432	103592,78	-24208,9
	II	113551,0	63056,0	70280,0	43271,0	3893,16	109657,8	11	97900,5	101793,66	11757,3
	III	117081,4	77504,1	83271,2	33810,1	-3901,57	120983,0	12	100369	96467,43	20614,0
	IV	125521,4	89038,4	97226,1	28295,2	-8152,36	133673,7	13	102837,5	94685,14	30836,2
1999	I	179052,5	105413,8	110979,4	68073,0	8160,78	170891,7	14	105306	113466,78	65585,7
	II	161606,5	116545,1	120708,7	40897,8	3893,16	157713,3	15	107774,5	111667,66	49938,8
	III	158830,2	124872,3	123299,7	35530,4	-3901,57	162731,7	16	110243	106341,43	52488,7
	IV	166472,1	121727,2	124916,1	41556,0	-8152,36	174624,4	17	112711,5	104559,14	61912,9
2000	I	187117,7	128105,0	130537,8	56580,0	8160,78	178957,0	18	115180	123340,78	63777,0
	II	178292,5	132970,6	129297,8	48994,7	3893,16	174399,3	19	117648,5	121541,66	56750,8
	III	137090,0	125625,0	117839,6	19250,3	-3901,57	140991,5	20	120117	116215,43	20874,5
	IV	124834,5	110054,2	106492,8	18341,6	-8152,36	132986,8	21	122585,5	114433,14	10401,3
2002	I	149801	102931,4	110935,7	38865,5	8160,78	141640,4	22	125054	133214,78	16586,4
	II	201125	118940,1	128632,0	72492,6	3893,16	197231,4	23	127522,5	131415,66	69708,9
	III	202370	138323,9	145572,4	56797,3	-3901,57	206271,3	24	129991	126089,43	76280,3
	IV	207789,51	152821,0	153802,3	53987,2	-8152,36	215941,9	25	132459,5	124307,14	83482,4
2003	I	208975,21	154783,6	155430,2	53545,0	8160,78	200814,4	26	134928	143088,78	65886,4
	II	207542,50	156076,8	154778,1	52764,4	3893,16	203649,3	27	137396,5	141289,66	66252,8
	III	197399,80	153479,4	145385,1	52014,7	-3901,57	201301,4	28	139865	135963,43	61436,4
	IV	144221,12	137290,9	130370,7	13850,4	-8152,36	152373,5	29	142333,5	134181,14	10040,0
2004	I	152181,39	123450,6	115019,2	37162,2	8160,78	144020,6	30	144802	152962,78	-781,4
	II	129948,73	106587,8	102990,7	26958,0	3893,16	126055,6	31	147270,5	151163,66	-21214,9
	III	115444,22	99393,6	95742,1	19702,1	-3901,57	119345,8	32	149739	145837,43	-30393,2
	IV	122969,8	92090,7	92138,2	30831,6	-8152,36	131122,2	33	152207,5	144055,14	-21085,3
2005	I	130328,7	92185,7	94758,5	35570,2	8160,78	122167,9	34	154676	162836,78	-32508,1
	II	136027,1	97331,4	98545,8	37481,3	3893,16	132133,9	35	157144,5	161037,66	-25010,6
	III	132684,7	99760,1	99313,9	33370,7	-3901,57	136586,2	36	159613	155711,43	-23026,8
	IV	126759,4	98867,8	97573,3	29186,1	-8152,36	134911,7	37	162081,5	153929,14	-27169,8
2006	I	125671,0	96278,8	94980,1	30690,9	8160,78	117510,3	38	164550	172710,78	-47039,7
	II	122295,4	93681,4	92618,0	29677,4	3893,16	118402,2	39	167018,5	170911,66	-48616,3
	III	118251,7	91554,5	90539,9	27711,8	-3901,57	122153,3	40	169487	165585,43	-47333,7
	IV	117554,3	89525,3	95994,1	21560,1	-8152,36	125706,6	41	171955,5	163803,14	-46248,9
2007	I	174045,8	102462,9	107063,4	66982,4	8160,78	165885,0	42	174424	182584,78	-8539,0
	II	155055,3	111663,8	115836,2	39219,1	3893,16	151162,1	43	176892,5	180785,66	-25730,4
	III	150933,2	120008,6	114030,0	36903,3	-3901,57	154834,8	44	179361	175459,43	-24526,2

Продовження додатка Т.5.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
	IV	126216,9	108051,4					-8152,36		45	181829,5	173677,14	-47460,2
2008	I	120847,7						8160,78		46	184298	192458,78	-71611,1
	II	142 218,5						3893,16		47	186766,5	190659,66	-48441,2
	III	150405,3						-3901,57		48	189235	185333,43	-34928,2
	IV	163671,5						-8152,36		49	191703,5	183551,14	-19879,6

Примітка. Дані за IV квартал 2008 р – очікувані

Таблиця Т.5.1.1

Виокремлення сезонної компоненти для динаміки боргу по Вінницькій обл.

i\j	1 кв	2 кв	3 кв	4 кв	Середньо сезонне значення, s	Коригувальний коефіцієнт, a
1996	-	12817,85	10236,69	-1981,10		
1997	7055,80	11567,03	5071,58	22227,75		
1998	26461,37	43270,96	33810,15	28295,24		
1999	68073,04	40897,79	35530,44	41556,00		
2000	56579,96	48994,65	19250,34	18341,64		
2002	38865,47	72492,62	56797,34	53987,21		
2003	53545,00	52764,40	52014,68	13850,41		
2004	37162,19	26958,04	19702,08	30831,64		
2005	35570,16	37481,32	33370,71	29186,09		
2006	30690,93	29677,40	27711,79	21560,11		
2007	66982,41	39219,05	36903,30			
підсумок по кварталах	420 986,32	416 141,12	330 399,11	257 854,97		
середня оцінка сезонної компоненти для кварталів, s _j	42 098,63	37 831,01	30 036,28	25 785,50	135 751,42	33 937,86
скоригована оцінка сезонної копоненти	8 160,78	3 893,16	-3 901,57	-8 152,36	0	

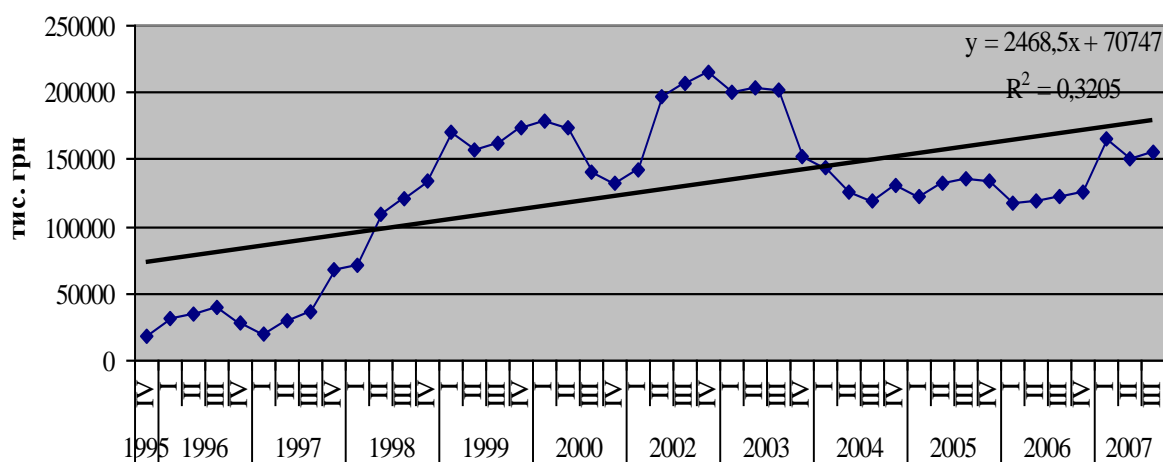


Рис.Т.5.1.1 Лінійний тренд динаміки податкового боргу для адитивної моделі.

Для даного тренду MAD = 40814,05 тис грн, а RMSE = 45687,48 тис грн., що становить 36% (45687,48/126287,8=36%) від середнього вибіркового значення податкового боргу та свідчить про задовільну точність прогнозованої моделі.

Продовження додатка Т.5

Додаток Т.5.2

Застосування методу фільтрації сезонної компоненти для прогнозування податкового боргу по Вінницькій області (інтервал – рік)

Роки	Податковий борг, млн. грн., y_t	Ковзна середня	Центрована ковзна середня v_t	Сезонна та випадкова компоненти, $y_t - v_t = s_t + \varepsilon_t$	Скоригована оцінка сезонної компоненти, \hat{s}_t	$y_t - \hat{s}_t = v_t + \varepsilon_t$	t	Рівняння лінійного тренду, \hat{v}_t	$\hat{v}_t + \hat{s}_t$	Похибка прогнозу, ε_t
1995	10249,3	-	-	-	7375,17	2874,1	1	62757,4	70132,5	-59883,3
1996	20520,0	30019,4	49231,4	-28711,4	-18497,1	39017,1	2	71837,8	53340,7	-32820,7
1997	59289,0	68443,5	92768,8	-33479,8	10253,42	49035,6	3	80918,2	91171,6	-31882,6
1998	125521,4	117094,1	128018,4	-2497,0	868,52	124652,8	4	89998,6	90867,1	34654,2
1999	166472,1	138942,6	152654,0	13818,1	7375,17	159096,9	5	99079	106454,1	60017,9
2000	124834,5	166365,4	162656,9	-37822,4	-18497,1	143331,6	6	108159,4	89662,30	35172,2
2002	207789,5	158948,4	158637,6	49151,9	10253,42	197536,1	7	117239,8	127493,2	80296,3
2003	144221,1	158326,8	144821,8	-600,7	868,52	143352,6	8	126320,2	127188,7	17032,4
2004	122969,8	131316,8	126872,3	-3902,5	7375,17	115594,7	9	135400,6	142775,7	-19805,9
2005	126759,4	122427,8	122969,0	3790,4	-18497,1	145256,5	10	144481	125983,9	775,5
2006	117554,3	123510,2	-	-	10253,42	107300,8	11	153561,4	163814,8	-46260,6
2007	126216,9	-	-	-	868,52	125348,4	12	162641,8	163510,3	-37293,4
2008	163671,5				7375,17	156296,4	13	171722,2	179097,3	-15425,8
2009					-18497,1	18497,1	14	180802,6	162305,5	

MAD = 33855 тис грн RMSE = 39686 тис грн., що становить 35% від середнього вибіркового значення боргу та свідчить про задовільну точність моделі

Примітка. 2008, 2009 роки - прогнози

Таблиця Т.5.2.1

Виокремлення сезонної компоненти для динаміки боргу по Вінницькій обл. (для річних даних)

i\j	1	2	3	4	Середньо сезонне значення, s	Коригувальний коефіцієнт, a
1 період	-	-28711,40	-33479,80	-2497,00		
2 період	13818,10	-37822,40	49151,90	-600,70		
3 період	-3902,50	3790,40	-	-		
Підсумок по кварталах	9 915,60	-62 743,40	15 672,10	-3 097,70		
Середня оцінка сезонної компоненти для кварталів, s_j	4 957,80	-20 914,47	7 836,05	-1 548,85	-9 669,47	-2 417,37
Скоригована оцінка сезонної компоненти	7 375,17	-18 497,10	10 253,42	868,52	0	

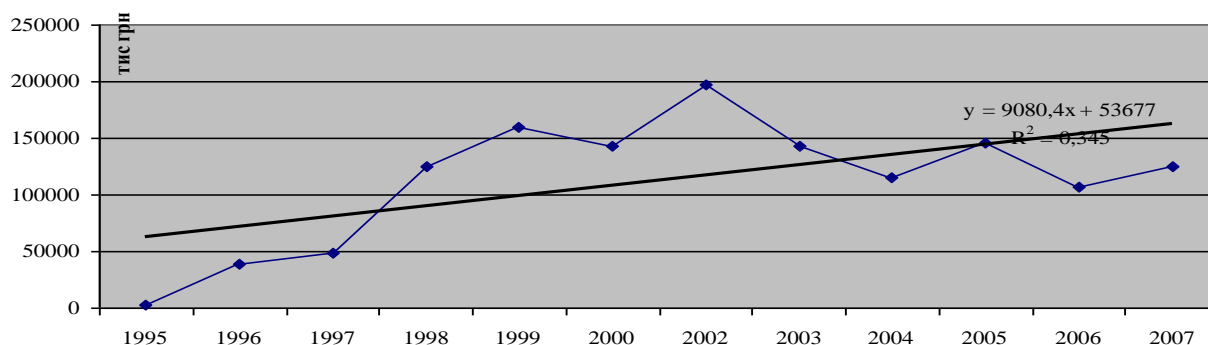


Рис. Т.5.2.1. Лінійний тренд динаміки податкового боргу (річні інтервали).

Додаток У

Погляди науковців щодо трактування поняття "податкове адміністрування"

Автор	Дефініція	Коментар автора
Ластовецький А. [165, с. 37]	адміністрування податків - це механізм, що включає систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів (обов'язкових платежів)	
Мельник В. П. [175, с. 41]	адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування та засновується на державних законодавчих та нормативних актах	Мельник В.П. зазначає, що адміністрування податків охоплює: облікову роботу (облік платників податків та облік податкових надходжень), масово-роз'яснювальну та консультативну роботу, прогнозно-аналітичну роботу, контрольну-перевірочну роботу, тобто практично всі види робіт, що здійснюються податківцями.
Князев О.В. та Пономарева Н.В. [195, с. 32]	податкове адміністрування передбачає визначення принципів і послідовності побудови податкових систем, повноважень органів влади різних рівнів у регулюванні податкових відносин, права і обов'язки платників податків і повноваження податкових органів, організацію податкового контролю і процедури оскарження рішень, а також побудову економічно ефективної системи податкових органів і їх інформаційної взаємодії із зацікавленими структурами різних рівнів виконавчої влади.	На нашу думку, ця дефініція більше схожа на перелік складових податкового адміністрування, а не на визначення його сутності.
Бурковський В.В. [73, с. 78].	адміністрування податків – це комплекс заходів виконавчої влади щодо забезпечення виконання <u>дохідної частини</u> бюджетів усіх рівнів	Із визначення випливає, що автор взагалі ігнорує наявність неподаткових платежів та необхідність управління ними, що є невірним.

Додаток Ф

Трактування понять "ухилення" та "уникнення сплати податків" в науковій літературі.

Ухід від сплати податків (обхід податків), як зазначають представники української фінансової школи Вишневецький В.П. та Веткін А.С.³⁶, – широко розповсюджене у світі явище, обумовлене перекосами їх впливу на поведінку економічних суб'єктів [68, с. 328].

За юридичним критерієм ухід від сплати податків поділяється на [68, с. 328]: ухилення та уникнення податків.

Трактування поняття "ухилення" та наші зауваження
Ухилення від податків (незаконний ухід від сплати податків), це протиправні дії платників податків по зниженню податкових зобов'язань, які при їх виявленні передбачають відповідальність за порушення податкового законодавства [68, с. 328].
Мітіліно М.І. ³⁷ [50, с. 70] та Озеров І.Х. [40, с. 276] вважають, що ухилення – це той випадок, коли особа, яка повинна сплачувати податок, уникає його і у той же час цей податок не падає ні на кого іншого, тобто просто залишається несплаченим.
У фінансовій теорії під ухиленням від сплати податків (tax evasion) означає приховування податкової бази і/або надання до податкових органів завідомо неправдивої інформації [182, с.8].
Під терміном " ухилення від оподаткування " більшість науковців розуміють "незаконні, протиправні способи уходу від сплати податків незалежно від того, умисно чи неумисно були вчинені такі дії" [98, с.37; 169, с.813; 182, с.8, 10, 97; 188, с.290; 247, с.2]. А Куценко Т.Ф. [83, с.315], Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. [162, с.587], та інші [98, с.36; 101, с.461; 248, с.116] під ухиленням розуміють лише " свідомі дії платників, спрямовані на часткову несплату податків або повне їх приховування ", тобто лише умисне приховування об'єкта оподаткування. У зв'язку із складністю доведення чи навмисно були несплачені податки та неправильно вівся облік, доцільно ухиленням вважати як умисні, так і неумисні дії, пов'язані з порушенням законодавства та несплатою податків, оскільки незнання законів не звільняє від відповідальності.
<i>Визначення ухилення від податків, наведене Мочерним С.В. [249, с. 491] не є коректним, оскільки включає "сукупність легальних і незаконних способів приховування доходів від оподаткування. Розрізняють ухилення від сплати податків без порушення і з порушенням законодавства". Дана дефініція більше характеризує "ухід від сплати податків (обхід податків)", так як на думку Вишневецького В.П., Веткіна А.С. [182, с.10] "ухід від сплати податків включає уникнення сплати податків – законний ухід від сплати податків, і ухилення від сплати податків – незаконний ухід від сплати податків"</i>
У США під ухиленням вважають заниження доходу і завищення витрат при визначенні податкової відповідальності, а також відмова представити в податкові органи правильно заповнену декларацію про доходи [238, с.128]. <i>Довести, що платник податків ухиляється від сплати податків на Заході значено легше, ніж будь-які інші економічні злочини, тому розповсюджено притягнення до відповідальності по факту ухилення від сплати податків фактично за неподаткові злочини. У США така практика було особливо успішною по відношенню до лідерів мафії, які отримали тривалі строки ув'язнення формально саме за приховання доходів від оподаткування [212, с.76].</i>

³⁶ Саме вони дали найбільш обгрунтоване визначення термінів "ухилення" і "уникнення" сплати податків.

³⁷ "Від перекладання податку потрібно відрізнити звичайне ухилення від нього. Воно буває тоді, коли формальному платникові різними хитрощами щастить не заплатити податок, причому податок цей не падає на когось іншого, а залишається не сплаченим. Отже, для бюджету держави значно важливішим питанням є проблема ухилення, ніж перекладання, хоча і останню не можна ігнорувати" (Мітіліно М.І.)

Продовження додатка Ф

В "Малій українсько-російській енциклопедії з податків" під ред. Жадько В. [225, с.336], під **ухиленням від сплати податків** розуміють ухилення від сплати податків, яке завдало шкоди державі в значних розмірах, тобто в результаті ухилення від сплати податку в сумі, яка у 100 і більше разів перевищує мінімальний розмір заробітної плати (51500 грн. для 2008 року при мінімальній зарплаті на 01.01.2008 515 грн.), а у "Словнику-довіднику для працівників органів державної податкової служби" [10, с.292] хоч і наводять подібне визначення, проте під значним розміром коштів розуміють суму податку, що у 1000 і більше разів перевищує установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян (17000грн), під великим – 3000 і більше, під особливо великими – в 5000 і більше разів. *Тобто виникає невідповідність у трактуванні суми несплати, при якій вона вважається ухиленням. Виходить, що якщо платник порушуючи законодавство не сплатив зобов'язання у сумі 15000 грн., то він не ухиляється, а є мінімізатором (хоча і з порушенням законодавства) і його не потрібно карати. Тому основним критерієм поділу ухилення та уникнення має бути саме законність дій платників*

Кодацький В.П. виділяє дві форми ухилення [229, с.57]: податкове правопорушення, що здійснюється шляхом приховування повністю або частково об'єкта оподаткування; обхід податку, при якому вдається ухилитись від оподаткування не порушуючи законодавства. *Проте останнє характеризує саме уникнення оподаткування, а перша форма є безпосереднім ухиленням; у сукупності ж вони є не формами ухилення, а формами уходу від сплати податків, виділених Вишневським В.П. та Веткіним А.С.*

Трактування поняття "уникнення" та наші зауваження

Уникнення податків (законний ухід від сплати податків) (шляхом використання податкових пільг, зміни податкового режиму залежно від місця реєстрації, різні організаційно-правові форми ведення бізнесу та форм угод, вибір раціональної облікової політики, використання недоліків законодавства) [68, с.328]

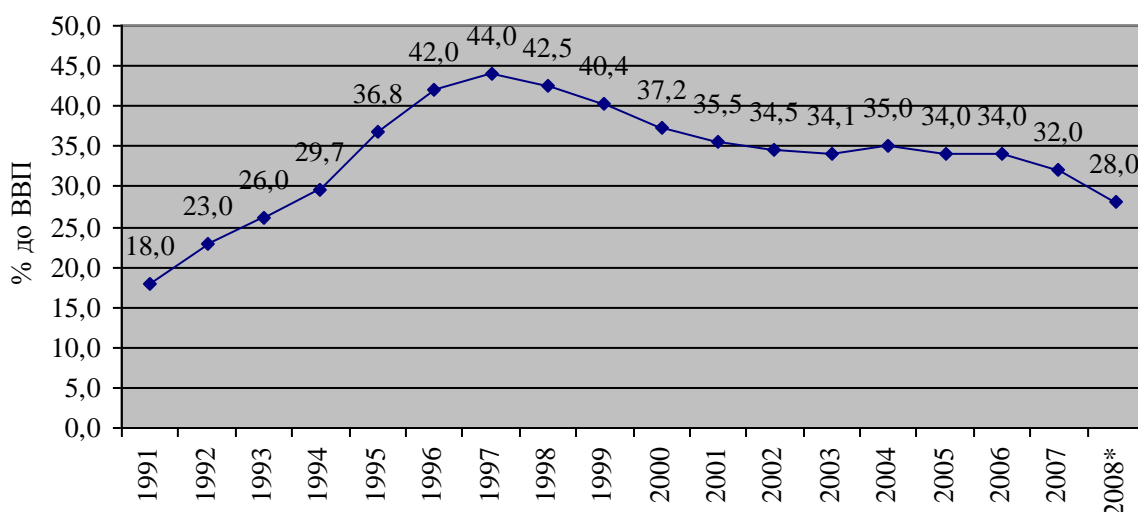
У фінансовій теорії під **уникненням від сплати податків (tax avoidance)** розуміють мінімізацію податкових зобов'язань законним шляхом [182, с. 8].

Уникнення податків – це легальний шлях зменшення податкових зобов'язань, який ґрунтується на використанні законодавчо наданих можливостей у сфері податкового законодавства шляхом зміни своєї діяльності [98, с.37; 169, с.813]. Воно пов'язане з такими поняттями, як податкове планування, податкова оптимізація, мінімізація податків [169, с.813]. Подібного визначення дотримуються і Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. [162, с.585], Дж Стігліц [182, с.8; 247, с.2], Василькова Т.В. [98, с.37], та інші [101, с.459; 248, с.116]: це зниження суми податкових платежів законними методами. В Україні найбільш значним способом уникнення від сплати податків є саме податкові пільги [182, с.62].

Додаток X

Оцінка суми недонадходжень податків до бюджету у результаті ухилення

При здійсненні розрахунків ми зіткнулись з проблемою, пов'язаною з відсутністю чітких даних стосовно рівня тіньової економіки. У різних джерелах наводять різний рівень тіньової економіки навіть в один і той же рік. Це пов'язано, на нашу думку, з невідпрацьованістю в Україні до цього часу конкретних та достатньо надійних методів визначення її реальних обсягів [93, с.241]. Так, питома вага тіньової економіки у ВВП України, за висновками Світового банку, ЄБРР коливається у межах 47,2-60% [164, с.45], Азаров М.Я., Ярошенко Ф.О. вважають, що масштаби тіньової економіки становлять 50-60%ВВП [93, с.187], Огонь Ц.Г. – 50-55% ВВП [11, с.50], Прісняков В.Ф. – 30-45 % ВВП [250, с.81]. Згідно зі звітом Міністерства економіки, тіньовий ВВП в 2007 році склав 32% сумарного показника роботи економіки, в 2006 році - 34%ВВП, в 2005 році – 34%ВВП [251, с.5], у I півріччі 2008 р – 28% ВВП [220, с.6]. За даними Держкомстату в 2005 році тіньовий ВВП склав всього 18,1% [252]. Розрахунки ж Міжнародного центру перспективних досліджень вказують на долю тіньового ВВП в розмірі від 35 до 50 % [252]. Динаміка тіньового сектору економіки наведена на рис. X.1



Примітки:

1. Побудовано автором на основі даних Мінекономіки України та [220; 250; 251; 252]

2. За 2008 рік наведені оперативні дані за перше півріччя 2008 р. за оцінкою Мінекономіки [220]

Рис. X.1 Динаміка тіньового сектору економіки в Україні у 1991-2008 рр., %ВВП

Розбіжності у розрахунках можуть бути пов'язані із різними підходами щодо охоплення секторів тіньової економіки, застосуванням різних методик, а також із песимістичними та оптимістичними експертними оцінками. Припускається, що в Росії у

Продовження додатка X

деяких роках за кордон «втікає» близько двох бюджетів країни [212, с.76], проте офіційна російська, та й українська статистика не дають можливості враховувати наслідки кримінального впливу капіталів у вигляді втрат бюджету від несплачених податків. Складності оцінки таких втрат пов'язані також з тим, що в Росії, на відміну від західних країн, дохід від незаконної діяльності в повному обсязі спрямовується до доходів бюджету і не підлягає оподаткуванню [212, с. 76].

Таблиця X.1

Розрахунок рівня ухилення в Україні, млрд. грн.

роки	Податкові надходження, млрд. грн.	Податковий борг, млрд. грн.	ВВП, млрд. грн.	Рівень тіньової економіки, % до ВВП	Рівень тіньової економіки, млрд. грн.	Частка податкових надходжень бюджету у ВВП, %	Розмір недонадходжень податків до бюджету (ухилення), млрд. грн.	Розмір недонадходжень податків до бюджету з урахуванням допустимого рівня тіньової економіки 10% ВВП, млрд. грн.	Можливі податкові надходження зведеного бюджету, млрд. грн.
	2	3	5	6	7 = 6*5	8=2/5*100	9=7*8/100	10=(7-5*0,1)*8/100	11
1996	16,14	1,35	81,52	42,0	34,24	19,80	6,78	5,16	22,65
1997	20,02	2,30	93,37	44,0	41,08	21,44	8,81	6,81	29,12
1998	21,80	9,72	102,59	42,5	43,60	21,25	9,27	7,09	38,61
1999	25,10	11,73	130,44	40,4	52,70	19,24	10,14	7,63	44,46
2000	31,30	10,07	170,07	37,2	63,27	18,40	11,64	8,51	49,88
2001	36,70	6,31	201,93	35,5	71,68	18,17	13,03	9,36	52,37
2002	45,40	14,17	220,93	34,5	76,22	20,55	15,66	11,12	70,69
2003	54,32	14,13	264,17	34,1	90,08	20,56	18,52	13,09	81,54
2004	63,16	8,8	345,10	35,0	120,79	18,30	22,11	15,79	87,75
2005	98,07	9,42	424,74	34,0	144,41	23,09	33,34	23,54	131,02
2006	125,74	7,81	535,90	34,0	182,21	23,46	42,75	30,18	163,73
2007	161,26	6,34	712,9	32,00	228,13	22,62	51,60	35,48	203,08
2008*	165,7	7,38	714,89	28,00	200,17	23,18	46,40	29,83	202,9

Примітки:

1. складено та розраховано автором за даними Мінекономіки, МФУ, ДПАУ, Держкомстату та [66, с.221; 83, с.289; 81, с.66; 95, с.8; 145, с.163; 250, с.81; 253]

2. розрахунки здійснені на основі офіційних даних щодо рівня тіньової економіки в Україні, проте за різними оцінками сьогодні від 40 до 60 % економіки України знаходиться в «тіні» і фактично вона не контролюється державою, тому фактичні розрахунки розміру ухилення можна буде збільшити у півтора-два рази.

3. 2008* рік - оперативні дані Мінекономіки, ДПАУ та МФУ станом на 01.10.2008.

4. розмір податкового боргу у 2008 році станом на 01.10.2008 [146]

Додаток Ц
Структура податкового боргу по ДПА у Вінницькій області за статусами, %.

Рік	2003		2004		2005		2006		2007		2008	
	сума, тис грн.	частка, %	сума, тис грн.	частка, %	сума, тис грн.	частка, %	сума, тис грн.	частка, %	сума, тис грн.	частка, %	сума, тис грн.	частка, %
Загальна сума податкового боргу платників податків, всього	117046,9	100	122982	100,0	126800	100,0	117600	100,0	149 467,2	100	149 985,2	100,0
у т.ч.												
Податковий борг інертного статусу	4256,0	3,6	9600	7,8	1300	1,0	6414,1	5,5	4 628,4	3,1	12 207,8	8,1
Активний податковий борг	50031,5	42,7	42900	34,9	24300	19,2	17607	15,0	6 843,5	4,6	19 511,2	13,0
Пасивний податковий борг	62286,8	53,2	69641,2	56,6	101200	79,8	92215,6	78,4	135 798,2	90,9	117 119,6	78,1
у т.ч.												
Податкова заборгованість платників податків, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство	50150,9	80,5	61300	88,0	74700	73,8	82519	89,5	99 219,6	73,1	89 989,5	76,8
Податкова заборгованість платників податків які знаходяться в розшуку			-				130,6		163,3	0,1	257,9	0,2
Податкова заборгованість платників податків, у яких відсутні активи			7500	10,8		0,0	9566	10,4	36 415,5	26,8	34 984,0	29,9
Безнадійний податковий борг	472,6	0,40	841,2	0,7		0,0	1362,8	1,2	2 197,1	1,5	1 146,7	0,8

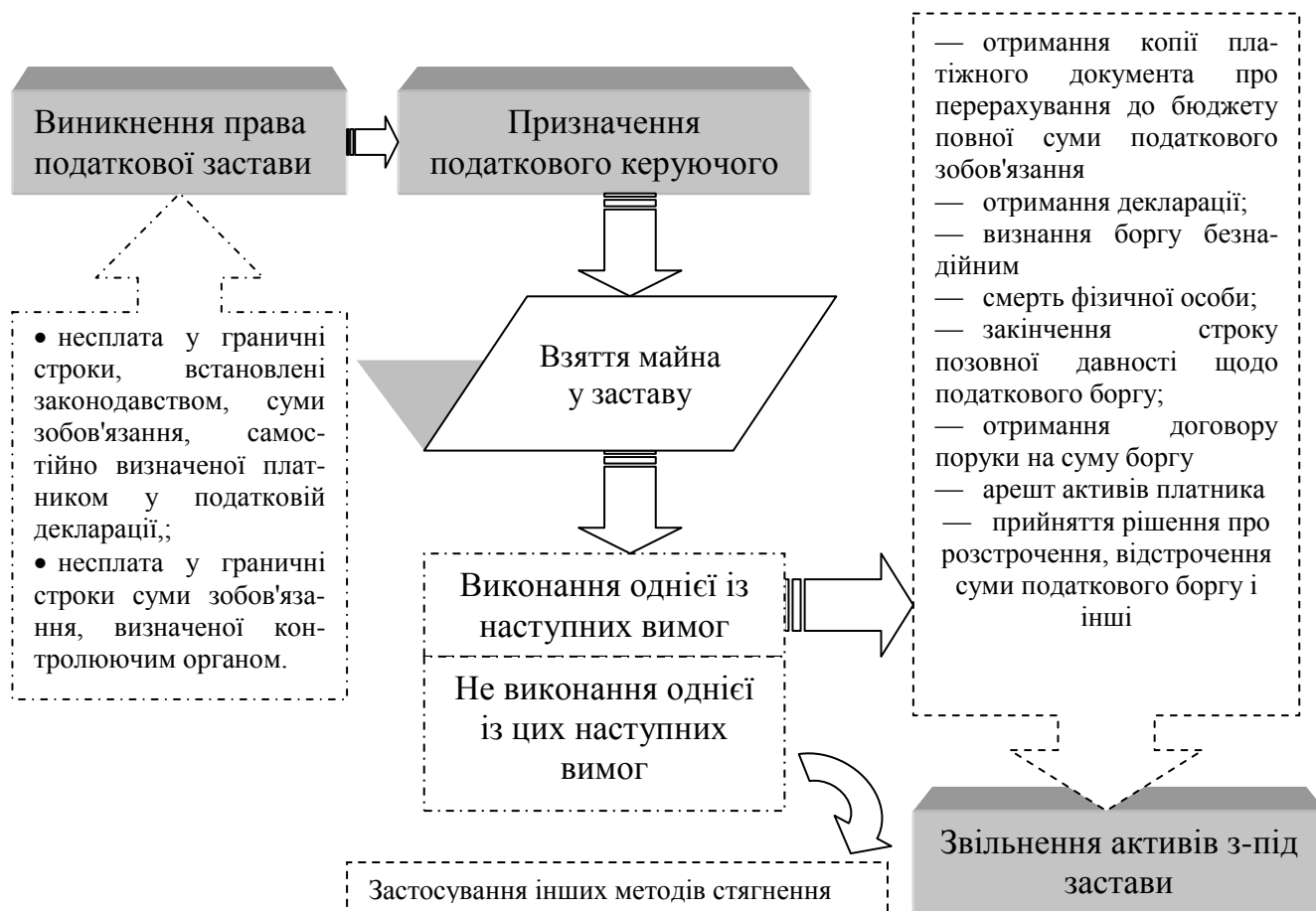
Примітки:

1. Дані за 2008 р. станом на 01.11.2008 р.
2. Складено за звітними даними ДПА у Вінницькій обл., [170; 171; 172; 173; 174; 205; 206; 207; 208]

Додаток Ш

Додаток Ш.1

Механізм застосування податкової застави (схема).



Примітка. Побудовано автором на основі інформації [167]

Продовження додатка Ш

Додаток Ш.2

Проблеми застосування права податкової застави та шляхи їх вирішення.

Проблема	Суть проблеми	Пропозиції щодо вирішення
1	2	3
Ускладнення є розшук нерухомого майна боржників	<p>Так як бюро технічної інвентаризації здійснює облік майна виключно по назві підприємств, а не по кодах ЄДРПОУ, це призводить до плутанини при розшуку. А у зв'язку з відсутністю обміну інформацією в електронному вигляді з Інформаційним центром Міністерства юстиції, внесення записів щодо реєстрації податкової застави у Державному реєстрі застав рухомого майна та виведення з застави, здійснюється після направлення відповідних Реєстрів тільки на паперових носіях, що потребує додаткових витрат робочого часу. До того ж сьогодні в Україні є лише реєстр обтяжень рухомого майна</p>	<p>Необхідно створити єдиний державний реєстр податкової застави, у якому реєструвалося б як рухоме, так і нерухоме майно боржників; забезпечити можливість сортування в них не лише за назвами об'єктів застави чи назвами боржника, а й за кодами ЄДРПОУ, які є унікальними, що прискорить пошук</p>
Неузгодженість законодавства ³⁸	<p>Згідно з Наказом ДПА України № 216 від 16.06.2005р. вартість активів, на які розповсюджується право податкової застави визначається виходячи із їх балансової вартості за даними бухгалтерського обліку платника податків, що зробило неможливим реєстрацію податкової застави на активи фізичних осіб – суб'єктів господарської діяльності в зв'язку із відсутністю у фізичних осіб балансу та бухгалтерського обліку [254]. Згідно цього ж наказу [254] номер та дата Акту опису активів платників податків повинні відповідати реєстраційній вихідній даті та номеру, що присвоюються документам, які відправляються органами державної податкової служби на адресу платника, тобто заяви про реєстрацію обтяження рухомого майна. Здійснити ж опис активів платника податків (на місці знаходження активів) та скласти Акт опису активів, виписати та зареєструвати заяву до Реєстру обтяжень рухомого майна, підписати та завіривати печаткою, завезти до Реєстру до 12 години дня – фізично неможливо за браком часу.</p>	<p>Слід доопрацювати механізм здійснення опису активів та реєстрації його у Реєстрі обтяжень рухомого майна, для чого доцільно використовувати сучасні засоби комунікації.</p>
	<p>Рішенням Конституційного суду України від 24.03.05 р. №2-рп/2005 положення п. 8.2.2 ЗУ №2181 визнано неконституційним в частині поширення права податкової застави на будь які види активів платника без урахування суми його боргу [187, с.151]. Тому з 24.03.05 р п.п. 8.2.2. не діє, а до активів податкового боржника має застосовуватись індивідуальний підхід, що враховує суму податкового боргу. Це в свою чергу ускладнює роботу податкових інспекторів.</p>	<p>Необхідно на законодавчому рівні розробити механізм визначення вартості активів, на які поширюється право податкової застави з установами співвідношення сума боргу/вартість активів у податковій заставі.</p>

³⁸ Це далеко невичерпний перелік суперечностей та недоліків чинного законодавства.

Продовження додатка Ш.2

1	2	3
Неузгодженість законодавства	Відмова від підпису платника податків при опису активів, на які розповсюджується право податкової застави вимагає від податкового керуючого залучити двох понятих [254]. Проте згідно зі ст.127 КПК України залучати понятих має право орган дізнання або слідчий.	Слід узгодити законодавство
	В Положенні "Про проведення перевірок стану збереження активів платника податків, які перебувають у податковій заставі" затвердженому Наказом ДПА України від 20.09.2004р. №544 передбачено, що: "Перевірка стану збереження активів платника податків, які перебувають у податковій заставі, може проводитись протягом робочого дня платника податків, за період, починаючи з дня виникнення права податкової застави і до дня її зупинення" [255] Один день перевірки передбачений і формою "Повідомлення про проведення перевірки стану збереження активів платника податків, які перебувають у податковій заставі".	Необхідно внести зміни до п.2.4. щодо збільшення у разі необхідності терміну проведення перевірки, адже при значному обсязі документообігу, розмірів виробництва, складності випадку податкового боргу, сумлінності платника тощо, одного робочого дня для перевірки недостатньо.
Борги, накопичені державними підприємствами	Податкова застава тут не дієва, про що зазначають і [256, с. 11]. В більшості випадків майно державних підприємств неліквідне, нерухоме майно збудоване ще за часів СРСР, а тому відсутня будь-яка документація, оборотні кошти відсутні та не оновлюються основні засоби.	Єдиним виходом є списання накопичених боргів та недопущення нарощення нових. Якщо ж таке підприємство не має стратегічного значення для держави, його можна приватизувати на пільгових умовах з обумовленням строків погашення заборгованості новим власником.

Продовження додатка Ш

Додаток Ш.3

Механізм застосування адміністративного арешту активів (схема)



Примітка. Складено автором на основі інформації [167]

Додаток Ш
Показники застосування передбачених законом методів управління податковим боргом у Державній податковій інспекції Шевченківського району м. Києва у 2002-2005 роках

Показники	2002 рік	2003 рік	2004 рік	2005 рік ²	Структура			
					2002	2003	2004	2005
Податкові вимоги								
Виставлено платіжних вимог, шт	4000	3400	800					
Сума виставлених платіжних вимог, тис грн.	120000	103000	12000					
Погасили борг за результатом виставлення платіжних вимог, тис грн.	15	360	14					
Відсоток погашення боргу за результатами виставлення платіжних вимог	0,01	0,35	0,12					
Податкова застава								
Кількість підприємств взятих у заставу	12000	10400	10200	2970	100	100	100	100
у тому числі								
несвоєчасне подання декларації	9500	8650	8340	370	79,17	83,17	81,76	12,46
несплата податкових зобов'язань	2500	1750	1860	2600	20,83	16,83	18,24	87,54
Сума податкової застави, тис грн.	105000	110000	50000	1843	100,00	100,00	100,00	100,00
у тому числі								
несвоєчасне подання декларації	46750	52165	24120	328	44,52	47,42	48,24	17,80
несплата податкових зобов'язань	58250	57835	25880	1515	55,48	52,58	51,76	82,20
Кількість підприємств виведених із застави	11200	10000	10100	2975	100,00	100,00	100,00	100,00
у тому числі								
подали декларації	9500	8650	8340	370	84,82	86,50	82,57	12,44
сплатили податкові зобов'язань	1700	1350	1760	2605	15,18	13,50	17,43	87,56
Адміністративний арешт активів								
Кількість випадків застосування	38	41	25					
Сума погашення боргу у результаті застосування	760	580	1500					
Сума погашення боргу на один випадок арешту активів (у середньому), тис грн	20	14,1	60					
Реалізація активів								
Кількість описів активів	20	17	80					
Сума описів активів, тис грн.	10000	24000	5000					
Кількість випадків продажу активів	20	14	14					
Сума реалізації активів, тис грн.	1100	10000	500					
Самостійно погасили до моменту реалізації, тис грн.	8900	14000	4500					

Примітка:

1. Складено на основі даних Державної податкової інспекції у Шевченківському районі м. Києва
2. 24.03.05 визнано неконституційним застосування податкової застави у разі неподання декларації у встановлені строки.

Додаток Ю
Додаток Ю.1

Дані щодо погашення податкового боргу по Вінницькій області, тис грн.

		на 01.01.01	на 01.01.02	на 01.01.03	на 01.01.04	на 01.01.05	на 01.01.06	на 01.01.07	на 01.01.08	на 01.11.08
1	Кількість підприємств-недоїмників	3287					1875	1183	848	884
2	Сума недоїмки	124834	101037	178258	127696	122970	126800	117600	126209	149985
	у т.ч.									
	ПДВ	55075	27359	44084	47413	55721	56300		69064	66224
	ППП	11581	13476	17192	11655	8944	6200		15110	16248
	АЗ	13953	5650	20110	6059	4566	4600		5184	5526,5
	ПЗ	10661	8587	-		17707	19000		11679	13312
	інші	33563	45966	96872	62570	36032	40700		25172	48674
3	сума стягнення рухомого і нерухомого майна	48107	31980	25794,1	26011,8		19000	11600	16235	9476
4	за рахунок вилучення готівкових коштів		15554,2	12111	10945,8	7800	6300	5100	4370	1871
5	стягнуто з рахунків недоїмників		5365,6	8173,4	976,2		60	0	0	0
6	Інші (у тому числі упереджувальні заходи)			52949,8	56850,7		53040		70954	71857
7	Кількість адмінарештів			23		59	73	62	79	47
8	Сума стягнення у рез адмінарешту			220,2		3210	2300	4000	3568,6	814,8
9	Сума несплати поточних платежів			98851	98605		25400	59700		
10	Кількість підприємств, по яким розпочату справу по банкрутству						337	387		
							(18% від загальної кількості)			
11	Сума боргу таких підприємств						74700	62200		89989,5
12	Сума списаної податкової заборгованості	231199	349745	26453	66043		15900	39700		

Примітка: складено автором на основі даних [170; 171; 172; 173; 174; 205; 206; 208] та оперативної інформації ДПА у Вінницькій обл.

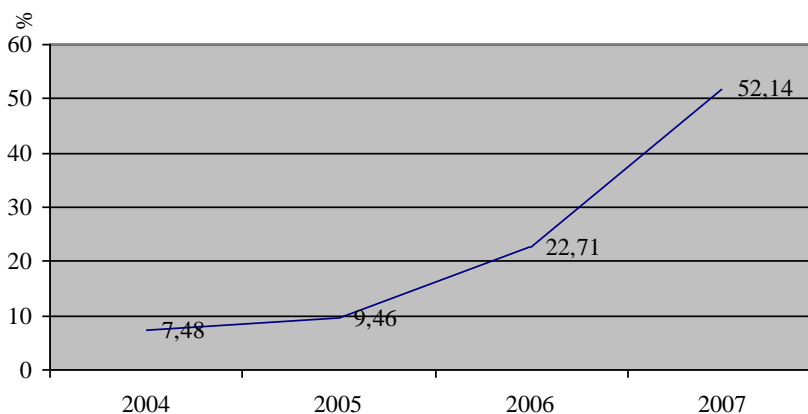


Рис. Ю.1.1 Частка погашеного боргу у результаті застосування адміністративного арешту активів у загальній сумі активного боргу по Вінницькій обл.

Продовження додатка Ю Додаток Ю.2

Зведена інформація про надходження до бюджету в рахунок погашення податкового боргу та вжиті органами ДПС Вінницької обл. заходи з погашення податкового боргу, тис грн

Дата	Кількість боржників	Сума податкового боргу		Направлено податкових вимог платникам податків				Загальна сума надходжень в рахунок погашення податкового боргу		у тому числі:			у тому числі:													
										Сплачено платником у період дії податкових вимог до прийняття рішення про стягнення активів	Погашено податкового боргу банками-поручителями		Надходження за рахунок вжитих органами ДПС заходів з погашення податкового боргу	Стягнення податкового боргу в позасудовому порядку						Стягнення податкового боргу в судовому порядку				Надходження внаслідок застосування адміністративного арешту активів		
														Стягнуто платіжними вимогами з рахунків боржників		Надходження за рахунок вилучення готівкових коштів		Надходження від реалізації заставних активів		Надходження за рахунок звернення стягнення на майно боржника в судовому порядку		Надходження в рахунок погашення податкового боргу від підприємств, що перебувають у процедурах банкрутства				
																		Сума	Кількість боржників							Сума
До Зведеного бюджету	у т.ч. до Державного бюджету	Кількість перших вимог	Сума податкового боргу	Кількість других вимог	Сума консолідованого податкового боргу	До Зведеного бюджету	у т.ч. до Державного бюджету	Сума	Кількість боржників	Сума	До Зведеного бюджету	Кількість виставлених платіжних вимог	Сума надходжень Всього	Кількість випадків	Сума надходжень Всього	Сума описаного майна	Кількість боржників	Сума реалізованого майна	Кількість боржників	Сума	Кількість боржників	Сума	Кількість прийятих рішень	Сума		
3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	14	15	16	18	19	20	21	22	23	24	27	28	29	30	31	32	
01.01.2009	823	163671,5	137453,8	15777	71744,8	2058	26052,6	97874,0	86014,9	41514,9	0	0	12493,8	0,0	0	2066	2894,33	10805,6	157,0	1874,2	94,0	1027,1	60	5873	48	825,2
01.01.2008	848	126 216,9	100 734,8	13 765	100 525,8	2 382	89 902,0	87 191,1	74 575,6	31 405,9	0	0,0	16 235,5	0	0,0	3 394	4 369,8	15 563,9	374	3 921,6	8,5	979,8	93	3 395,7	79	3568,6
01.01.2007	1183	117524,7	89425,9	7062	23557,1	1371	15009,8	74652,7	55286,6	20909,4	0	0	20681,4	0	0	4083	5101,8	27761,1	144	1845,4	59	627,4	90	5157,6	62	4022,0
01.01.2006	1875	126822,6	81020,6	5896	15709,4	1172	11173,1	80715,7	53219,8	55331,4	0	0	27445,6	33	55,4	4944	6296,7	21230,5	368	7965,8	25	85,5	112	10776,1	73	2266,1
01.01.2005	1685	122900,7	84140,8	5024	28086,5	1275	18510,9	90361,51	63785,4	61963,6	0	0	29348,8	253	263,3	6333	7836,9	55669,8	399	13172,61	16	21,9	116	6605,3	70	1448,8
01.01.2004	3107	144118,7	100489,2	4923	28578,0	1304	27938,3	94784,5	68439,0	568507	0	0	37379,0	3998	976,2	7320	10945,8	91026,5	472	16439,5	0	0,0	80	8077,1	53	940,4
01.01.2003		205740,8	155097,0	8310	39057,0	3487	75971,2	99028,3	70703,5	52491,6	0	0	44482,0	25921	8173,4	7852	12111,0	94722,9	1135	22327,5	1	0,5	54	1735,1	22	134,5

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Борисов А. Б. Большой энциклопедический словарь / А. Б. Борисов. – 2-е изд., переработ. и доп. — М. : Книжный мир, 2006. — 860 с.
2. Бюджетний менеджмент: підруч. / [В. М. Федосов, В. М. Опарін, Л. Д. Сафонова та ін.]; за заг. ред. В. М. Федосова. — К. : КНЕУ, 2004. — 864 с.
3. Жигалов В. Т. Основи менеджменту і управлінської діяльності: підруч. / В. Т. Жигалов, Л. М. Шимановська. — К. : Вища школа, 1994. — 223 с.
4. Державне управління і менеджмент: навч. посіб. у таблицях і схемах / [Г. С. Одінцева, Г. І. Мостовий, О. Ю. Амосов та ін.]; за заг. ред. Г. С. Одінцової. — Х. : ХарПІ УАДУ, 2002. — 492 с.
5. Брасс А. А. Менеджмент: основные понятия, виды, функции: пособие / Брасс А. А.— Мн. : ООО «Мисанта», 2002. — 211 с.
6. Маркіна І. А. Методологія сучасного управління: монографія /Маркіна І.А. — К. : Вища школа, 2001. — 311 с.
7. Модели управления в рыночной экономике: [сб.науч.трудов / общ. Ред. Лысенко Ю. Г.]. — Донецк : ДонНУ, 2002. — 511 с. — (Спецвып.).
8. Цуруль О.А. Менеджмент у державних організаціях: навч. посіб. / Цуруль О.А. — К. : КНЕУ, 2002. — 142 с.
9. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг., Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева . — 2-е изд., исправл. — М. : ИНФРА-М, 1999. — 479 с.
10. Словник-довідник для працівників органів державної податкової служби / [авт.-упоряд.: Бондаренко М. О. та інші; за ред. М. Я. Дем'яненка, П. В. Мельника]. — К. : ДІА, 2001. - 344 с.
11. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: теорія та практика: монографія / Огонь Ц. Г. — К. : КНТЕУ, 2003. — 580 с.
12. Фінансово-правовий механізм формування дохідної частини бюджетів: курс лекцій / [під ред. Л. А. Савченко]. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. — 357 с.

13. Шегда А. В. Менеджмент: підруч. / Шегда А. В. – К. : Знання, 2004. – 687 с.
14. Колпаков В. М. Методы управления: учеб. пособие / Колпаков В. М. – К. : МАУП, 1997. – 160 с.
15. Механізм прийняття управлінських рішень органами державної влади щодо соціально-економічного розвитку регіонів: монографія / [А. О. Дегтяр, О. Ю. Амосов, В. М. Мартиненко та ін.]; за заг. ред. А. О. Дегтяря. – Х. : Вид-во ХарPI НАДУ "Магістр", 2006. – 300 с.
16. Вітлінський В. В. Ризик у менеджменті / В. В. Вітлінський, С. І. Наконечний. – К. : ТОВ "Борисфен-М", 1996. – 336 с.
17. Кураков Л. П. Большой толковый словарь экономических и юридических терминов / Л. П. Кураков, В. Л. Кураков – М. : Вуз и школа, 2001. – 720 с.
18. Чорний Г. М. Управління: концептуальні засади національного менеджменту. Монографія / Чорний Г. М. – К. : ННЦ ІАЕ, 2005. – 102 с.
19. Економічна енциклопедія: у трьох томах – Т.3 / [Редкол. С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.] – К. : Видавничий центр "Академія", 2000. – 952 с.
20. Классики менеджмента / [под ред. М. Уорнера / пер. с англ. под ред. Ю. Н. Каптуревского]. – СПб. : Питер, 2001. – 1168 с.
21. Економічна енциклопедія: у трьох томах – Т.2 / [Редкол. С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.] – К. : Видавничий центр "Академія", 2000. – 848 с.
22. Тимченко О. М. Дискусійні питання сутності та складових податкового менеджменту / О. М. Тимченко // Фінанси, облік і аудит: наук. зб. – К. : КНЕУ, 2005. – вип. 5. – С. 150-157
23. Василик О. Д. Державні фінанси України: підруч. / О. Д. Василик, К. В. Павлюк – К. : НІОС, 2002. – 608 с.
24. Пушкарева В. М. История мировой и русской финансовой науки и политики / Пушкарева В. М. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 272 с.
25. Токовенко В. Державний менеджмент або адміністрування: пошуки моделі державного управління / Віктор Токовенко // Вісник Української Академії державного управління. – 2001. - №2. – Ч. 2. – С. 78-85

26. Классики теории государственного управления: американская школа / [под. ред. Дж. Шафритца, А. Хайда]. – М. : Изд-во МГУ, 2003. – 800 с.
27. 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.
28. Современные теории управления: теории менеджмента на пороге XXI века : [учеб. пособие / под ред. В. Ю. Пашкуса]. - СПб. : Изд. дом "Сентябрь", 2002. - 272 с.
29. Юрченко К. Автоматизована система ефективного управління державними фінансами / Катерина Юрченко, Дмитро Шемет // Вісник податкової служби України: журнал Державної податкової адміністрації України. – 2006. – №34. – С. 60-64
30. Василик О. Д. Державні фінанси України: навч. посібн. / Василик О. Д. – К. : Вища шк., 1997. – 383 с.
31. Василик О. Д. Теорія фінансів: підруч. / Василик О. Д. – К. : НІОС. – 2000. – 416 с.
32. Теорія фінансів: навч. посібн. / [П. М. Леоненко, П. І. Юхименко, А. А. Ільєнко та ін.] ; за заг. ред. О. Д. Василика. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 480 с.
33. Опарін В. М. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти): Монографія / Опарін В. М. – К. : КНЕУ, 2005. – 240 с.
34. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія): навч. посібник / Опарін В. М. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К. : КНЕУ, 2001. – 240 с.
35. Чернявский А. Д. Организация управления: уч. пособ. / Чернявский А. Д. – К. : МАУП, 1998. – 136 с.
36. Державне регулювання економіки: навч. посібн. / [С. М. Чистов, А. Є. Никифоров, Т. Ф. Куценко та ін.]. –К. : КНЕУ, 2000. — 316 с.
37. Редченко К. Новые аспекты управленческого контроля / Константин Редченко // Менеджмент сегодня. – 2003. – №4 (16). – С. 2-10
38. Історія оподаткування: навч. посібник / [Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник,

В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник] – І. : Національна академія ДПС України, 2004. – 242 с.

39. У истоков финансового права. Т.1: Сперанский М. М., Тургенев Н. И., Орлов М. Ф. / [под ред. А. Н. Козырина]. – М. : Статут (в серии "Золотые страницы русского финансового права"), 1998. – 432 с.

40. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Курс лекций, читанный в Санкт-Петербургском и Московском университетах. Выпуск I. Учение об обыкновенных доходах / Озеров И. Х. – 4-е изд., доп. – М. : Типография Т-ва И.Д.Сытина, 1911. – 550 с.

41. Большой экономический словарь / [под ред. А. Н. Азрилияна]. – 6-е изд., доп. – М. : Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.

42. Государственные финансы: учеб. пособие для студентов экон. вузов и фак. / [В. М. Федосов, Л. Д. Буряк, Д. Д. Бутаков и др.] ; под ред. В. М. Федосова, С. Я. Огородника, В. Н. Суторминой. – К. : Лыбидь, 1991. – 276 с.

43. Витте С. Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных его императорскому высочеству великому князю Михаилу Александровичу в 1900-1902 годах / Витте С. Ю. ; [предисл. Ю. Н. Калашнова, В. М. Широина]. – М. : Фонд экономической книги "Начала", 1997. – 512 с.

44. 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.

45. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України та зарубіжних країн: навч. посіб. / Пасічник Ю. В. – К. : Знання – Прес, 2002. – 495 с.

46. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / Исаев А. А. – М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2004. – 270 с.

47. Буковинський С. А. Концептуальні засади управління бюджетними коштами в Україні / С. А. Буковинський // Фінанси України. – 2001. – №5. – С. 24-33.

48. Коваленко Л. О. Управління бюджетними ресурсами регіону / Л. О. Коваленко // Фінанси України. – 2002. – №12. – С. 51-54.

49. Огонь Ц. Г. Пріоритети фінансової стабільності держави / Ц. Г. Огонь // Вісник НБУ. – 2005. - №9. – С. 12-15

50. Мітіліно М. І. Елементи фінансової науки / Мітіліно М. І. – К. : Державне видавництво України, 1926. – 206 с.

51. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / Янжул И. И. – М. : "Статус", 2002. – 555 с.

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

53. Кашин В. А. Управление финансами, или Как правильно распорядиться своими деньгами: практик. пособие / Кашин В. А. – М. : Палеолит; Логос, 2003. – 176 с.

54. Закон України "Про Державний бюджет України на 1999 рік" №378-XIV від 31.12.1998 року (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

55. Закон України "Про Державний бюджет України на 2000 рік" №1458-III від 17.02.2000 року (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

56. Закон України "Про Державний бюджет України на 2001 рік" №2120-III від 07.12.2000 року (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

57. Закон України "Про Державний бюджет України на 2002 рік" №2905-III від 20.12.2001 року (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

58. Закон України "Про Державний бюджет України на 2003 рік" №380-IV від 26.12.2002 року (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

59. Закон України "Про Державний бюджет на Україні 2004 рік" №1344-IV від 27.11.2003 року (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

60. Закон України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" №2285-IV

від 23.12.2004 року (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

61. Закон України "Про Державний бюджет України на 2006 рік" №3235-IV від 20.12.2005 року (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

60. Закон України "Про Державний бюджет України на 2007 рік" №489-IV від 19.12.2006 року (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

63. Закон України "Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України" № 107-17 від 28.12.2007. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

64. Наказ Міністерства фінансів України "Про бюджетну класифікацію та її запровадження" № 604 від 27.12.2001 (із змінами від 16.06.2006 №567). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

65. Бюджетний кодекс України. – Вінниця: Книга-Вега, 2004. – 108 с.

66. Иванов Ю. Б. Современные проблемы налоговой политики: учебн. пособие / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 328 с.

67. Закон України "Про систему оподаткування" №1251-12 від 25.06.91 (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

68. Налогообложение: теории, проблемы, решения / [В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др.] ; под общ. ред. В. П. Вишневского. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

69. Суторміна В. М. Держава – податки – бізнес: (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко. – К. : Либідь, 1992. – 328 с.

70. Суторміна В. Н. Налоги капиталистических государств (лекция) / Суторміна В. Н. – К., 1968. – 54 с.

71. Черник Д. Г. Основы налоговой системы: учеб. пособие для вузов / [Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П.] ; под ред. Д. Г. Черника. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 422 с.

72. Лютий І. О. Податки на споживання в економіці України / Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. – К. : Знання, 2005. – 335 с.

73. Бурковський В. В. Роль податків у наповненні бюджетів усіх рівнів / В. В. Бурковський // Фінанси України. — 2001. — № 5. – С.78-81

74. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / Соколовська А. М. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.

75. Онищук Я. В. Посилення ролі запозичень у доходах державного бюджету / Я. В. Онищук // Фінанси України. - №4. – С. 39-43.

76. Майер Джеральд М. Основні проблеми економіки розвитку / Джеральд М Майер., Джеймс Е. Раух, Антон Філіпенко. – К. : Либідь, 2003. – 688 с.

77. Іголкін І. В. Податкова реформа як об'єктивна необхідність зміцнення дохідної частини державного бюджету / І. В. Іголкін // Фінанси України. - №8. – 2005. – С. 19-24.

78. Богачев С. Неналоговые поступления в местные бюджеты: опыт и проблемы / Сергей Богачев // Економіст. – 2005. - №6. – С. 70-72.

79. Радіонова І. Ф. Модель дефіциту бюджету України / І. Ф. Радіонова, Т. В. Бурлай // Фінанси України. – 1998. - №9. – С. 9-15.

80. Онишко С.В. Виконання податкових зобов'язань в Україні / С. В. Онишко, А. М. Жеребних // Фінанси України. – 2001. – №7. – С. 104-114.

81. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету: Монографія / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін. – К. : НДФІ, 2004. – 344 с.

82. Статистичний щорічник України за 2004 рік: статистичний матеріал / Державний комітет статистики України; Ред. О.Г.Осауленко. – К. : Консультант, 2005. – 592 с.

83. Куценко Т. Ф. Бюджетно-податкова політика: навч. посіб. / Куценко Т. Ф. – К. : КНЕУ, 2005. – 508 с

84. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: Монографія / Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. ; за наук ред. В.Федосова. – К. :

КНЕУ, 2002. – 387 с.

85. European Commission. European Economy. Directorate - general for economic and financial affairs. - Publik finances in EMU - 2005. - №3, 2005. - 422 p.

86. П'ятаченко Г. О. Становлення та розвиток фінансів України. 1917-2003 / Г.О. П'ятаченко, Л.В. Кухарець. – К. : НДФІ, 2005. – 784 с.

87. Гончарук А. Г. Эффективность экономики Украины: анализ и прогнозирование: Монография / Гончарук А. Г. – О.: Астропринт, 2005. – 332 с.

88. Сибірянська Ю. В. Теоретичні засади управління доходами бюджету / Ю. В. Сибірянська // Наукові записки. Серія «Економіка»: зб. наук. праць. Острог : Видавництво "Національний університет "Острозька академія", 2007. – Вип. 9. – Ч.1 – С. 208-316.

89. Сибірянська Ю. В. Особливості прояву функції менеджменту у сфері управління доходами бюджету / Ю. В. Сибірянська // Актуальні проблеми сучасної науки: зб. тез доповідей за матеріалами 4-ї всеукр. наук.-практ. інтернет-конф, Ч.1, 22-24 жовтня 2007 р., м. Київ – К. : ТОВ «ТК Меганом», 2007. – С. 1-3.

90. Сибірянська Ю. В. Управління доходами бюджету: постановка цілей та завдань. / Ю. В. Сибірянська // Nauka: teoria i praktyka – 2007: Materialy IV Miedzynarodowej naukowii-praktycznej konferencji, 16-31 sierpnia 2007 r, Тум 3. – Przemysl: Nauka i studia, 2007. – S. 36-39.

91. Сибірянська Ю. В. Доходи бюджету: лише інструмент чи фінансова база здійснення видатків? / Ю. В. Сибірянська //Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: наук. зб. – Івано-Франківськ, 2008. - Вип. 4. – Т.2. – С. 116-123.

92. Сибірянська Ю. В. Оптимізація структури доходів бюджету: застосування рейтингової оцінки / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська // Фінанси України. – 2008. - №7 – С. 17-27.

93. Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету України / [М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін.]. – К. : НДФІ, 2004. – 712 с.

94. Федоренко Н. П. Некоторые вопросы теории и практики планирования и управления / Федоренко Н. П. – М. : Издательство "Наука", 1979. – 440 с .

95. Прогнозування податкових надходжень в перехідній економіці: проблеми

методології і організації: Монографія / [Бочарніков В. П., Захаров К. В., Лаба М. С. та ін.] ; під ред. В. П. Ніколаєва. – К. : "МП Леся", 2006. - 320 с.

96. Полозенко Д. В. Планово-індикативне й бюджетне планування в умовах ринку / Д. В. Полозенко // фінанси України. – 2008. - №7. – С. 72-77.

97. Шмелев Ю. Д. Повышение роли государства в формировании системы налогового планирования / Ю. Д. Шмелев, И. Н. Юрасова // Финансы. – 2006. - №11. – С. 34-36.

98. Василькова Т. В. Удосконалення планування податкових платежів / Т. В. Василькова // Фінанси України. – 2003. - №6. – С. 36-39.

99. Мельник О. Г. Методи бюджетного планування / О. Г. Мельник // Фінанси України. – 2003. - №12. – С. 37-46.

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

101. Загородній А. Г. Фінансовий словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. – 4-те вид., випр. та доп. – К. : Т-во "Знання", КОО; Л.: Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ, 2002. – 566 с.

102. Закон України "Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України" від 23.03.2000 р. №1602-III. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

103. Впровадження 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.

104. Постанова Кабінету міністрів України "Про прогноз показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на 2005-2007 роки" №1427 від 09.09.2003 року. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

105. Постанова Кабінету міністрів України "Про схвалення Прогнозу показників зведеного бюджету за основними видами доходів, видатків та фінансування на 2006-2008 роки та довгострокову перспективу" №1202 від

14.09.2004 року. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

106. Постанова Кабінету міністрів України "Про схвалення прогнозу показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на 2007-2009 роки" № 913 від 14.09.2005 р. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

107. Постанова Кабінету міністрів України "Про прогноз показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на 2008-2010 роки" №1359 від 25.09.2006 р. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

108. Постанова Кабінету міністрів України "Про схвалення прогнозу показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків і фінансування на 2009-2011 роки" №1216 від 10.10.2007 р. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

109. Постанова Кабінету міністрів України "Про схвалення Прогнозу показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків і фінансування на 2010-2012 роки" від 13.09.2008 № 828 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

110. Білоус В. Т. Аналіз податкових надходжень: проблеми методології: монографія / Білоус В. Т., Ніколаєв В. П., Чугаєв А. О. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 232 с.

111. Постанова Кабінету міністрів України „Про розроблення прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку та складання проекту державного бюджету" №621 від 26.04.2003 р. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

112. План впровадження середньострокового бюджетного планування як механізму узгодження соціально-економічної та бюджетної політик: Біла книга / Міністерство фінансів України, Головне управління державної служби України. – К. : Центр сприяння інституційному розвитку державної служби, 2006. – 30 с.

113. Терещенко Л. О. Моделювання та прогнозування податкових надходжень на регіональному рівні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.

екон. наук : спец.08.03.02 / Л. О. Терещенко. – Київ, 2000. – 18 с.

114. Кокшарова С. М. Взаємозв'язок складових податкового менеджменту / С. М. Кокшарова // Бюджетно-податкова політика в Україні (проблеми та перспективи розвитку): зб. наук. праць за матеріалами наук.-практ. конф., 20-22 грудня 2001 р. – Ірпінь, 2002. – С. 113-115.

115. Пояснювальна записка Міністерства фінансів України до проекту Закону України "Про державний бюджет на 2006 рік".

116. Пояснювальна записка Міністерства фінансів України до проекту Закону України "Про державний бюджет на 2007 рік".

117. Висновки щодо виконання Державного бюджету за перше півріччя 2006 року / Підготовлено департаментом з питань фінансової та бюджетної політики і затвердженого постановою Колегії Рахункової палати від 22.08.2006 р. №20-2/ - Київ : Рахункова палата України, 2006. – Вип. 15. – 54 с.

118. Постанова Кабінету міністрів України "Про схвалення основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України на 2009 рік" № 976 від 27.07.2007 р. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

119. Постанова Кабінету міністрів України "Про прогноз економічного і соціального розвитку України на 2006 рік" № 927 від 15.09.2005 р. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

120. Закон України "Про Державний бюджет України на 2009 рік" від 26.12.2008 № 835-VI. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

121. Максишко Н. К. Анализ и прогнозирование эволюции экономических систем: монографія / Н. К. Максишко, В. А. Перепелица. – З. : Полиграф, 2006. – 236 с.

122. Дуда А. Державне планування: до проблеми вдосконалення функцій Кабінету Міністрів України / Андрій Дуда // Вісник Української Академії державного управління при Президентіві України. – 2000. - №1 – С. 57-63.

123. Іщук О. Р. Економетричне прогнозування процесу надходження податків та зборів до бюджету / О. Р. Іщук, Т. М. Кацюбка; за ред. проф. І. С. Ткаченка. – Тернопіль : Економічна думка, 2002. – 96 с.

124. Розвиток фінансового сектора та економічне зростання: монографія / [редкол.: Даниленко А. І. (відп. ред.) та інші]. - НАН України, Ін-т економіки. – Київ, 2001. – 238 с.

125. Мельничук В. Майже детектив: скільки днів тривав минулий бюджетний рік? [Електронний ресурс] / Віталій Мельничук // Дзеркало тижня. – 2004. - № 4 (479). – Режим доступу до газети: http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/printable_article?art_id=36774

126. Указ Президента України "Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість" № 671 від 23.06.2004 р. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

127. Илимжанова З. А. Управление и прогнозирование налогов: автореф. дис. на стиск. науч. степени канд. экон наук: спец. 08.00.10 « » / З. А. Илимжанова – Алматы, 1999. – 26 с.

128. Панасюк Б. Я. Прогнозування та регулювання розвитку економіки / Панасюк Б. Я. – К. : Поліграф книга, 1998. – 304 с.

129. Парсаданов Г. А. Прогнозирование национальной экономики: учебн. / Г. А. Парсаданов, В. В. Егоров. – М. : Высш. Шк., 2002. – 304 с.

130. Бочарников В. П. Прогнозные коммерческие расчеты и анализ рисков на Fuzzy for Excel / В. П. Бочарнико., С. В. Свешников, С. Н. Возняк. – Санкт-Петербург : «Наука» РАН, 2000. – 159 с.

131. Методи прогнозування: методичні вказівки для студентів факультету менеджменту та маркетингу / [укл. Л. Г.Зубенко, Ю. В.Цепкало]. – К. : НТУУ "КПІ", 2000. – 60 с.

132. Щомісячний моніторинг виконання зведеного, держаного і місцевих бюджетів України станом на 01.12.2006 [Електронний ресурс] / Підготовлено проектом "Реформа місцевих бюджетів в Україні" (RTI International, USAID). – 40 с. – Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua/news/463/?lang=ua> – Заголовок з титул. екрану.

133. Щомісячний моніторинг виконання зведеного, держаного і місцевих бюджетів України станом на 01.01.2008 [Електронний ресурс] / Підготовлено

проектом "Реформа місцевих бюджетів в Україні" (RTI International, USAID) – 40 с.
– Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua/news/463/?lang=ua> – Заголовок з титул. екрану.

134. Щомісячний моніторинг основних індикаторів бюджетної системи України станом на 01.12.2008 [Електронний ресурс] / Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень, ІБСЕД. – К., 2008. – 41 с. – Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua/news/463/?lang=ua> – Заголовок з титул. екрану.

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

136. Лист Луганської обласної державної адміністрації. Головного фінансового управління "Про зауваження і пропозиції до прогнозних розрахунків доходів місцевих бюджетів на 2008 рік" від 25.08.2007 №2/1-90/446.

137. Вітлінський В. В. Моделювання економіки: навч. посібн. / Вітлінський В. В. – К. : КНЕУ, 2005. – 408 с.

138. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2008 рік та внесення змін до деяких законодавчих актів України» / Міністерство фінансів України.

139. Постанова Кабінету міністрів України «Про схвалення основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України на 2009 рік» від 10.09.2008 р. №799 (із змінами, внесеними згідно з Постановою КМУ №1105 (1105-2008-п) від 17.12.2008) – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

140. Глущенко В. В. Прогнозирование / В.В.Глущенко. – 4-е изд. – М. : Вузовская книга, 2005. – 208 с.

141. Єріна А. М. Статистичне моделювання та прогнозування: навч. посібн. / Єріна А. М. – К. : КНЕУ, 2001. – 170 с.

142. Економічне прогнозування: вступ / К.Холден, Д.А. Піл., Дж.Л. Томпсон; [пер. з англ. О. Комашка; за ред. В. Пархоменко]. – К. : Інформтехніка - ЕМЦ, 1996. – 216 с.

143. Равікович Є. І. Макроекономічне прогнозування: навч.-метод. посібник

для самот. вивч. дисц. / Равікович Є. І. – К. : КНЕУ, 2003. – 139 с.

144. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/bottom?cat_id=46315

145. Лісовий А. В. Оцінка відповідності функцій оподаткування перехідній економіці України / А. В. Лісовий // Бюджетно-податкова політика в Україні (проблеми та перспективи розвитку): зб. наук. праць за матеріалами наук.-практ. конф., 20-22 грудня 2001 р. – Ірпінь, 2002. – С. 163-165.

146. Висновок щодо виконання Державного бюджету України за дев'ять місяців 2008 року [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – К., 2008 – 30 с.: Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=1271841&cat_id=412.

147. Огонь Ц. Г. Домінанти фінансової стабільності в розвитку зобов'язань держави / Ц. Г. Огонь // Фінанси України. – 2008. - №5. – С. 32-41.

148. Рева Т. М. Податковий менеджмент: навч. посібн. / Рева Т. М. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 282 с.

149. Буковинський С. А. Концептуальні підходи до формування перспективного бюджетного плану / С. А. Буковинський // Фінанси України. - №3. – 2006. – С. 21-28.

150. Висновок щодо виконання Державного бюджету України за перше півріччя 2007 року / Підготовлено департаментом з питань фінансової та бюджетної політики і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 28.08.2007 №24-4. – К.: Рахункова палата України, 2007. – Вип. 17. – 41 с.

151. Грабовецький Б. Є. Економічне прогнозування і планування: навч. посібн. / Грабовецький Б. Є. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 188 с.

152. Лук'яненко І. Г. Порівняльний аналіз різних підходів до прогнозування основних складових бюджету України / І. Г. Лук'яненко // Бюджетно-податкова політика в Україні (проблеми та перспективи розвитку): зб. наук. праць за матеріалами наук.-практ. конф., 20-22 грудня 2001 р. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – С. 176-177.

153. Лук'яненко І. Г. Прогнозування податкових надходжень за допомогою

моделей / І. Г. Лук'яненко, Ю. О. Городниченко // Фінанси України. – 2001. - №7. - С. 89-98.

154. Сибірянська Ю. В. Застосування економіко-математичних методів у прогнозуванні податкового боргу / Ю. В. Сибірянська // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії: зб. наук. праць. – Чернівці, 2006. – Вип. 7 – С. 354-363.

155. Сибірянська Ю. В. Застосування регресійних моделей при плануванні доходів бюджету / Ю. В. Сибірянська // Інвестиції: практика та досвід. – 2008. - №22. – С. 38-42.

156. Сибірянська Ю. В. Планування та прогнозування доходів бюджету: проблеми теорії та практики / Ю. В. Сибірянська // Проблеми і перспективи становлення фінансової системи України: зб. тез доповідей за матеріалами Х Всеукраїнської наук.-практ. конф. студентів, аспірантів та молодих учених, 10-13 жовтня 2007 р., м. Севастополь. – Севастополь: Вид-во СевНТУ, 2007.

157. Сибірянська Ю. В. Адаптація економіко-математичних методів до планування доходів бюджету та податкового боргу в Україні / Ю. В. Сибірянська // Стан та проблеми інноваційної розбудови України: зб. тез доповідей за матеріалами міжнар. наук.-практ. конф., 5-8 березня 2008 р., м. Дніпропетровськ – Дніпропетровськ: Наука та освіта, 2008 р. – С. 68-71.

158. Бескид Й., Каленський М. Формування доходів державного бюджету / Йосип Бескид, Микола Каленський // Світ фінансів. – 2006. – Вип. 3(8). – С. 186-192.

159. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / [С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устанко, С. І. Юрій ; за ред. С. В. Мочерного]. – Львів: Світ, 2005. – Т.1 – 616 с.

160. Золотогоров В. Г. Экономика: эконтомический словарь / В. Г. Золотогоров. – Мн. : Интерпрессервис; Книжный Дом, 2003. – 720 с.

161. Василик О. Д. Податкова система України: навч. посібн. / Василик О. Д. – К. : ВАТ "Поліграфкнига", 2004. – 478 с.

162. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній,

Г. Л. Вознюк. – Л. : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.

163. Мельник В. М. Адміністрування податків в історичній ретроспективі / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2005. - №10. – С. 42-50.

164. Луцик А. В. Податки як інструмент фіскального адміністрування / А. В. Луцик // Фінанси України. – 2002. - №9. – С. 42-47.

165. Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків / Андрій Ластовецький // Право України. – 2003. - №11. – С. 37-40.

166. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. - №6. – С. 27-35.

167. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21.12.2000 №2181-III. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

168. Романенко О. Р. Фінанси: підруч. / Романенко О. Р. – К. : Центр Навчальної Літератури, 2003. – 312 с.

169. Іванов Ю. Б. Податкова система: підруч. / Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. – К. : Атіка, 2006. - 920 с.

170. Довідка про стан розрахунків платників податків Вінницької області з бюджетами і державними цільовими фондами по погашенню податкової заборгованості за 2001 рік та грудень місяць / ДПА у Вінницькій обл. - Звітна інформація ДПА у Вінницькій області.

171. Доповідна записка про стан погашення податкового боргу і виконання прогностичних завдань по мобілізації надходжень до бюджетів за січень-грудень 2003 року по Вінницькій області (від 20.01.2004) / ДПА у Вінницькій обл. - Звітна інформація ДПА у Вінницькій області.

172. Аналітична довідка про суми податкового боргу станом на 01.01.2006 року і заходи, що вживалися по його скороченню в 2005 році і січні 2006 року (по Вінницькій області). - Звітна інформація ДПА у Вінницькій області.

173. Довідка про результати роботи підрозділів погашення прострочених податкових зобов'язань по скороченню податкового боргу за 2006 рік по

Вінницькій області / ДПА у Вінницькій обл. - Звітна інформація.

174. Інформація про результати роботи підрозділів погашення прострочених податкових зобов'язань за січень-жовтень 2007 року (від 07.11.2007) / ДПА у Вінницькій обл. - Звітна інформація.

175. Мельник В. М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні / В. М. Мельник // Актуальні проблеми економіки. – 2003. - №5(23). – С. 40-43.

176. Вишне夫斯基 В. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика / В. Вишне夫斯基, А. Веткин // Вопросы экономики. – 2004. - №2. – С. 96-108.

177. Стратегічний план розвитку Державної податкової служби України на період до 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rsta.tr.ukrtel.net/Banners/Vihy_Stanovlennya/strategichnyj_plan.htm

178. Соколовська А. М. До питання про податкову реформу в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. - №4.- С. 55-61.

179. Вишневський В. П. Институциональные аспекты налоговой политики / В. П. Вишневський // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. – 2006. – Вип. 103-1. – С. 78-84. – Режим доступу до журналу: www.library.donntu.edu.ua/fem/vip103-1/103-1_10.pdf - Назва з титул. екрану.

180. Попова В. Шляхи удосконалення адміністрування податків / Вікторія Попова // Вісник Національної академії державного управління при Президентіві України. – 2007. - №1. –С. 68-76.

181. Стратегія податкової реформи (проект) [Електронний ресурс] / Колектив під керівництвом В. Т. Ланового. – Режим доступу: http://www.case-Ukraine.kiev.ua/d/round_tbls/2006/STRATEGY_OF_TAX_REFORM_Lanovoy.pdf

182. Вишне夫斯基 В. П. Уход от уплаты налогов: теория и практика: монография / В. П. Вишне夫斯基, А. С. Веткин. – НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2003. – 228 с.

183. Проект постанови Верховної ради України "Про рекомендації Кабінету міністрів України за підсумками розгляду стану виконання держаного і місцевих

бюджетів за 2005 рік та впливу поточної економічної ситуації на виконання бюджету у 2006 році" [Електронний ресурс] / Вноситься народними депутатами України – Членами Комітету з питань бюджету Супрун Л.П. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc34?id=&pf3511=24885&pf35401=73098

184. Калюга Є. В. Економіко-правові засади понятійного апарату податкового законодавства / Є. В. Калюга // Фінанси України. – 2006. - №8. – С. 47-50.

185. Наказ ДПАУ України "Про затвердження Інструкції "Про порядок нарахування і погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби" від 11.06.2003 р. №290. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

186. Наказ ДПАУ "Про затвердження "Порядку застосування адміністративного арешту активів платників податків" від 25.09.2001 р. №386. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

187. Коментар до Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". – Х. : Фактор, 2006. – 308 с.

188. Антипов В. І. Словник фінансово-правових термінів / В. І. Антипов, Г. М. Білецька, Л. К. Воронова ; за заг. ред. Л. К. Воронової. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2006. – 343 с.

189. Загородній А. Г. Фінансовий словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. - 2-ге вид., випр. і доп. – Л., 1997. – 576 с.

190. Бортняк В. Юридичний статус податкового боргу / Валерій Бортняк // Юридична Україна. – 2007. - №9. – С. 34-37.

191. Чернелевський Л. М. Податковий облік і контроль: навч. посібн. / Л. М. Чернелевський, Т. Ю. Редзюк. – К., 2004. – 328 с.

192. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації) / Онищенко В. А. – К. : Ред. журн. "Вісник податкової служби України", 2002. – 432 с.

193. Ляшенко Ю. І. Формування бюджетних коштів України в умовах

ринкової трансформації економіки (теорія і практика) / Ляшенко Ю. І. – Ірпінь, 2003 – 200 с.

194. Пушкаренко П. Генезис і соціально-економічні наслідки тіньової економіки / П. Пушкаренко, М. Логвиненко // Економіка України. – 2004. – №10. – С. 43-49.

195. Князев О. В. Особенности налогового администрирования в государстве с переходной экономикой / О. В. Князев, Н. В. Пономарева // Финансы. – 2006. – №6. – С. 31-36.

196. Ярошенко Ф. О. Історія податків та оподаткування в Україні: навч. посібн. / Ф. О. Ярошенко, В. Л. Павленко. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 240 с.

197. Гегель. Энциклопедия философских наук. Наука логики. – Т.1. / [ред. коллегия: Б. М. Кедров и др. ; отв. ред. Е. П. Ситковский]. – М. : Мысль, 1975. – 452 с.

198. Заяц Н. Е. Теория налогов: уч. / Н. Е. Заяц. – Ми. : БГЭУ, 2002. – 220 с.

199. Вишня М. М. Економіко-математичні методи аналізу податкової заборгованості [Електронний ресурс] // Наукові записки. Національний університет "Києво-Могилянська Академія". - Т. 30: Економічні науки / НаУКМА; Заг. редкол.: В. С. Брюховецький та ін. - К., 2004. - С. 23-30. - Режим доступу до збірника: http://www.library.ukma.kiev.ua/e-lib/NZ/NZV30_2004_economy/04_vyshnya_mm.pdf
– Загол. з титул. екрану.

200. Гарний Д. Щодо аналізу причин несплати податкового боргу, що виник у січні — квітні 2007 року / Дмитро Гарний // Дебет-Кредит. – 2007. - №42. – С. 58-61.

201. Огонь Ц. Г. Дієвість державного контролю в процесі виконання доходної частини бюджету України / Ц. Г. Огонь // Актуальні проблеми економіки. – 2005.– №12(54). – С. 48-56.

202. Солотва Л. Погашення податкового боргу / Л. Солотва, В. Тарасенко // Вісник податкової служби України. – 2007. - №1-2. – С. 26-30.

203. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2006 рік /

Підготовлені департаментом з питань фінансової та бюджетної політики і затверджені постановою Колегії Рахункової палати від 16.05.2007 р. №13-8. – К. : Рахункова палата України, 2007. – Вип. 10. – 45 с.

204. Дроздов О. И. Особенности налоговой системы Италии / О. И. Дроздов // Финансы. – 2006. – №2. – С. 76.

205. Довідка про стан виконання завдань по мобілізації надходжень до бюджетів за рахунок заходів примусового стягнення податкової заборгованості та абсолютному скороченню недоїмки в 2000 році по Вінницькій області / ДПА у Вінницькій області. – Звітна інформація.

206. Доповідна записка про стан виконання прогнозних завдань по мобілізації надходжень до бюджетів і стан погашення податкового боргу за 2002 рік по Вінницькій області / ДПА у Вінницькій області. – Звітна інформація.

207. Офіційний сайт ДПА у Вінницькій області. – Режим доступу: <http://www.vindpa.vc.ukrtel.net/221.htm>

208. Зведена інформація про структуру податкового боргу за статусами станом на 01.11.2008 р. по Вінницькій області (уточнена) / Департамент погашення прострочених податкових зобов'язань. – Звітна інформація ДПА у Вінницькій області.

209. Коноферчук О. А. Податкова застава у системі оподаткування / О. А. Коноферчук // Фінанси України. – 2004. – №2. – С.126-131.

210. Гуріна М. Податкова застава як спосіб забезпечення погашення платником податків податкової заборгованості / М. Гуріна // Вісник податкової служби України. – 2000. – №23. – С. 24-26.

211. Закон України "Про виконавче провадження" № 606-XIV від 21.04.1999. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=606-14>

212. Попонова Н. А. Опыт борьбы с уклонением от уплаты налогов / Н. А. Попонова // Финансы. – 2007. – №1. – С. 74-77.

213. Соколовська А. М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. М. Соколовська // Економіка України. – 2006. - №7. – С. 4-12.

214. Скрипник А. Функція корисності, ймовірність аудиту та ступінь добровільності сплати податків / А. Скрипник // Світ фінансів. – 2006 – Вип. 3 (8). – жовтень. – С. 148-156.

215. Басанцов І. В. Фінансовий контроль як економічна категорія / І. В. Басанцов // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць / Відп. ред. А. М. Мороз – К. : КНЕУ, 2003. – Вип. 5. – 2005. – С. 21-31.

216. Кокшарова С. М. Деякі теоретичні аспекти податкового контролю / С. М. Кокшарова // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць / Відп. ред. А. М. Мороз. – К. : КНЕУ, 2003. - Вип. 4. – 2004. – С. 100-107.

217. Лист ДПАУ "Щодо здійснення контролю за додержанням податкового законодавства" від 06.09.2007 р. №8610/6/23-6016/1016 // Дебет-Кредит. – 2007. - № 42. – С.65.

218. Антология экономической классики: в 2 т. / [Сост. И. А. Столяров]. – М.: МП "ЭКОНОВ", "Ключ", 1993. – Т. 1. – 475 с.

219. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Курс лекций, читанный в Московском университете. / И. Х Озеров. - 4-е изд., доп. – М. : Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1914. – 361 с. – (Вып. II: Бюджет. – Формы взимания. – Местные финансы. – Государственный кредит).

220. Аналітична записка «Тенденції тіньової економіки в Україні (за I півріччя 2008 року)». [Електронний ресурс] // Мінекономіки України. - №28. – К. , 2008. – 12 с. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/file/link/126319/file/Zapiska_I%20piv_08.doc – Назва з титул. екрану

221. Сибірянська Ю. В. Переваги та недоліки податкової застави як методу управління податковим боргом / Ю. В. Сибірянська // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць – К. : КНЕУ імені Вадима Гетьмана, 2006. – Вип. 8. – С.124-132.

222. Сибірянська Ю. В. Адміністрування доходів бюджету: реалії та перспективи / Ю. В. Сибірянська // Економіка і держава. – 2008. - №11. – С. 20-23.

223. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент: навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма. – Т. : Карт-бланш, 2004. — 308с.

224. Словарь иностранных слов и выражений / [авт.- сост. Е. С. Зенович]. –

М. : ООО «Издательство Астрель»: ООО «Издательство АСТ», 2004. – 778 с.

225. Мала українсько-російська енциклопедія з податків / [упоряд. В. Жадько]. – К. : ПП "Павлуша", 2000. – 734 с.

226. Словарь современных экономических и правовых терминов / [авт.-сост. В. Н. Шимов, А. Н. Тур, Н. В. Стах и др. ; под ред. В. Н. Шимова, В. С. Каменкова]. – Мн. : Амалфея, 2002. – 816 с.

227. Кравченко А. И. История менеджмента: уч. пособ. для студ. вузов / Кравченко А. И. – М. : Академический Проект, 2000. – 352 с.

228. Гріфін Р. Основи менеджменту: підруч. / Р. Гріфін, В. Яцура ; наук. ред. В. Яцура, Д. Олесневич. – Л. : Бак, 2001. – 624 с.

229. Кодацкий В. П. Проблемы доходности государства / Кодацкий В. П. – М. : Экономист, 2005. – 249 с.

230. Економічна енциклопедія: у 3 т. / [редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред) та ін.]. – К. : Видавничий центр "Академія", 2000. – Т.1 – 864 с.

231. Дубчак Б. А. З історії загальних теорій податків / Б. А. Дубчак // Історія народного господарства та економічної думки України: міжвід. зб. наук. праць / Інститут економіки АН України / Ред. Т. І. Дерев'янкін. – К., 2002. – Вип. 33-34. – С. 201-207.

232. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: уч. пособ. / Пушкарева В. М. – М. : ЕНФРА-М, 1996. – 191 с.

233. Налоги и налогообложение: уч. пособ. для вузов / [И. Г. Русакова, В. А. Кашин, А. В. Толкушкин и др.] ; под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1998. - 495 с.

234. Податкова система України: підруч. / [В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. Пятаченко та ін.] ; за ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – 464 с.

235. Макроекономічне моделювання та короткострокове прогнозування / [за ред. І. В. Крючкової]. – Харків : Форт, 2000. – 336 с.

236. Загорій О. В. Аналітичне планування: навч. посіб. / О. В. Загорій, В. Г. Ковальов. – Одеса, 2002. – 78 с.

237. Лесечко М. Д. Стратегічне планування: навч. посіб. / М. Д. Лесечко,

Р. М. Рудніцька. – Л. : ЛРІДУ НАДУ, 2004. – 76 с.

238. Сутырин С. Ф. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / С. Ф. Сутырин, А. И. Погорлецкий; под ред. С. Ф. Сутырина– СПб. : Изд-во В. А. Михайлова, Изд-во "Полиус", 1998. - 557 с.

239. Загородній А. Г. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: монографія / А. Г. Загородній, А. В. Єлісеєв. – Л. : Центр Бізнес-Сервісу, 2003. - 152 с.

240. Рева Т. М. Податковий менеджмент: навч. посіб. / Рева Т. М. – 2-е вид. перероб. і доп. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 301 с.

241. Скворцов Н. Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: в 10 кн. / Н. Н. Скворцов ; [под ред. В .П. Давыдовой]. – К. : Вища школа, 2002. – Кн. 1: От стагнации к стабилизации: практ. рук. – 2002. – 222 с.

242. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент: навч. посіб. / Г. Ю. Ісаншина. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 260 с.

243. Глівенко С. В. Економічне прогнозування: навч. посіб. / С. В. Глівенко, М. О. Соколов, О. М. Теліженко. – С. : ВПП "Мрія-1" ЛТД, 2000. – 207 с.

244. Сиволапенко Н. П. Фінансове прогнозування в Microsoft Excel / Н. П. Сиволапенко // Фінанси, облік і аудит: наук. зб. – К. : КНЕУ, 2005. – Вип. 6.– С. 146-152.

245. Бреслав Е. Как прогнозировать доходы / Е. Бреслав // Финансовый директор. – 2004. - №7-8. – С. 18-22.

246. Формування доходної частини бюджету: методи і моделі / [Бабич Л. М., Барсук Р. П., Білостоцька В. О. та ін.]. – К. : «Нора Принт», 1998. – 88 с.

247. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектору / Джозеф Е. Стігліц ; [пер. з англ. А. Олійника, Р. Скільського]. – К. : Основи, 1998. – 703 с.

248. Коновалова І. М. Теоретичні аспекти ухилення від сплати податків та механізм їх уникнення / І. М. Коновалова // Фінанси, облік і аудит: зб. наук. праць / Відп. ред. А. М. Мороз. – К. :КНЕУ, 2004. – Вип. 4. – С. 115-121.

249. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / [С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устанко, С. І. Юрій ; за ред. С. В. Мочерного]. – Львів: Світ,

2005. – Т.2 – 568 с.

250. Прісняков В. Ф. Детінізація економіки / В. Ф. Прісняков // Фінанси України. – 2005. – №3. – С. 72-81.

251. Аналітична записка «Тенденції тіньової економіки в Україні (за 2007 р)» [Електронний ресурс] / Мінекономіки України. - №27. – К., 2008. – 11 с. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/file/link/120191/file/Tend_2007.doc - Назва з титул. екрану.

252. Тіньовий сектор економіки збільшується з кожним роком [Електронний ресурс] // Newsru.ua: Економіка. – 30.08.2007. – Режим доступу: <http://www.newsru.ua/finance/30jul2007/vvp.html> - Назва з титул. екрану.

253. Офіційний сайт Державної податкової адміністрації України. – Режим доступу до сайту: <http://www.sta.gov.ua>

254. Наказ ДПА України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" № 216 від 16 червня 2005 року – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

255. Наказ ДПА України "Про затвердження положення про проведення перевірок стану збереження активів платників податків, які перебувають у податковій заставі" № 544 від 20 вересня 2004 року. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

256. Єфименко Т. І., Соколовська А. М. Нові підходи до адміністрування податків / Т. І. Єфименко, А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2004. - №10. – С. 3-15.