

# АНАЛІЗ МЕТОДИК ПРОГНОЗУВАННЯ ОСНОВНИХ БЮДЖЕТОУТВОРЮЮЧИХ ПОДАТКІВ

Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України  
вул. Лютеранська, 28а, офіс 1  
01024, Київ, Україна  
тел. +38 044 290 47 37  
info@feao.org.ua  
www.feao.org.ua  
www.facebook.com/feao.vru/

У публікації проаналізовано методичне забезпечення прогнозування надходжень основних бюджетоутворюючих податків: податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб, акцизного податку та податку на прибуток підприємств. Проаналізовано похибку прогнозування надходжень досліджуваних податків протягом 2005–2017 рр. Виявлено, що найбільша середня похибка – 18% належить ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування. Розглянуто методологічні засади та основні фінансово-економічні показники, на яких базуються методики прогнозування.

Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України створено в межах проекту, що імплементується консорціумом партнерів, адмініструється Вестмінстерською фундацією за демократію (WFD) та фінансується програмою «Підтримка реформи управління державними фінансами» Німецького товариства міжнародного співробітництва (GIZ) за дорученням Федерального міністерства економічної співпраці та розвитку Німеччини (BMZ) та Міністерства Великої Британії з питань міжнародного розвитку (DfID).

Завдання Офісу полягає в посиленні ефективності та якості економічного й фінансового законодавства, яке розробляє й ухвалює Верховна Рада України, та підвищенні рівня використання наявної в Україні фінансової інформації для здійснення ефективного нагляду за діяльністю уряду.

Передрук цього матеріалу авторизований. Дозвіл на використання або передрук тексту необхідно отримати напряму від власників прав.

Підготувала: к. е. н. Любов Козоріз.  
*За заг. редакцією Віктора Мазярчука.*

Думки, висловлені в матеріалах автора (ів), необов'язково відображають точку зору Офісу, його працівників або представників наглядової ради.

© Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України, 2018

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
1. Методика прогнозування надходжень податку на додану вартість .....	4
2. Методика прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (робіт) та із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт).....	9
3. Методика прогнозування надходжень податку на доходи фізичних осіб .....	14
4. Методика прогнозування надходжень податку на прибуток підприємств .....	16
ВИСНОВКИ.....	18

## ВСТУП

Згідно із статтею 21 Бюджетного кодексу України<sup>1</sup> Міністерство фінансів за участю Міністерства економічного розвитку і торгівлі, Національного банку, а також головних розпорядників коштів державного бюджету складає прогноз Державного бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди. Він ґрунтується на Щорічному посланні Президента України до ВРУ про внутрішнє і зовнішнє становище України, Програмі діяльності КМУ, прогнозних та програмних документах економічного та соціального розвитку, державних цільових програмах.

Прогноз Державного бюджету України на наступні за плановим два бюджетні періоди включає низку індикативних прогнозних показників, у т. ч. зведеного та державного бюджету за основними видами доходів.

У контексті внесення до ВРУ проекту Закону України «Про Державний бюджет України» актуальним є аналіз особливостей прогнозування основних бюджетоутворюючих податків (ПДВ, акцизного податку, ПДФО та податку на прибуток підприємств), які в середньому становлять 77% доходів Державного бюджету.

Прогнозування вищезгаданих податків відбувається відповідно до розроблених Міністерством фінансів методик прогнозування податкових надходжень<sup>2</sup>. Мета методик – підвищення обґрунтованості прогнозних надходжень завдяки здійсненню прогнозування на основі імітаційних моделей, у яких використовуються фактори прямого впливу на обсяг надходжень. Зазначимо, що з моменту набрання чинності наказів, якими вони затверджені, минуло 13 (ПДВ) і 7 років (інші бюджетоутворюючі податки).

Аналіз похибок прогнозування основних бюджетоутворюючих податків здійснюється шляхом порівняння прогнозного показника на кінець періоду (з урахуванням змін, які вносилися протягом бюджетного року) з фактичним значенням. Розбіжність між прогнозним показником на початок та кінець періоду в середньому становить: для ПДВ – 7%, акцизного податку – 3%, податку на доходи фізичних осіб – 5% та податку на прибуток підприємств – 4%. Отже, коригування, які здійснюються протягом року, є відносно незначними, але навіть з ними спостерігаються суттєві похибки прогнозування. Тому в межах цього дослідження доцільно використовувати остаточні прогнози на кінець періоду (бюджетного року), які є найбільш релевантними з погляду аналізу якості та ефективності складання планів.

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 року №2456-VI (далі – БКУ). Отримано з: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

<sup>2</sup> Наказ Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» від 31.08.2004 року №545/315/502/637. Отримано з: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04>.

Наказ Міністерства фінансів України «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету» від 24.12.2010 року №1646. Отримано листом Мінфіну №35120-18/28-439/559 від 29.08.2018 року, а саме:

- Методика прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (робіт);
- Методика прогнозування надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт);
- Методика прогнозування надходжень податку на доходи фізичних осіб;
- Методика прогнозування надходжень податку на прибуток підприємств.

## 1. МЕТОДИКА ПРОГНОЗУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Методика прогнозування податку на додану вартість<sup>3</sup> (далі – ПДВ) складається з 8 розділів та базується на 49 показниках, необхідних для здійснення розрахунків. Вона передбачає шість етапів прогнозних розрахунків.

*Перший етап.* Визначення прогнозу надходжень податку із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) на основі динаміки та змін кон'юнктури внутрішнього попиту:

- за кінцевими споживчими витратами домашніх господарств (спрощений метод);
- за роздрібним товарооборотом, обсягом реалізованих послуг населенню та валовим нагромадженням основного капіталу (деталізований метод).

*Другий етап.* Визначення прогнозу надходжень податку із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) на основі динаміки та змін кон'юнктури валової доданої вартості за видами економічної діяльності.

*Третій етап.* Визначення усередненого значення прогнозу надходжень податку із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), виходячи із результатів розрахунків, передбачених першим та другим етапами.

*Четвертий етап.* Визначення прогнозу надходжень податку із ввезених на територію України товарів на основі динаміки імпорту товарів.

*П'ятий етап.* Визначення прогнозу бюджетного відшкодування податку грошовими коштами на основі динаміки експорту товарів та послуг та динаміки промислового виробництва.

*Шостий етап.* Визначення сальдо надходжень податку до бюджету.

1. Прогнозування надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) здійснюється за декількома варіантами:

1.1. *З урахуванням змін у кон'юнктурі внутрішнього попиту (споживчого та інвестиційного).*

Здійснюється за спрощеним та деталізованим методами розрахунку залежно від наявності прогнозу відповідних макроекономічних показників, базується на понад 25 показниках (ключовими з яких можна визначити: роздрібний товарооборот підприємств, кінцеві споживчі витрати домашніх господарств, реалізація послуг населенню, валове нагромадження основного капіталу).

При спрощеному методі розрахунку за базу оподаткування береться показник кінцевих споживчих витрат домашніх господарств.

---

<sup>3</sup> Наказ Міністерства фінансів України, Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Державної податкової адміністрації України та Державної митної служби України «Про затвердження Методики прогнозування надходжень податку на додану вартість» від 31.08.2004 року №545/315/502/637. Отримано з: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1202-04>.

При деталізованому методі розрахунку передбачається виділення з елементів кінцевого використання ВВП імпоротної складової, а також визначення як додаткової розрахункової бази оподаткування показника валового нагромадження основного капіталу.

Визначення розрахункової бази оподаткування споживчого попиту населення здійснюється на основі даних роздрібного товарообороту торгової мережі, мережі ресторанного господарства та даних про обсяги реалізованих послуг.

Визначення розрахункової бази оподаткування інвестиційного попиту пропонується здійснювати на основі даних про структуру імпорту товарів за товарними групами.

### *1.2. З урахуванням змін у кон'юктурі валової доданої вартості.*

Використовуються фактичні та прогнози (прогноз економічного й соціального розвитку України<sup>4</sup>, який розробляє Міністерство економічного розвитку і торгівлі) дані валової доданої вартості основних видів діяльності:

- сільське господарство, мисливство та лісове господарство;
- добувна промисловість;
- обробна промисловість;
- виробництво та розподіл електроенергії, газу та води;
- будівництво;
- оптова, роздрібна торгівля, торгівля транспортними засобами, послуги з ремонту;
- транспорт;
- інші види економічної діяльності.

Прогнозування надходжень податку з ввезених на територію України товарів головним чином базується на показниках імпорту в доларовому еквіваленті та з використанням обмінного курсу гривні до долара США в національній валюті.

При прогнозуванні обсягів бюджетного відшкодування ПДВ використовуються дані сум заявлених до відшкодування окремо за експортними та внутрішніми операціями (у т. ч. грошовими коштами). Також у розрахунку враховуються:

- показники експорту товарів та послуг;
- обмінний курс гривні до долара США;
- частки проміжного споживання у випуску експортоорієнтованих видів діяльності;
- індекс зростання цін;
- обсяг промислового виробництва.

Прогнозування надходжень ПДВ передбачає розрахунки на основі макроекономічних показників економіки, за допомогою яких визначається база оподаткування, до якої застосовується

---

<sup>4</sup> Прогноз економічного і соціального розвитку України. Отримано з: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=63b63994-6f7c-4a31-ab33-562a0ff402a8&tag=PrognozEkonomichnogoISotsialnogoRozvitkuUkraini>.

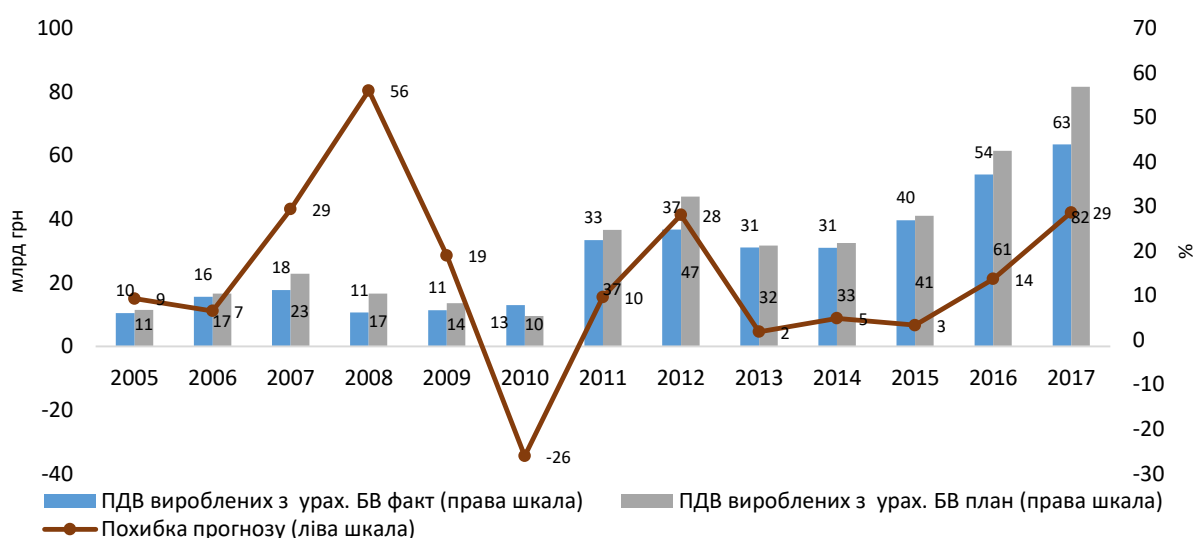
нормативна або номінальна ставка податку. Також може використовуватися коефіцієнт корекції номінальної ставки (залежно від методу розрахунку), враховується обсяг пільг.

Проведемо оцінку ефективності прогнозування надходжень ПДВ. Починаючи з 2005 по 2017 рр., через механізм ПДВ було перерозподілено в середньому 9% валового внутрішнього продукту (далі – ВВП), у тому числі на ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) прийшлося 2% такого перерозподілу, тоді як ПДВ з ввезених на територію України товарів займає 7% у ВВП.

Питома вага в доходах зведеного бюджету цього податку за 13 років у середньому становить 29%, при цьому 22% припадає на ПДВ з ввезених на територію України товарів, а 7% – ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг).

Частка ПДВ у податкових надходженнях за досліджуваний період у середньому становить близько 40%, з яких 30% акумулюється за рахунок ПДВ з ввезених на територію України товарів і 10% ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг).

*Відхилення в прогнозуванні надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування (далі – БВ) (рис. 1)*



**Рис. 1.** Похибка прогнозування надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування

*Джерело:* розраховано за даними Державної казначейської служби України.

На рис. 1 простежується характерна для світового досвіду тенденція суттєвої переоцінки (додатної похибки) надходжень у кризові періоди та недооцінки в періоди відновлення після економічних криз. Зокрема, у 2008 році спостерігалася рекордно висока похибка, що становила 56%, а у 2010 році, що характеризувався відновленням економічного зростання, навпаки, було допущено значну недооцінку – 26%.

Загалом спостерігаються високі значення похибок, що свідчить про волатильність (коливання) обсягу надходжень від ПДВ та низьку точність його прогнозування. Середнє відхилення за досліджуваний період становило 18%.

Відхилення в прогнозуванні надходжень ПДВ з ввезених на територію України товарів (робіт, послуг) (рис. 2)

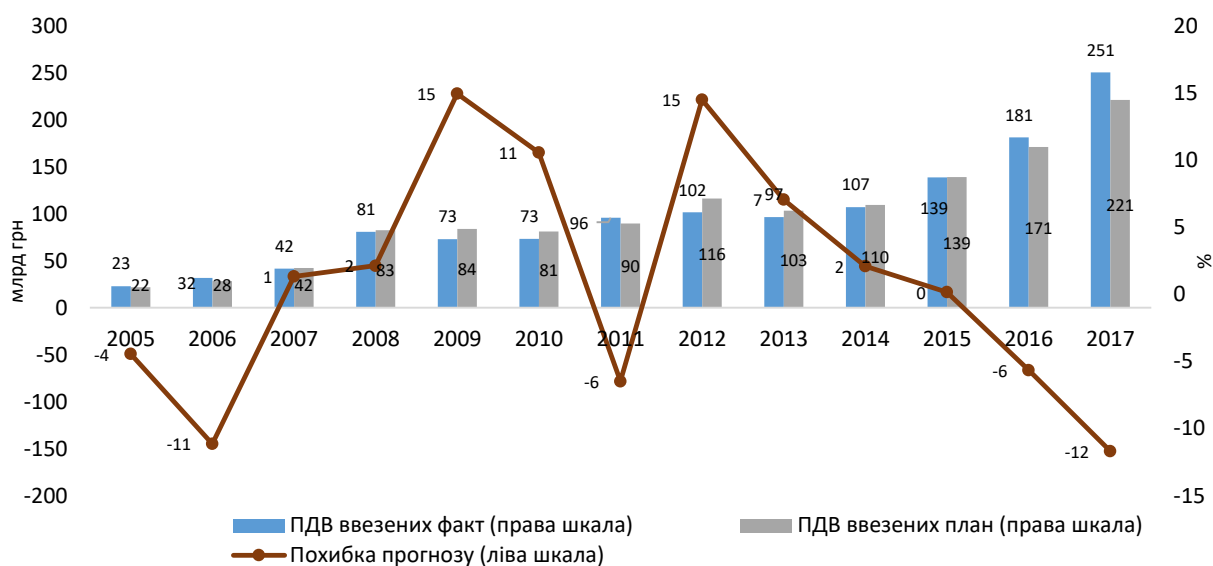


Рис. 2. Похибка прогнозування надходжень ПДВ з ввезених на територію України товарів (робіт, послуг)

Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України.

На рис. 2 спостерігаються аналогічні тенденції, проте величина похибок значно нижча, середнє відхилення становить 7,1%. Типовою є додатна похибка, що свідчить про тяжіння до переоцінки обсягів надходжень. Менша порівняно з попереднім показником похибка може пояснюватися меншим ступенем волатильності імпорту порівняно з внутрішнім виробництвом.

Відхилення в прогнозуванні загальної суми надходжень ПДВ (рис. 3)

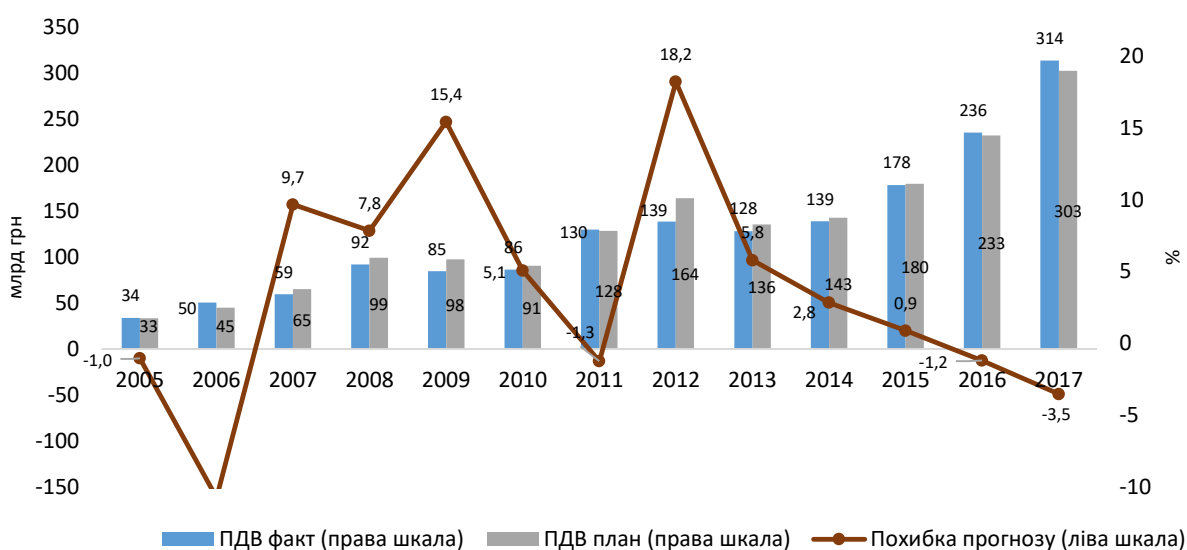


Рис. 3. Похибка прогнозування загальної суми надходжень ПДВ.



**Джерело:** розраховано за даними Державної казначейської служби України.

Загалом підтверджуються висновки про здебільшого переоцінені обсяги надходжень ПДВ у прогнозах.

## 2. МЕТОДИКА ПРОГНОЗУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ З ВИРОБЛЕНИХ В УКРАЇНІ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ (РОБІТ) ТА ІЗ ВВЕЗЕНИХ НА МИТНУ ТЕРИТОРІЮ УКРАЇНИ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ (РОБІТ)

У цьому розділі проаналізовано методичне забезпечення прогнозування обсягів надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (робіт) (далі – АП вироб.) та із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт) (далі – АП ввезен.) Мінфіну<sup>5</sup> та оцінено ефективність прогнозних показників порівняно з фактичними надходженнями.

Методика прогнозування надходжень АП вироб. складається з 17 розділів, на 15 додатках наведені схеми розрахунку та необхідні показники, а також здійснюється окремо за зведеним, державним та місцевими бюджетами.

Методика прогнозування надходжень АП ввезен. складається з 10 розділів, на 9 додатках наведено перелік показників та схеми розрахунку. На відміну від методики прогнозування надходжень АП вироб., передбачено, що розрахунок акцизного податку здійснюється окремо Державною податковою службою та Державною митною службою. Тобто методика містить посилання на державні органи влади, діяльність яких припинено в ході адміністративної реформи.

Розрахунок прогнозних надходжень АП вироб. та АП ввезен. здійснюється за такими групами підакцизних товарів (продукції):

- спирту;
- лікєро-горілочаних виробів;
- виноробної продукції;
- пива;
- тютюнових виробів;
- скрапленого газу;
- бензинів;
- інших нафтопродуктів;
- транспортних засобів;
- інших товарів.

Загальні положення методик прогнозування надходжень як АП вироб., так і АП ввезен. дають можливість прогнозувати, враховуючи зміни в динаміці та структурі споживання підакцизних товарів, зміни поточних і перспективних (прогнозованих) обсягів виробництва, експорту та імпорту підакцизних товарів.

---

<sup>5</sup> Методика прогнозування надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (робіт) та Методика прогнозування надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт), затверджені Наказом Міністерства фінансів України «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету» від 24.12.2010 року №1646. Отримано за офіційним запитом Офісу згідно з листом Мінфіну №35120-18/28-439/559 від 29.08.2018 року.

Проте Звіт Рахункової палати України про результати аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету<sup>6</sup> констатує:

- на практиці при проведенні розрахунків надходжень акцизного податку за окремими видами підакцизних товарів (продукції) Мінфін не дотримувався зазначених методик;
- не передбачають отримання інформації від Міністерства аграрної політики та продовольства України та Міністерства енергетики та вугільної промисловості України;
- не враховують визначені Податковим кодексом України особливості оподаткування спирту, а також особливості формування максимальної роздрібною ціни при розрахунку прогнозних надходжень АП з тютюнових виробів;
- застосовують узагальнену єдину ставку, «середню ефективну ставку» по більшості видах пального, а не по Українській класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності та середніх зважених ставках;
- відсутність достовірних даних про фактичні обсяги виробництва, експорту та імпорту підакцизних товарів – похибки в прогнозуванні бази оподаткування;
- низьку взаємодію Мінфіну та ДФСУ під час прогнозування;
- не передбачають проведення прогнозних розрахунків зміни рівня споживання підакцизних товарів у зв'язку з підвищенням їх вартості в результаті збільшення ставок акцизного податку.

У відповідь на звіт Рахункової палати України Мінфін<sup>7</sup> повідомив, що під час внесення змін до методик прогнозування акцизного податку рекомендації Рахункової палати будуть узяті до уваги, а також відомство готове долучитися до роботи з розроблення економіко-математичних моделей прогнозування обсягів виробництва, експорту та імпорту підакцизних товарів (продукції) у разі їх надходження від профільних міністерств.

Враховуючи той факт, що Методика прогнозування надходжень від АП була затверджена у 2010 році, для цього дослідження доцільно обрати діапазон з 2011 по 2017 рр.

За 2011–2017 рр. в середньому 3% ВВП було перерозподілено через акцизний податок (далі – АП), з яких 2% припадає на АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) та 1% на АП з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції).

Питома вага АП у доходах зведеного бюджету за 7 років у середньому становить 10%, а в податкових надходженнях формує 12% залучених ресурсів. При цьому на АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) припадає 7% та 8% відповідно, тоді як АП з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) становить 3% та 4% відповідно.

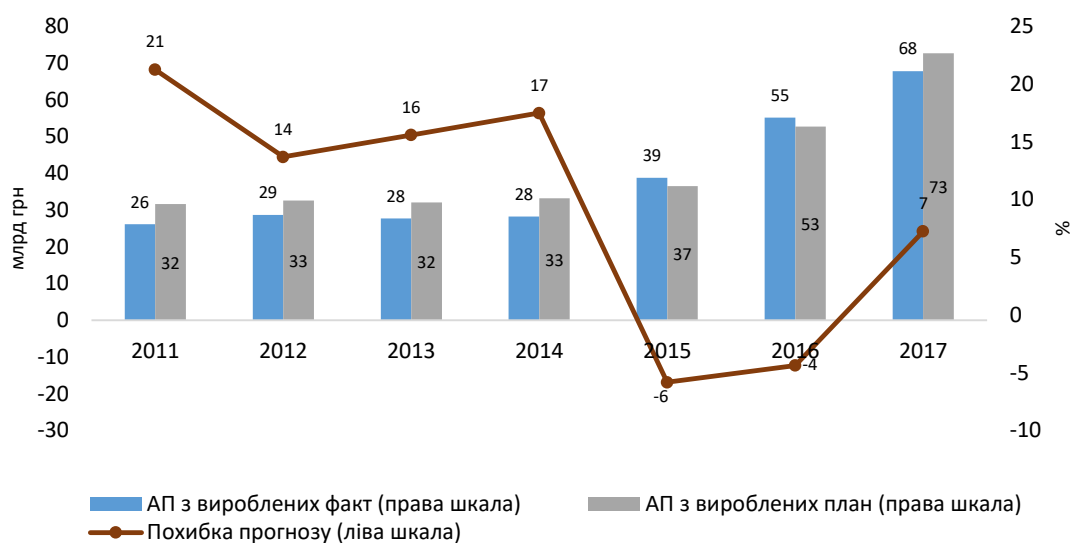
*Відхилення надходжень АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (рис. 4)*

З рис. 4 помітно, що до 2014 року прогнозні показники суттєво завищувалися, а починаючи з 2015 року, навпаки, недооцінювалися. Графік показує, що в 2011–2014 рр. фактично відбувалася

<sup>6</sup> Звіт Рахункової палати України про результати аналізу обґрунтованості планування (прогнозування) надходжень акцизного податку до державного бюджету, затверджений Рішенням Рахункової палати від 13.09.2017 року №18-6. Отримано з: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16753450/Zvit\\_18-6\\_2017.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16753450/Zvit_18-6_2017.pdf?subportal=main).

<sup>7</sup> Лист Міністерства фінансів України щодо результатів перевірки від 08.11.2017 року №35140-05-10/30671. Отримано з: <http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16754423/30671.pdf?subportal=main>.

стагнація, проте в 2015 році почалося зростання обсягів надходжень. Середня похибка становить 12%.

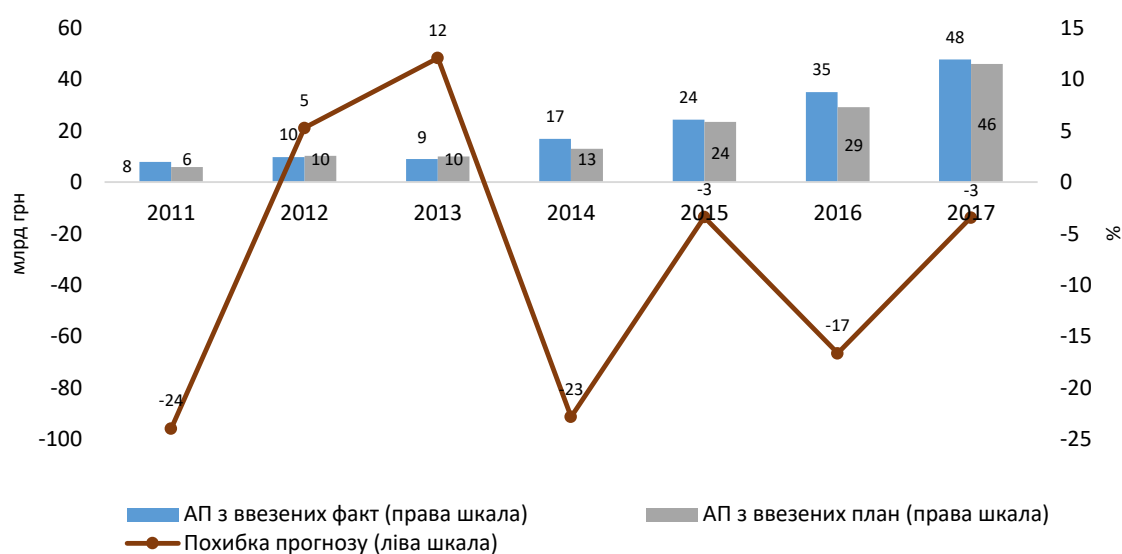


**Рис. 4.** Похибка прогнозу надходжень акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)

*Джерело:* розраховано за даними Державної казначейської служби України.

*Відхилення в прогнозуванні надходжень АП із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт) (рис. 5)*

На рис. 5 спостерігається схожа тенденція, однак у післякризовому 2014 році рівень недооцінки був значно вищий – 23%. Своєю чергою середня похибка за цим показником становила 13%, тобто навіть більше, ніж для АП з вироблених товарів. Таку високу волатильність можна пояснити різкими коливаннями курсу іноземної валюти в 2014–2016 рр., а також політичними факторами.



**Рис. 5.** Похибка прогнозу надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт)

Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України.

### Відхилення в прогнозуванні загальної суми надходжень АП

Загальний стан прогнозування АП (рис. 6) проаналізуємо шляхом додавання надходжень АП з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) із надходженнями АП із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (робіт). У результаті отримуємо високі похибки із систематичною переоцінкою надходжень у період до 2014 року та недооцінкою з 2015 по 2017 рр.

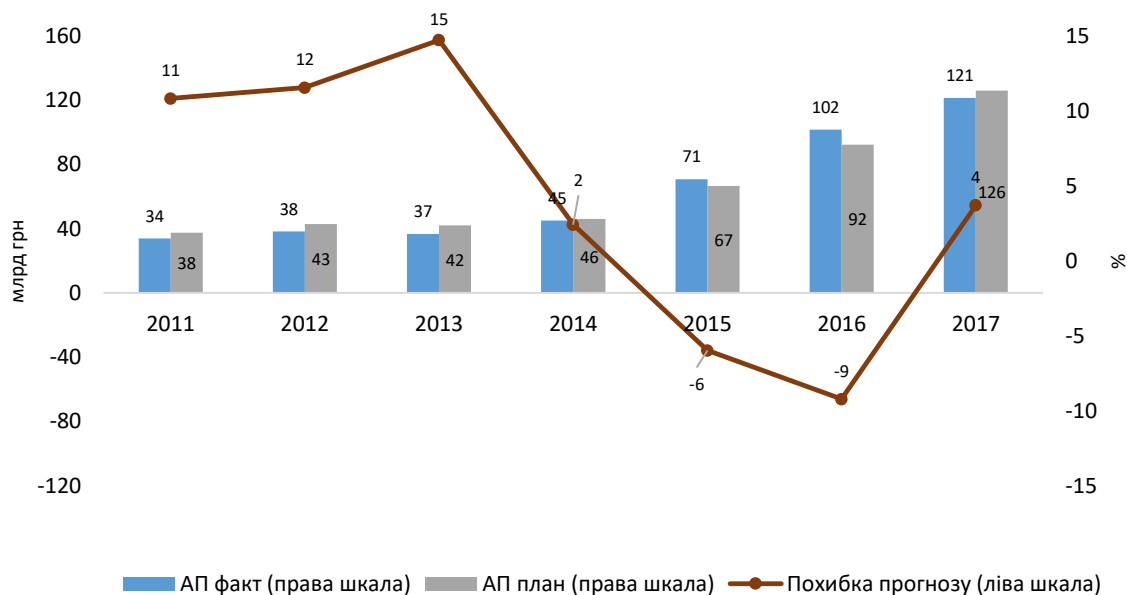


Рис. 6. Похибка прогнозу загальної суми надходжень акцизного податку

Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України.

Отже, недолік розглянутої методології прогнозування надходжень акцизного податку, як засвідчено у Звіті Рахункової палати України про недостатню деталізацію економетричних моделей та відсутність ефективного обміну даними між відомствами, призводить до низької точності прогнозування та систематично високих похибок. Середнє відхилення становить 8,8%.

ОФЕА оцінив фінансові наслідки прогнозування акцизного податку з вітчизняних тютюнових виробів в Україні при плануванні державного бюджету та виявив<sup>8</sup>:

- Мінфін некоректно трактує надходження від акцизного податку з тютюнових виробів, що класифікуються Держказначейством як «Тютюн та тютюнові вироби за ставкою у процентах до обороту з реалізації товару (продукції)». Ця стаття доходів трактується як сума податкових надходжень від застосування адвалорної ставки акцизу. Насправді ж у складі цієї статті доходів більшість суми сформовано за рахунок застосування мінімального податкового зобов'язання, а саме – того податку, який утворюється внаслідок перевищення суми мінімального податкового зобов'язання над специфічною ставкою акцизу;

<sup>8</sup> Фінансові наслідки прогнозування акцизного податку з вітчизняних тютюнових виробів в Україні. Отримано з: [https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/06/FEAO\\_Tobacco\\_A5\\_11\\_web.pdf](https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/06/FEAO_Tobacco_A5_11_web.pdf).

- складність прогнозування надходжень від реалізації тютюнових виробів полягає в тому, що виробники перед збільшенням ставок акцизного податку накопичують запаси готової продукції та продають її своїм пов'язаним особам, що негативно впливає на обсяг надходжень акцизного податку до бюджету;
- до ускладнення прогнозування надходжень до державного бюджету від сплати акцизного податку призводить його порядок сплати, зокрема запровадження з 1 січня 2013 року зобов'язання сплачувати акцизний податок авансом при придбанні марок акцизного податку.

### 3. МЕТОДИКА ПРОГНОЗУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Методика прогнозування надходжень податку на доходи фізичних осіб<sup>9</sup> (далі – ПДФО) складається з 4 розділів та 2 додатків, на яких наведені схеми розрахунків. Базується головним чином на таких показниках:

- витрати на оплату праці (фонд оплати праці);
- середньомісячна заробітна плата;
- мінімальна заробітна плата;
- прожитковий мінімум на одну працездатну особу в розрахунку на місяць;
- ставка оподаткування та додаткові джерела оподаткування.

Для врахування особливостей формування надходжень податку використовуються дані про:

- кількість платників податку та суми сплаченого податку в розрізі джерел оподаткування та видів доходів;
- кількість платників, які отримали податкові соціальні пільги;
- суми застосованих податкових соціальних пільг за видами пільг, які дають право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу;
- суми документально підтверджених витрат, включених до складу податкового кредиту платників податку;
- результати контрольної-перевірочної роботи з донарахування сум податку, штрафних санкцій та пені.

Визначення прогнозних надходжень ПДФО передбачає п'ять етапів прогнозних розрахунків з урахуванням:

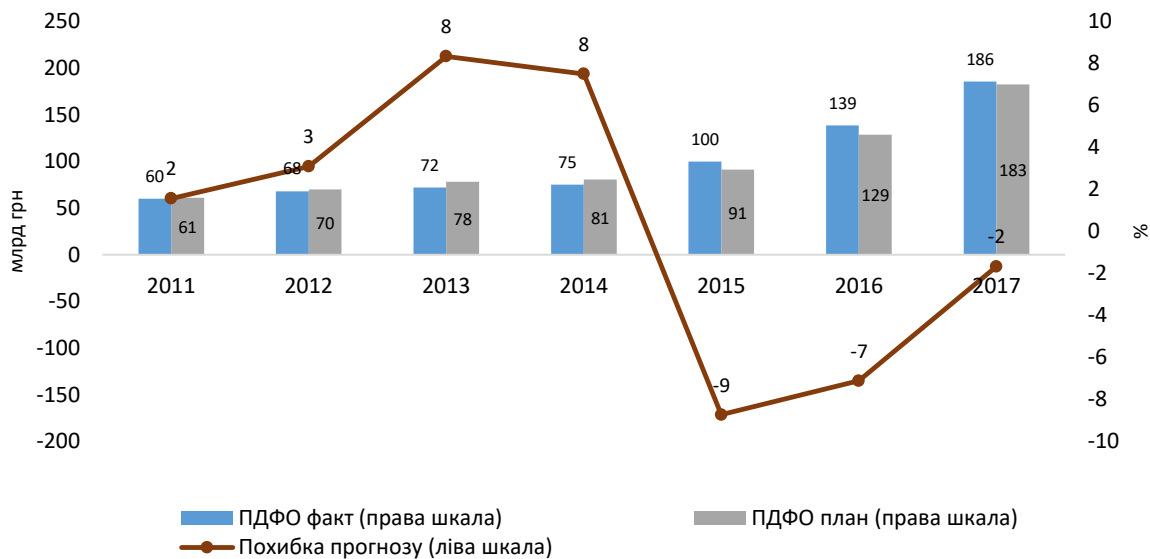
- розрахункової бази оподаткування та номінальної ставки податку;
- втрат від отримання податкового кредиту;
- очікуваних надходжень податку від додаткового доходу;
- очікуваних надходжень податку від зайняття підприємницькою діяльністю;
- очікуваних надходжень податку військовослужбовців та інших категорій громадян.

Принцип побудови методики прогнозування надходжень ПДФО полягає у виокремленні видів та джерел доходів. Недолік цієї методики, на нашу думку, у відсутності врахування соціально-економічної ситуації в країні, від якої значною мірою залежить рівень доходів платників податку.

Питома вага надходжень ПДФО в середньому за 2011–2017 рр. у ВВП становить 5%, у доходах зведеного бюджету – 16%, а в податкових надходженнях – 20%.

---

<sup>9</sup> Методика прогнозування надходжень податку на доходи фізичних осіб, затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету» від 24.12.2010 року №1646. Отримано за офіційним запитом Офісу згідно з листом Мінфіну №35120-18/28-439/559 від 29.08.2018 року.



**Рис. 7.** Похибка прогнозу надходжень ПДФО

*Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України.*

Похибки цього податку (рис. 7) схожі на похибки акцизного: за 2011–2014 рр. спостерігалася системна переоцінка надходжень, а з 2015 року почалися недооцінки. Такий стан можна пояснити особливостями соціально-економічної ситуації в країні: до 2014 року спостерігалися явища, які можна охарактеризувати як стагнацію, тому сподівання на економічне зростання (яке мало б збільшити податкові надходження) були марними. Водночас зростання, яке почалося з 2015 року, навпаки, недооцінюється через загальний песимізм у макроекономічних прогнозах, викликаний політичними та іншими ризиками.

Середня похибка становить 5,4%, тому стан прогнозування цих надходжень дещо кращий порівняно з непрямыми податками. Це пояснюється меншою волатильністю бази оподаткування.



#### 4. МЕТОДИКА ПРОГНОЗУВАННЯ НАДХОДЖЕНЬ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Методика прогнозування надходжень податку на прибуток підприємств<sup>10</sup> (далі – ППП) складається з 5 розділів та враховує:

- фактичні дані декларацій платників податку в динаміці;
- обсяги зростання виробництва продукції;
- цін виробників та споживчих цін;
- динаміку заборгованості та переплати з податку.

Розрахунок прогнозних надходжень ППП згідно з методикою здійснюється окремо по підприємствах з прибутками, зі збитками та з «0» результатом.

Загальний алгоритм розрахунку прогнозних надходжень ППП передбачає розрахунок:

- обсягу валових доходів;
- валових витрат;
- амортизаційних відрахувань з урахуванням індексації основних фондів на поточний та прогнозний роки.

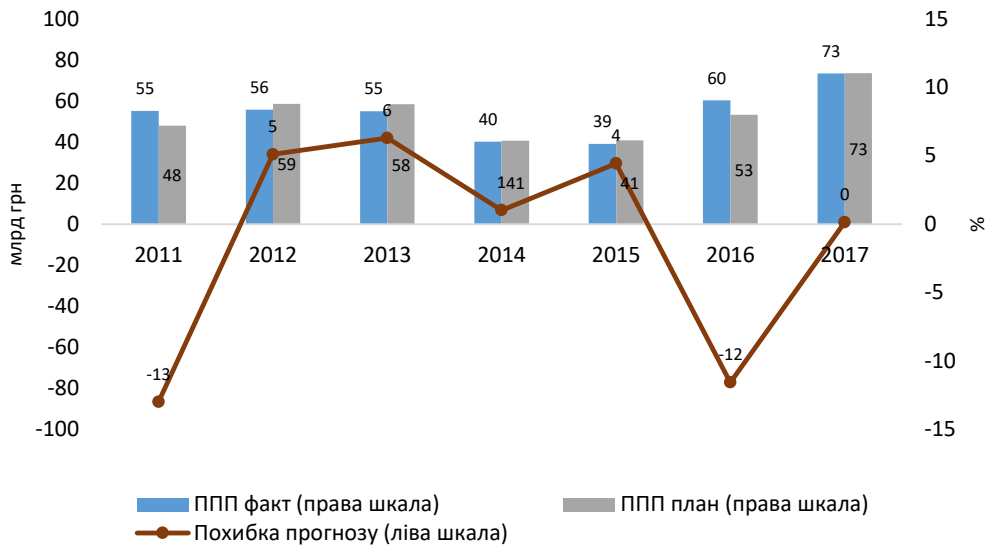
Це дає можливість визначити об'єкт оподаткування ППП. Здійснюються розрахунки прибутку, звільненого від оподаткування у звітному та прогнозному періоді, та прибутку підприємств, що підлягає оподаткуванню, додаткового ресурсу надходжень податку, який враховує стан справляння та адміністрування податку, надходжень від контрольно-перевірочної роботи.

Таким чином, недолік розглянутої методики полягає в тому, що інформаційною базою для прогнозування є відомості з податкових декларацій, які, по-перше, закриті для публічного доступу, а по-друге, можуть містити завідомо некоректну інформацію через впровадження схем податкової оптимізації на підприємствах. Окрім того, розподіл підприємств на три групи за ознакою прибутковості не є доцільним та призводить до фрагментації методології, тоді як у світовій практиці пріоритетними є універсальні багатофакторні моделі.

Через надходження ППП у середньому з 2011 по 2017 рр. було щорічно перерозподілено 3% ВВП. При цьому в структурі доходів зведеного бюджету податок становить 10%, а в податкових надходженнях займає 12% акумульованих фінансових ресурсів.

---

<sup>10</sup> Методика прогнозування надходжень податку на прибуток підприємств, затверджена Наказом Міністерства фінансів України «Про методики прогнозування показників надходжень до бюджету» від 24.12.2010 №1646 року. Отримано за офіційним запитом Офісу згідно з листом Мінфіну №35120-18/28-439/559 від 29.08.2018 року.



**Рис. 8.** Похибка прогнозу надходжень податку на прибуток підприємств\*

\**Джерело:* розраховано за даними Державної казначейської служби України.

З рис. 8 видно, що типовим явищем є переоцінка надходжень, однак у роки стрімкого економічного зростання спостерігається суттєва недооцінка. Середнє відхилення становить 5,9%, що порівняно з непрямыми податками є відносно непоганим показником точності. Однак, якщо аналізувати достовірність прогнозу як такого, стає очевидно, що він ненадійний і також систематично не відображає реальні економічні тенденції. Окрім того, тяжіння до переоцінки є джерелом ризику для бюджетної політики держави.

## ВИСНОВКИ

Розглянуті методи є концептуальними та складені на основі показників, що впливають із самої сутності прогнозованих потоків податкових надходжень. Вони є доброю основою для складання прогнозів.

Відповідно до кращих світових практик, зокрема, зазначених у рекомендаціях експертів МВФ<sup>11</sup>, прийнятною шириною коридору відхилень прогнозних значень від фактичних є 7–10%, тобто в середньому річний прогноз не має переоцінювати або недооцінювати податкові надходження більш ніж на 3,5–5%. В Україні прогнозні показники не потрапляють у вказані межі, а в періоди криз та невизначеності демонструють багаторазове перевищення допустимих меж похибки.

Зокрема, найбільшу волатильність прогнозів спричинює відсутність надійних методів оцінки таких факторів:

- політична ситуація в країні;
- зовнішні та внутрішні ризики;
- стабільність податкового законодавства, внесення змін, що можуть спричинити різкі зміни обсягів надходжень;
- тіньовий сектор та пов'язані з ним явища, зокрема умисне викривлення статистичних даних з метою податкової оптимізації.

Тому пріоритетним напрямом розвитку прогнозування податкових надходжень є впровадження збалансованої системи коригування, яка б враховувала наведені вище фактори та, найголовніше, давала б змогу здійснювати проактивне прогнозування, здатне передбачати критичні зміни в обсягах надходжень в умовах криз та невизначеності.

У світовій практиці існує три ключові критерії (точність прогнозу, орган прогнозування, прозорість розрахунків прогнозу), за якими здійснюється оцінка ефективності прогнозування податкових надходжень. Якщо застосувати ці критерії до України, отримаємо:

- Точність. Як показав аналіз, точність прогнозування досить низька, особливо якщо говорити про волатильні непрямі податки. Та навіть у більш стабільних прямих податках через реактивну систему прогнозування «від досягнутого» в точках розвороту тренду розвитку економіки спостерігаються неприйнятно високі похибки.
- Орган прогнозування. Світова практика показує, що ефективним є консенсус-прогноз, який складається незалежними експертними органами, які не входять у структуру влади. В Україні прогнозуванням займається той самий виконавчий орган влади, що відповідає за державну фінансову та бюджетну політику, а отже, прогнози підлягають ризику політичного упередження та можливого викривлення.
- Прозорість прогнозу. Золотим стандартом прогнозування є публікація самого прогнозу, а також інформаційної бази, на основі якої здійснено прогнозування, у відкритому доступі з детальним поясненням методології. В Україні прогнозування відбувається за закритою методологією на

---

<sup>11</sup> IMF Working Paper Forecasts in Times of Crises Prepared by Theo S. Eicher, David J. Kuenzel, Chris Papageorgiou and Charis Christofides. Отримано з: <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/WP/2018/wp1848.ashx>.

основі даних, які не є публічно доступними, тобто громадськість фактично не має змоги самостійно відтворити логіку експертів-прогнозистів та пересвідчитися в точності прогнозів. Відтак, рівень публічної довіри до прогнозу можна вважати мінімальним.

Отже, за всіма критеріями теперішня система прогнозування податкових надходжень є застарілою та потребує глибокого переосмислення. Окрім того, нагальним питанням є підготовка до багаторічного середньострокового прогнозування, впровадження якого необхідне в межах гармонізації бюджетного процесу України з європейськими державами. Тому за результатами дослідження можна виділити такі вектори перспективної трансформації системи:

- створення незалежного експертного органу, що складатиме прогнози;
- створення цілісної та ефективної інформаційної бази для прогнозування із публічним доступом до неї;
- розробка напівавтоматизованих та повністю автоматизованих методів прогнозування із прозорою та зрозумілою методологією, що дають змогу мінімізувати вплив людського фактору.

Також мають бути передбачені відповідні зміни нормативно-правової бази, необхідні для того, щоб зробити можливими зазначені вище заходи.



вул. Лютеранська, 28а, офіс 1  
тел. +38 044 290 47 37  
01024, Київ, Україна  
[info@feao.org.ua](mailto:info@feao.org.ua)  
[www.feao.org.ua](http://www.feao.org.ua)  
[www.facebook.com/feao.vru/](https://www.facebook.com/feao.vru/)

© Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України, 2018  
Передрук цього матеріалу авторизований. Дозвіл на використання або передрук  
тексту необхідно отримати напряму від власників прав.