

# **Управління фінансами територіальних громад: теорія і практика**

*За редакцією доктора економічних наук,  
професора О. П. Кириленко*

Тернопіль  
ТНЕУ  
2019

**УДК 336.1:352**  
**У67**

Автори: В. М. Булавинець (п. 3.2); В. П. Горин (п. 1.8); А. В. Дем'янюк (п. 3.5); А. Ю. Дерлиця (п. 1.2); Н. І. Карпишин (п. 2.2); Т. О. Кізима (п. 3.4); С. Л. Коваль (п. 2.4); З. М. Лободіна (п. 3.1); О. Максимчук (п. 1.5); Б. С. Малиняк (п. 1.6, 1.9, 2.1); В. В. Письменний (п. 1.3, 1.4, 2.3); В. М. Русін (п. 3.3); С. В. Савчук (п. 2.5); І. П. Сидор (п. 1.1); А. А. Сидорчук (п. 1.7); Н. Я. Спасів (п. 2.6); Ю. Я. Хамига (п. 3.4)

**Рецензенти:**

*І. В. Журавльова* – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця;

*О. В. Стащук* – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри фінансів та кредиту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки;

*В. Б. Тропіна* – доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів, обліку і оподаткування ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди».

Рекомендовано до друку вченою радою Тернопільського національного економічного університету, протокол № 4 від 27.11.2019 р.

Кириленко О., Малиняк Б., Письменний В., Горин В. та ін. *Управління фінансами територіальних громад: теорія і практика*; за заг. ред. О. Кириленко. Тернопіль: Економічна думка, 2019. 280 с.

У монографії висвітлено теоретичні та прикладні питання управління фінансовими ресурсами територіальних громад в умовах бюджетної децентралізації. Розкрито практичні аспекти формування бюджетів місцевого самоврядування, проблеми функціонування місцевого оподаткування, особливості одержання органами місцевого самоврядування міжбюджетних трансфертів. Проаналізовано механізм формування та здійснення видатків з бюджетів територіальних громад, особливу увагу здійснено на гармонізації бюджетного планування зі стратегічним плануванням розвитку громад та проблематиці застосування програмно-цільового методу бюджетування. Висвітлено широкий спектр питань, присвячених удосконаленню бюджетного процесу на місцевому рівні, його демократизації та посиленню участі громадськості.

Монографія розрахована для наукових співробітників, фахівців місцевих фінансових органів, викладачів навчальних закладів. Аспірантів, студентів, а також усіх тих, хто цікавиться місцевими фінансами.

**ISBN 978-966-654-552-0**

© О. П. Кириленко, 2019  
ТНЕУ, «Економічна думка», 2019

## ЗМІСТ

Вступ.....	4
Розділ 1. Теоретичні та інституційні основи управління фінансами територіальних громад.....	6
1.1. Концептуалізація фінансів територіальних громад.....	6
1.2. Концептуальні основи управління фінансами територіальних громад....	19
1.3. Теоретичні засади місцевого оподаткування .....	31
1.4. Генезис нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування в Україні .....	45
1.5. Методи управління фінансами територіальних громад.....	57
1.6. Підходи до оцінювання ефективності видатків місцевих бюджетів .....	73
1.7. Система оцінки ефективності використання фінансових ресурсів територіальних громад.....	88
1.8. Дискусійні питання сутності та критеріїв оцінювання ефективності бюджетного менеджменту на рівні територіальних громад.....	100
1.9. Транспарентність бюджетного процесу на рівні територіальних громад.....	112
Розділ 2. Практика формування та використання коштів місцевих бюджетів.....	117
2.1. Планування бюджетів об'єднаних територіальних громад: практика і проблематика .....	117
2.2. Практика формування власних доходів місцевих бюджетів .....	132
2.3. Аналіз практики формування доходів місцевих бюджетів за рахунок місцевих податків і зборів .....	155
2.4. Тенденції та проблеми практики здійснення видатків місцевих бюджетів.....	174
2.5. Вплив видатків місцевих бюджетів на соціально-економічний розвиток адміністративних територій .....	185
2.6. Компаративний аналіз структури бюджетів об'єднаних територіальних громад.....	198
Розділ 3. Вдосконалення управління фінансовими ресурсами територіальних громад.....	217
3.1. Організаційно-методичні засади вдосконалення бюджетного регулювання в контексті бюджетної децентралізації.....	217
3.2. Резерви зростання фінансових ресурсів територіальних громад в умовах бюджетної децентралізації.....	232
3.3. Шляхи зміцнення доходної бази бюджетів об'єднаних територіальних громад в умовах децентралізації.....	239
3.4. Шахрайство з фінансовими ресурсами територіальних громад: сутність, види та напрями мінімізації .....	246
3.5. Зарубіжний досвід управління фінансами територіальних громад та його впровадження у вітчизняну практику .....	257
Висновки і рекомендації.....	268
Додатки.....	271

## ВСТУП

Однією з ключових реформ сучасного етапу розвитку держави є реформа місцевого самоврядування, що передбачає децентралізацію владних повноважень та деконцентрацію фінансових ресурсів. Однак, головним ризиком успішного проведення реформи є те, що через низьку компетентність органів влади та недостатній контроль з боку суспільства, ефективність ухвалюваних органами місцевого самоврядування рішень у сфері бюджетних відносин може різко знизитись. Це створює сприятливе середовище для нераціонального використання ресурсів, корупції, зловживань та інших негативних явищ. Зважаючи на історичний досвід становлення та національні традиції функціонування, сьогодні територіальні громади перебувають на початковому етапі пошуку оптимальних шляхів їх співіснування. Зазначене потребує проведення ґрунтовних досліджень, спрямованих на удосконалення управління фінансовими ресурсами територіальних громад, з урахуванням, кращого зарубіжного досвіду.

Загальна тенденція до демократизації українського суспільства та лібералізації вітчизняної економіки потребує максимального врахування суспільних інтересів у процесі удосконалення управління фінансами територіальних громад. В цей же час підходи до управління фінансами територіальних громад нерідко залишилися в тому вигляді, у якому використовувалися в умовах командно-адміністративної економіки. Необхідною умовою досягнення суспільного консенсусу щодо доцільності реформування управління місцевими фінансами є забезпечення високого рівня транспарентності бюджетного процесу.

Модернізація форм та методів управління фінансами територіальних громад має бути спрямована на посилення їх впливу на соціально-економічний розвиток відповідної адміністративної території, підвищення якості та доступності суспільних послуг. В найближчій перспективі проблеми формування фінансових ресурсів територіальних громад повністю не будуть вирішені, а відтак пріоритетним напрямком удосконалення управління місцевими фінансами має бути підвищення ефективності використання мобілізованих коштів. При цьому вкрай важливо забезпечити системну роботу щодо врахування у бюджетному процесі пріоритетів розвитку громади визначених у стратегії її розвитку та в інших програмних документах. Зробити це можливо за умови розвитку середньострокового бюджетного планування та удосконалення інструментарію програмно-цільового методу бюджетування.

У колективній монографії висвітлено рознопланові теоретичні та прикладні аспекти управління фінансами територіальної громади, досліджено тенденції бюджетної децентралізації в умовах реформування місцевого самоврядування. У пропонованій публікації розкрито практику формування ресурсів бюджетів місцевого самоврядування. в тому числі за рахунок міжбюджетних трансфертів. Особливу увагу в науковому виданні приділено проблематиці витрачання бюджетних коштів, організаційним та управлінським аспектам цього процесу та участі у ньому громадськості.

Монографія містить низку пропозицій орієнтованих на удосконалення управління фінансами територіальних громад, модернізацію системи бюджетного планування та організації виконання бюджетів територіальних громад, а також організації фінансового контролю за операціями у сфері місцевих фінансів.

Монографія підготовлена викладачами кафедри фінансів імені С. І. Юрія Тернопільського національного економічного університету в межах науково-дослідного прикладного дослідження на тему «Формування ефективних методів управління фінансами територіальних громад в умовах бюджетної децентралізації». Представлене видання, на наш погляд, буде корисним для науковців, студентів і практичних працівників, яких цікавлять проблеми місцевого самоврядування та управління місцевими фінансами.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ТА ІНСТИТУЦІЙНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСАМИ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД

### 1.1. Концептуалізація фінансів територіальних громад

Виклики сучасності актуалізують проблему розвитку місцевого самоврядування, розширення прав та повноважень територіальних громад через їх об'єднання, що в усьому світі розглядається як ознака демократичного вибору країни. Об'єднання територіальних громад спрямовано на покращення соціально-економічної системи та підвищення рівня життя населення, що є одним з найбільш пріоритетних напрямів державної політики.

На сьогодні відродження в Україні на конституційній основі інституту самоврядування з відповідними органами управління та самодостатніми місцевими бюджетами, запровадження практики делегування державних повноважень місцевим органам влади створюють надійну основу для формування європейських стандартів організації суспільного життя і водночас зумовлюють пошук нових шляхів забезпечення розвитку територіальної громади. Очевидно також і те, що в трансформаційний період становлення України як суверенної соціальної правової держави неможливе без усвідомлення того, що територіальні громади, їх господарські комплекси є повноправними суб'єктами ринкових відносин і, що добробут населення знаходиться у прямій залежності від зайнятих позицій на місцевому, регіональному, національному та міжнародному ринках. Одночасно багатократно зростає координаційна функція місцевого самоврядування в економічному та соціальному розвитку громади.

Виходячи з цього, територіальна громада повинна формувати стратегію свого розвитку з урахуванням власної фінансової спроможності. Реалізація цього завдання є основою не тільки для подальших наукових розвідок у сфері фінансів територіальних громад, але й для її практичного застосування, зокрема для розробки сучасних моделей і технологій формування власних фінансових ресурсів територій, удосконалення їх правової та організаційної основи в контексті забезпечення фінансової спроможності та подальшого соціально-економічного розвитку у майбутньому.

Розробка теоретичних засад формування фінансів територіальної громади передбачає насамперед розкриття та аналіз базових категорій у такій послідовності: «територіальна громада», «фінанси», «фінанси територіальних громад», «фінансові ресурси територіальних громад» «фінансова спроможність територіальних громад». В тлумачному словнику української мови «громада» визначається як група людей, об'єднаних спільністю становища, інтересів<sup>1</sup>. Згідно з визначенням, наведеним у «Енциклопедії державного управління», в загальному значенні «територіальна громада» є

---

<sup>1</sup> Тлумачний словник української мови. / Укладачі Ковальова Т.В., Коврига Л.П. Харків: Синтекс, 2002. 672 с.

спільнота людей, об'єднаних різноманітними стійкими формальними та неформальними зв'язками, які обумовлені спільним проживанням у межах села, селища, міста<sup>1</sup>.

У Конституції України, ухваленій 1996 року, територіальний колектив названо територіальною громадою. Це відповідає національним історичним традиціям України. Довгий час у середні віки і до початку ХХ століття в різних частинах України і за різних політичних умов громада була основною територіальною одиницею. Вона користувалася правом самоврядування, формувала свої органи управління. Громада була власником частини землі, її розподіл здійснювався за рішенням зборів громади. Громада несла кругову поруку перед державою за сплату податків.

Відповідно до Конституції України місцеве самоврядування може здійснюватися територіальною громадою як самостійно, так і через органи місцевого самоврядування. Саме тому основне призначення територіальної громади полягає в забезпеченні життєдіяльності певної території або прямо (самостійно), або опосередковано (через органи місцевого самоврядування).

Поняття «територіальна громада» у своєму розвитку набувало різних трактувань. Кожен автор по-різному розкривав сутність поняття територіальної громади. Ось, наприклад, О. В. Батанов надає таке визначення поняття територіальної громади: територіальна громада – це первинний суб'єкт місцевого самоврядування, що складається з фізичних осіб – жителів (громадян України, іноземних громадян, осіб без громадянства, біженців, вимушених переселенців), що постійно мешкають, працюють на території села (або добровільного об'єднання в спільну громаду кількох сіл), селища або міста, безпосередньо або через сформовані ними муніципальні структури вирішують питання місцевого значення, мають спільну комунальну власність, володіють на даній території нерухомим майном, сплачують комунальні податки та пов'язані індивідуальними територіальними зв'язками системного характеру<sup>2</sup>.

Відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» визначено наступне: територіальна громада – жителі, об'єднані постійним проживанням у межах села, селища, міста, що є самостійними адміністративно-територіальними одиницями, або добровільне об'єднання жителів кількох сіл, що мають єдиний адміністративний центр<sup>3</sup>. М. Орзіх вважає, що територіальна громада – це первинний суб'єкт місцевого

---

<sup>1</sup> Енциклопедія державного управління: у 8 т. / Нац. акад. держ. упр. При Президентові України; наук.-ред. колегія: Ю. В. Ковбасюк (голова) та ін. Т. 5: Територіальне управління / наук.-ред. колегія: О. Ю. Амосов (співголова), О. С. Ігнатенко (співголова) та ін.; за ред. О. Ю. Амосова, О. С. Ігнатенка, А. О. Кузнецова. Харків: Вид-во ХарПІ НАДУ «Магістр», 2011. 408 с.

<sup>2</sup> Батанов О. В. Територіальна громада – первинний суб'єкт муніципальної влади в Україні: поняття та ознаки. *Вісник Центральної виборчої комісії*. 2008. № 2 (12). С. 51–57. URL: [http://www.cvk.gov.ua/visnyk/pdf/2008\\_2/visnik\\_st\\_13.pdf](http://www.cvk.gov.ua/visnyk/pdf/2008_2/visnik_st_13.pdf).

<sup>3</sup> Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 №280/97-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>.

самоврядування, який має власні інтереси, до складу якого входять громадяни України, іноземці, особи без громадянства, що постійно мешкають, або працюють на даній території, або володіють нерухомим майном, або сплачують місцеві податки та збори<sup>1</sup>.

І. М. Лисенко формулює категорію територіальна громада крізь призму спільноти людей, об'єднаної сталими взаєминами, проживаючих на певній території, що здійснює самоврядування через місцеві референдуми, загальні збори, органи місцевої представницької влади (сільські, селищні, міські ради і так далі), органи самоорганізації населення та інші об'єднання громадян з метою реалізації своїх інтересів<sup>2</sup>.

На думку О. М. Кондрашова, територіальна громада – це сукупність громадян України, котрі спільно проживають у міському чи сільському поселенні, мають колективні інтереси і визначений законом правовий статус.<sup>3</sup> Не однастайність думок серед науковців щодо змістовних та сутнісних характеристик дефініції «територіальна громада» у вітчизняній науці свідчить про її постійну динаміку. Тому найбільш вдалим, на наш погляд, є наступне визначення: територіальна громада – це складна соціальна система, що складається з різних підсистем та багатогранне суспільне явище, що перебуває у постійній динаміці.

Указ Президента України «Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні» (Розділ VII) від 22 липня 1998 року №810/98 трактує поняття територіальної громади як спільнота мешканців, жителів населених пунктів (сіл, селищ, міст), об'єднана загальними інтересами власного життєзабезпечення, самостійного, у межах законів, вирішення питань місцевого значення як безпосередньо, так і через органи місцевого самоврядування<sup>4</sup>.

В. І. Кравченко визначає територіальну громаду як сукупність громадян України, котрі спільно проживають у міському чи сільському поселенні, мають колективні інтереси і визначений законом правовий статус. Тобто носієм місцевого самоврядування є визнаний правом колектив людей, об'єднаний за територіальною ознакою. Реалізація права територіальної громади на самоврядування здійснюється громадою як безпосередньо, так і через відповідні органи (обласні, районні, міські, селищні та міські ради і через їхні виконавчі органи). Тому територіальний колектив виступає формою організації місцевої влади. Згідно з Конституцією України, місцеве

---

<sup>1</sup> Орзіх М. Концепція правового статусу самоврядних територій і органів місцевого самоврядування. *Місцеве та регіональне самоврядування України*. 1995. Вип. 1–2(10–11). С. 67.

<sup>2</sup> Лисенко І. М. Територіальна громада в системі громадянського суспільства. *Науковий вісник «Гілея»*. 2009. Вип. 28. С. 362–372.

<sup>3</sup> Кондрашов О.М. Система органів державного регулювання структурного розвитку промисловості. *Інвестиції: практика та досвід*. 2010. №12. С. 53–55.

<sup>4</sup> Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні (Розд. VII). Указ Президента України від 22.07.1998 р. №810/98. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/810/98>.



самоврядування здійснюється територіальною громадою. Воно може здійснюватися громадою як безпосередньо, так і через органи місцевого самоврядування.

Підсумовуючи напрацювання сучасної науки у сфері дослідження територіальної громади, О. Мороз пропонує такий перелік ознак останньої:

- спільна територія існування (що може включати проживання, територію, володіння нерухомим майном);
- спільні інтереси у вирішенні питань життєдіяльності;
- соціальна взаємодія у процесі реалізації цих інтересів;
- психологічна самоідентифікація кожного члена з громадою;
- спільна комунальна власність;
- сплата місцевих податків і зборів<sup>1</sup>.

Таким чином, можна дати таке визначення територіальній громаді – це сукупність громадян, об'єднаних певною територією, на якій вони проживають, які мають спільні інтереси у вирішенні питань, пов'язаних із проживанням на даній території, та які беруть активну участь у їх вирішенні.

Основною метою функціонування територіальних громад є забезпечення збалансованого економічного і соціального розвитку відповідної території, ефективного використання природних, трудових і фінансових ресурсів, розвиток людського потенціалу громади, залучення потенціалу громади до місцевого розвитку. Тобто за своєю метою, функціями та завданнями територіальна громада є відкритою соціальною системою управління, тобто системою, в якій відтворюються не тільки матеріальні, але і духовні цінності<sup>2</sup>.

Оскільки територіальні громади мають різний адміністративний рівень і можуть мати різний розподіл повноважень між органами самоврядування, тому системи самоврядування територіальних громад відрізняються в цих аспектах елементною базою та деталями взаємозв'язків між елементами.

З точки зору адміністративно-територіального рівня територіальні громади поділяються на:

- територіальні громади базового рівня – села, об'єднання сіл, селища, міста;
- територіальні громади суббазового рівня – райони у містах;
- територіальні громади регіонального рівня – райони та області.

Очевидно, що стан територіальної громади ніколи не буває статичним, він завжди знаходиться у процесі розвитку. Розвиток, як на місцевому, так і на загальнодержавному рівні – одне з найважливіших понять економічної науки. У літературі нерідко використовують термін «соціально-економічний

---

<sup>1</sup> Мороз О. Ю. Територіальна громада: сутність становлення та сучасні українські реалії. *Демократичне врядування*. 2008. Вип. 2. URL: [http://lvivacademy.com/vidavnitstvo\\_1/visnik2/fail/Moroz.pdf](http://lvivacademy.com/vidavnitstvo_1/visnik2/fail/Moroz.pdf)

<sup>2</sup> Парфьонова Г. Інформаційна взаємодія органів місцевого самоврядування м. Херсона та громади. Сучасний стан та перспективи. Аналітичне дослідження. URL: [http://www.hgi.org.ua/inf\\_vz\\_vig.htm#r3](http://www.hgi.org.ua/inf_vz_vig.htm#r3).

розвиток», підкреслюючи тим самим тісний зв'язок між рівнем економічного розвитку і вирішенню соціальних проблем країни.

До беззаперечних переваг формування територіальних громад, визначених різними науковцями та практикаками, слід віднести:

- об'єднання територіальних, людських, інтелектуальних та фінансових потенціалів;

- спільна комунальна власність і розпорядження комунальним майном;

- взаємодія у процесі реалізації спільних інтересів.

Водночас, в цьому контексті не висвітлені аспекти щодо джерел фінансування діяльності територіальних громад, акумуляції фінансових ресурсів, що має бути домінантою при визначенні їх сутності. Отож, вважаємо, що за своєю економічною сутністю територіальна громада – це самостійна адміністративно-територіальна одиниця, в якій жителі, об'єднані постійним проживанням у межах села, селища, міста, завдяки добровільному поєднанню інтелектуальних та фінансових ресурсів здійснюють свою життєдіяльність з метою забезпечення власного добробуту та розвитку певної території.

Саме територіальна громада згідно з чинним законодавством за допомогою власного волевиявлення може формувати певні структури – об'єднані територіальні громади, які є новітніми адміністративно-територіальними одиницями, здатними визначати пріоритети та вирішувати проблеми місцевого соціально-економічного розвитку.

Соціально-економічний розвиток – складний суперечливий процес, у якому взаємодіють позитивні і негативні фактори, а періоди прогресу змінюються періодами регресу. Політичні і військові потрясіння, соціальні конфлікти, екологічні катастрофи можуть призупинити розвиток економіки будь-якої країни, відкинути її на кілька десятиліть назад, а іноді привести і до остаточної загибелі, як це було з древніми цивілізаціями. Економічним розвитком можна і треба управляти – його потрібно стимулювати. Такими основними інструментами стимулювання розвитку територіальних громад є співробітництво і об'єднання, та які вже отримали певну підтримку. Для того, щоб зростання фінансових ресурсів місцевого самоврядування забезпечило в першу чергу їх ефективне використання на розвиток громад та їх територій, в країні набирає обертів процес добровільного об'єднання громад. Він спрямований виключно на створення спроможних громад, тих, які забезпечать для своїх мешканців якісний рівень життя. Формування спроможних територіальних громад є одним із етапів реалізації реформи децентралізації влади в Україні.

Таким чином, дослідження теоретичних засад розвитку територіальних громад дозволяє сформулювати такі основні положення, відповідно до яких має проводитися реформа територіальної організації влади на засадах децентралізації, побудови самодостатніх територіальних громад:

- чітка правова основа реформи, законодавче визначення статусу територіальних громад, механізму закріплення права власності, розподілу владних повноважень тощо;

– передача найширшого переліку владних повноважень на низовий рівень системи управління (рівень територіальних громад) за принципом субсидіарності;

– запровадження дієвих механізмів контролю за органами місцевого самоврядування в умовах децентралізації. Передбачене реформою укрупнення територіальних громад без впровадження контролю за владою і забезпечення її відповідальності може створити ширші можливості для зловживань органів місцевого самоврядування;

– запровадження механізмів широкого залучення членів територіальних громад до участі в управлінні й формування управлінських рішень;

– розвиток громад як публічних корпорацій, наголос на власних ресурсах та можливостях, безпосередня участь громади у вирішенні господарських питань;

– забезпечення повсюдності місцевого самоврядування, розповсюдження юрисдикції органів місцевого самоврядування на території за межами населених пунктів;

– децентралізація повноважень має супроводжуватись адекватною для виконання цих повноважень децентралізацією бюджетних ресурсів.

Задля ефективного функціонування територіальних громад в частині надання якісних послуг громадянам та зростання рівня їх життя виникає необхідність у дослідженні фінансів територіальних громад, пошук джерел формування фінансових ресурсів та забезпечення фінансової спроможності адміністративно-територіальних одиниць базового рівня. Основною метою ефективного функціонування територіальних громад є забезпечення їх спроможності самостійно, за рахунок власних фінансових ресурсів, вирішувати питання місцевого значення.

Загалом, фінанси – це об’єктивно існуюча категорія, яка не залежить від волі окремих суб’єктів фінансових відносин і відображає об’єктивні закономірності розвитку економічних процесів і охоплює різноманітні обмінно-розподільні відносини, які проявляються у різноманітних грошових потоках. Категорія «фінанси» є складною та багатогранною і уособлює економічні відносини, пов’язані з розподілом і перерозподілом ВВП, з метою формування фінансових ресурсів та створення фондів грошових коштів і їхнього використання для забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства<sup>1</sup>.

Залежно від рівня економічної системи, на якій функціонують фінансові відносини, вони можуть поділятися на: фінанси держави, державні фінанси, місцеві фінанси, муніципальні фінанси, фінанси територіальних громад, комунальні фінанси, приватні фінанси, фінанси домогосподарств та інше. Хоча рівень функціонування фінансів є різним, проте їх об’єднують єдині процеси розподілу і перерозподілу вартості ВВП. Так, на відміну від вище зазначеного визначення фінансів, місцеві фінанси відображають систему фінансових відносин з приводу формування, розподілу і використання

---

<sup>1</sup>Фінанси: підручник / За ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. Київ: Знання, 2008. 611 с.

фінансових ресурсів, необхідних органам місцевого самоврядування для виконання покладених на них завдань.<sup>1</sup> Тобто обсяг фінансових ресурсів є меншим, аніж при формуванні фінансів держави чи державних фінансів. Відтак, розглядаючи поняття «фінанси територіальних громад» слід відмітити їх локальний характер, який полягає у визначенні обсягу фінансових ресурсів, які формуються, розподіляються і використовуються в межах територіальної громади задля забезпечення її соціально-економічного розвитку.

Характерними особливостями фінансів територіальних громад є:

– по-перше, фінанси територіальних громад представляють собою систему економічних відносин, пов'язаних з розподілом і перерозподілом вартості ВВП;

– по-друге, в процесі здійснення цих відносин відбувається формування, розподіл і використання фінансових ресурсів;

– по-третє, цільова підпорядкованість даної системи відносин – забезпечення органів місцевого самоврядування фінансовими ресурсами, необхідними для виконання покладених на них функцій і завдань.

Фінанси територіальних громад доцільно досліджувати в контексті функцій, завдань та ролі місцевих органів влади та самоврядування. Важливими питаннями в цьому аспекті є:

– розмежування повноважень органів державної влади і місцевого самоврядування;

– обґрунтування доцільності надання окремих державних повноважень органам місцевого самоврядування і гарантування відповідного фінансового забезпечення їх виконання;

– окреслення складу та визначення обсягів фінансових ресурсів, які надходять у розпорядження органів місцевого самоврядування;

– забезпечення самостійності й ефективності при їх використанні;

– забезпечення державної фінансової підтримки місцевої влади.

Оскільки фінанси територіальних громад не можна розглядати відокремлено від місцевих фінансів та від категорії «фінанси» загалом, а фінанси територіальних громад виступають складовою місцевих фінансів та фінансової системи країни, то функції фінансів і фінансів територіальних громад тісно пов'язані між собою, а призначення останніх зумовлено сутністю, функціями і роллю фінансів як однієї з найважливіших економічних категорій ринкового господарства.

Фінансам територіальних громад притаманні такі функції: розподільча, контрольна та стимулююча.

Розподільча функція фінансів територіальних громад знаходить свій прояв у порядку формування доходів і видатків місцевих бюджетів, формуванні цільових фондів органів місцевого самоврядування, за допомогою яких проходить складний процес забезпечення їх фінансовими ресурсами, необхідними для виконання покладених на органи місцевого самоврядування

---

<sup>1</sup>Місцеві фінанси: підруч. / за ред. д.е.н., проф. О. П. Кириленко. 2-ге вид., доповн. і перероб. Тернопіль: Економічна думка, 2014. 448 с.

функцій і завдань. Кошти, які акумулюються у місцевих бюджетах і цільових фондах, розподіляються і використовуються для задоволення різноманітних місцевих потреб. Крім того, через систему міжбюджетних відносин фінансові ресурси, акумульовані на обласному і районному рівні, перерозподіляються між окремими адміністративно-територіальними одиницями з метою проведення фінансового вирівнювання.

Контрольна функція фінансів територіальних громад реалізується, зокрема, в діяльності органів місцевого самоврядування при складанні проектів місцевих бюджетів, їх розгляді та затвердженні, а також при виконанні й складанні звіту про виконання місцевих бюджетів, у процесі здійснення контролю за формуванням та використанням бюджетних коштів. Сфера дії контрольної функції не обмежується місцевими бюджетами, а включає інші фонди грошових коштів та загалом усі фінансові ресурси, які знаходяться в розпорядженні місцевого самоврядування. Контрольна функція фінансів територіальних громад спрямована на забезпечення передбачених пропорцій розподілу і перерозподілу фінансових ресурсів, їх цільове й економне використання.

Стимулююча функція фінансів територіальних громад полягає у створенні таких умов, за яких органи місцевого самоврядування стають безпосередньо зацікавленими у збільшенні обсягів доходів бюджетів, додатковому залученні надходжень як загальнодержавних, так і місцевих податків і зборів, пошуку альтернативних джерел доходів, ефективному використанні фінансових ресурсів, які надходять в їх розпорядження. Реальним втіленням стимулюючої функції є діючий порядок формування власних доходів місцевих бюджетів, заохочення перевиконання запланованих показників надходжень загальнодержавних податків і зборів, самостійність у використанні додатково залучених коштів та ін. Основне призначення фінансів територіальних громад та їх роль в економіці держави представлено на рис. 1.1.

Складна система фінансових відносин обумовлює існування відповідних суб'єктів, які беруть безпосередню участь у процесах розподілу і перерозподілу вартості ВВП. Зокрема, до суб'єктів фінансових відносин в Україні відносять: органи державної влади та управління, місцевого самоврядування, суб'єкти підприємницької діяльності (юридичні і фізичні особи), домогосподарства. Кожен із суб'єктів фінансових відносин має свій інтерес у розподільчих процесах і прагне його задовольнити. Так, інтерес місцевих органів влади полягає у забезпеченні наповнення дохідної частини місцевих бюджетів та інших цільових фондів з метою виконання власних та делегованих повноважень. Органи місцевого самоврядування в процесі свого функціонування беруть на себе зобов'язання, які ринкова економіка через попит і пропозицію товарів і послуг не в змозі забезпечити. До таких зобов'язань відносять: утримання соціальної сфери.



**Рис. 1.1. Домінанти соціально-економічного призначення фінансів територіальних громад<sup>1</sup>**

Основний інтерес юридичних і фізичних осіб у процесі розподілу вартості ВВП полягає в отриманні позитивного фінансового результату від своєї фінансово-господарської діяльності – прибутку та скороченні витрат виробництва і споживання.

Суб'єктами фінансових відносин також виступають фізичні особи – члени домогосподарств, основний інтерес яких при розподілі вартості ВВП полягає у скороченні витрат, зростанні заощаджень та збільшенні реальних доходів. Звичайно, інтереси усіх суб'єктів фінансових відносин різняться між собою і задовольнити усіх їх практичне не можливо, проте встановити реальні обсяги чи частку перерозподілу ВВП через фонди грошових коштів можна шляхом визначення основних напрямів регіональної фінансової політики.

Слід відмітити, що фінансові ресурси територіальних громад – це сукупність фінансових ресурсів, що перебувають у розпорядженні місцевих органів влади, підприємств та організацій різних форм власності,

<sup>1</sup> Місцеві фінанси: підруч. / за ред. д.е.н., проф. О.П. Кириленко. 2-ге вид., доповн. і перероб. Тернопіль: Економічна думка, 2014. 448 с.

розташованих на території громади, населення громади, а також фінансових ресурсів, які залучені за допомогою фондового ринку та кредитної системи в господарський оборот і додатково в результаті прискорення та підвищення ефективності відтворювального процесу. Охоплення та кількісне визначення всіх виділених компонентів фінансових ресурсів даватиме можливість більш комплексно оцінювати здатність територіальних громад як до фінансування поточної діяльності, так і до сталого розвитку в довгостроковій перспективі.

Фінансові ресурси слід розглядати як один із надзвичайно важливих видів ресурсного забезпечення громади. А оскільки, насправді, можливостей отримання фінансових ресурсів в територіальній громаді є досить багато, то виникає необхідність у класифікації їх джерел, визначенні особливостей, розгляду альтернативних джерел мобілізації ресурсів з урахуванням ряду обмежуючих факторів та можливих способів використання.

Для забезпечення потреб територіальних громад можуть бути використані фінансові ресурси різних економічних агентів, зокрема, місцевих та центральних органів влади, приватних суб'єктів господарювання, фінансових установ та неурядових організацій, а також іноземних держав та міжнародних фінансових організацій. За способом залучення фінансових ресурсів територіальних громад виокремлюють такі джерела фінансування місцевого соціально-економічного розвитку: бюджетні; інвестиційні; кредитні; грантові<sup>1</sup>.

У якості бюджетних ресурсів розглядаються кошти державного та місцевих бюджетів, що спрямовуються на фінансування потреб розвитку територіальної громади і не передбачають виникнення боргових зобов'язань. Бюджетні кошти можуть формуватись як за рахунок внутрішніх ресурсів територіальної громади, так і за рахунок ресурсів, залучених ззовні.

Прикладами бюджетних ресурсів внутрішнього походження є надходження від податків та зборів, продажу та оренди об'єктів комунальної власності. Ці джерела фінансування місцевого соціально-економічного розвитку можуть носити як відновлювальний, так і невідновлювальний характер. Наприклад, надходження від оренди землі або нерухомості, що перебувають у комунальній власності, мають відновлювальний характер, оскільки вони не призводять до зміни права власності на актив і ОТГ може отримувати їх регулярно. Натомість кошти від продажу землі або нерухомості є невідновлювальними, а отже, несталими. Одержуючи такі надходження, орган влади зазвичай істотно поповнює бюджет ОТГ, однак втрачає право власності на актив і можливість надалі отримувати від нього дохід. Успішною практикою може стати використання певних видів внутрішніх бюджетних надходжень для фінансування окремих ініціатив з місцевого розвитку (при цьому береться до уваги той факт, що вдала ініціатива чи проект може призвести до підвищення внутрішніх бюджетних доходів). Прикладом такого підходу може бути використання доходів від здачі в оренду комунального

---

<sup>1</sup> Ресурсне забезпечення ОТГ та її маркетинг. навч. посібн. / Борщ Г. А. та ін. Київ, 2017. 107 с.

майна для фінансування, наприклад, програм з підтримки та розвитку підприємництва.

Зовнішніми джерелами бюджетних коштів є державний бюджет. Зокрема, до бюджетних надходжень зовнішнього характеру можуть бути віднесені цільові субвенції з державного бюджету, у т. ч. в рамках виконання державних або регіональних цільових програм, інвестиційних проектів (програм), чи фінансування проектів ОТГ з Державного фонду регіонального розвитку.

Досить довго для місцевих громад з-поміж зовнішніх ресурсів практично були доступні хіба що трансферти з державного бюджету. Сьогодні визначено (частина четверта статті 67 Бюджетного кодексу), що бюджети об'єднаних територіальних громад:

- мають такі ж повноваження, як міста обласного значення;

- мають прями міжбюджетні відносини з державним бюджетом. Тобто, законом про державний бюджет на плановий рік бюджетам ОТГ затверджуються обсяги міжбюджетних трансфертів. Це – базова дотація, освітня субвенція, медична субвенція, інші субвенції та дотації, якщо є підстави для надання та отримання відповідних міжбюджетних трансфертів.

Територіальні громади одержали доступ до інших зовнішніх фінансових ресурсів. Вони мають право здійснювати місцеві запозичення до бюджету ОТГ – як місцеві, так і внутрішні, в тому числі шляхом отримання кредитів (позик) від міжнародних фінансових організацій. Запозичення здійснюються до бюджету розвитку і кошти спрямовуються на реалізацію інвестиційних програм (проектів), метою яких є розвиток комунальної інфраструктури, впровадження ресурсозберігаючих технологій, створення, приріст чи оновлення стратегічних об'єктів довготривалого користування або об'єктів, які забезпечують виконання завдань міських рад, спрямованих на задоволення інтересів населення їх громад. У багатьох ОТГ, де є чимало невирішених проблем, тільки за рахунок внутрішніх фінансових ресурсів їх вирішити неможливо, тому варто задуматись про вихід на ринки запозичень, а також залучення інвестицій та інших ресурсів ззовні. Важливою ознакою як доступності певного фінансового ресурсу для місцевого соціально-економічного розвитку, так і зацікавленості місцевих органів влади в його застосуванні є його регулярність, постійність і сталість, а відтак можливість їх врахування при здійсненні довгострокового планування та використання в майбутньому.

Необхідно зазначити, що разові джерела (наприклад, приватизація комунального майна) швидко вичерпуються і не забезпечують сталості фінансування потреб у сфері місцевого соціально-економічного розвитку. Тому увага має приділятися тим джерелам фінансування місцевого розвитку, які можуть використовуватися багаторазово, тим більше регулярно. На сьогоднішній день серед усіх видів джерел фінансування місцевого розвитку за економічним змістом на практиці найчастіше вдаються до тих, з яких можна одержати певні кошти. Набагато рідше органи місцевої влади використовують



механізм надання майна чи майнових прав, або ж спільну діяльність місцевих органів влади та суб'єктів господарювання, серед них і приватних (державно-приватне партнерство, інвестиційні проекти, інноваційні науково-технічні програми тощо).

Наступна група ресурсів – інвестиційні. У світовій практиці вироблено багато механізмів розподілу витрат і ризиків впровадження проектів у сфері місцевого соціально-економічного розвитку між публічним і приватним сектором, зокрема державно-приватне партнерство, податкові стимули для приватного сектору, концесія, місцеві гарантії тощо.

Інвестиційні джерела фінансування місцевого соціально-економічного розвитку охоплюють ресурси, залучені до місцевої економіки з метою створення нових активів. Особливістю інвестицій як джерела фінансування місцевого соціально-економічного розвитку є те, що вони спрямовуються на реалізацію певного проекту безпосередньо, а не через бюджет територіальної громади. Інвестиційні джерела можуть перебувати як у приватній власності, так і повністю або частково знаходитись у комунальній власності.

Для фінансування розвитку своєї громади місцеві органи влади також можуть залучати кредитні ресурси.

Отримання кредитних ресурсів супроводжується відповідними борговими зобов'язаннями на умовах строковості, платності та поворотності. При цьому кредитні кошти можуть залучати: безпосередньо рада територіальної громади (залучені кошти спрямовуються до бюджету ОТГ та розподіляються в рамках його видатків), комунальні підприємства (самостійно отримують фінансові ресурси, розпоряджаються ними, здійснюють обслуговування та погашення боргу), приватні суб'єкти господарювання (рада може надавати гарантії за кредитами).

Кредитні джерела фінансування місцевого соціально-економічного розвитку мають багато потенційних переваг (можливість отримати значні за обсягами фінансові ресурси, які можна повертати поступово протягом тривалого терміну, прискорення розбудови місцевої інфраструктури тощо), але й супроводжуються значними ризиками (можлива неуспішна реалізація проектів, збільшення боргового навантаження на місцевий бюджет та зменшення фінансування поточних видатків, тощо) та певними складнощами у підготовці документів (наприклад, у разі отримання кредиту від міжнародних фінансових організацій чи додаткових витрат на страхування проекту та його експертизу тощо). Окремим джерелом фінансування місцевого соціально-економічного розвитку є грантові кошти. Сьогодні в Україні грантові джерела часто мають вирішальне значення для фінансування різноманітних проектів у сфері місцевого розвитку. Грантові кошти також нерідко виконують супровідну та підтримуючу функцію щодо інших джерел фінансування, зокрема інвестицій чи кредитів міжнародних фінансових організацій.

Грантові ресурси – ресурси, надані для фінансування потреб місцевого розвитку у вигляді міжнародної технічної допомоги, грантів міжнародних

донорських організацій, благодійних внесків та пожертв. Грантовими також можна вважати кошти, спрямовані на розвиток місцевої економіки в рамках проектів корпоративної соціальної відповідальності, тобто ініціатив місцевого розвитку, що підтримуються інституціями приватного сектору, які здійснюють свою діяльність на відповідній території<sup>1</sup>.

Грантова допомога може бути у формі як грошових коштів (безповоротні гранти), так і консалтингових послуг, обладнання, матеріалів, які надаються українським реципієнтам на безповоротній основі. За сферою інтересів донори поділяються на вузькоспеціалізовані (здійснюють підтримку в чітко визначених сферах діяльності, наприклад, Глобальний екологічний фонд) та універсальні (пріоритетами діяльності яких є різноманітні суспільні проблеми). За територіальними межами дії донори бувають національними та міжнародними. Хоча всіх цікавить міжнародна технічна допомога, не варто забувати й про вітчизняних грантодавців. Тим більше, що українські організації в рамках власних програм і великих проектів можуть здійснювати так зване субгрантування. Таким чином працює, наприклад, Український фонд соціальних інвестицій, який на конкурсній основі перерозподіляє кошти, отримані від іноземних фінансових організацій.

В українській практиці фінансування місцевого соціально-економічного розвитку найбільш поширеними є бюджетні механізми, насамперед оренда та продаж об'єктів комунальної власності. Натомість інвестиційні та кредитні механізми використовуються досить рідко, передусім через несприятливий інвестиційний клімат як на державному, так і місцевому рівнях, законодавчі обмеження, а також низьку кредитоспроможність більшості українських міст.

Наявність, обсяг, комбінація та взаємозв'язок вказаних складових фінансових ресурсів територіальної громади формують певний рівень її фінансової спроможності. Фінансова спроможність територіальної громади враховує її можливості забезпечувати належний рівень задоволення потреб її членів, здатність вирішувати весь комплекс своїх соціальних та економічних проблем і залежить як від тих доходів, що акумулюються безпосередньо в бюджеті громади, так і від надходжень грошових коштів іншим суб'єктам (вхідних потоків грошових коштів на користь суб'єктів господарювання і домогосподарств) на території громади, які потенційно можуть бути використані для різних цілей соціально-економічного розвитку громади загалом, бізнесу та населення, що проживає на її території. Паспорт спроможної територіальної громади передбачає розрахунок обсягів доходів (розрахунковий) спроможної територіальної громади, у тому числі сформованих відповідно до ст. 64 Бюджетного кодексу України бюджету розвитку, базової дотації та реверсної дотації. Тобто передусім мова йде про доходи бюджету громади, які вона зможе використовувати для реалізації основних повноважень органів місцевого самоврядування базового рівня, передбачених Концепцією реформування місцевого самоврядування та

---

<sup>1</sup> Ресурсне забезпечення ОТГ та її маркетинг. навч. посіб. / А. Г. Борщ та ін. Київ: 2017. 107 с.

територіальної організації влади в Україні<sup>1</sup>. Основою формування та забезпечення фінансової спроможності територіальної громади є її фінансові ресурси.

Водночас, слід відмітити, що чинна в Україні система місцевого самоврядування сьогодні не відповідає очікуванням і потребам суспільства. Функціонування місцевого самоврядування в більшості територіальних громад не забезпечує створення і підтримки сприятливого життєвого середовища, потрібного для всебічного розвитку людини, її самореалізації, захисту її прав, надання мешканцям територіальних громад якісних і доступних публічних послуг на основі сталого розвитку дієздатної громади. Фактично, закріплене в Конституції України право «територіальної громади – жителів села чи добровільного об'єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища та міста – самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України» у більшості територіальних громад залишилося нереалізованим.

Через велику подрібненість територіальних громад, відсутність власних можливостей розвитку, старіння населення, значний вплив економічно активної його частини у великі міста чи за межі України поліпшити якість надання членам територіальних громад, насамперед сільських і селищних, гарантованих державою якісних соціальних та адміністративних послуг, відповідальність за які несуть органи місцевого самоврядування, на нинішній територіальній та законодавчій основі немає можливості. А тому питання дослідження процесів формування фінансово спроможних територіальних громад в Україні набуває все більшої актуальності та продиктовано вимогами часу.

## **1.2. Концептуальні основи управління фінансами територіальних громад**

Питання обґрунтування концептуальних основ управління фінансами територіальних громад є комплексною науковою проблемою, яка потребує розгляду кількох ключових складових на основі міждисциплінарного підходу. Досягнення оптимальної організації даної сфери можливе лише на основі врахування положень економічної науки, вчення про управління й інституційної теорії. Економічна теорія дає пояснення переваг децентралізації фінансів у певних сферах функціонування держави завдяки максимізації корисності індивідів, економії витрат, раціоналізації структури благ що постачаються тощо. Управлінська наука, предметом вивчення якої є вплив керуючого суб'єкта на певну систему для вибору кращих порядків і моделей серед існуючих альтернатив, вказує на організаційні шляхи до отримання

---

<sup>1</sup> Сембер С. В., Чубарь О. Г., Машіко К. С. Теоретичні підходи до визначення сутності фінансової спроможності та фінансових ресурсів територіальної громади. *Регіональна економіка*. 2015. № 3. С. 81–90.

бажаного ефекту. Теорія інституціоналізму акцентує увагу на ролі економічних, нормативно-правових, організаційних та владних обмеженнях, - екзогенних рамках, в яких доводиться функціонувати системі та які обмежують можливі варіанти вибору шляхів реформування.

Взаємодію економічних, управлінських й інституційних чинників стосовно фінансів територіальних громад можна представити наступним чином. Економічна аргументація формує бачення оптимальності та параметрів при яких відбуватиметься максимізація корисності усіх учасників. Однак сучасний мікроекономічний аналіз, розроблений Західною економічною наукою здатен обґрунтувати найкращий механізм розподілу фінансових ресурсів лише за припущення існування досконалого правителя, який знає потреби кожного, враховує усю сукупність інтересів формуючи загальні бажані цілі та ефективно їх досягає. Проте на практиці виявлення потреб та інтересів, процедури прийняття колективних рішень, а також механізми їх реалізації, вносять суттєві автономні відхилення у можливий бажаний оптимальний план. Наявні інститути є тими обмеженнями, які віддаляють ідеалізовані теоретичну економічну модель від її практичного втілення. Особливо дані міркування є важливими при дослідженні управління фінансами територіальних громад, оскільки останні ієрархічно є найнижчим рівнем фінансової системи держави та базовим шаблоном адміністративно-територіального устрою. Внаслідок цього, функціонування територіальних громад у питаннях фінансів, знаходиться у жорстких інституційних обмеженнях заданих організаційними, економічними, юридичними та іншими рамками, встановленими на вищих рівнях державного управління.

Розглянемо концептуальні аргументи економічної науки щодо особливостей функціонування фінансів територіальних громад в умовах децентралізації. На місцевому рівні відбувається задоволення великої кількості потреб людини шляхом надання суспільних благ локального характеру, а також інших послуг населенню. Питання фінансової діяльності на територіальному рівні та на рівні окремих громад, у рамках фінансової думки Заходу, досліджує теорія фіскального федералізму. Вона виникла у середині ХХ ст., та, на думку одного із її засновників, – Р. Масгрейва, впровадила у фінансову науку нову парадигму мислення – «децентралізації як способу життя», започаткувавши усвідомлення економічних переваг, які вона несе<sup>1</sup>. Теорія фіскального федералізму застосовується як стосовно держав із федеративним устроєм, так і унітарних країн. У розумінні даної теорії, федералізм означає наявність кількох рівнів державного управління та ієрархічну організацію суспільних фінансів, незалежно від того, якою є кількість цих рівнів. Головними завданнями які стоять перед даною теорією є:

– з'ясування пропорцій оптимального розподілу ресурсів між рівнями фінансової системи;

---

<sup>1</sup>Musgrave R. A. Economics of Fiscal Federalism. *Nebraska Journal of Economics and Business*. 1971. Vol. 10. №. 4. P. 3. URL:

[https://www.jstor.org/stable/40472398?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/40472398?seq=1#page_scan_tab_contents).

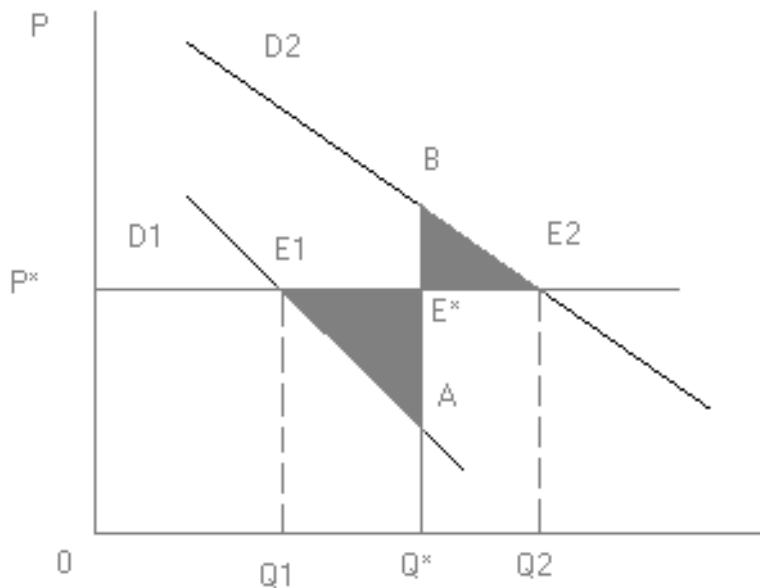
- визначення набору благ та послуг і рівня їх найбільш оптимального забезпечення (загальнодержавного, регіонального, локального);
- обґрунтування раціонального способу розмежування доходів між різними видами бюджетів;
- вирішення проблеми вирівнювання розвитку різних територій і ліквідації незбалансованості окремих бюджетів.

Центральною ідеєю теорії фіскального федералізму є теза про економічні вигоди децентралізації. Однак для досягнення позитивного ефекту необхідним є дотримання ряду умов:

- рішення про постачання суспільних благ локального характеру повинні прийматись децентралізовано для того, щоб максимально забезпечити врахування інтересів та уподобань місцевого населення;
- уподобання населення на даній території повинні бути досить подібними (однорідність за смаками) і достатньою мірою відрізнятись від смаків жителів інших регіонів країни;
- постачання благ локального характеру має переважно відбуватись за участі місцевого населення (при можливій допомозі із бюджетів вищого рівня).

Економічні переваги децентралізації передовсім полягають у можливості гнучкого обрання такого набору та обсягів благ і послуг, які найбільш бажані для окремої територіальної громади. Приклад обґрунтування переваги децентралізованого постачання локальних суспільних благ за допомогою мікроекономічного апарату наведено на рис. 1.2. Для спрощення розглядається система із двох регіонів. Функція попиту на певне локальне суспільне благо для жителів першого регіону характеризується прямою  $D_1$ , для другого –  $D_2$ , а граничні витрати на постачання даного блага є постійними на рівні  $P^*$ . Відповідно, якщо рішення приймаються децентралізовано, першому регіону благо буде постачатись у розмірі  $Q_1$ , а для другого –  $Q_2$ . Уявімо, що приймається централізоване рішення про постачання блага на єдиному для обох регіонів рівні (не враховуючи специфіку смаків) – у певному середньому для обох регіонів рівні  $Q^*$ .

Внаслідок цього вникають втрати корисності для жителів обох регіонів. Жителі першого регіону отримуватимуть (та фінансуватимуть) надмірний відповідно до своїх потреб рівень блага. Вони отримають додаткову корисність у сумі, еквівалентній площі фігури  $Q_1E_1AQ^*$  (ця фігура обмежується прямою попиту  $D_1$  – яка виражає бажання платити за благо), але при цьому необхідність додаткових обсягів фінансування благ, яка визначатиметься прямокутником  $Q_1E_1E^*Q^*$ , перевищуватиме цю додаткову корисність. Аналогічно, жителі другого регіону, теж отримуючи благо у розмірі  $Q^*$  матимуть втрату потенційної корисності у розмірі, визначеному площею фігури  $Q^*E_2Q_2$ . При цьому отримана економія внаслідок меншого обсягу фінансування блага буде меншою, відповідаючи площі прямокутника  $Q^*E^*E_2Q_2$ . Таким чином, відмічені на рисунку трикутники відображають втрату корисності жителями обох регіонів.



**Рис. 1.2. Переваги децентралізації постачання суспільних благ**  
*Джерело:* побудовано автором самостійно

На основі даного прикладу, теорія фіскального федералізму формулює теорему про децентралізацію, сформульовану В. Оутсом: децентралізоване прийняття рішення про постачання локальних суспільних благ є більш ефективним (або дорівнює по ефективності) у порівнянні із централізованим прийняттям такого рішення, при умові що децентралізація не впливає на рівень витрат щодо прийняття та реалізації рішень<sup>1</sup>. Стосовно останньої умови необхідно відмітити, що децентралізоване постачання доволі часто призводить до необхідності збільшення адміністративних та інших витрат. Централізоване ж рішення дозволяє здійснювати економію на них внаслідок ефекту масштабу від постачання благ. Тому при розгляді питання про децентралізацію необхідно враховувати також можливі негативні сторони, пов'язані із додатковими витратами.

Існує ще один важливий аргумент на користь децентралізованого постачання благ і федералізації фінансів. Якщо має місце децентралізоване забезпечення потреб індивідів бюджетними послугами, яке суттєво відрізняється серед регіонів, при наявності значної кількості регіонів, у кожного громадянина виникає можливість обрати такий «пакет» фіскально-бюджетних умов, який максимально відповідає його потребам. Для цього достатньо просто змінити місце проживання, переїхавши із одного регіону в інший. Дану особливість дослідив американський економіст Ч. Тібу, вивчаючи процеси міграції у США, де населення характеризується високою мобільністю.

<sup>1</sup>Oates W. E. On the Theory and Practice of Fiscal Decentralization. *IFIR Working Paper*. 2006. № 5. URL: <http://martin.uky.edu/sites/martin.uky.edu/files/IFIR/Pub/IFIR-WP-2006-05.pdf>.

Його ідея є простою – при виборі місця проживання населення враховує поряд із іншими чинниками також і якість надання суспільних благ у громаді (гарантування громадської безпеки, рівень злочинності, стан фінансування об'єктів соціального та культурного призначення тощо) та податкову політику на даній території. Слід відмітити, що місцева влада у розвинутих країнах Заходу переважно володіє більшою автономією у проведенні податкової політики, у порівнянні із вітчизняними умовами. За таких умов раціональні індивіди в прямому розумінні «голосують ногами», обираючи більш привабливу громаду.

Гіпотезу Тібу можна сформулювати наступним чином: при наявності значної кількості територіальних одиниць і інтенсивній міграції, бюджетна децентралізація сприяє Парето-вдосконаленням, так як вона створює передумови для адекватного виявлення та більш оптимальної реалізації потреб і переваг громадян щодо суспільних благ<sup>1</sup>.

Звичайно, на практиці існує значна кількість обмежень даної теореми. Адже зміна місця проживання завжди пов'язана із значними витратами, які можуть суттєво перевищувати вигаши особи від переїзду. Інформація про переваги та недоліки не завжди є повною та доступною, а її збір також потребує затрат (часу, грошей). Кількість місць для проживання також є не безмежною, а приїзд, або від'їзд великої кількості жителів може суттєво змінити умови у громаді в плані доступу до благ та розміру плати за їх забезпечення, якою виступають місцеві податки.

Важливим принципом фіскального федералізму є також вимога інституційної симетрії. Під нею розуміється, що прийняття рішень про постачання суспільних благ, їх споживання та сплата податків для їх забезпечення повинна лягати на одні й ті ж плечі. Тільки у цьому випадку забезпечуватиметься висока відповідність постачання благ готовності платити за них, а також врахування реальних інтересів індивідів. Тому використання переваг децентралізації, на практиці залежить від особливостей управлінської та інституційної моделі. Розглянемо погляди управлінської науки на природу управління децентралізованими фінансами.

Управлінська наука визнає, що більшість соціально-економічних процесів мають колективний характер, оскільки вони потребують діяльності багатьох людей для одержання бажаного результату. Саме складність та колективний характер суспільно-економічних процесів є логічною передумовою необхідності управління, яке зазвичай визначають як «усвідомлену цілеспрямовану дію на групу, суспільство або його окремі елементи, організацію колективних дій, ухвалення й реалізацію управлінських рішень для досягнення яких-небудь результатів»<sup>2</sup>.

Такі міркування справедливі і при веденні мови про фінансову систему, адже для оптимального функціонування фінансів держави необхідною є

---

<sup>1</sup> Rosen H. S. Public Finance. Burr Ridge (Ill.) etc.: IRWIN, 1992. – P. 76. P.529.

<sup>2</sup> Дейнека О. Г., Позднякова Л. О., Коновалов Л. С. Трансформація концепцій державного управління. *Теорія та практика державного управління*. 2018. № 2. С. 19.

координація зусиль та поведінки багатьох учасників з метою їх організації, впорядкування та спрямування їх у русло єдиної політики. У цьому полягає необхідність управління суспільними фінансами, яке можна визначати як цілеспрямований вплив, необхідний для узгодження спільної діяльності індивідів, економічних структур та фінансових інститутів з метою регулювання фінансових відносин у суспільстві.

У залежності від того, хто виступає суб'єктом управлінського впливу, управлінська наука виділяє наступні види управління:

- державне управління, із суб'єктом управлінського впливу «держава», в особі відповідних органів та владних інститутів на усіх рівнях;
- менеджмент, коли суб'єктом управлінського впливу є підприємець, власник;
- суспільне управління, при якому суб'єктом управлінського впливу є народ, суспільство.

Слід враховувати, що проблематика управління державними та місцевими фінансами сьогодні виходить за межі державного управління у його традиційному розумінні. Ця сфера краще характеризується терміном «публічне управління» – симбіозом впливу держави, суспільства та менеджменту на основі інформаційної відкритості та підконтрольності громаді. За своєю суттю публічне управління охоплює державне управління, місцеве самоврядування, управління з боку структур суспільства, а також містить елементи корпоративного управління<sup>1</sup>.

Тому розглядаючи концептуальні основи управління фінансами територіальних громад варто враховувати, що до неї мають пряме відношення усі три вказані види управління. Державне управління реалізується за допомогою місцевого самоврядування, яке здійснює владний вплив в межах своїх повноважень, а також за допомогою функціонування фінансових органів. Важливу роль відіграє менеджмент, оскільки територіальні громади виступають власником значної частини економічних активів, які відносяться до комунального сектору економіки. Чи не найбільшу вагомість має суспільне управління, яке реалізується на рівні територіальних громад максимально ефективно внаслідок близькості органів самоврядування до громадянина та завдяки дієвості демократичних механізмів на децентралізованому рівні. Це забезпечується діяльністю місцевих рад, громадських обговорень, функціонуванням місцевих осередків політичних партій і громадських організацій тощо.

Сутність системи управління фінансами територіальних громад у глибинному сенсі визначається тим, хто реально, а не номінально, впливає на розробку та реалізацію управлінських рішень і має фактичні важелі впливу на неї. У цьому ключі управлінська наука розмежовує наступні дві визначальних складових управлінського процесу:

---

<sup>1</sup> Шибанова-Роєнко О., Котов-Дарті С. Проблемні доміанти публічного управління в аспектах антикризового знання. *Публічне управління: теорія та практика*. Х.: Вид-во «ДокНаукДержУпр». Спеціальний випуск – Червень, 2013. С. 76.



– ціле визначення, під яким розуміється те, ким і у який спосіб відбувається з'ясування цілей громади у сфері фінансів. Це політична основа управління суспільними фінансами. У демократичних державах вона реалізується шляхом застосування механізмів колективного прийняття рішень шляхом виборного формування представницької влади. У авторитарних та тоталітарних країнах цілевизначення у сфері фінансової політики є прерогативою вузького кола осіб та знаходиться у рамках нав'язаної суспільству ідеології;

– цілереалізація – діяльність по втіленню та реалізації суспільних пріоритетів у сфері фінансів. Це адміністративний аспект управління суспільними фінансами, який забезпечується за допомогою функціонування виконавчих органів, розподілом прав, обов'язків та повноважень на шляху до досягнення попередньо визначених цілей.

Виходячи із характеру організації цілевизначення та цілереалізації щодо сфери суспільних фінансів, можна виокремити дві альтернативні моделі їх детермінованості – демократичну та авторитарну. Відповідно до демократичних ідеалів, суб'єктом верховних прав у суспільстві є народ. Тому основи будь-якої ініціативи щодо фінансових питань у демократичній державі виходять від народу, його представників і покликані реалізовувати інтереси громадян. Це забезпечує специфічну спрямованість призначення системи фінансів – їх направленість на задоволення потреб суспільства. Саме у такий спосіб формується їх економічна перевага – врахування суспільних інтересів, та гнучке коригування політики призводить до появи ефекту максимізації сукупної корисності населення.

Альтернативним варіантом є диктаторська, або авторитарна модель управління фінансами. У ній реалізується інша комбінація трьох видів управління: мінімізується роль суспільного управління щодо сфери публічних фінансів і максимізується значення державного управління та менеджменту. Держава без огляду на суспільство займається цілевизначенням та цілереалізацією.

Виділення даних двох альтернативних підходів до управління має важливе методологічне значення для усвідомлення природи управління суспільними фінансами на будь-якому рівні. Фактично слід говорити про постійне паралельне співіснування авторитарного та демократичного начал у цій сфері, які можуть бути представлені та реалізовані у різному поєднанні. Як показує практика, навіть попри спільність законодавства, подібність інституційних умов у різних територіальних громадах, баланс між демократичним та авторитарним началом може суттєво відрізнитись, що залежить від суб'єктивного чинника та ролі особистості, скажімо стиля керівництва конкретного міського голови.

У сучасній вітчизняній фінансовій науці недостатньо досліджені та усвідомлені зв'язки та залежність ефективності фінансової системи з механізмом виявлення суспільних пріоритетів. Для рівня територіальних громад цей первинний етап цілевизначення також є надзвичайно важливим,

хоча близькість місцевої влади до членів громади відкриває ширші можливості коригування та впливу на політику впродовж усього політичного циклу, а не лише на виборах.

На практиці цілевизначення відбувається різноманітними методами. Насамперед, шляхом голосування громадян на виборах, у відповідних радах формується репрезентативний склад депутатів, які представляють наявні у громаді інтереси. Поряд із цим, суттєвий вплив на подальшу спрямованість фінансової політики має обрання голів та формування виконавчих органів.

Діяльність партій, лобістських груп, різноманітних громадських організацій є ще одним засобом постійного впливу на місцеве самоврядування з метою реалізації бажаних програм у фінансовій політиці на місцевому рівні. Таким чином, законодавчо встановленим механізмом управління фінансами територіальних громад в Україні, є демократична модель. В умовах децентралізації, яка призводить до послаблення вертикальної залежності від органів управління вищого рівня, для ефективності такої управлінської системи виключне значення мають, на нашу думку, наступні елементи:

- збалансованість та дієвість розмежування реальних владних впливів у вимірі стримувань та противаг у горизонтальному вимірі (рада – виконком – голова);

- максимальне посилення низового впливу – з боку окремих громадян, а також структур громадянського суспільства, які прийнято відносити до так званого «третього сектору», або «недержавних неприбуткових організацій» - громадських організацій, політичних партій, спілок і т.д.

Таким чином, вважаємо, що внаслідок інституційних особливостей, в управлінні фінансами територіальних громад, у більшій степені, ніж для інших рівнів фінансової системи, важливу роль відіграють елементи суспільного управління, забезпечуючи базові основи формування та постійного коригування політики в сфері публічних фінансів. Інші два види – державне управління та менеджмент для даної системи мають важливе, однак не визначальне значення.

Враховуючи значення суспільного управління, дослідженням якого у межах західної фінансової науки займається спеціалізований науковий напрямок, – теорія суспільного вибору (public choice theory), розглянемо окремі її положення у контексті адаптованості до механізму суспільного управління фінансами територіальних громад.

Теорія суспільного вибору – це наукова концепція, що вивчає процедури формування колективних рішень та діючі механізми їх реалізації у демократичному суспільстві. Вона виникла в середині ХХ століття і на сьогоднішній день є галуззю знання, що активно розвивається, має наукову актуальність та практичне значення. Ряд науковців-розробників даної проблематики: Й. Шумпетер, Дж. Б'юкенен, К. Ерроу, Ф. А. Хайек Д. Норт стали лауреатами Нобелівських премій. Серед дослідників є також інші всесвітньо-відомі імена: К. Вікселль, Е. Ліндаль, У. Нісканен, Г. Таллок, М. Олсон, Д. Мюллер, А. Даунс та багато інших. Теорія суспільного вибору

має глибоке філософське підґрунтя, закладене працями видатних мислителів минулого.

Теорія суспільного вибору твердить, що первинним етапом виявлення уподобань індивідів щодо напрямків діяльності, розмірів і видів локальних благ, податкової політики є вибори та голосування. Припускається, що індивід здатний оцінювати власні пріоритети щодо напрямків бюджетних витрат, взаємозалежність між станом фінансування необхідних йому благ у сфері освіти, охорони здоров'я, вирішення комунальних питань і т. д, та необхідністю несення податкового тягаря. У такий спосіб індивід формує для себе уявлення про найбільш відповідні своїм потребам та майновому становищу напрямки та масштаби діяльності органів місцевого самоврядування.

Роль альтернативних фінансових програм, що забезпечують можливість вибору для членів певної територіальної громади, виконують передвиборні програми кандидатів у депутати до місцевих рад та на посаду відповідного голови. Звичайно, вибір здійснюється не лише основі економічних чинників. Значення мають також партійна належність, ідеологічні уподобання, релігійні переконання, особисті риси кандидатів і т.д.. Але, як показує практика демократичних країн, визначальну роль при формуванні представницьких інститутів на рівні територіальних громад, відіграють пропозиції щодо ведення комунального господарства, пріоритетів видаткової політики та надання благ, а також кроки у сфері місцевого оподаткування. Тому цілком справедливим є твердження західної фінансової науки, що саме виборним шляхом в умовах розвинутої демократії відбувається виявлення домінуючих фінансових інтересів та пріоритетів у суспільстві.

Існує низка факторів, що обмежують раціональність виборця, а відтак і знижують ефективність виявлення суспільних фінансових пріоритетів. Ними є недоліки інформованості виборців та можливість спотворення інформації. Також негативно впливає фактор невизначеності - малий вплив окремого виборця на результат загального голосування. Однак негативний вплив невизначеності зменшується, якщо колективний вибір розглядати неперервним процесом, на наступних етапах якого суб'єкти вибору можуть виправити свої попередні помилки. Також, вибір на рівні територіальної громади відкриває ширші та більш ефективні важелі впливу на дії владних структур. Саме більша дієвість механізмів суспільного вибору на місцевому рівні лежить в основі переваг децентралізації управління публічними фінансами.

Окрім членів громади, важливу роль у механізмі суспільного управління фінансами на локальному рівні відіграють партійні осередки, громадські організації, лобістські групи, депутати ради та працівники виконавчих органів (місцева бюрократія).

Найбільш ефективне виявлення інтересів виборців відбувається за активного посередництва партій. Загальнодержавна партійна система відіграє важливу роль і для управління місцевими фінансами. Партії виступають

своєрідними «торговцями» передвиборними фінансовими проектами на політичному ринку, де покупцями є виборці. Головною метою партій є оволодіння владою і максимізація впливовості не лише на загальнодержавному, але і на рівні територіальних громад. Вітчизняний досвід формування рад об'єднаних територіальних громад вказують на активну боротьбу партій, які розглядають місцеві вибори, як одну із важливих складових політичного впливу. Тому намагаючись завоювати підтримку максимального числа голосів партії формують свою поведінку, виходячи з наявних в суспільстві інтересів. На виборах до органів місцевого самоврядування це стимулює до розробки таких програм, які забезпечують найбільші шанси на перемогу, виходячи не лише із загальної партійної ідеології, але й конкретики проблем кожної громади. Таким чином переслідуючи власні інтереси, партії допомагають виявляти суспільні настрої та потреби і сприяти їх трансформації у риси фінансової політики.

Процес здійснення суспільного вибору максимально реалізується за допомогою функціонування відповідної місцевої ради. В ідеалі, діяльність депутатів повинна бути спрямована на повне виконання передвиборних програм. На практиці цьому перешкоджають ряд обставин, серед яких не лише особистісно-суб'єктивні чинники, але й об'єктивні процедурні обмеження, які унеможливають здатність реалізації ініціатив окремих депутатів, або груп, які знаходяться за межами сформованих коаліцій (постійних, або ситуативних).

Важливі ефекти на фінанси територіальних громад створює лобіювання. Використовуючи свої владні повноваження місцева влада може створювати деякі переваги та умови сприяння для окремих суб'єктів господарювання. Отримання переваг у земельних питаннях, доступі до оренди комунального майна, кращих умов використання ресурсів під «політичним прикриттям» відоме в економічній науці під назвою економічної ренти. На жаль в нашій державі такі ефекти переважно мають корупційну основу. Намагання проштовхнути прийняття рішень, які сприяли б отриманню економічної ренти є основною метою лобістських груп. Їх діяльність часто призводить до порушення не лише принципу справедливості, але і перешкоджає економічній ефективності фінансової політики на місцях, оскільки призводить до нераціонального розподілу бюджетних видатків, не сприяє відбору найкращих проектів та програм, обранню ефективних підрядників і одержувачів бюджетних коштів тощо.

Суттєвий вплив на управління фінансами територіальних громад на стадії цілереалізації має діяльність виконавчих органів. Від них залежить якість постачання благ і послуг, а також ефективність використання фінансових, матеріальних та природних ресурсів. Західна фінансова теорія однією із головних проблем діяльності бюрократії вважає схильність до збільшення обсягів бюджетних видатків і зростання затрат на виробництво послуг. Дані висновки теорії у вітчизняній практиці підтверджуються випадками необґрунтованого розширення штатної чисельності працівників,

невмотивованого завищення розміру заробітної плати та премій керівним складом органів місцевого самоврядування. Цьому сприяє специфіка діяльності місцевої бюрократії, яка полягає у складності її об'єктивної оцінки та відсутності критеріїв і показників для кількісного виміру.

Поряд із суспільним управлінням, яке задає загальні вектори місцевої фінансової політики, конкретні рішення у сфері фінансів територіальних громад формує та реалізує система державного управління. Державне управління слід розглядати як цілісну систему, яка має різні рівні, а складові та елементи якої тісно пов'язані та визначають загальний результат та стан один одного. Будь-яка управлінська система є сукупністю суб'єкта та об'єкта управління і процесу управління, який їх поєднує. Тому система управління фінансами територіальних громад своєю структурою охоплює три складові:

1) суб'єкт управління, або управляюча система. Її формує сукупність органів та інститутів управління фінансами на місцевому рівні. Традиційно фінансова наука, при веденні мови про управління фінансами на загальнодержавному рівні розрізняє органи стратегічного та оперативного управління фінансами. Однак для фінансів територіальних громад, як для найнижчого рівня фінансової системи доцільним є виділення:

– суб'єктів прямого управління, які причетні до розробки, прийняття та реалізації конкретних фінансових рішень. Цими суб'єктами є відповідні органи місцевого самоврядування та місцеві фінансові органи;

– суб'єктів опосередкованого управління фінансами територіальних громад, які задають рамкові інституційні умови їх функціонування. Такого роду рішення приймає Верховна Рада України, зокрема затверджуючи Державний бюджет України та, відповідно, встановлюючи обсяги міжбюджетних трансфертів, приймаючи інше законодавство, яке впливає на доходи та видатки бюджетів, або бюджетних установ і т.д. Подібний опосередкований вплив на фінанси територіальних громад здійснюють і нормативні акти Кабінету Міністрів України, Президента та інших органів, які традиційно відносяться до системи стратегічного та оперативного управління державними фінансами.

2) управлінська діяльність, або процес управління, як елемент системи управління фінансами територіальних громад включає послідовність певних стадій управлінської діяльності: наявність проблеми у сфері фінансів, яку потрібно вирішити; аналіз та оцінка наявної ситуації; прогнозування та моделювання розвитку ситуації у майбутньому; розробка правових актів і рішень про організаційні заходи для вирішення проблеми; прийняття правових актів та здійснення передбачених організаційних заходів; організація виконання прийнятих рішень; контроль і оперативне інформування; узагальнення діяльності.

3) об'єктом управління виступає система фінансів територіальних громад, яка включає відповідні бюджети та фінанси комунального сектору економіки.

Сучасна політика України у сфері управління фінансами на рівні територіальної громади здійснюється у руслі заходів загальної трансформації державного управління. Основні пріоритети даного розвитку задано «Стратегією реформування державного управління України на 2016-2020 роки»<sup>1</sup>, схваленою Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 червня 2016 р. № 474-р., розробленою на її основі «Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки»<sup>2</sup>, схваленою Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р., а також «Концепцією реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні»<sup>3</sup>, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 квітня 2014 р. № 333-р.

Управління суспільними фінансами повинне базуватись на певній системі принципів і критеріїв оцінки державного управління. Сучасні Європейські стандарти належного адміністрування у цій сфері сформульовані в документі SIGMA «Принципи державного управління»<sup>4</sup>, який містить і розділ «Управління суспільними фінансами». Узагальнюючи дані підходи та враховуючи вітчизняні особливості, можна виокремити наступні принципи управління суспільними фінансами, актуальні для організації фінансів територіальних громад:

Принцип плановості – управління повинне базуватись на розробці середньострокових бюджетних планів, які охоплюють усі рівні та сфери суспільних фінансів та розраховуються на мінімальний період в три роки.

Принцип об'єктивності передбачає врахування реальних можливостей економіки та дії законів ринку, ґрунтується на реалістичних прогнозах економічного і соціального розвитку.

Принцип єдності – управління суспільними фінансами відбувається у руслі єдиної політики, яка передбачає координацію цілей, завдань та підходів і реалізується за допомогою єдиної правової бази, грошової системи, правилами обліку і звітності, акумуляцією ресурсів на єдиний казначейський рахунок усіх грошових коштів отриманих із будь-якого джерела.

Принцип прозорості – деталізована інформація щодо усіх складових суспільних фінансів публікується на регулярній основі та є доступною для суспільства, а рішення щодо них приймаються по прозорій процедурі із

---

<sup>1</sup> Стратегія реформування державного управління України на 2016-2020 роки: схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.06.2016 р. № 474-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/474-2016-%D1%80>.

<sup>2</sup> Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8.02.2017 р. № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#n9>.

<sup>3</sup> Концепція реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 р. № 333-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80#n8>

<sup>4</sup> The Principles of Public Administration, OECD Publishing, Paris. 2017. 105 p. URL: [http://www.sigmaxweb.org/publications/Principles-of-Public-Administration\\_Edition-2017\\_ENG.pdf](http://www.sigmaxweb.org/publications/Principles-of-Public-Administration_Edition-2017_ENG.pdf).

проведенням громадських слухань, залученням структур громадянського суспільства.

Принцип контрольованості – передбачає здійснення контрольних заходів на усіх етапах управлінського процесу та по усіх напрямках руху публічних коштів, включаючи як внутрішній контроль, так і зовнішній аудит.

Принцип – ефективності – полягає у намаганні досягнення максимального результату в умовах обмеженості фінансових ресурсів.

Принцип правової впорядкованості – управління суспільними фінансами знаходиться у правових рамках дії національного законодавства та гарантує захист інтересів усіх учасників фінансових відносин.

Принцип звітності – деталізовані звіти із оцінкою ефективності діяльності готуються, обговорюються, затверджуються та публікуються на усіх рівнях управління суспільними фінансами та по усіх напрямках витрачання публічних коштів.

Принцип послідовності управління суспільними фінансами передбачає дотримання спадковості та стабільності, уникнення різких кардинальних змін у векторах та пріоритетах фінансової політики незалежно від зміни політичної кон'юнктури.

Принцип збалансованого поєднання централізації та децентралізації управління суспільними фінансами полягає у врахуванні переваг і недоліків, які має як централізоване, так і децентралізоване прийняття і реалізація конкретного рішення із максимально можливим використанням принципів субсидіарності.

Принцип демократичності полягає у застосуванні спеціальної процедури прийняття рішень у сфері суспільних фінансів, яка передбачає розподіл повноважень між представницькими інститутами, що здійснюють суспільне управління, виконавчими структурами, які втілюють рішення та незалежною судовою системою у якості арбітра.

### **1.3. Теоретичні засади місцевого оподаткування**

Інститут місцевих податків і зборів властивий для практично всіх територіальних утворень, тому його варто досліджувати як невід'ємний складовий елемент економічної культури людства. Парадоксально, але автори численних публікацій із податкових фінансів минулого та сучасності питанням теорії місцевого оподаткування приділяли недостатньо уваги. Ключові проблеми справляння місцевих податків і зборів завжди були тісно переплетені з концептуальними основами загальнодержавного оподаткування, тому перші не розглядалися без других. Це, безперечно, потребує звернення уваги на теоретичні підвалини місцевого оподаткування, позаяк воно двояко впливає на економічний і соціальний розвиток територіальних громад, будучи невіддільним компонентом їх співіснування й одним із джерел забезпечення суспільних послуг на місцевому рівні. Таким чином, можна стверджувати, що

конструювання фундаментальної науково-теоретичної бази про місцеві податки та збори є відтворенням оптимальної симетрії побудови ринкових відносин і демократичних зрушень у громадянському суспільстві.

Наукова полеміка у сфері місцевого оподаткування зародилася не в абсолютному вакуумі знань. Протягом тисячоліть уявлення про сутність місцевих податків і зборів, їх місце та роль у податковій системі держави кардинально змінювалися. Автентичне походження самої ідеї податку тісно пов'язане з примусом (як механічним, так і психологічним), тобто позбавленням громадян доходу або права власності на користь уряду. Тому достатньо тривалий проміжок часу податкові платежі вважали великим злом; до них доводилося привертати увагу тимчасово, за наявності особливих умов або коли альтернативних способів покриття видатків не було. Зокрема, на початку XIX ст. проф. Бернського університету (Швейцарія) Карл-Людвіг Галлер, який у своїх наукових доробках не визнавав податків, критично підкреслив, що саме пан має годувати слуг, а не слуги пана. Чимало інших корифеїв фінансової науки того періоду заявляли про конфронтацію податкових платежів із фундаментальними основами існування держави.

Вивчаючи низку наукових праць із податкових фінансів першої половини XX ст., можна констатувати те, що в еволюційному процесі податки пройшли наступні стадії розвитку (рис. 1.3).



**Рис. 1.3. Етимологія терміну «податок»**

Джерело: складено автором самостійно

Варто відзначити, що в ранніх феодальних державах податкові платежі розглядали як дар. Невипадково у Великобританії ці поняття були синонімами і на теоретичному рівні їх позначали одним словом – «gift». Як засвідчував



радянський економіст, історик і педагог Й. М. Кулішер, «добровільний дар» (від франц. «don gratuits»)<sup>1</sup> – допомога державі у екстрених випадках перетворилася на постійні збори, що справляли у певний термін і з певною метою.<sup>2</sup> Суверенітет англійської нації будували у гострій боротьбі за право стягувати податки. Хоча в окремих випадках британські монархи могли впроваджувати локальні податкові платежі, однак, найімовірніше, це було винятком, а не правилом. Адже і майнові податки, й акцизи, що виникли наприкінці XVII ст., зі згоди уряду вводили на визначений термін: до закінчення війни або сплати боргів, що були породжені зтяжними військовими діями. Про це, зокрема, писав представник фінансової науки Росії першої половини XX ст. В. М. Твердохлебов у книзі «Новітні фінансові проблеми» (1923 р.).<sup>3</sup>

Надалі податки почали розглядати як допомогу державі з боку суспільства (логічно припустити, що «aids» – у Великобританії, «aide» – у Франції та «steuer» – у Німеччині, – все це означало допомогу). При цьому вони були тимчасовими, надзвичайними, добровільними і, як наголосив проф. Й. М. Кулішер у книзі «Нариси фінансової науки» (1919 р.), в епоху Середньовіччя їх стягували з трьох причин: при викупі з полону сюзерена<sup>4</sup>, посвяченні в лицарі його сина або заміжжі дочки<sup>5</sup>. Тільки від XVIII ст. податки стали обов'язком громадян перед державою. Зокрема, в англійському лексиконі податкові платежі дотепер називають «duty», тобто борг або обов'язок. У схожому контексті розуміння їх сутності збереглося до наших днів (у російській й українській мовах спільнокореневі утворення «податі» та «податки» трактують як примусові платежі, іншими словами – «подати», «віддати державі»).

Таким чином, етимологія податків демонструє їх різнобічний генезис. Із одного боку, вони зародилися з контрибуції або данини, тобто їх стягували з чужоземців і пригноблених верств суспільства. Щоправда, з іншого – їх впроваджували тільки після тривалих переговорів урядових осіб. Аналогічно, процес еволюції місцевого оподаткування в історичній ретроспективі пройшов низку етапів розвитку (табл. 1.1).

---

<sup>1</sup> В епоху Середньовіччя у Франції податок, з вимогою сплати якого король через своїх чиновників звертався до провінцій.

<sup>2</sup> Кулішер Й. М. Очерки финансовой науки. Петроград: изд-во «Наука и школа», 1919. С. 61.

<sup>3</sup> Твердохлебов В. Н. Новейшие финансовые проблемы (1914–1923 гг.). Петроград, 1923. С. 38.

<sup>4</sup> Від франц. *suzerain* – у Західній Європі в епоху Середньовіччя – верхівний сеньйор території (король, герцог, князь).

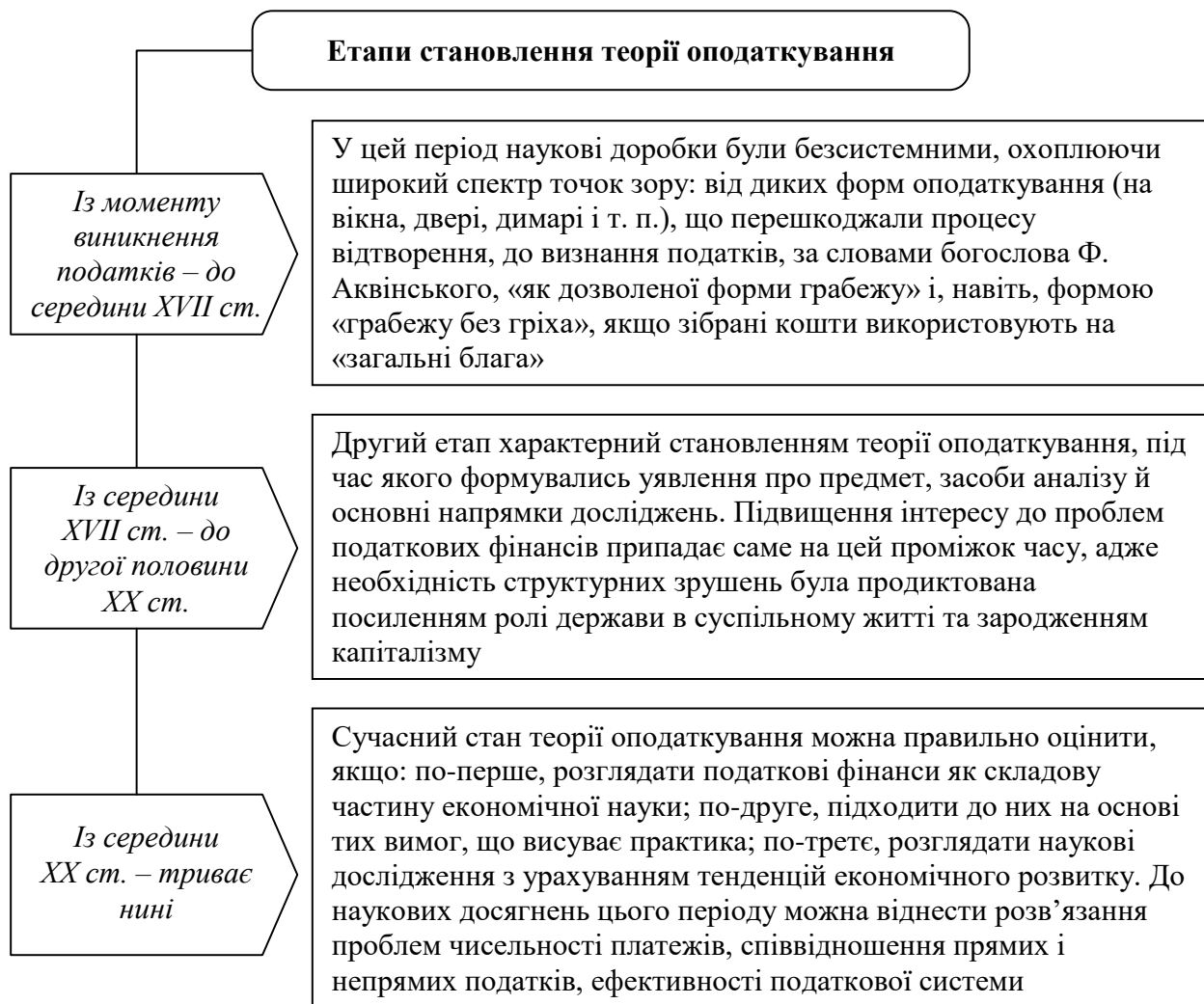
<sup>5</sup> Кулішер Й. М. Очерки финансовой науки. Петроград: изд-во «Наука и школа», 1919. С. 60.

## Етапи розвитку місцевого оподаткування

Період	Характеристика місцевого оподаткування	Роль місцевих податків і зборів
Рабовласницьке суспільство	Виникнення держави як унікального інструменту регулювання суспільних відносин і захисту права власності стало безпосередньою причиною існування податкових платежів. При цьому місцеві податки і збори ще остаточно не відокремилися від приватноправових форм доходів державного бюджету	Мобілізація фінансових ресурсів
Феодалне суспільство	Особливість епохи раннього Середньовіччя полягає в натуральності місцевих податків і зборів. Відтак їх основними платниками було сільське населення, що пов'язано зі специфікою тогочасних земельних відносин	Мобілізація та перерозподіл фінансових ресурсів, регулювання економічних і соціальних процесів на місцевому рівні
	У період пізнього Відродження характерними були процеси централізації державної влади, що викликало як концентрацію фінансових ресурсів у руках монархів, так і право впроваджувати місцеві податки та збори	
Буржуазне суспільство	Формується сучасна підсистема місцевого оподаткування. Оскільки провідною верствою суспільства в цей проміжок часу була буржуазія, вона встановлювала нові критерії справляння місцевих податків та зборів	Мобілізація та перерозподіл фінансових ресурсів, інструмент макро- і мікроекономічного регулювання
Капіталістичне суспільство	У результаті позитивних надбань демократії сформувався інститут місцевого самоврядування епохи капіталізму, а також відбулося законодавче розмежування доходів між державним та місцевими бюджетами. Поширилася тенденція до зростання ролі місцевих податків і зборів як стабільного джерела доходів місцевих бюджетів	Мобілізація та перерозподіл фінансових ресурсів, коригування екстерналій, інструмент макро- і мікроекономічного регулювання
Сучасне суспільство	Місцеві податки і збори стають не просто звичайним явищем суспільно-економічного життя, а перетворюються на одне з основних джерел доходів місцевих бюджетів у більшості розвинутих країн. Підсистеми місцевого оподаткування, що склалися в цей період часу, є досить розгалуженими й охоплюють наступні різновиди податкових платежів: на нерухомість, з доходів, продажів тощо	Мобілізація та перерозподіл фінансових ресурсів, коригування екстерналій, інструмент макро-, мезо- і мікроекономічного регулювання

*Джерело:* складено автором самостійно

Водночас із побудовою фундаментальних засад місцевого оподаткування під безпосередньою дією економічного та соціального розвитку формувалися різнобічні наукові теорії податкових фінансів, зміст яких узагальнено на рис. 1.4



**Рис. 1.4. Етапи становлення теорії оподаткування**

*Джерело:* складено автором самостійно

Від ознаки фіскального насильства традиційні уявлення про місцеві податки та збори поетапно еволюціонували до усвідомленого поняття взаємовигідного обміну в системі взаємодії економіки, держави, суспільства й особистості<sup>1</sup>. Відбулася певна трансформація від розуміння їх сутності як загальнообов'язкових платежів до бачення як принципової необхідності. У цьому контексті проблема фіскального вибору – своєрідна економічна теорія демократії, де є згода населення оплачувати вибір державотворення, який воно зробило. За цих обставин необхідно віднайти рівновагу, з одного боку, між неминучим фіскальним примусом і самооподаткуванням, а з іншого – між реальним податковим навантаженням й конкретними вигодами від сплати податків<sup>2</sup>.

Зауважимо, що у більшості випадків місцеві податки та збори мають відповідати базовій домінанті місцевого оподаткування «послуги – оплата» (в

<sup>1</sup> Андрущенко В. Л. Фінансова думка заходу в XX столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів: монографія. Львів: Каменяр, 2000. С. 149.

<sup>2</sup> Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2005. С. 37.

інтерпретації проф. В. І. Кравченка – теорія поворотної послуги, що визначає місцеві податки та збори як плату за послуги, котрі органи місцевого самоврядування надають населенню). Витоки цієї теорії можна простежити в таких податкових концепціях (див. рис. 1.4):

1. Фіскальні інструменти коригування доходів і витрат бюджету були вперше теоретично узагальнені в теорії обміну. Зокрема, піонери її ідеї – англійський державний діяч Т. Гоббс та французький мислитель О. Г. Рікетті Мірабо концептуально визначили сутність податків як результат договору між населенням і державою, відповідно до якого піддані вносять останній грошові кошти за підтримку правопорядку й інші суспільно значимі послуги. При цьому ніхто не може відмовитися як від їх сплати, так і від користування тими благами, що надає держава. Натомість такий обмін вигідний, оскільки уряд дешевше і краще охороняє громадян, ніж якби кожний із них робив це самостійно. Іншими словами, податкові платежі служать своєю «ціною» суспільства за злагоду та мир.

2. Органічним продовженням попередньої концепції стала атомістична теорія, яка зародилася в епоху Просвітництва (XVII–XVIII ст.). Зокрема, у ній маршал Франції С. ле Претр де Вобан і французький письменник, правознавець та філософ Ш. Л. Монтеск'є розглядали податки як плату, що вносить суспільство за охорону їх особистої або майнової безпеки. Насправді ж ніякого зв'язку між сплатою податкових платежів й отриманою від держави вигодою нема. Адже, з одного боку, в даному контексті фактично відсутня будь-яка сутність добровільної згоди, що має місце у випадку купівлі-продажу товарів. Утім, з іншого – нереально провести паралель між сумою сплачених податків і тією користю, яку платники податків одержують від діяльності або бездіяльності уряду.

3. Прикладом побудови засадничих постулатів оподаткування є численні наукові доробки англійських економістів А. Сміта і Д. Рікардо. Так, наукова полеміка британських учених-класиків кінця XVIII – початку XIX ст. була сконцентрована на економічній природі податків як одного з видів доходів бюджету, що мають покривати витрати на забезпечення суспільних послуг. При цьому будь-яку іншу роль (наприклад, регулювання економіки) їм принципово не відводили, тому мито та збори навіть не розглядали як податкові платежі. Вивчення багатогранної творчості ортодоксів податкових фінансів дає змогу виокремити базову домінанту еквівалентності оподаткування, яка демонструє схожість із тезою про добровільність справляння податків філософа-меркантиліста Т. Гоббса.

4. Наприкінці XIX ст. у своїх нормативно-податкових максимах один із лідерів італійського лібералізму Ф. С. Нітті виокремлював поняття «суспільно неподільних послуг», платою за які є податки. У даному випадку він виводив суто концептуальну дефініцію податкового платежу – тієї частини багатства, яку громадяни віддають державі для задоволення колективних потреб (інакше кажучи, на відміну від індивідуальних, є різноманітні суспільні послуги, що можуть бути забезпечені тільки шляхом сплати податків). Вважаємо за

доцільне наголосити, що ця теорія об'єктивно відображала реалії тієї епохи, які були обумовлені зростанням бюджетних витрат та необхідністю обґрунтування збільшення податкового тиску.

5. Найтотожнішою до фіскального обміну «послуги – оплата» на прийнятих для суспільства і близьких до загальної згоди засадах є концепція справедливості оподаткування, відповідно до якої податкове навантаження має визначатися певним ступенем еквівалентності сплачених податкових платежів окремими громадянами зі зустрічними послугами з боку держави або органів місцевого самоврядування. Так, одним із перших це відзначив шведський учений К. Віксель у монографії «Дослідження з теорії фінансів» (1896 р.). На його думку, інституційна симетрія, за якої користувачів суспільних послуг, носіїв рішень і платників податків урівнюють<sup>1</sup>, та принцип однастайності в прийнятті політичних рішень мають запобігати виникненню ситуації, коли громадяни сплачують більше, ніж повинні зробити це насправді. Наприкінці ХХ ст. проф. Берлінського Гумбольдт-університету (Німеччина) Ш. Бланкарт й американський економіст Дж. М. Б'юкенен надали цій ідеї сучасного бачення в теорії суспільного вибору.

Проте зазначені теоретичні положення піддали нищівній критиці російські дослідники податкових фінансів, особливо проф. В. О. Лебедев, який у книзі «Місцеві податки. Досвід дослідження теорії і практики місцевого оподаткування» (1886 р.) писав, що порівнювати послуги з оплатою можна тоді, коли вартість послуг наближається до суми зібраних податків; ця вимога загальна для як державного, так і місцевого господарства<sup>2</sup>. Таким чином, принцип «послуги – оплата» не може бути покладений тільки в основу місцевого оподаткування, адже тісно пов'язаний із функціональними механізмами справляння загальнодержавних податкових платежів.

Всеосяжна руйнація вітчизняних податкових традицій, які передбачали помірність і доцільність оподаткування, розпочалася наприкінці ХІХ ст. – у першій половині ХХ ст. Відтак чимало вчених-економістів даний період часу ототожнювали з атиповим занепадом науково-теоретичних розробок у сфері місцевого оподаткування. Наприклад, проф. М. І. Фрідман у передмові до книги «Етюди з теорії оподаткування» (1908 р.) американського науковця Е. Селігмана і французького вченого-економіста Р. Стурма переконливо акцентував увагу на тому, що фінансова наука небагата оригінальними працями, особливо в області теорії оподаткування<sup>3</sup>. Доцільно наголосити на хибності останньої тези, адже саме в цю епоху був закладений базис наукового вчення про місцеві податки та збори.

---

<sup>1</sup> Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Пер. з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенка. Київ: Либідь, 2000. С. 204.

<sup>2</sup> Лебедев В. А. Местные налоги. Опыт исследования теории и практики местного налогообложения. Санкт-Петербург: Типография А. М. Вольфа, 1886. С. 66.

<sup>3</sup> Селигманъ Э. Этюды по теории обложения. Санкт-Петербург: Типография «ПРАВДА», 1908. С. 3.

Слід відзначити, що фінансові праці першої половини ХІХ ст. були системно спрямовані на історичну тематику. Взагалі, історія фінансів того часу представлена набагато краще та повніше, ніж теорія місцевого оподаткування. Скажімо, до ранніх робіт можна віднести наукові доробки директора канцелярії міністерства фінансів Росії Ю. А. Гагемейстера «Дослідження фінансів стародавньої Росії» (1833 р.), державного діяча Д. А. Толстого «Історія фінансових установ Росії» (1848 р.), проф. фінансового права Є. Г. Осокіна «Внутрішні митні збори в Росії» (1850 р.) і «Декілька спірних питань про історію російських фінансів» (1855 р.). Значну роль у становленні фундаментальних засад місцевого оподаткування минулого відіграли бібліографічні джерела проф. Харківського університету М. М. Алексеєнка, російського акад. В. П. Безобразова, проф. Санкт-Петербурзького університету А. О. Ісаєва і їх прибічників.

Таким чином, на початку минулого століття у фінансовій науці сформувалася дорадянська школа, підґрунтям якої стали течії загальносвітової фінансової думки, у т. ч. теорія місцевого оподаткування. Тому науково правильно виокремити в історії економічних вчень російський напрям податкових фінансів. Наприклад, у цей проміжок часу акад. І. І. Янжул у книзі «Основні початки фінансової науки» (1904 р.) виклав власне бачення економічної сутності податку, яке й сьогодні не втратило актуальності. Зокрема, під ним він розумів такі односторонні економічні пожертвування, які держава або інші суспільні групи стягують легальним шляхом і законним способом для задоволення суспільно необхідних потреб<sup>1</sup>. Із точки зору російського науковця, фіскальні амбіції органів місцевого самоврядування мають не вступати в конфронтацію з податкоспроможністю населення, не знижуючи їх життєвого рівня і не зменшуючи межі розширеного відтворення.

Зазначимо, що в цей самий час інтенсивно розвивалася теорія місцевого оподаткування у фундаментальних працях радянських дослідників податкових фінансів – П. П. Гензеля, М. В. Іславіна і В. М. Твердохлебова. На думку останнього, механізм справляння локальних податкових платежів слід будувати на комбінації різного роду прибуткових і реальних податків. При цьому перші з них належить справляти на кшталт обмежених законодавчими актами надбавок, а решту – надавати органам місцевого самоврядування в самостійній формі, оскільки це дасть змогу пристосувати податки до різноманітних особливостей економічного та соціального життя регіонів. Наперекір об'єктивним запереченням вітчизняних учених-економістів першої половини ХХ ст., які вказували на нерівномірність реального оподаткування, достатню мобільність бази оподаткування та високу вартість адміністрування, передача на місцевий рівень реальних податкових платежів виправдовувала надії того часу, тому й доцільна.

У свою чергу, проф. П. П. Гензель вбачав таку конфігурацію системи місцевого оподаткування, за якої власні доходи територіальних громад мають

---

<sup>1</sup> Янжуль И. И. Основы начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. Санкт-Петербург, 1904. С. 196.

бути тісно пов'язані з їх видатковими повноваженнями, тобто відповідати тій чи іншій категорії місцевих витрат (рис. 1.5). При цьому обов'язкові витрати необхідно покривати за рахунок особистих податків (наприклад, майнових і прибуткових).



**Рис. 1.5. Структура місцевого оподаткування**

*Джерело:* побудовано автором самостійно

Оскільки населення залежно від рівня його податкоспроможності зобов'язане брати участь у коригуванні згаданих витрат, тому тільки особисті податкові платежі здатні сповна враховувати цей факт. Витрати місцевого значення, в яких можна зважити персональну вигоду певних соціальних груп, необхідно покривати за рахунок сплати мита та спеціальних акцизів. Натомість витрати, в яких важко врахувати кількісні параметри індивідуальної вигоди, доцільно покривати за рахунок реальних податків (наприклад, земельного та промислового). Тобто, при збільшенні вартості нерухомості та пожвавленні торговельно-промислового обороту вони повертаються платникам у сумі реально стягнених із них податкових платежів. На нашу думку, проти такої схеми місцевого оподаткування важко заперечувати, адже вона давала досить мотивоване розв'язання суспільно значимих проблем у межах тогочасного соціально-економічного ладу.

Із точки зору акад. І. І. Янжула, до власних джерел доходів місцевих бюджетів мають належати локальні податкові платежі на розкіш, які сплачують заможні верстви населення<sup>1</sup>, а саме: податки на екіпажі, автомобілі, велосипеди, яхти; збори з більярдів, реклами, театральних квитків, музичних інструментів. Парадоксальність цих поглядів небезпідставно змушує нас не погодитися з попередньою тезою, адже вони відігравали незначну роль у

<sup>1</sup> Янжуль И. И. Основы начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. Санкт-Петербург, 1904. С. 351.

фінансуванні територіальних громад того часу. Проте уряд охоче надавав їх для впровадження органам місцевого самоврядування, оскільки попри відносну дріб'язковість фіскального результату і вагомих адміністративних витратах, їх конструювання в системі державних фінансів було нерациональним. Наведені теоретичні положення проф. В. О. Лебедев у книзі «Місцеві податки. Досвід дослідження теорії і практики місцевого оподаткування» (1886 р.) пояснив тим, що, користуючись перевагою, держава охороняє своє, а місцеве самоврядування змушене задовольнятися залишками<sup>1</sup>.

Серед місцевих податків і зборів російські теоретики податкових фінансів також виокремлювали податок із будівель, яким оподатковували житлові будинки, фабрики, заводи, склади, торговельно-промислові приміщення, театри і т. п. Доцільно зазначити, що цей різновид локальних податкових платежів стягували в розмірі однієї четвертої відсотка матеріальної вартості об'єктів нерухомості, а механізм його справляння регулювали законодавчим актом від 30 червня 1924 р. Однак не зовсім прозорі схеми його адміністрування викликали критику з боку як науковців, так і платників податків. Зокрема, проф. П. П. Гензель відзначив низький граничний розмір ставки даного платежу, адже за межею бази оподаткування перебувала значна частина вартості нерухомості. Відстоюючи протилежну точку зору, інші вчені вважали матеріальну вартість будівель не вдосталь умотивованим об'єктом для оподаткування. Оскільки податок із будівель має відповідати доходам або натуральним вигодам, що отримує її власник<sup>2</sup>, при застосуванні класового принципу вартість не може бути показником прибутковості.

Поміж цим, широкого розголосу набуло спеціальне оподаткування у вигляді справляння податку на незаслужений приріст цінності. Так, у книзі «Короткий курс фінансової науки» (1925 р.) незаслуженим приростом цінності назване таке підвищення вартості нерухомого майна, яке не залежить від зусилля та волі його власника<sup>3</sup>. Іншими словами, це пряме перенесення тих витрат, які дають вигоду певним групам мешканців міст за їх же рахунок. Якщо, наприклад, міська влада фінансує прокладання бруківки на вулиці або будівництво водопроводу, то, тим самим, безпосередньо збільшується вартість прилеглих земельних ділянок. Власники відповідної землі (інколи навіть не забудованої) збагачуються без жодних зусиль, ризику та витрат. Тому перенесення на них частини видатків органів місцевого самоврядування є цілком доречним, а головне – відповідає принципу справедливості оподаткування.

---

<sup>1</sup> Лебедев В. А. Местные налоги. Опыт исследования теории и практики местного налогообложения. Санкт-Петербург: Типография А. М. Вольфа, 1886. С. 54.

<sup>2</sup> Мітіліно М. І. Основи фінансової науки. Київ: Державне видавництво України, 1929. С. 252.

<sup>3</sup> Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки. Издательство «Пролетарий», 1925. С. 206.



У науковій полеміці зарубіжні науковці неодноразово вказували на те, що без широкого застосування спеціального оподаткування були б нереальними швидке зростання американських міст, а також вражаючий розвиток їх благоустрою. У деяких штатах спеціальні збори на місцеве впорядкування стягували добровільно, а іноді – у примусовому порядку з відстроченням на кілька років. Відтак граничні розміри їх ставок були диференційованими. За аналітичними підрахунками, справляння даних платежів зазвичай покладали на власників прилеглих ділянок: 100% муніципальних витрат на прокладення нових вулиць; 90% – на благоустрій тротуарів; 60% – на заощення тротуарів; 50% – на проведення освітлення вулиць<sup>1</sup>. У тому чи іншому вигляді (за прибирання сміття або очищення димарів) спеціальні збори стягували у великих містах майже всіх капіталістичних країн світу. І хоча за економічною суттю вони були схожими на загальнодержавні податкові платежі, повноваження щодо їх адміністрування передавали на місцевий рівень.

Окрім перерахованих місцевих податків і зборів, у селах могли впроваджувати податкові платежі у формі самооподаткування, які стягували за різних обставин і нерідко були курйозними. Так, поряд із податком з вечірок, справляли збір із неодружених, оподатковували небіжчиків і т. п. У книзі «Низовий бюджет і громадське господарство села» (1929 р.) відзначено, що в сільських населених пунктах «податкотворчість» була розвинута достатньо інтенсивно, а при впровадженні платежів із самооподаткування органи місцевого самоврядування проявляли велику винахідливість і різні хитрощі<sup>2</sup>. Слід також наголосити на масовості даних платежів, які справляли на мешканців сільських населених пунктів значне податкове навантаження. Тому основними завданнями органів державної влади було обмежити негативні риси їх впровадження та спрямувати процес самооподаткування в законне русло.

У низці з вказаною систематикою місцевого оподаткування є чимало інших, різнобарвніших інтерпретацій. Для прикладу, проф. Колумбійського університету Е. Селігман розрізняв п'ять схем: розкладальну, надбавки, роздільні джерела, відрахування та державні субсидії. Приват-доцент Санкт-Петербурзького університету М. О. Сірінов поділяв власні доходи місцевих бюджетів на повне розділення і змішану систему, а субсидії та відрахування об'єднував у єдиний механізм. Російський державний діяч М. І. Іславін виокремлював наступні підтипи місцевого оподаткування: англійський (цільове оподаткування, яке склалося історично), французький (штучно побудоване оподаткування, яке вирізнялося державним централізмом), пруський (розмежування дохідних джерел при комунально-фінансовій незалежності). Цікаву конфігурацію інституту місцевих податків і зборів

---

<sup>1</sup> Велихов Л. А. Основы городского хозяйства. Москва: Наука, 1996. URL: <http://rels.obninsk.com/Cd/Sdc/free/edu/Lm/sup-01.htm>.

<sup>2</sup> Леонтьев М. Л. Низовой бюджет и общественное хозяйство в деревне. Москва: Государственное Финансовое Издательство Союза ССР, 1929. С. 84.

будував радянський учений Д. В. Данілов, акцентуючи увагу на чотирьох її елементах, а саме: відрахуваннях від загальнодержавних податків, надбавках до них, самостійних податкових платежах і доходах від ренти з міської землі.

Звертає на себе увагу той факт, що теорія оподаткування не має в розпорядженні загальноприйнятих визначень понять «податок» та «місцеві податки і збори», що є свідченням недостатнього вивчення цих економічних явищ. Відсутність одностайної точки зору можна пояснити серйозними теоретичними прогалинами в наукових доробках дослідників податкових фінансів минулого та сучасності. Поміж цим, наявність таких дефініцій істотно допомогла б утвердити роль і значення податкових платежів у процесі суспільного відтворення та полегшити наукові розвідки в цій сфері. За словами російського науковця В. М. Пушкарьової, знання генезису категорії «податок» в історії фінансової науки дасть змогу відмовитися від стереотипів у фінансовій науці, осмислити нагромаджений досвід, зробити результативними дослідження про природу податку і принципи оподаткування<sup>1</sup>. Тому ефективне розв'язання наболілих проблем теорії та практики оподаткування потребує напрацювання якісного рівня категорійно-понятійного апарату.

Безсумнівно, податок є одним із основних понять фінансової науки. Складність розуміння його сутності обумовлена тим, що це одночасно економічне, господарське та правове явище. У багатьох випадках як теоретики, так і практики-фінансисти не можуть пояснити економічний зміст податку за допомогою тих методів, які мають у розпорядженні. Тому, досліджуючи категоріальність даного поняття, вони зазнають значних труднощів у його трактуванні саме як економічної категорії. Невипадково в численних працях зарубіжних та вітчизняних науковців є низка дефініцій. Їх автори переважно одностайні в розумінні сутності податку: по-перше, однотипність проявляється у безперечному стягненні до бюджету як економічної основи держави; по-друге, згадані визначення говорять про те, що справляння податкових платежів не залежить від суспільного устрою в країні; по-третє, переважна більшість атрибутів податку мають, насамперед, правове значення.

Загалом же, на думку вітчизняного науковця В. В. Буряковського, поняття «податок» використовують в економічних, філософських і правових джерелах для позначення обов'язкових платежів, впроваджених вищими органами державної виконавчої влади, які фізичні та юридичні особи<sup>2</sup> сплачують до бюджету в розмірах і терміни, передбачені законом. У семантичному аспекті це означає, що податок належить до будь-якого платежу, який надходить до того чи іншого бюджету. Це трактування не є переконливим навіть тому, що не всі податкові платежі можуть бути віднесені до категорії податків. Якщо ж трактувати сутність податку в демократичній

---

<sup>1</sup> Пушкарёва В. М. Генезис категории «налог» в истории финансовой науки. *Финансы*. 1999. № 6. С. 33.

<sup>2</sup> Буряковський В. В. Податки: навч. посіб. Дніпропетровськ: Пороги, 1998. С. 4.

державі, то він є добровільним внеском у інтересах громадян-виборців, а за формою прояву (через сферу публічно-правового регулювання) – незалежним від бажання індивідів одностороннім, безвідплатним і безеквівалентним платежем. Із точки зору проф. В. Л. Андрущенко, податок у суспільстві сучасного типу – ані чисто добровільний, ані суто обов’язковий платіж<sup>1</sup>. Його природа є неоднорідною, відображаючи, з одного боку, суперечливі імперативи антифіскальної поведінки, а з іншого – рівень правової свідомості суспільства.

Слід відзначити, що для місцевих податків і зборів характерні здебільшого ті самі принципи побудови, що й для загальнодержавних податкових платежів, проте вони мають деякі специфічні особливості. Зокрема, розмежування в теорії оподаткування понять «податок» та «місцеві податки і збори» відображено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**Розмежування понять «податок» і «місцеві податки та збори»**

<b>Ознаки</b>	<b>Податок</b>	<b>Місцеві податки і збори</b>
За адресністю	Надходять до державного та місцевих бюджетів	Надходять тільки до місцевих бюджетів
За роллю у формуванні бюджетів	Формують основну частину доходів державного та місцевих бюджетів	Питома вага в структурі доходів місцевих бюджетів порівняно незначна
За періодичністю сплати	Сплата є періодичною	Сплата може бути періодичною або одноразовою
За цільовим спрямуванням	Не мають чітко вираженого цільового спрямування	Можуть мати цільове призначення, бути впровадженими на відшкодування витрат територіальних громад, введеними як плата за надання прав або видачу дозволів

*Джерело:* побудовано на основі<sup>2</sup>.

Логічно припустити, що місцеві податки та збори є специфічною формою суспільно-економічних відносин на місцевому рівні. На відміну від загальнодержавних аналогів, вони незначні за обсягом надходжень до місцевих бюджетів платежами. Згідно з іншими переконаннями, місцеві податки та збори справляють за будь-які надані блага або дії органів місцевого самоврядування, які можуть бути інтерпретовані як «плата за послуги». Вважаємо за доцільне наголосити, що наукова полеміка навколо цього питання була сконцентрована ще на початку минулого століття в низці фундаментальних робіт радянських теоретиків податкових фінансів. Зокрема, М. О. Сірінов у книзі «Місцеві фінанси» (1926 р.) до особливостей місцевих

<sup>1</sup> Анкинсон Э. Лекции по экономической теории государственного сектора. Москва: Аспект Пресс, 1995. С. 43.

<sup>2</sup> Иванов Ю. Б. Податкова система: підруч. Київ: Атіка, 2006. С. 25

податків і зборів відніс їх тісну «прив'язку» до певної місцевості, а також здатність бути технічно використаними в місцевому масштабі<sup>1</sup>. Відтак в ідеальному варіанті під місцевими податками та зборами слід розуміти податкові платежі, які впроваджують тільки за ініціативою представницьких органів місцевого самоврядування, ці ж органи визначають їх основні елементи (зокрема, базу оподаткування, граничні розміри податкових ставок, порядок обчислення та сплати, напрямки використання) й здійснюють адміністрування.

Доволі прагматично до тлумачення місцевих податків і зборів підійшов проф. Торонтського університету (Канада) Р. Берд, котрий охарактеризував їх як податкові платежі, що впроваджують органи місцевого самоврядування та підлягають зарахуванню до місцевих бюджетів<sup>2</sup>. У схожому контексті проф. Х. Ціммерман додав ще одну критеріальну ознаку – локальні податкові платежі, які впроваджують і скасовують органи місцевого самоврядування в тому розумінні, що останні мають право податкової ініціативи на території свого муніципалітету.<sup>3</sup> Тому, зважаючи як на рівень демократичної свідомості населення, так і на морально-етичні імперативи поведінки суспільства, законодавчо закріпленими повноваженнями щодо впровадження локальних податкових платежів органи місцевого самоврядування мають користуватися обачно. У протилежному випадку високе податкове навантаження може стати не тільки об'єктивною перешкодою для розвитку підприємницької ініціативи, а й призвести до зниження рівня життя.

На наш погляд, місцеві податки і збори необхідно розглядати як своєрідну плату за вигоди, що забезпечують органи місцевого самоврядування. Таке трактування їх сутності тісно пов'язане з реаліями практики «голосування ногами» (мотивацією переїзду до тієї чи іншої юрисдикції), унаслідок чого відбувається раціональний перерозподіл суспільних послуг на місцевому рівні. Поміж цим, місцеві податки та збори є одними з найважливіших інститутів у системі місцевих фінансів нашої держави.

Зокрема, під інститутом місцевих податків і зборів ми розуміємо законодавчо закріплену групу правових норм, що регламентує порядок впровадження податкових платежів (міськими, селищними та сільськими радами), механізм їх справляння (у межах відповідних адміністративно-територіальних одиниць) і зарахування до місцевих бюджетів для виконання повноважень у межах власної компетенції органів місцевого самоврядування. Інакше кажучи, це універсальна і, разом із тим, вихідна категорія, яка виражає критеріальні властивості місцевих фінансів. Цілком очевидно, що саме в

---

<sup>1</sup> Сиринов М. А. Местные финансы. Москва: Государственное издательство, 1926. С. 79.

<sup>2</sup> Bird R. Tax Policy and Economic Development. The Johns Hopkins University Press, 1992. P. 59.

<sup>3</sup> Циммерманн Х. Муниципальные финансы: учеб. Москва: Издательство «Дело и сервис», 2003. С. 158.

умовах демократії податкова форма має стати домінуючою у сфері фіскальних взаємовідносин.

Таким чином, вчення про місцеве оподаткування як специфічну форму суспільно-економічних відносин, пов'язану з порядком впровадження за ініціативи органів місцевого самоврядування, механізмом справляння і зарахування місцевих податків та зборів до місцевих бюджетів, є самостійною галуззю фінансової науки з властивою тільки їй, чітко вираженою теорією, яка прогресивно формувалася протягом кількох сторіч. Його становлення, розвиток, пошук фундаментальних ідей і прикладні дослідження учених є об'єктивною закономірністю, пов'язаною з процесами фінансової децентралізації та деконцентрації державної влади, формуванням системи незалежних місцевих фінансів.

#### **1.4. Генезис нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування в Україні**

Демократичні перетворення, що відбуваються сьогодні в українському суспільстві та суміжні їм процеси формування ринкового економічного середовища, визначають закономірність існування підсистеми місцевого оподаткування як невід'ємної складової частини податкової системи держави. Однак її повноцінне функціонування неможливе без наявності апробованих у часі й уніфікованих відповідно до законодавства зарубіжних країн нормативно-правових засад інституту місцевих податків і зборів, що регламентують не тільки механізм справляння, а й порядок впровадження органами місцевого самоврядування тих чи інших податкових платежів.

Небезпідставно актуалізує вказану проблему той факт, що до прийняття Податкового кодексу України в податковій сфері діяли більше тисячі законодавчих актів, в яких було чимало організаційно-технічних прогалин і суперечностей. З одного боку, вони зумовлювали моделювання численних схем ухилення від оподаткування, а з іншого – призводили до побудови нетранспарентних комбінацій мінімізації податкових зобов'язань платників податків.

Причиною цього був вплив низки чинників, що проявлявся в нечіткому лексичному формулюванні положень окремих законодавчих актів, наявності нормативно-правових документів, не зареєстрованих у Міністерстві юстиції України, вільному трактуванні законів у підзаконних актах, нелогічному, з юридичної точки зору, коригуванні нормативно-правової бази, відсутності інформаційної системи забезпечення платників податків про зміни в бюджетно-податковому законодавстві. Нестабільність, незбалансованість і мінливість нормативно-правового поля в сфері місцевого оподаткування сприяв виникненню економічних і фінансових злочинів, зловживанням та корупційним діям працівників податкових органів, атрофував морально-етичні імперативи поведінки платників і унеможлилював спроможність

органів місцевого самоврядування виконувати конституційно закріплені за ними функції.

Як і вся підсистема місцевого оподаткування, правові джерела про місцеві податки та збори пройшли складний шлях становлення та розвитку, беручи початок із періоду формування Київської держави – Русі (VIII–XII ст.). Зокрема, у книзі проф. В. І. Кравченка «Місцеві фінанси» (1999 р.) читаємо: «Міські громади Київської Русі, як і інших середньовічних європейських держав, встановлювали збори з населення, котрі можна вважати прообразом місцевих податків і які спрямовувалися на розв'язання найважливіших громадських проблем у містах»<sup>1</sup>.

Досліджуючи в історичній ретроспективі механізм їх справляння, можна виявити найхарактерніші особливості місцевої податкової системи того часу, а саме: неврегульованість граничних розмірів і періодичності стягнення місцевих податків та зборів, їх велику кількість і різноманітність, збирання особами, зацікавленими у власній наживі. Будучи багатофункціональними, ці збори протягом кількох століть поспіль були основою фіску на місцевому рівні, хоча в багатьох історіографічних джерелах минулого та сучасності нема однозначної точки зору про їх місце і роль у підсистемі місцевого оподаткування нашої держави.

Інші науковці вважають, що першопочатковим кроком на шляху до становлення нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування стало утвердження інституту місцевого самоврядування після земської реформи (1864 р.). Так, у другій половині XIX ст. на території сучасної України були утворені земства<sup>2</sup>, які отримали широкий спектр повноважень у сфері впровадження місцевих податків і зборів. Відповідно, нагляд за їх справлянням було передано «мировим посередникам». У книзі «Основи фінансової науки» (1914 р.) російський учений І. Х. Озеров відзначив, що «мировий посередник» міг наказати сільському начальникові нікого не звільняти зі села і не поновляти паспорти селянам, звільнити посадових осіб та призначати інших за своїм уподобанням, описати рухоме майно селян<sup>3</sup>. При цьому прийняття того чи іншого рішення залежало виключно від суб'єктивних поглядів «мирового посередника».

У наступні роки порядок впровадження та механізм справляння місцевих податків і зборів були базовані на основі Положення «Про земські установи» від 1 січня 1864 р., що передбачало створення губернських та повітових зібрань (управ). На них було покладено, зокрема, загальне управління місцевими справами, впровадження грошових і натуральних повинностей. Тимчасові правила для земських органів надавали їм право

---

<sup>1</sup> Кравченко В. І. Місцеві фінанси України: навч. посіб. Київ: Т-во «Знання», КОО, 1999. С. 161.

<sup>2</sup> Поняття «земство» в літературних джерелах розглядають, з одного боку, як сукупність мешканців територіальних громад, а з іншого – як зібрання уповноважених осіб, котрих населення певної території обрало для управління місцевими справами.

<sup>3</sup> Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Москва: Типография т-ва И. Д. Сытина, 1914. С. 88.

податкової ініціативи: держава визначала тільки об'єкти оподаткування, а процес адміністрування місцевих податків і зборів було доручено земствам. Перелік земських повинностей розробляли відповідні управи й затверджували зібрання, тому їх справляння з визначених на загальнодержавному рівні об'єктів оподаткування було більше правом, ніж обов'язком земств. Необхідно підкреслити, що всі перераховані нормативно-правові документи надавали переваги заможним верствам населення, тому урядова опіка над інститутами публічної влади та громадянського суспільства (здавна характерна для Російської імперії) залишалася в умовах земського самоврядування.

На початку ХХ ст. українська державність зароджувалася в умовах революційних подій 1917 р. Прихід до влади більшовиків позначився не тільки на суспільно-політичних процесах у країні, суттєві зрушення відбулися в сфері нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування. Так, серед перших законодавчих актів тієї доби було прийняття Положення «Про грошові засоби та витрати місцевих Рад» від 3 грудня 1918 р. та відповідного Декрету ВЦВК і РНК від 9 грудня 1918 р., які передбачали право органів місцевого самоврядування впроваджувати 24 види податкових платежів (15 із яких могли бути впроваджені тільки в містах). У той же час були скасовані ті місцеві податки та збори, які не відповідали названим законодавчим актам або не влаштували систему органів публічної влади з економічних або політичних причин (наприклад, у зв'язку з націоналізацією землі скасували земельний податок і різноманітні земські збори). При цьому в основу організації влади було покладено принцип єдиної системи рад як органів державної влади, а місцеве самоврядування заперечували.

Наслідком непродуманої податкової політики радянської держави стало впровадження надзвичайного революційного податку з міських та сільських мешканців (окрім наповнення місцевих бюджетів фінансовими ресурсами, його вважали засобом боротьби зі заможними верствами населення). Зауважимо, що цей платіж був квотним або окладним, а його загальну суму розподіляли між містами, повітами та волостями. Коментуючи у книзі «Система податків у Радянській Росії» (1924 р.) такий стан речей, проф. П. П. Гензель наголосив, що надзвичайний революційний податок не дав очікуваних фіскальних результатів, адже його впровадження мало не фінансову мету (тобто спрямовану на отримання доходу), а виключно соціально-політичні завдання<sup>1</sup>. Звідси належить констатувати про безрезультатність Декрету «Про порядок стягнення місцевих контрибуцій», який РНК видала наступного дня після прийняття 28 жовтня 1918 р. постанови ВЦВК і РНК «Про одноразовий надзвичайний десятимільярдний революційний податок».

У зв'язку з натуралізацією господарських відносин і знеціненням грошової маси справляння місцевих податків та зборів було фактично

---

<sup>1</sup> Гензель П. П. Система налогов Советской России. Москва: Издательство «Экономическая жизнь», 1924. С. 5.

згорнуто. Гострий продовольчий брак підштовхував шукати нові джерела наповнення продовольчих запасів. Відтак урядові довелося перейти до збирання різного роду натуральних повинностей. Зокрема, Декретом ВЦВК «Про оподаткування сільських господарств натуральним податком» від 30 жовтня 1918 р. було впроваджено натуральний податок у вигляді відрахування від частини сільськогосподарської продукції. Механізм його справляння побудували прогресивною шкалою залежно від площі посіву, чисельності худоби, а також з урахуванням кількості осіб у сім'ї.

Щодо справляння податкових платежів із куркульських господарств, то було встановлено специфічну систему індивідуального оподаткування, за якої органи місцевого самоврядування могли залучати їх до сплати за підвищеними граничними нормами або відносити до вищих розрядів за рівнем забезпеченості посівами. Слід відзначити, що за весь період політики «розкуркулення» з території України депортували близько 850 тис селян, 350 тис селян переїхали зі сіл до міст, а 550 тис селян переховувалися в інших населених пунктах.

Подальшим кроком на шляху до вдосконалення нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування стало прийняття Декрету РНК «Про місцеві грошові засоби» від 22 серпня 1921 р. і Тимчасового положення «Про місцеві фінанси» від 12 листопада 1923 р., якими було передбачено справляння 22 видів податкових платежів. Проте, відповідно до прийнятих змін, їх кількість було зменшено до 17, а якщо взяти до уваги впроваджені окремими законодавчими актами цільовий квартирний податок і податок на золотопромислові підприємства – до 19<sup>1</sup>. Положення «Про місцеві фінанси СРСР» від 25 квітня 1926 р. визначало механізм справляння чотирьох видів місцевих податків і зборів, до того ж, союзним республікам було надано право податкової ініціативи щодо їх впровадження з об'єктів, які не оподатковували на загальних підставах. Прийнята після цього постанова ВЦВК «Про місцеві фінанси УРСР» (уведена в дію з 1 жовтня 1926 р.) додатково передбачала впровадження 14 видів податкових платежів. Серед інших нормативно-правових документів того часу належить виокремити прийняту в січні 1928 р. постанову про введення самооподаткування сільського населення на громадські потреби села в сумі 30 млн крб, законодавчі акти про заміну самостійного місцевого податку з біржових операцій та надбавок до промислового податку відповідними зборами.

На початку 1930 рр. було розпочато згортання фінансової незалежності місцевого самоврядування або, як відзначив проф. В. І. Кравченко, процес «демонтажу місцевих фінансів»<sup>2</sup>. Відтак у ході податкової реформи нормативно-правова база інституту місцевих податків і зборів кардинально змінилась. Її результатом стало звуження податкових повноважень органів

---

<sup>1</sup> Данилов Д. В. Местные налоги и рента. Москва: Государственное финансовое издательство Союза ССР, 1930. С. 5.

<sup>2</sup> Кравченко В. І. Місцеві фінанси України: навч. посіб. Київ: Т-во «Знання», КОО, 1999. С. 28.



місцевого самоврядування та скорочення переліку податкових платежів, які вони мали право впроваджувати за наявності об'єктів оподаткування. Упродовж Великої Вітчизняної війни (1941–1945 рр.) система місцевого оподаткування була зорієнтована на мобілізацію фінансових ресурсів для забезпечення постійно зростаючих військових потреб Радянського Союзу. У післявоєнний період в умовах жорсткого соціально-економічного становища порядок впровадження та механізм справляння місцевих податків і зборів значно ускладнилися (на практиці це проявилось в множинності податкових платежів та диференціації граничних розмірів ставок). У наступні роки законодавство про місцеве оподаткування було фактично знівельоване, що пояснюється антагоністичною політикою СРСР у податковій сфері.

У 1980 рр. законодавче регламентування інституту місцевих податків і зборів зазнало істотних змін. Так, згідно з Указом Президії Верховної Ради СРСР «Про місцеві податки і збори» від 26 січня 1981 р. було впроваджено три місцевих податки (земельний, з власників будівель та з власників транспортних засобів). Відповідно, повноваження органів місцевого самоврядування щодо їх впровадження передали союзним республікам. Зокрема, вони отримали право впроваджувати місцеві збори з громадян за надання послуг, пов'язаних з організацією туризму, відпочинку, екскурсій, рибальства, мисливства і т. п. Поміж цим, на підставі Указу Президії Верховної Ради СРСР «Про місцеві податки і збори» від 26 січня 1981 р. було затверджено Положення «Про місцеві податки і збори», на основі якого прийнято низку нормативно-правових документів із проблем місцевого оподаткування:

- постанову Ради Міністрів УРСР «Про курортний збір з громадян, які прибувають на відпочинок до курортних місцевостей УРСР без путівок чи курсівок» від 22 вересня 1983 р., яким було визначено розмір курортного збору з осіб, які самостійно прибувають до курортної місцевості і затверджено перелік цих місцевостей;

- Указ Президії Верховної Ради УРСР «Про самооподаткування сільського населення» від 23 квітня 1984 р., яким впроваджено самооподаткування сільського населення.

Сучасний період нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування в Україні розпочався на початковому етапі розбудови народовладдя. Однак неадекватні методи регулювання ринкових відносин та негативні наслідки реалізації державної податкової політики диктували несприятливі передумови. Анахронічна законодавча база, що залишилась у спадщину від податкової системи колишнього СРСР, об'єктивно не могла забезпечити постійно зростаючі потреби органів місцевого самоврядування в цілком інших умовах економічного та соціального розвитку українського суспільства. Відтак на початку 1990 рр. законодавча та виконавча гілки влади вжили безпрецедентних на той час поступів на шляху до реформування нормативно-правового поля місцевого оподаткування.

Відправною точкою на шляху до становлення вихідних нормативно-правових засад місцевого оподаткування стало прийняття Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» №56-93 від 20 травня 1993 р. (далі – Декрет №56-93). У ньому, зокрема, законодавчо закріплено податкові повноваження органів місцевого самоврядування, визначено податкові платежі, що вони мали право впроваджувати за наявності об'єктів оподаткування, граничні розміри їх ставок, об'єкти оподаткування, джерела сплати, порядок надання податкових пільг і т. ін.

Відповідно, на місцевому рівні було впроваджено 3 місцеві податки (комунальний, з реклами та продажу імпортованих товарів) і 14 місцевих зборів (готельний, ринковий, курортний, з власників собак, з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, за паркування автомобілів, за видачу ордера на квартиру, за участь у бігах на іподромі, за виграш на бігах, за право використання місцевої символіки, за право проведення кіно- і телезйомок, за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей, за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон, за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг). Практично всіх їх справляли протягом терміну дії Декрету №56-93, щоправда, починаючи з 2010 р. їх кількісний склад сильно змінився у бік до зменшення.

Важливим кроком на шляху до поліпшення ситуації у сфері нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування стало виведення місцевих податків і зборів із переліку загальнодержавних доходів. У подальшому їх почали розглядати як власні доходи місцевих бюджетів, а з прийняттям Бюджетного кодексу України – як доходи бюджетів місцевого самоврядування, котрі не враховують при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів. Так, ще в Законі України «Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування» від 7 грудня 1990 р. №533-ХІІ було передбачене право місцевих рад впроваджувати власні податкові платежі. Однак до 1993 р. практика їх справляння була пов'язана з конфліктами між органами місцевого самоврядування різних адміністративно-територіальних одиниць, зумовлений неврегульованістю питань у законодавчих актах того часу.

Результатом подальшої нормотворчої діяльності Верховної Ради України стало прийняття Конституції України від 28 червня 1996 р., Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 р. № 77/97-ВР (далі – Закон №77/97-ВР) і Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 р. № 280/97 (далі – Закон № 280/97). У них концептуально окреслено принципи побудови місцевого оподаткування, сформульовано поняття «місцеві податки та збори», визначено об'єкти оподаткування, платників податків, податкові пільги, відповідальність за порушення бюджетно-податкового законодавства, а також уведено в дію положення ст. 67 Конституції України про обов'язок громадян сплачувати податкові платежі. Поміж цим, до важливих змін у підсистемі

місцевого оподаткування нашої держави, що відбулися після прийняття цих нормативно-правових документів, варто віднести:

- по-перше, зміну фіскальної спрямованості інституту місцевих податків і зборів на регулюючу. Логічно, за такого реформування підсистеми місцевого оподаткування її ключовим принципом побудови мало стати стимулювання інвестиційної активності;

- по-друге, визначення права органів місцевого самоврядування на власні фінансові ресурси для забезпечення соціально-економічного розвитку регіонів. При цьому частину з них мали формувати якраз за рахунок надходжень місцевих податків і зборів;

- по-третє, впровадження порядку прийняття або введення в дію законодавчих актів про місцеві податки та збори протягом бюджетного року, а також заборона практики внесення змін до нормативно-правових документів законами про державний бюджет;

- по-четверте, введення самооподаткування як однієї з форм залучення на добровільній основі за рішенням загальних зборів громадян коштів мешканців відповідної територіально громади для фінансування разових цільових соціально-побутових заходів;

- по-п'яте, встановлення вичерпного переліку місцевих податків і зборів, які органи місцевого самоврядування зобов'язувалися впроваджувати за наявності об'єктів оподаткування.

Незважаючи на це, законодавчому регламентуванні інституту місцевих податків і зборів притаманно чимало недоліків. Тому в проекті Концепції реформування податкової системи України (2005 р.) до ключових напрямків його реформування віднесено прийняття Закону України «Про місцеве оподаткування», що має докорінно змінити ідеологію державної податкової політики на місцевому рівні. Зазначимо, що до цього часу була розроблена низка проектів нормативно-правових документів, пов'язаних із оптимізацією процесу впровадження та механізму справляння місцевих податків та зборів (табл. 1.3).

З середини 1990 рр. у Верховній Раді України відбувалися численні парламентські слухання щодо внесення змін і доповнень до бюджетно-податкового законодавства нашої держави. За їх підсумками прийнято низку рекомендацій у сфері розширення податкових повноважень органів місцевого самоврядування, оптимізації кількісного складу місцевих податків і зборів, удосконалення механізму їх справляння. Подані Кабінетом Міністрів України проекти законодавчих актів «Про місцеві податки і збори», в яких розглядали найважливіші на той час питання місцевого оподаткування (наприклад, визначення бази оподаткування місцевих податків і зборів, граничних розмірів їх ставок, відповідальності платників податків за ухилення від оподаткування), відхилили окремі політичні сили. На жаль, останні події ще більше ускладнили нормативно-правове забезпечення місцевого оподаткування.

**Хронологія розгляду проектів законодавчих актів  
про місцеве оподаткування в Україні  
комітетом з питань фінансів і банківської діяльності**

Дата розроблення	Назва проекту закону	Дата відхилення
21 травня 1998 р.	Про місцеві податки і збори	Проект відкликано 24 грудня 1999 р.
29 вересня 1998 р.	Про місцеві податки і збори	Проект введено в таблицю поправок 17 червня 1999 р.
14 червня 1999 р.	Про місцеві податки і збори	Проект Президент України визначив як невідкладний 5 вересня 2000 р.
26 травня 1999 р.	Про місцеві податки і збори	Проект відхилено 18 червня 1999 р.
14 травня 2002 р.	Про місцеві податки і збори	Проект знято з розгляду 16 березня 2006 р.
23 листопада 2006 р.	Про місцеві податки і збори	Проект вручено на заміну 28 листопада 2006 р.

*Джерело:* складено автором самостійно

Наприкінці 2006 р. розроблено новий проект Закону України «Про місцеві податки і збори» (суб'єкт законодавчої ініціативи – народний депутат Верховної Ради України В. Ю. Хомутич). Метою його підготовки стало врегулювання спірних питань, пов'язаних із розширенням бази оподаткування місцевих податків і зборів, встановленням справедливих податкових ставок, удосконаленням принципів надання податкових пільг. Поміж цим, у проекті було запропоновано:

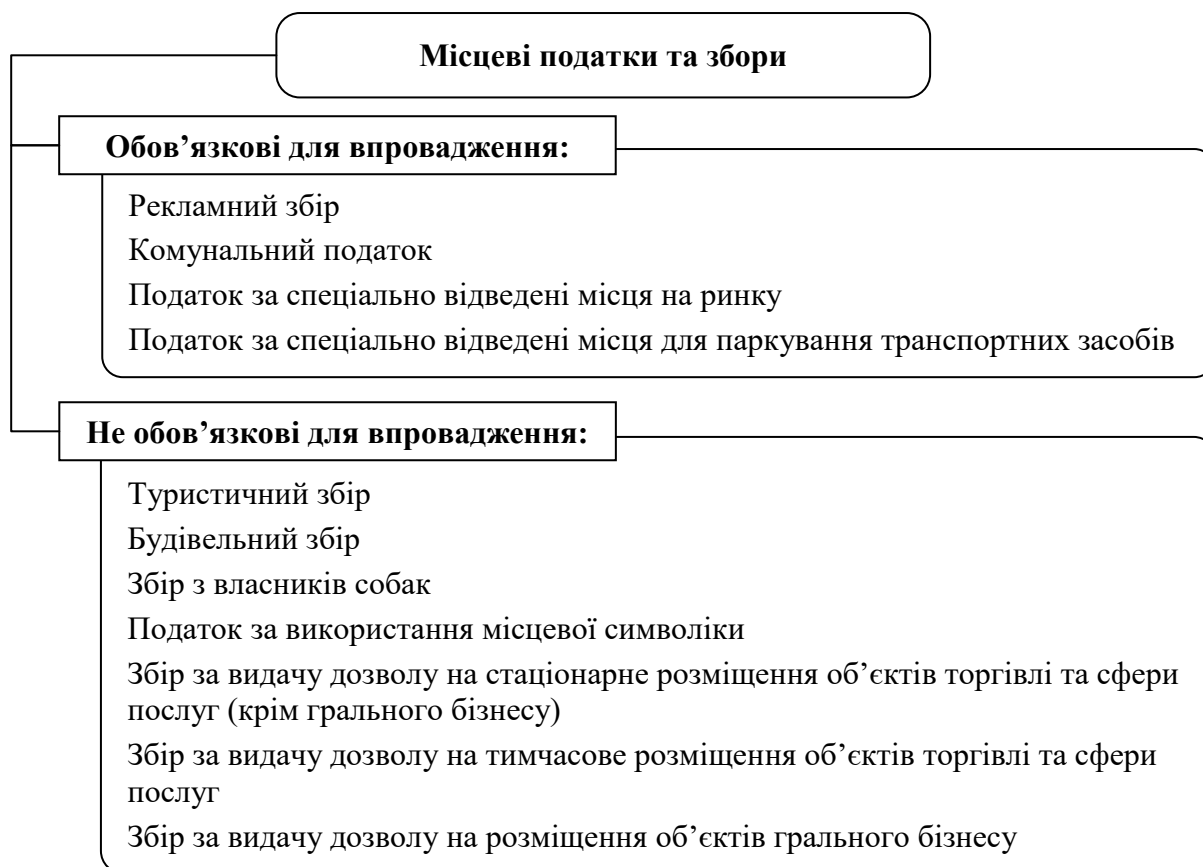
– удосконалити порядок обчислення та механізм справляння найзначиміших для дохідної частини місцевих бюджетів податкових платежів, а саме: комунального податку, податку з реклами (надавши йому статус збору), збору за право використання місцевої символіки (надавши йому статус податку), збору за розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, збору з власників собак й інших платежів;

– скасувати збори, витрати на адміністрування яких значно перевищують їх надходження до місцевих бюджетів, а саме: з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, за участь у бігах на іподромі, за виграш на бігах на іподромі, за видачу ордера на квартиру, за право проведення кіно-і телезйомок, за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу та лотерей;

– забезпечити єдиний підхід щодо впровадження органами місцевого самоврядування місцевих податків і зборів, чіткої реалізації бюджетно-податкового законодавства, а також відповідних рішень, які приймають на місцевому рівні, скасування рішень міських, селищних та сільських рад, згідно з якими були впроваджені платежі, що не належать до переліку місцевих податків і зборів, визначеного в ст. 15 Закону №77/97-ВР, проте справляють до місцевих бюджетів;

– впровадити нові податкові платежі, а саме: податок за спеціально відведені місця для паркування транспортних засобів (на заміну збору за припаркування автотранспорту), податок за спеціально відведені місця для ринку (на заміну ринкового збору), туристичний збір (на заміну курортного збору та збору на розвиток рекреаційного комплексу в АР Крим), збори за видачу дозволу на розміщення об'єктів грального бізнесу, за видачу дозволу на стаціонарне розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, за видачу дозволу на тимчасове розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг (на заміну збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг), будівельний збір.

Таким чином, з урахуванням не скасованих, тих, що змінюються, та нових платежів у проекті Закону України «Про місцеві податки і збори» було запропоновано впровадити 4 місцевих податки та 7 місцевих зборів (рис. 1.6). Запропоновані зміни в порядку їх обчислення і механізмі сплати покликані збільшити надходження до місцевих бюджетів, що сприятиме розв'язанню низки проблем економічного і соціального розвитку регіонів. Зокрема, за прогнозними підрахунками надходження даних платежів становитимуть орієнтовно 1 млрд грн.



**Рис. 1.6. Склад місцевих податків і зборів відповідно до проекту Закону України «Про місцеві податки і збори»**

*Джерело:* складено автором самостійно

На початку ХХІ ст. у нашій державі була низка безуспішних спроб переглянути ідеологію місцевого оподаткування. У цей проміжок часу, не маючи під собою глибокого науково-теоретичного обґрунтування, розроблено чимало проектів нормативно-правових документів, пов'язаних із побудовою інституту місцевих податків і зборів. Переважна більшість із них залишалася декларативною, у зв'язку з чим бюджетно-податкове законодавство перебувало в стані правової невизначеності. Відтак виникла нагальна необхідність у прийнятті Податкового кодексу України як правової основи податкової системи держави. Зокрема, його проектом було передбачено зменшення кількості місцевих податків і зборів із одночасним впровадженням нових податкових платежів, необхідних для стабілізації економіки регіонів, розвитку соціальної сфери, її об'єктів й інфраструктури на місцевому рівні (рис. 1.7).



**Рис. 1.7. Склад місцевих податків і зборів у чинному законодавстві та в проекті Податкового кодексу України**

*Джерело:* складено автором самостійно

Отож, склад місцевих податків і зборів, визначений у Податковому кодексі України, кількісно змінився в бік до зменшення. Зокрема, із 14, а враховуючи впроваджені на час експерименту збори на розвиток рекреаційного комплексу в АР Крим, а також на розвиток пасажирського електротранспорту в АР Крим, – 16 їх різновидів, у даному законодавчому акті залишилося тільки 5: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; єдиний податок; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів (у редакції Декрету №56-93 – збір за парковку автомобілів або збір за парковку автотранспорту); туристичний збір.

Поміж цим, планували, що прийняття Податкового кодексу України забезпечить:

- установа чіткого переліку місцевих податків і зборів, основних засад визначення суб'єктів податкових правовідносин, їх прав та обов'язків, бази оподаткування, розмірів податкових ставок;

- визначення єдиних правил і норм функціонування підсистеми місцевого оподаткування для як платників податків, так і податкового апарату держави;

- урегулювання спірних питань, пов'язаних із порядком ведення податкового обліку, забезпечення виконання податкових зобов'язань, умов настання відповідальності за порушення законодавства;

- об'єднання в одному нормативно-правовому документі масиву законодавчих актів, що регулюють податкові відносини на місцевому рівні;

- уникнення колізій і прогалин у нормативно-правовому полі, тобто різного тлумачення норм, що регулюють відносини в бюджетно-податковій сфері;

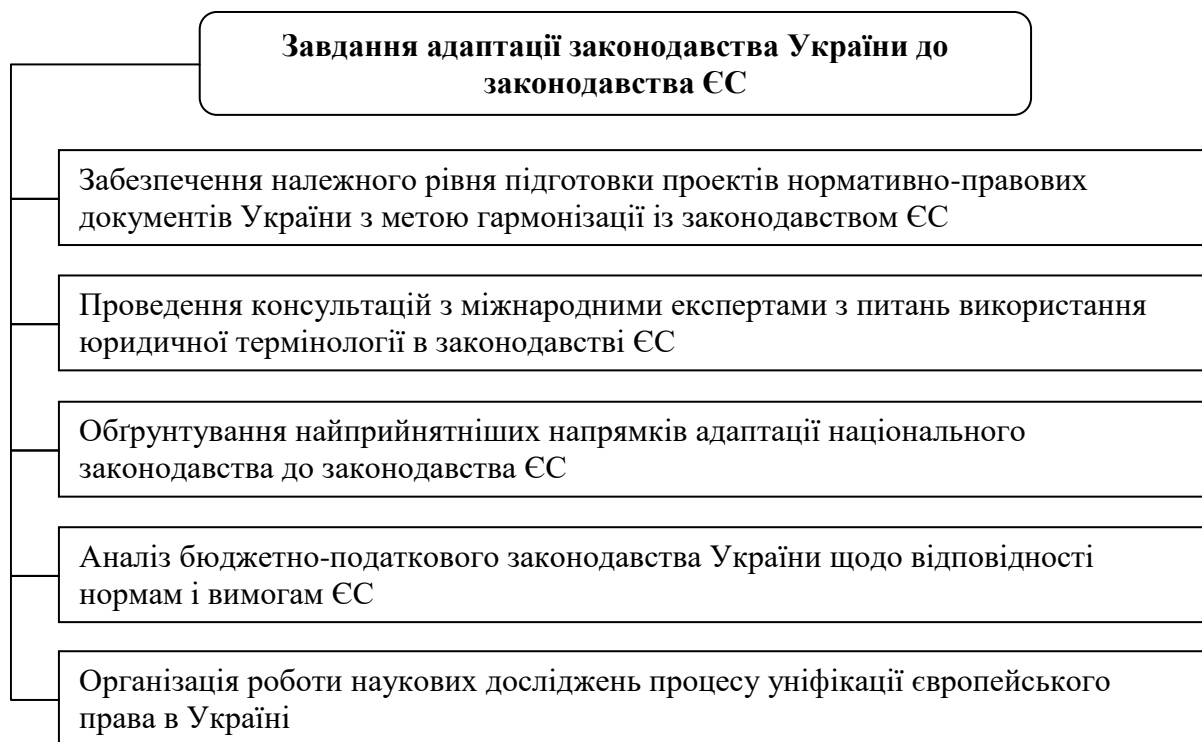
- гармонізацію бюджетно-податкового законодавства зі законодавством зарубіжних країн й уніфікацію принципів місцевого оподаткування відповідно до міжнародних вимог.

Загальновідомим є той факт, що євроінтеграційні питання неоднозначно сприймають учені, економісти-практики, політики та громадськість, адже є багато протилежних думок щодо доцільності процесу об'єднання України з Європейським союзом. Проте внаслідок вдалого географічного розташування нашої держави в центрі Європи національні інтереси потребують її утвердження як повноправного члена ЄС. Для досягнення такого статусу стратегія інтеграції до європейського співтовариства має забезпечити одночасне входження України до економічного, політичного, інформаційного і правового простору. Остання вимога передбачає процес гармонізації вітчизняного нормативно-правового поля до законодавства ЄС. Відповідно до ст. 51 Угоди про партнерство і співробітництво між Україною та Європейським союзом<sup>1</sup> наша держава взяла зобов'язання вживати у цій сфері

---

<sup>1</sup>Ця угода була підписана від імені України 14 червня 1994 р., проте набула чинності тільки в березні 1998 р.

адекватних заходів<sup>1</sup>. Зокрема, на рис. 1.8 відображено ключові завдання законодавчої та виконавчої гілок влади щодо пристосування національного бюджетно-податкового законодавства до законодавства ЄС. При цьому більшість положень стосуються механізму адаптації бюджетоутворюючих податкових платежів (наприклад, ПДВ, податку з доходів фізичних осіб, специфічних акцизів і т. п.), натомість практично не приділено уваги законодавчому врегулюванні питань місцевого оподаткування.



**Рис. 1.8. Основні завдання адаптації законодавства України до законодавства ЄС**

*Джерело:* побудовано на основі<sup>2</sup>.

Таким чином, адаптація законодавства України до законодавства ЄС полягає в його зближенні зі сучасною європейською системою права, що забезпечить економічний розвиток держави, сприятиме зростанню суспільного добробуту та приведення до рівня, який склався в зарубіжних країнах. Зазначені тези передбачають окремі етапи планомірного процесу, на кожному з яких необхідно досягати певного ступеня відповідності нормативно-правового поля нашої держави його аналогам за кордоном.

Так, на першому етапі перевагу варто надати розвитку правової системи, яка сприяє досягненню стабільності в суспільстві, гарантує верховенство права, забезпечує функціонування ринкової економіки та розвитку демократичних перетворень. На наступному етапі процес адаптації має

<sup>1</sup> Загальні засади адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. URL: [http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=60655&cat\\_id=42833](http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=60655&cat_id=42833).

<sup>2</sup> Загальні засади адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. URL: [http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=60655&cat\\_id=42833](http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=60655&cat_id=42833).



зосереджувати в собі перегляд чинного законодавства у сфері місцевого оподаткування з метою забезпечення його первинної відповідності. Останній етап залежатиме від укладення угоди про асоційоване членство нашої держави в ЄС й охоплюватиме період підготовки розширеної програми гармонізації нормативно-правових документів для забезпечення інтеграції України до спільного ринку.

Підсумовуючи дослідження генезису нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування, необхідно зазначити, що вирішальною передумовою до його реформування є уніфікація законодавчих актів, що, безперечно, має позитивно вплинути на як вдосконалення податкової системи в цілому, так і інституту місцевих податків та зборів зокрема. При цьому юридично закріплені положення необхідно спрямовувати на розширення бази оподаткування місцевих податків і зборів, зменшення витрат на податкове адміністрування, коригування оптимального рівня податкового навантаження на місцевому рівні. Відтак розв'язання в інституційних межах усіх проблем місцевого оподаткування значно полегшить роботу працівників органів місцевого самоврядування і податкового апарату держави, забезпечить їх плідну співпрацю з платниками податків, дасть змогу без надмірного бюрократизму наповнювати місцеві бюджети достатніми фінансовими ресурсами.

### **1.5. Методи управління фінансами територіальних громад**

Безспірним твердженням в сучасній економічній думці є те, що надмірний рівень централізації бюджетної системи призводить до накопичення проблем в економіці держави: високий рівень регіональних диспропорцій, дотаційність місцевих бюджетів, бюрократичність. Через це основним трендом розвитку системи публічного управління, особливо в країнах з транзитивною економікою є впровадження бюджетної децентралізації. Проте впровадження децентралізації вимагає значних змін, що пов'язано з підвищенням повноважень, а отже і відповідальності органів місцевої влади і закономірно вимагає удосконалення системи управління місцевими фінансами. З огляду на це аналіз методів управління фінансами територіальних громад та пошук шляхів їх покращення набуває в цих умовах особливої актуальності.

Місцеві фінанси є базовою сферою суспільних відносин, від якості управління якою залежить соціально-економічний розвиток країни. Реформування бюджетного устрою України та її інтеграція в Європейську спільноту вимагає імплементації в практику управління фінансами передового світового досвіду. Враховуючи, що фінанси територіальних громад є складовою місцевих фінансів, можна стверджувати, що методи управління місцевими фінансами є також і методами управління фінансами територіальних громад, тому визначимо, що саме належить до методів

управління місцевими фінансами. Л. О. Міронова пропонує наступний перелік методів управління місцевими фінансами:

1. Фінансове прогнозування та бюджетування;
2. Оперативне управління;
3. Стимулювання;
4. Облік;
5. Фінансовий контроль та аудит;
6. Місцеве оподаткування;
7. Фінансування<sup>1</sup>.

Слід відмітити, що облік та фінансовий контроль і аудит дещо подібні між собою. Перш за все, вони виходять з необхідності контролю за рухом коштів місцевих бюджетів, і, по суті облік є внутрішньою стороною контролю, тому доцільно буде об'єднати їх разом в метод фінансового контролю. Крім цього, оперативне управління є, по суті формою, а не методом управління, яка виявляється в тих же формах, тому його не слід виділяти в переліку методів управління. Враховуючи викладені зауваження, сукупність методів буде виглядати таким чином, як представлено в табл. 1.4.

Фінансове прогнозування та планування можна поділити на довгострокове (стратегічне), середньострокове та короткострокове. Метою стратегічного прогнозування є визначення довгострокового напрямку розвитку територіальної громади на підставі бачення перспектив міською владою, населенням, базуючись на загальнодержавній стратегії. Під час аналізу сайтів 30 територіальних громад, з яких 11 сайтів обласних центрів, 10 – міст, 9 – селищних і сільських ОТГ було встановлено, що затверджений стратегічний план розвитку громади розміщений на 18 сайтах, а на 12 сайтах згаданої інформації не було. З цих 12 сайтів 3 належало міським радам обласних центрів 3 – інших міст, а 6 – територіальним громадам сіл і селищ. Крім цього, на 2 сайтах обласних центрів, а також в одному з аналізованих міст та в одній ОТГ була інформація про те, що розробка стратегічного плану зараз триває. В переважній більшості аналізованих громад стратегічний план охоплює період до 2025 р. В той же час, міські ради Запоріжжя, Івано-Франківська та Кременчука розробили такі плани до 2028 р., а Дніпра – до 2027. Деякі громади, а саме, Чернігівська, Харківська і Калинівська міські та Авангардська селищна, потребують оновлення стратегічних планів, оскільки вони розроблені до 2020 р.

Разом з тим, складається враження, що вказані стратегії носять переважно суто декларативний характер, адже ми не знайшли інформації про стан реалізації стратегії та досягнуті результати, хоча окремі місцеві ради час від часу інформують, які заходи були вжиті ними для досягнення цілей стратегії. Важливо відзначити, що позитивним явищем є широке залучення громадськості ( мешканців територіальних громад, спеціалістів громадських організацій) при формуванні стратегічних планів. З приведеного аналізу

---

<sup>1</sup> Міронова Л. О. Методи управління місцевими фінансами. URL: <http://ir.nmu.org.ua/bitstream/handle/123456789/147665/147-150.pdf?sequence=1&isAllowed=y/>

робимо висновок, що ,хоча стратегічне планування є недостатньо розвинутим, місцева влада робить позитивні зрушення у даному напрямку, що дозволяє позитивно оцінювати перспективи його розвитку.

Таблиця 1.4

### Методи управління місцевими фінансами

Назва методу	Визначення
Фінансове прогнозування та бюджетування	Обґрунтування планових бюджетних показників, які є обов'язковими до виконання і застосовуються для цілеспрямованого впливу на рівень соціально-економічного розвитку регіонів.
Місьцеве оподаткування	Сукупність місцевих податків і зборів до бюджетів та цільових фондів, що справляються у встановленому Податковим кодексом України порядку
Фінансування	Надходження та витрати бюджету, пов'язані із зміною обсягу боргу, обсягів депозитів і цінних паперів, зміна залишків бюджетних коштів, які використовуються для покриття дефіциту чи використання профіциту бюджету.
Фінансовий контроль	Забезпечення дотримання законності, фінансової дисципліни, запобігання фінансових правопорушень під час мобілізації, розподілу та використання місцевих фондів грошових коштів; забезпечення своєчасного та повного відображення всіх операцій з місцевими коштами та надання користувачам інформації про стан активів та зобов'язань, результати виконання бюджетів та їх змін з метою виконання завдань і функцій органів місцевого самоврядування
Стимулювання	Створення ситуації, що сприяє соціально-економічному розвитку регіону

Джерело: складено за<sup>1</sup>

Часові рамки довгострокового планування в зарубіжних країнах становлять 5–20 років, залежно від економічних реалій та бачення політичних лідерів та учасників процесу планування, при цьому дані плани постійно оновлюються для того, щоб залишатися актуальними<sup>2</sup>. Показовим є те, що участь у процесі планування беруть не тільки службовці муніципалітету, а й представники районів муніципалітету та бізнесу. Крім цього, при здійсненні стратегічного планування муніципалітети розроблять кілька варіантів стратегічних планів. Щонайменше, таких варіантів є 3: оптимістичний, песимістичний та зважений, причому ці плани регулярно переглядаються та актуалізуються, що забезпечує безперервність процесу стратегічного планування.

<sup>1</sup> Міронова Л. О. Методи управління місцевими фінансами. URL: <http://ir.nmu.org.ua/bitstream/handle/123456789/147665/147-150.pdf?sequence=1&isAllowed=y/>

<sup>2</sup> Shah A. Local Budgeting World Bank Publications, Herndon. 2007. URL: <http://siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/LocalBudgeting.pdf>.

Середньострокове прогнозування є планом заходів з реалізації стратегії, який будується на термін 3–5 років з урахування поточного стану справ з прогнозом джерел ресурсів для визначених заходів. 6 грудня 2018 р. Верховна Рада України прийняла закон «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України (щодо правового підґрунтя для запровадження середньострокового бюджетного планування)». У ньому пропонується запровадити середньострокове планування на 3-річний період шляхом розробки місцевих фінансових планів, які містять прогнозні показники доходів та видатків місцевих бюджетів відповідно за основними джерелами та напрямками, а також прогноз соціально-економічного розвитку відповідної території, граничні обсяги запозичень та боргу в кожному з років та джерела фінансування<sup>1</sup>. Цей закон створив базис для середньострокового планування. Важливо забезпечити подальший розвиток концептуальних положень закону, що дозволить створити методичне підґрунтя середньострокового планування та повноцінно інтегрувати його в діяльність органів влади усіх рівнів.

Короткострокове планування являє собою процес планування заходів, що мають бути здійснені на території місцевої громади, а також джерел залучення ресурсів для здійснення цих заходів, який охоплює термін один рік. Для визначення ефективності короткострокового планування в Україні проаналізуємо статистику виконання місцевих бюджетів впродовж 2014–2017 рр. (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

**Виконання місцевих бюджетів впродовж 2014–2017 рр.**

Показники	Од. виміру	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Доходи	План, млрд грн	253	284,2	351,1	498,2
	Факт, млрд грн	231,7	294,5	366,1	502,1
	Виконання плану, %	91,6	103,6	104,3	100,8
Видатки	План, млрд грн	266,9	298,4	376,1	534,5
	Факт, млрд грн	225,6	280,1	350,5	496,1
	Виконання плану, %	84,5	93,9	93,2	92,8

Джерело: складено автором на основі<sup>2</sup>

З табл. 1.5 видно, що планування доходів місцевих бюджетів знаходиться на досить високому рівні. Так, в останній рік відхилення фактичних надходжень від планових склало менше 1%. Такі зміни стали безпосереднім наслідком децентралізації. Завдяки зростанню питомої ваги власних надходжень бюджетів та зміні методики розподілу трансфертів, зросла можливість ефективно і незалежно планувати бюджети, тому зросла їх прогнозованість. Водночас, хоча відсоток відхилення фактичних видатків від

<sup>1</sup> Проект Закону про внесення змін до Бюджетного кодексу України (щодо правового підґрунтя для запровадження середньострокового бюджетного планування). URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=63490](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=63490).

<sup>2</sup> Звітність. Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>.

запланованих теж зменшився, він значно вищий від такого відсотка для доходів. Якщо проаналізувати звітність, видно, що найвищий відсоток відхилення спостерігається у видатках на економічну діяльність та на охорону навколишнього середовища. В розрізі економічної класифікації, значно вищий рівень відхилення характерний для капітальних видатків, причому така статистика характерна практично для всіх груп капітальних видатків. Капітальні видатки зазвичай здійснюються довше, ніж впродовж одного року, тому для забезпечення їх найефективнішого планування і використання, необхідно здійснити планування всіх етапів робіт по відповідних об'єктах, що є додатковим аргументом на користь необхідності повноцінного запровадження середньострокового та довгострокового планування.

При розробці усіх видів планів важливо залучати якомога ширше коло учасників із різних сфер (підприємства, громадські організації, населення). Це дозволяє якомога повніше врахувати всі деталі при здійсненні планування та виявити можливі слабкі точки, що потребують покращення. Прогресивною практикою щодо залучення громадськості до процесу планування, яка отримала визнання в зарубіжних країнах і останні кілька років поширюється серед територіальних громад України, є партиципаторне бюджетування (бюджет участі). Вперше така практика була запроваджена в бразильському муніципалітеті Порту-Алегрі в 1989 р.<sup>1</sup> Вона зарекомендувала себе як ефективний механізм фінансування місцевих видатків і станом на 2016 р. застосовувалася приблизно 3000 муніципалітетами у всьому світі<sup>2</sup>. У кожній юрисдикції, де була реалізована практика альтернативного фінансування потреб громади на основі бюджету участі, були розширені права і обов'язки громадянина, обрані уповноважені фахові представники громад, переглянуті їх права, поглиблена демократія і, як наслідок, стимулювався розвиток громадянського суспільства<sup>3</sup>. Тому вважаємо, що подальше впровадження та удосконалення даної форми бюджетування може стати ефективним інструментом підвищення ефективності бюджетного планування та довіри населення до влади.

Податкові надходження є одним з найбільш прогнозованих та стабільних джерел надходжень місцевих бюджетів. У всіх розвинутих країнах світу місцеві податки забезпечують вагомую частку доходів місцевих бюджетів. У табл. 1.6 розглянемо, яка частка доходів місцевих бюджетів формується за рахунок податків.

---

<sup>1</sup> Кириленко О. П., Чайковська І. Я. Перспективи запровадження бюджету участі в Україні на основі зарубіжного досвіду. *Вісник THEU*. 2015. № 2. С. 88.

<sup>2</sup> Džinić J., Svidroňová M., Markowska-Bzducha E. Participatory Budgeting: A Comparative Study of Croatia, Poland and Slovakia. *NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*. 2016. Vol. 9 (1). P. 33.

<sup>3</sup> Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: монографія. / за наук. ред. В. Федосова. Київ: КНЕУ, 2002. С. 85.

## Питома вага податків у доходах місцевих бюджетів

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Податкові надходження, млрд грн	87,3	98,2	146,9	201,0
Всього доходів, млрд грн	231,7	294,5	366,1	502,1
Частка податкових надходжень в загальному обсязі доходів, %	37,7	33,3	40,1	40,0

Джерело: складено автором на основі<sup>1</sup>

Як бачимо з таблиці, частка податкових надходжень в доходах місцевих бюджетів впродовж аналізованого періоду зросла. Можна виділити декілька причин такої динаміки:

1. З 2015 р. до місцевих бюджетів зараховується 10% надходжень податку на прибуток підприємств. В результаті таких змін, до місцевих бюджетів у 2015 р. надійшло більш ніж 3,5 млрд грн додаткових надходжень.

2. Впровадження з 2015 р. акцизного податку з реалізації підакцизних товарів суб'єктами роздрібної торгівлі. Надходження від цього податку склали в 2015 р. понад 7 млрд грн, а в 2016 р. – понад 11 млрд грн.

3. Збільшення мінімальної зарплати в 2016 р. вдвічі. Це вплинуло на розмір надходжень від ПДФО. Даний вплив пов'язаний, в першу чергу, з тією частиною роботодавців, що виплачують зарплати «у конвертах». У результаті зростання мінімальної заробітної плати, вони вимушені були декларувати вищі суми зарплат для працівників. Це спричинило зростання бази оподаткування вказаним податком.

4. Високе значення в 2016 р. коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земельних ділянок, що вплинуло на зростання бази оподаткування податку на майно у частині плати за землю, а також зростання в цьому ж році максимальних ставок даного податку та його граничного розміру.

В той же час, негативний вплив мало зменшення в 2015 р. нормативів зарахування ПДФО до місцевих бюджетів, у результаті чого ми спостерігаємо певне зменшення частки податкових надходжень в загальному обсязі доходів місцевих бюджетів в тому році.

В закордонній практиці податки є вагомим джерелом надходжень місцевих бюджетів. Так, у Франції у 2017 р. податкові надходження склали 52,6% доходів місцевих бюджетів, в Латвії – 60,2%. В загальному серед країн-членів ОЕСР даний показник становив у 2016 р. 39,3%. Крім того, варто зауважити, що існує тенденція до зростання даного показника<sup>2</sup>. Відповідно до статистичних даних ОЕСР, за структурою податкових надходжень до місцевих бюджетів країни умовно можна поділити на 2 групи.

<sup>1</sup>Звітність. Державна казначейська служба України. URL:

<https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>].

<sup>2</sup>Income taxes abroad – Denmark. URL:

[https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/denmark/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/denmark/index_en.htm).

До першої групи відносяться країни, в яких основою податкових надходжень є податки на доходи, прибутки та приріст капіталу. До цієї групи належить більшість країн континентальної Європи та країни Скандинавського півострова. Переважно, більшу частину доходів місцевих бюджетів у таких країнах формують індивідуальні податки на доходи. В багатьох країнах до місцевих бюджетів також зараховується прибутковий податок з корпорацій. Позитивним вважаємо досвід Швеції та Данії, де паралельно існують муніципальний та національний дохідні податки<sup>1</sup>.

Вважаємо, що запровадження такої практики в Україні є доцільним, враховуючи, що доходи від ПДФО та від податку на прибуток все одно розподіляються між бюджетами різного рівня. Цей крок дозволить також збільшити гнучкість територіальних громад у виборі тактики оподаткування шляхом надання дозволу самостійного визначення ставки оподаткування для місцевого податку на доходи у межах певного інтервалу. Крім цього, вважаємо, що в Україні слід повернутися до прогресивної шкали оподаткування цими податками, адже це дозволить перерозподілити податкове навантаження на користь менш соціально захищених верств населення та одночасно збільшити надходження до бюджету. Для обґрунтування ефективної шкали ставок податків необхідно здійснити подальші дослідження та розрахунки.

Податкові надходження країн другої групи формують переважно надходження від майнових податків, зокрема від податків на нерухомість, в першу чергу, житлову. Еталонним представником країн другого типу вважаємо Велику Британію, де до місцевих бюджетів зараховуються лише майнові податки. Країнами II групи є, переважно, країни, податкові системи яких формувалися під значним впливом податкової системи Великобританії: США, Ірландія, Австралія, Нова Зеландія та ін. Також, подібну структуру податкових надходжень мають Франція, Греція, Словачка республіка. На відміну від України, базою нарахування податку на нерухомість у цих країнах є не площа нерухомості, а її вартість. Так, у Франції ставка податку становить 0,2% вартості житла. Якщо особа володіє більш ніж одним об'єктом нерухомості, то для неосновних об'єктів нерухомості (здаються в оренду, особа живе там рідко) застосовується підвищена ставка<sup>2</sup>. В Ірландії базова ставка податку становить 0,18%, а для нерухомості вартістю більше одного мільйона євро використовується 2 ставки: 0,18 для суми 1 млн. євро та 0,25% для суми перевищення вартості<sup>3</sup>. В Великобританії ставка встановлюється у

---

<sup>1</sup> Income taxes abroad – Denmark. URL:

[https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/denmark/index\\_en.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/denmark/index_en.htm);

Tax rates Sweden. URL: <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/sve/eng/i07.asp>.

<sup>2</sup> Taxe d'Habitation - French Residence Tax. URL: <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/local-property-taxes>.

<sup>3</sup> Citizens Information. URL:

[http://www.citizensinformation.ie/en/money\\_and\\_tax/tax/housing\\_taxes\\_and\\_reliefs/local\\_property\\_tax.html](http://www.citizensinformation.ie/en/money_and_tax/tax/housing_taxes_and_reliefs/local_property_tax.html).

фіксованій сумі в залежності від категорії нерухомості і визначається владою провінцій.

Вважаємо, що обидва ці варіанти мають свої переваги і недоліки, тому доцільною є інтеграція цих двох підходів, що використовується, зокрема Італією, Португалією, Японією. Використання наших пропозицій дозволить збільшити розмір надходжень до місцевих бюджетів, підвищити гнучкість, самостійність та стабільність місцевого самоврядування.

Фінансування є комплексом дій місцевої влади щодо управління дефіцитом або профіцитом місцевих бюджетів. Варто зазначити, що дефіцит місцевого бюджету допустимий, коли такі кошти направляються. Єдиним методом покриття дефіциту місцевих бюджетів є здійснення бюджетних запозичень (табл. 1.7). Проаналізуємо стан розвитку даного інституту в Україні.

Таблиця 1.7

### Відношення місцевого боргу до ВВП

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Місцевий борг, млрд грн	23,9	14,9	12,4	12,7
Валовий внутрішній продукт, млрд грн	1586,9	1988,5	2385,4	2983,9
Відношення місцевого боргу до ВВП, %	1,51	0,75	0,52	0,43

Джерело: складено автором на основі<sup>1</sup>

Як бачимо з таблиці, для України характерна низьке значення відношення місцевого боргу до ВВП. При цьому значна частина цих позик (близько 9 млрд грн щороку) припадає на позики за рахунок ЄКР для покриття тимчасових касових розривів. Цей показник в нашій країні значно нижчий, ніж у розвинутих країн. Так, середнє значення даного показника у країнах-членах ОЕСР становило у 2016 р. 7,39%, на противагу 0,52%. Якщо ж говорити про окремі країни, то найчастіше зустрічається значення аналізованого показника на рівні 4–6%. Така ситуація пов'язана з низькою активністю органів місцевого самоврядування на ринку муніципальних запозичень, що викликано низьким рівнем розвитку самого ринку та низькою законодавчих обмежень до місцевих рад щодо можливостей здійснення запозичень. Так, внутрішні запозичення можуть здійснювати лише міські ради, зовнішні запозичення шляхом отримання позик від міжнародних фінансових організацій – обласні та міські ради, інші зовнішні запозичення – виключно міські ради міст обласного значення та м. Києва.

Вважаємо таку позицію необґрунтованою, особливо у світлі реформи децентралізації. Об'єднані територіальні громади як один з ключових елементів децентралізації утворювалися з метою забезпечення фінансової самостійності даних територіальних громад. З 873 ОТГ, утворених в Україні є

<sup>1</sup>Звітність. Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>.



лише 111 міських<sup>1</sup>, тобто майже 90% новоутворених адміністративних одиниць не має доступу до ефективного ресурсу модернізації інфраструктури та реалізації проектів, що дозволять підвищити ефективність використання комунального майна, яким є муніципальні запозичення. Тому вважаємо, обмеження щодо здійснення місцевих запозичень повинні стосуватися не статусу місцевої ради, а її фінансових можливостей щодо погашення заборгованості. Це повинно стосуватися як зовнішніх, так і внутрішніх запозичень. Крім цього, на нашу думку слід дозволити здійснювати запозичення лише для реалізації проектів капіталовкладень, заборонивши використовувати запозичення для рефінансування попередніх боргів. Вважаємо, що такі обмеження будуть більш ефективними та допоможуть повноцінно реалізувати потенціал місцевого самоврядування у сфері місцевих запозичень.

Значним потенціалом володіє залучення коштів шляхом випуску облігацій місцевої позики. В Україні така практика розвинута надзвичайно слабо. Лише близько 1% запозичень здійснювалися за рахунок цього джерела, причому усі такі позики здійснювалися на внутрішньому ринку. Здійснення ж випуску облігацій місцевої позики на зовнішніх ринках не здійснювалися взагалі. Причинами такої ситуації є:

- скорочення попиту на муніципальні цінні папери у зв'язку із погіршенням ліквідності фінансових посередників та недовіра населення до фінансових установ;
- зростання ризику несвоєчасного повернення та сплати платежів за борговими зобов'язаннями;
- низький рівень муніципального фінансового менеджменту;
- недостатня ліквідність і привабливість муніципальних облігацій порівняно з іншими борговими цінними паперами фондового ринку;
- низький рівень підготовки працівників відповідних структурних підрозділів органів місцевого самоврядування щодо проведення роботи з підготовки та забезпечення випуску цінних паперів;
- відсутність прозорості інформації щодо діяльності емітентів;
- низький рівень дохідності муніципальних цінних паперів<sup>2</sup>.

Для підвищення надійності вкладень у муніципальні цінні папери можуть використовуватися державні гарантії, а також здійснюватися страхування відповідальності міських рад за муніципальними запозиченнями. Для підвищення довіри до даного інструменту слід проводити заходи з підвищення кваліфікації працівників місцевих рад у галузі емісії облігацій місцевої позики а також забезпечити вільний доступ до інформації про діяльність органів місцевого самоврядування на ринку муніципальних запозичень та про їх кредитний рейтинг.

---

<sup>1</sup> Об'єднані територіальні громади. Децентралізація. URL: <https://decentralization.gov.ua/gromada>.

<sup>2</sup> Брязкало А. Є. Місцеві запозичення як джерело формування фінансових ресурсів органами місцевого самоврядування. *Економіка та держава*. 2016. № 3. С. 100.

Реалізація запропонованих заходів дозволить створити передумови для активізації інституту муніципальних запозичень та створить для місцевої влади можливості мобілізації додаткових коштів за рахунок запозичень. Практична реалізація зазначених можливостей є одним з елементів підвищення економічної та соціальної стійкості територіальних громад.

Контроль за використанням бюджетних коштів є надзвичайно актуальною сферою діяльності низки органів влади, що мають відношення до системи управління місцевими фінансами, оскільки воно має забезпечувати:

- належне виконання бюджетних програм відповідно до затвердженого плану;
- виключно цільове використання бюджетних коштів відповідно до затверджених напрямів та обсягів;
- виявлення фактів порушень використання бюджетних коштів та визначення посадових осіб, винних у порушеннях та зловживаннях, а також розроблення пропозицій та заходів щодо виправлення шкоди та недопущення подібних фактів у подальшому;
- правильність та достовірність ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- інформування відповідних органів влади щодо законності та ефективності використання бюджетних коштів<sup>1</sup>.

Фінансовий контроль можна умовно поділити на попередній, поточний та перспективний. Основним органом фінансового контролю в системі управління місцевими фінансами є Державна аудиторська служба України. Основними методами діяльності державної аудиторської служби у сфері місцевих фінансів є ревізія та фінансовий аудит (табл. 1.8). Для оцінки ефективності діяльності ДАСУ в області місцевих фінансів проаналізуємо показники охоплення місцевих бюджетів контрольними заходами та частку усунутих порушень.

Таблиця 1.8

### Охоплення місцевих бюджетів контрольними заходами ДАСУ

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Доходи місцевих бюджетів, млрд грн	231,7	294,5	366,1	502,1
Охоплені контролем кошти місцевих бюджетів, млрд грн	64,2	66,3	62,6	43,4
Охоплення коштів місцевих бюджетів контрольними заходами, %	27,71	22,51	17,10	8,64

Джерело: складено автором на основі<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Литвин О. П. Напрями вдосконалення контролю у сфері управління місцевими фінансами. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*: спеціальний випуск, присвячений міжнародній науковій конференції «Актуальні проблеми вітчизняного права» в рамках VII-х наукових читань, присвячених пам'яті В. М. Корецького. Частина 1. Дніпро: ДНУ ім. Олеся Гончара. 2017. С. 145.

<sup>2</sup> Оцінка фінансової спроможності 366 ОТГ за 2017 рік (у розрізі областей). URL: [https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/177/Буклет\\_-\\_Рейтинг\\_фін.\\_спром\\_366\\_ОТГ\\_за\\_2017.pdf](https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/177/Буклет_-_Рейтинг_фін._спром_366_ОТГ_за_2017.pdf)

Як видно з таблиці, з року в рік частка коштів місцевих бюджетів, охоплених контрольними заходами Державної аудиторської служби України, щороку зменшується. Ця тенденція свідчить про зниження ефективності діяльності ДАСУ в сфері контролю за місцевими бюджетами. Частково це можна пояснити зміною фокусу діяльності даної служби з ревізії до аудиту. Аудит, хоч і вимагає більше часу для проведення перевірки, є більш комплексною діяльністю. Кінцевою метою перевірки, на відміну від ревізії, є не виявлення та покарання винних, а аналіз причин негативних тенденцій та вироблення рекомендацій щодо їх усунення. Тому деяке зменшення кількості об'єктів, охоплених перевітками є природнім. Проте, завдяки вищій ефективності контрольних заходів, він, за очікуваннями, є більш дієвим. Чи насправді це так, проаналізуємо за допомогою показника частки усунення виявлених у результаті контролю порушень.

З табл. 1.9 видно, що ефективність фінансового контролю виконання місцевих бюджетів з точки зору усунення виявлених порушень, хоч і коливається в різному напрямку, також зменшується з роками. На ефективність контролю та наступних заходів негативно вплинула постійна реорганізація Державної аудиторської служби України протягом останніх років, що відзначилося на загальному обсязі охоплення контролем бюджетних ресурсів, а також ефективності управлінської діяльності контролюючих органів.

Таблиця 1.9

#### Усунення виявлених в результаті контрольних заходів порушень

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Сума виявлених порушень, млн грн	567,7	730,8	511,5	510,7
Сума усунутих порушень, млн грн	373,8	305,4	303,9	290,1
Частка усунутих порушень, %	65,84	41,79	59,41	56,80

Джерело: складено автором на основі<sup>1</sup>

ДАСУ здійснює виключно наступний контроль. В той же час, для забезпечення ефективності управління місцевими фінансами важливе значення має також попередній і поточний контроль. Попередній контроль здійснюється на етапі планування місцевих бюджетів органами місцевого самоврядування. Він проводиться шляхом перевірки бюджетних запитів на предмет достовірності, законності та цільового спрямування коштів. Цей процес тісно переплітається з плануванням, тому немає необхідності його окремого розгляду, недоліки планування вже були проаналізовані раніше.

Поточний контроль є діяльністю відповідних органів з приводу забезпечення ефективного витрачання бюджетних коштів, виконання актів законодавства з бюджетних питань, забезпечення відповідності бюджетних

<sup>1</sup> Оцінка фінансової спроможності 366 ОТГ за 2017 рік (у розрізі областей). URL: [https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/177/Буклет\\_-\\_Рейтинг\\_фін.\\_спром\\_366\\_ОТГ\\_за\\_2017.pdf](https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/177/Буклет_-_Рейтинг_фін._спром_366_ОТГ_за_2017.pdf)

асигнувань раніше затвердженим бюджетним призначенням, ведення обліку виконання бюджету тощо. Суб'єктами поточного контролю виступають органи місцевого самоврядування (внутрішній контроль) та Державної казначейської служби України (зовнішній контроль).

ДКСУ у процесі виконання місцевих бюджетів, здійснює документальний контроль за: бюджетними повноваженнями при зарахуванні надходжень бюджету; відповідністю кошторисів розпорядників бюджетних коштів показникам розпису бюджету; відповідністю взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі); відповідністю платежів взятим бюджетним зобов'язанням та відповідним бюджетним асигнуванням, тощо<sup>1</sup> (табл. 1.10). У випадку виявлення порушень бюджетного законодавства органи ДКСУ можуть надавати попередження про необхідність усунення порушень бюджетного законодавства та зупиняти операції з бюджетними коштами.

Таблиця 1.10

**Результати контрольних заходів  
Державної казначейської служби України у 2014–2017 рр.**

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Виявлено порушень, млн грн, у т.ч.	1206,2	1581	3394,4	5113
При взятті, реєстрації зобов'язань, млн грн	1181,7	1552,4	3330,7	4902,8
При прийнятті платіжних доручень до виконання, млн грн	24,5	28,6	63,7	210,2
Усунуто порушень, млн грн, у т.ч.	1141,8	1528,7	3281,2	4322,3
При взятті, реєстрації зобов'язань, млн грн	1119,1	1502,1	3218,8	4132
При прийнятті платіжних доручень до виконання, млн грн	22,7	26,6	62,4	190,3
Усунено порушень, %, у т.ч.	94,66	96,69	96,67	84,54
При взятті, реєстрації зобов'язань, %	94,70	96,76	96,64	84,28
При виконанні платіжних доручень до виконання, %	92,65	93,01	97,96	90,53

*Джерело:* складено автором за<sup>2</sup>

Як бачимо з аналізу, з року в рік зростає розмір втрат бюджетів внаслідок виявлених порушень. Хоча цей факт і є негативним з точки зору забезпечення законності при виконанні місцевих бюджетів, він може свідчити про зростання ефективності діяльності органів ДКСУ при виявленні бюджетних правопорушень. Слід зауважити, що більша частина правопорушень виявлена на етапі взяття фінансових зобов'язань, що дозволяє усунути їх відносно швидко і безболісно. Це може бути однією з причин

<sup>1</sup> Про Державну казначейську службу України: Постанова КМУ від 15.03.2015 р. №215.  
URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/ru/215-2015-%D0%BF>.

<sup>2</sup>Звітність. Державна казначейська служба України. URL:  
<https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>.

відносно невеликого розміру виявлених правопорушень на етапі виконання правопорушень. Позитивним є той факт, що для порушень, виявлених ДКСУ, характерний високий рівень усунення завдяки тому, що вони виявляться під час виконання бюджету.

На основі огляду зарубіжних джерел та проведеного аналізу можна виявити кілька основних напрямків розвитку системи контролю місцевих фінансів:

1. Розвиток системи громадського контролю виконання бюджету. В розвинутих країнах громадський контроль відіграє важливу роль<sup>1</sup>. Він дозволяє не лише ефективно контролювати реалізацію суспільних інтересів, а й забезпечує підвищення довіри населення до органів місцевого самоврядування завдяки їх залученню до контролю за виконанням місцевих бюджетів.

2. Розвиток системи попереднього аудиту. Ціллю такого аудиту має бути попередній аналіз бюджетних запитів з наданням незалежного висновку щодо їх ефективності та результативності. Це дозволить підвищити якість та продуктивність процесу планування бюджету, а отже, зменшити кількість подальших правопорушень та підвищити загальну ефективність системи фінансового контролю.

Основними інструментами стимулювання економічного розвитку в Європейських країнах виступають прямі інвестиції з місцевих бюджетів, пільгове інвестиційне кредитування, податкові пільги. Пільгове інвестиційне кредитування в умовах нестачі вільних коштів місцевих бюджетів у довгостроковій перспективі недоцільно застосовувати, оскільки їх, на відміну від депозитів, неможливо швидко повернути на казначейський рахунок для здійснення видатків. Найбільш розвинутим з інструментів, що працюють в Україні, є прямі інвестиції місцевих бюджетів (табл. 2.11).

*Таблиця 1.11*

**Динаміка частки капітальних інвестицій з місцевих бюджетів України у сукупних обсягах капітальних інвестицій за 2014–2017 рр.**

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
Капітальні інвестиції, всього, млрд грн	219,5	273,1	359,2	448,5
Темпи зростання, %	x	124,4	131,5	124,9
Капітальні інвестиції з місцевих бюджетів, млрд грн	5,9	14,3	26,8	41,6
Темпи зростання, %	x	242,4	187,4	155,2
Рівень інфляції	112,1	148,7	113,9	114,4
Частка інвестицій з місцевих бюджетів, у % до загального обсягу інвестицій	2,69	5,24	7,46	9,28

*Джерело:* складено автором на основі<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Штиршов О. М., Степаненко А. В. Зарубіжний досвід здійснення громадського контролю під час надання управлінських послуг. *Наукові праці. Державне управління*. URL: <http://official.chdu.edu.ua/article/viewFile/85388/81062>.

<sup>2</sup> Державна служба статистики України. URL: <http://ukrstat.gov.ua>.

Наведені у табл. 1.11 дані підтверджують зростання усіх якісних та кількісних показників капітальних інвестицій місцевими бюджетами. Так, за 2014–2017 рр. зросли абсолютні розміри капітальних інвестицій місцевих бюджетів більше ніж у 7 разів, збільшилася їх частка у загальному обсязі капітальних інвестицій по країні (більш ніж у 3 рази) і зараз знаходиться приблизно на одному рівні з Європейськими країнами<sup>1</sup>. Це стало наслідком передачі на місця набагато більшого обсягу повноважень у сфері капітального інвестування. Слід відмітити, що інвестиції з місцевих бюджетів, згідно з висновками Т. Г. Затонацької та А. В. Ставицького, мають найбільшу ефективність впливу на зростання ВВП<sup>2</sup>. У свою чергу, державні інвестиції мають найнижчі показники ефективності впливу на соціальну складову розвитку, що підтверджує пріоритетність розвитку інвестиційної складової місцевих бюджетів.

Крім того, результати інших досліджень підтверджують, що збільшення бюджетних інвестицій у розмірі еквівалентному 1% ВВП (у першу чергу – в інфраструктурні проекти) дозволяє збільшити податкові доходи бюджету наступного та другого року після їхнього здійснення на 15–17 млрд грн<sup>3</sup>. При цьому, ще однією позитивною тенденцією, яку можна відмітити є перевищення темпів зростання капітальних видатків місцевих бюджетів над темпами інфляції. Це свідчить про реальне, а не лише номінальне зростання стимулюючого впливу місцевої влади на розвиток економіки.

Податкові пільги також є важливим чинником, що дозволяє стимулювати розвиток місцевої економіки. Ці інструменти використовуються переважно для стимулювання інновацій і науково-дослідних робіт. Основними формами таких пільг є податкові канікули, підвищена норма зарахування витрат, пов'язаних з інвестиційною, інвестиційний податковий кредит. Створюючи особливі або пільгові режими оподаткування, місцева влада залучає додаткові інвестиції, сприяє новому будівництву, розвитку зовнішньоекономічних зв'язків тощо.

Податкові канікули – це практика звільнення підприємств, що здійснюють інноваційну діяльність від сплати податків на певний період. Дослідження<sup>4</sup> показують, що податкові канікули мають вищу ефективність, порівняно з бюджетним субсидіюванням та іншими формами прямого впливу на інвестиції. Ще одні науковці показали, що такі дії ефективні лише у випадку

---

<sup>1</sup> Investment by institutional sectors. Eurostat. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-datasets/-/tec00132>.

<sup>2</sup> Затонацька Т. Г., Ставицький А. В. Дослідження впливу інвестицій на економічне зростання в Україні за допомогою фометричного аналізу. *Наукові праці НДФІ*. 2007. № 1 (38). С. 52.

<sup>3</sup> Сіденко В. Р. Інституційна трансформація фінансово-економічної системи України в умовах глобалізації: монографія. Київ: КНТЕУ, 2017. С. 193.

<sup>4</sup> Du L., Harrison A., Jefferson G. FDI Spillovers and Industrial Policy: The Role of Tariffs and Tax Holidays. *World Development*. 2014. Vol. 64. P. 375.

стабільного, прогнозованого законодавства<sup>1</sup>. Подібні висновки щодо інвестиційного податкового кредиту, зокрема, у високотехнологічних галузях, отримали автори досліджень. Інвестиційний кредит являє собою знижку з суми нарахованого податку на прибуток. Ця знижка може розраховуватися на основі різної бази: сума витрат на проведення досліджень, вартість обладнання тощо.

Так, у Франції сума такого кредиту становить 50% від суми витрат на наукові дослідження, які проводяться вперше та 50% від перевищення суми витрат на наукові дослідження над середньорічними за попередній рік для підприємств, що користуються податковим кредитом кілька років підряд. Механізм застосування підвищених норм врахування інвестиційних витрат теж пов'язаний зі зменшенням суми податку на прибуток, але за рахунок зменшення бази оподаткування. У Великобританії такі норми складають 130% для великих підприємств та 230% – для середніх і малих підприємств. Варто зазначити, що в обох згаданих країнах чітко вказані витрати, які можуть враховуватися для розрахунку пільг та роботи, які відносяться до дослідницьких

Подібний механізм дії має застосування прискореної амортизації для обладнання, призначеного для НДДКР, коли діють підвищені норми перенесення вартості обладнання на витрати виробництва, а отже, зменшення бази оподаткування податком на прибуток. В Україні прискорена амортизація теж застосовується, але вона може застосовуватися для всіх основних засобів 4 групи, тобто, машини і обладнання і не має прямого зв'язку з інноваційною діяльністю, оскільки може застосовуватися всіма підприємствами, незалежно від того, чи здійснювали вони дослідження чи ні.

Як бачимо з дослідження, Сьогодні інноваційна політика територіальних громад не має реальних потужних механізмів заохочення бізнесу до інноваційної діяльності. Зокрема, потребує розвитку система податкових пільг. Податкові канікули в Україні, хоч і надаються, не можуть розглядатися як інструмент стимулювання економічного розвитку, оскільки, як і у випадку прискореною амортизацією, чинним законодавством не встановлено зв'язку між інноваційною діяльністю підприємств та наданням права на податкові канікули.

Крім того, вважаємо необґрунтованою можливість отримання канікул діючим підприємством внаслідок результатів діяльності, нижчих за встановлену межу<sup>2</sup>. На нашу думку, податкові канікули слід надавати новоутвореним підприємствам, які здійснюють наукові та дослідницькі розробки. Це дозволить забезпечити розширення обсягу вільних обігових коштів таких підприємств для здійснення інвестицій у вказані розробки. Для інших підприємств слід використовувати інші форми стимулювання.

---

<sup>1</sup> Azevedo A., Pereira P., Rodrigues A. Foreign direct investment with tax holidays and policy uncertainty. URL: <https://doi.org/10.1002/ijfe.1688>.

<sup>2</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Прискорену амортизацію також слід використовувати для основних засобів, що застосовуються у здійсненні науково-дослідної діяльності підприємств. Що стосується вибору між податковим кредитом та підвищеною нормою врахування витрат на здійснення інвестицій, погоджуємося з думкою О. І. Марченко<sup>1</sup>, та розрахунками І. О. Луніної, О. С. Білоусової та О. О. Булани<sup>2</sup>, що податковий кредит є більш ефективним засобом стимулювання. Крім аргументів, наведених даними авторами, ми вважаємо, що така форма податкових пільг є більш ефективною, оскільки його бенефіціарами можуть бути як підприємства, що інвестують у власні розробки, так і зовнішні інвестори.

Тому пропонуємо розробити нормативно-правове регулювання таких пільг з визначенням складу і частки витрат, які можуть бути враховуватися при визначенні податкового кредиту. Разом з тим, для застосування такої практики слід чітко регламентувати основні поняття, що стосуються інвестиційної та інноваційної діяльності в Податковому кодексі України, забезпечити заходи щодо підвищення податкової культури платників податків та забезпечити ефективну систему контролю за правомірністю отримання таких пільг.

Узагальнюючи вищесказане, можна виділити такі основні напрямки удосконалення методів управління фінансами територіальних громад:

1. Повноцінне впровадження довгострокового та середньострокового планування. Особливо це стосується планування проектів капітальних вкладень та проектів з забезпечення охорони та відновлення навколишнього середовища. Органам місцевого самоврядування необхідно запровадити практику регулярної розробки та перегляду системи планів у залежності від значень ключових змінних для того, щоб бути готовим до різних варіантів розвитку території та держави.

2. Підвищення відкритості місцевої влади перед громадою. Це означає широке залучення громадськості на всіх етапах планування для визначення пріоритетів розвитку територіальної громади. Крім цього, діяльність влади повинна супроводжуватися регулярною публікацією результатів, яких вона досягла у формі, зрозумілій для пересічних громадян. Ця інформація повинна містити не тільки фінансові показники, а й огляд здійснених заходів та вирішених проблем місцевої громади.

3. Змінити підхід до оподаткування доходів громадян. Замість існування одного податку на доходи фізичних осіб, який розподіляється між бюджетами різних рівнів, встановити місцевий та загальнодержавний такі податки. Для недопущення зростання податкового навантаження на населення, сума ставок оподаткування по цих податках не повинна перевищувати діючої ставки ПДФО.

---

<sup>1</sup> Марченко О. І. Практика податкового стимулювання інноваційної діяльності розвиненими країнами світу. *Незалежний аудитор*. 2017. № 21. С. 34.

<sup>2</sup> Луніна І. О., Білоусова О. С., Булана О. О. Бюджетно-податкове стимулювання інноваційної діяльності в Україні. *Економіка і прогнозування*. 2016. № 1. С. 49.



4. Замість площі нерухомого майна визначити базою оподаткування його вартість. При цьому встановити збільшену ставку податку для нерухомості, вартість якої перевищуватиме певний заданий рівень. Даний рівень слід визначати, виходячи з середніх цін на нерухомість в регіоні.

5. Забезпечити розвиток законодавчого забезпечення та інфраструктури ринку муніципальних позик шляхом полегшення доступу територіальних громад до даного ринку та підвищення кваліфікації працівників органів місцевого самоврядування у сфері залучення різних форм муніципальних позик.

6. Запровадження внутрішнього попереднього та поточного аудиту, який буде здійснюватися спеціалізованим підрозділом органу місцевого самоврядування, який буде незалежний від інших підрозділів. Це дозволить більш оперативно виявляти можливі правопорушення, завдяки чому їх легше буде виправити.

7. Створити комплексну систему податкових стимулів до вкладання коштів в інноваційні дослідження та розробки для підприємств та інвесторів. Основою даної системи, на нашу думку мають бути інноваційний податковий кредит, прискорена амортизація основних фондів, задіяних у дослідницьких роботах та податкові канікули для нових підприємств, що випускають інноваційний продукт.

Реалізація запропонованих пропозицій дозволить підвищити ефективність управління фінансами територіальних громад та створить основу для соціально-економічного розвитку територій.

## **1.6. Підходи до оцінювання ефективності видатків місцевих бюджетів**

Головним ризиком успішного проведення реформи місцевого самоврядування є те, що через низьку компетентність органів влади, недостатній контроль з боку суспільства, ефективність ухвалюваних органами місцевого самоврядування рішень у сфері бюджетних відносин може різко знизитись. Це створює сприятливе середовище для нераціонального використання ресурсів, корупції, зловживань та інших негативних явищ. За рівнем ефективності використання бюджетних коштів Україна посідає останні місця у світі. Для вирішення цієї проблеми доцільно, зокрема, досліджувати досвід розвинутих держав. Реалізація кращого зарубіжного досвіду у вітчизняній практиці дасть змогу вирішувати актуальні проблеми бюджетної політики, а разом з тим – підвищувати рівень суспільного добробуту та поліпшувати умови функціонування національної економіки.

У науковій літературі питання ефективності видатків обговорюється досить активно. Значну увагу проблемі оцінювання ефективності видатків місцевих бюджетів приділяли як зарубіжні, так і українські вчені. У працях І. Чугунова та І. Ігнатюк економічна сутність ефективності бюджетних

видатків полягає у сукупності досягнутих результативних показників, котрі відповідають основним цілям та завданням бюджетних призначень із урахуванням обсягу здійснених видатків бюджету, дієвості інституційних перетворень суспільного середовища<sup>1</sup>. Такий підхід до розуміння ефективності видатків бюджету враховує важливі практичні аспекти оцінювання ефективності видатків бюджету, як от досягнення результативних показників. У своїх наукових працях Я. Сукопова та Є. Бакос для оцінювання ефективності видатків використовують методологію «3Е»: економічність (economy), ефективність (efficiency), результативність (effectiveness). Як підсумок, автори зазначають, що ефективність видатків означає як вироблені товари чи послуги, що були придбані за бюджетні кошти, виконують корисність та дієвість згідно принципу «витратити мудро» для населення відповідно до поставленої мети у своїй бюджетній програмі<sup>2</sup>. Польська вчена Т. Любінська підкреслює, що оцінювання ефективності видатків стає ключовим пріоритетом у зростанні ефективності управління місцевими фінансами та буде більш продуктивним і реальним із розвитком показників, що демонструють реалізацію поставлених цілей, і побудови додаткових показників, які б були безпосередньо пов'язані із заданою функцією, завданням та підзавданням бюджетної програми<sup>3</sup>. Критично варто оцінити те, що власне сам розвиток показників не буде ознакою ефективності видатків, а насамперед відповідальність головних розпорядників бюджетних коштів за відповідні раціонально побудовані показники у бюджетній програмі. Таким чином запропоновані ідеї вчених не дають відповіді на питання щодо критеріїв оцінки самих цілей і завдань бюджетної політики та мети бюджетних програм.

Ж. Белец під ефективністю розуміє відношення між використаними ресурсами та досягнутими результатами. Ефективність є результатом низки зусиль щодо досягнення поставлених завдань, проте найбільшою мірою вона залежить саме від управління видатками як визначальної ролі у процесі використання бюджетних коштів на виконання конкретних завдань. Коли йдеться про місцевий бюджет, громадськість зацікавлена, наскільки ефективно використані можливості бюджету. Саме тут у нагоді стають показники результативності. При розробці показників результативності особливої уваги слід надавати потребам споживачів та взаємозв'язку з процесом формування й виконання місцевих бюджетів. Ефективність використання бюджетних коштів безпосередньо пов'язана з питаннями

---

<sup>1</sup>Чугунов І. Я., Ігнатюк І. М. Формування видатків бюджету у системі соціально-економічного розвитку країни. *Економічний вісник університету. Переяслав-Хмельницький державний університет імені Григорія Сковороди*. 2016. № 28/1. С. 220.

<sup>2</sup>Soukopová J., Struk M. Methodology for the efficiency evaluation of the municipal environmental protection expenditure. *Environmental Software Systems. Frameworks of Environment: 9th IFIP WG 5.11 International Symposium, Brno, June 27-29, 2011*. Brno. P. 330.

<sup>3</sup> Lubińska T., Strąk T., LozanoPlatonoff A., Będzieszak M. Nowe zarządzanie publiczne – skuteczność i efektywność. *Budżet zadaniowy w Polsce*: red.: Teresa Lubińska. Warszawa: DIFIN, 2009. S. 180.

ефективності бюджетних програм та політики загалом, що перебуває в центрі уваги як місцевих, урядів окремих країн, так і світових організацій<sup>1</sup>. Відзначаємо логічний підхід до побудови концепції оцінювання ефективності видатків, в основу якого вчена ставить споживача бюджетних послуг. Втім, вона обмежується лише рекомендаціями щодо застосування програмно-цільового методу бюджетування, однією з властивостей якого є сприяння зростанню ефективності видатків.

На думку І. Аветисян, ефективність бюджетних коштів характеризується досягненням кількісно вимірюваних результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів з одночасним їх моніторингом та контролем, що забезпечують підвищення якості внутрішніх процедур бюджетного планування й менеджменту<sup>2</sup>. Важливою властивістю наведеного твердження є визначення ролі оцінки ефективності видатків бюджету, як важливого елемента бюджетного менеджменту. На нашу думку, запропонований І. Аветисян підхід до самого визначення ефективності є доволі спрощеним, адже не розкриває самої логіки одержаних результатів.

І. І. Мазур підкреслює, що ефективність використання бюджетних коштів визначається не стільки традиційними об'єктивними показниками дієвості рішень за типом: «витрати-випуск» чи «витрати-результат», скільки за співвідношенням результатів і ресурсів, використаних для досягнення стратегічних цілей політичної системи та реалізації загальних інтересів суспільства<sup>3</sup>. У запропонованому підході вказано на ширші критерії визначення ефективності видатків бюджету, ніж передбачені конкретними методиками оцінки ефективності певних проектів. Крім того, важливим критерієм ефективності, на думку І. І. Мазур, є досягнення загальних інтересів суспільства. У такому вигляді, запропонована концепція залишається дуже абстрактною, адже не зрозуміло яким чином оцінювати прогрес в реалізації суспільних інтересів.

Досліджувала механізм оцінювання ефективності видатків А. Свірська. Вчена стверджує, що місцева влада повинна бути обізнана, освічена, мати знання та внутрішньо-організаційну поведінку задля вмілого розпорядження та управління бюджетними коштами, вона відіграє ключову роль у досягненні ефективності видатків та цілей, на які вони спрямовуються<sup>4</sup>. Цим самим вона визначила передумови ефективного використання коштів бюджету, проте

---

<sup>1</sup>Белец Ж. А. Результативність використання бюджетних коштів в умовах застосування програмно-цільового методу на місцевому рівні. *Science and Education a New Dimension. Humanities and Social Science*, II(3), Issue: 18, 2014, P. 154.

<sup>2</sup> Аветисян И. А. Об эффективности государственного бюджета и бюджетных расходов. *Экономические и социальные перемены в регионе: факты, тенденции, прогноз*. 2005. № 29. С. 14-15.

<sup>3</sup> Мазур И. И., Шапиро В. Д., Ольдерогге Н. Г. Эффективный менеджмент. М.: Высшая школа, 2003. С. 155.

<sup>4</sup>Świrska A. Methods for improving the effectiveness of the financial management of local government units in Poland. *Science and studies of accounting and finance problems and perspectives*, 2016. Vol. 10, Number 1, P. 177.

вчена зосередилася на внутрішніх чинниках та залишила поза увагою взаємодію суб'єкта управління коштами бюджету з зовнішнім середовищем.

Таким чином, наукові положення щодо трактування ефективності видатків бюджету та її оцінювання дуже різноманітні. Відтак, відрізняються методичні підходи до аналізу ефективності видатків бюджету та складу критеріїв. Їх застосування на практиці, на нашу думку, дає змогу з'ясувати лише окремі аспекти ефективності видатків бюджету.

Одним із головних завдань успішних країн є створення умов для раціонального й ефективного використання публічних коштів. Це є результатом як розвитку науки, яка пропонує обґрунтовані рекомендації для створення системи відповідального управління бюджетними ресурсами, так і владних суб'єктів, які реалізують відповідну політику. З огляду на зазначене, вважаємо, що дослідження успішного зарубіжного досвіду оцінювання ефективності видатків місцевих бюджетів дасть змогу ґрунтовніше вивчити підходи до цього важливого аспекту управління публічними фінансами.

На нашу думку, цьому сприятиме вивчення практики управління місцевими бюджетами в Шотландії та підходів до забезпечення ефективності їх видатків. Конструкції механізму забезпечення ефективного використання бюджетних коштів в цій країні побудовані в новітній період історії з урахуванням сучасних викликів, можливостей реалізації та результатів актуальних наукових досліджень. На початку ХХІ століття значною проблемою для Шотландії був високий рівень недовіри до уряду та його діяльності. Через це органами управління в 2014 році було ухвалено Стратегію «Шістнадцяти національних результатів», в якій визначено 16 національних завдань, серед яких удосконалення основних засад ефективного витрачання коштів на місцях<sup>1</sup>. Відповідно до цієї Стратегії, фінансовий контроль у сфері місцевих фінансів базується на основі чотирьох засадничих положень:

- обґрунтованість доходів і видатків бюджету, їх збалансованість;
- пріоритетність видатків бюджету;
- співвідношення вартості та якості суспільних послуг;
- організація бюджетного процесу, а саме інтеграція планування управлінської та фінансової діяльності<sup>2</sup>.

Перше спрямування контрольної діяльності – дослідження допустимості бюджету, зводиться до вивченні обґрунтованості доходів і видатків бюджету й їхньої збалансованості. При цьому з'ясовують, зокрема, яким чином поєднуються закріплені зобов'язання та політичні обіцянки в умовах обмеженої частки бюджету, якою вільно можна розпоряджатися. Головний акцент Фінансовий комітет Шотландії робить на доходи та ризики для витрат бюджету, у випадку коли доходи відрізняються від прогнозу.

Діяльність в межах другого напрямку контролю – пріоритетності видатків бюджету, зводиться до з'ясування обґрунтованості спрямування

---

<sup>1</sup>National Outcomes. URL:<https://www.gov.scot/About/Performance/scotPerforms/outcome>.

<sup>2</sup>Financial Scrutiny Unit Briefing Budget Scrutiny, 2015-16. URL:

[http://www.parliament.scot/ResearchBriefingsAndFactsheets/S4/SB\\_14-73.pdf](http://www.parliament.scot/ResearchBriefingsAndFactsheets/S4/SB_14-73.pdf)

коштів між секторами та програмами. Пріоритетність може бути оцінена на різних рівнях здійснення видатків. Порівняно легко здійснювати узагальнений аналіз (або аналіз на більш високих рівнях) пріоритетів, порівняння обсягів видатків та їх часток у загальній сумі витрат у різних періодах. Таке дослідження може сприяти вивченню макроекономічних пріоритетів протягом певного періоду часу, а також спонукати до додаткових досліджень причин зміни збільшення чи зменшення певних видатків, фактичного врахування проголошених місцевою владою пріоритетів у видатковій частині бюджетів тощо.

Втім, не менш важливо досліджувати також відображення пріоритетів органів місцевого самоврядування у видатках розпорядників бюджетних коштів. При цьому з'ясовують послідовність планування бюджету, обґрунтованість зростання чи зменшення видатків, яким чином передбачене подальше вдосконалення якості послуг та більш успішне досягнення передбачених результатів.

Ключове значення для забезпечення ефективності видатків бюджетів має третє положення фінансового контролю – співвідношення вартості та якості суспільних послуг. Діяльність у цьому напрямку відповідає світовим тенденціям зростання уваги до бюджетного контролю та досягнення результатів. Проте, це виявилось важким завданням через складність оцінки впливу певних бюджетних видатків на зміну соціальних індикаторів. З огляду на це, запропоновано набір інструментів оцінювання ефективності для різних напрямків здійснення видатків бюджету.

Співвідношення вартості та якості суспільних послуг визначається в рамках процедури результативного бюджетування, головним завданням якого є стимулювання виконавчих органів влади до вмілого та ефективного витрачання коштів та досягнення запланованих результатів. Результативне бюджетування було визначене як бюджетний процес, в якому розподіл ресурсів та прийняття управлінських рішень відбувається на основі результатів видатків. Цей метод відрізняється від бюджетування на основі витрат (працівники, будівлі, матеріали тощо) та бюджетування на основі випуску (кількість освічених людей, проведених операцій, в'язнів, яких тримають під вартою тощо) і можуть бути реалізовані додатково до згаданих двох методів.

Такий підхід визначення ефективності видатків бюджету було використано в останніх роботах Служби вдосконалення Шотландії (Improvement Service) у 2011 році. Вона вивчає результати бюджетного процесу й вважає, що для того, щоб результативне бюджетування було успішним, доцільно:

- чітко визначати результати та формулювати показники ефективності й якості, що вимірює ступінь досягнення цих результатів;
- оцінювати вартість діяльності або послуги;

– вміти зрозуміти причинно-наслідкові зв'язки між діяльністю, витратами, показником ефективності / якості та результатом<sup>1</sup>.

Служба вдосконалення Шотландії розробила власну рамкову систему бенчмаркінгу місцевого самоврядування, яка складається з низки індикаторів для здійснення оцінки ефективності видатків у сфері освіти, соціального захисту, культури та дозвілля, екології, корпоративних послуг, житлово-комунального господарства, економічного розвитку та планування<sup>2</sup>. При цьому акцентується на тому, що результати є найважливішим елементом оцінки ефективності, але ці результати часто недоступні або дорогі для отримання. Навіть коли доступні дані про результат, важко встановити причинний зв'язок між політикою уряду та соціальними тенденціями. Підтвердженням цього є дослідження А. Шик (2003), в якому обґрунтовано, що результат є корисним показником ефективності. Результати – це обличчя, представлене діяльністю уряду своїм мешканцям. Якщо громадяни вважають послуги неадекватними, вони не будуть вважати функціонування уряду ефективним<sup>3</sup>.

Практика бюджетного менеджменту в Шотландії ілюструє, що показник ефективності дає змогу відстежувати на національному рівні ступінь розуміння органами влади громадян, керованість своєї діяльності, удосконалення взаємодії користувачів послуг із органами влади та, що найважливіше, постачальники суспільних послуг забезпечують прозорість взаємодії з користувачами. Задля вдосконалення цієї практики місцеві уряди Шотландії висвітлюють все на своєму веб-сайті: забезпечення більшої ясності та гласності навколо цілей громадських організацій; встановлення чітких меж відповідальності та підзвітності, які допомагають підтримувати стандарти ефективного надання послуг і ще більшого покращення результатів.

Проект бюджету 2015-2016 року підтверджує важливість підвищення ефективності як найважливішого елементу, що допомагає вирішувати проблеми, пов'язані зі зростанням попиту на суспільні блага та постійною нерівністю у суспільстві. З точки зору контролю та звітування про ефективність шотландський уряд використовує підхід «Легкого дотику», котрий полягає в тому, що місцеві органи влади подають уряду Шотландії індивідуально публічну звітність про ефективність, якої вони досягли за певний період часу.

Четверте положення – організація бюджетного процесу, а саме інтеграція планування управлінської та фінансової діяльності ґрунтується на чотирьох основних засадах:

---

<sup>1</sup>Financial Scrutiny Unit Briefing Budget Scrutiny, 2015-16. URL: [http://www.parliament.scot/ResearchBriefingsAndFactsheets/S4/SB\\_14-73.pdf](http://www.parliament.scot/ResearchBriefingsAndFactsheets/S4/SB_14-73.pdf)

<sup>2</sup>Local Government Benchmarking Framework URL: <http://www.improvementservice.org.uk/benchmarking/list-of-indicators.html>.

<sup>3</sup> Schick A. The performing state: reflection on an idea whose time has come but whose implementation has not. OECD Journal on Budgeting. 2003. 3(2), P. 74.

- рішучий перехід до профілактичних і запобіжних заходів спрямованих на ефективне управління бюджетом;
- більша увага до органів влади на місцях, з метою стимулювання до кращого партнерства, продуктивнішої співпраці та кращого надання послуг на місцях;
- інвестиції в людський ресурс, які надають послуги;
- більш прозора культура управління, яка підвищує стандарти роботи.

Відповідно до стратегії «Шістнадцяти національних результатів» уряд Шотландії впродовж найближчих років прагне досягти поставлених перед собою цілей. Одержання цих результатів визначатиметься продуктивною діяльністю державних служб і формуванням пріоритетів використання ресурсів для максимального їх позитивного впливу на вирішення наявних проблем<sup>1</sup>. У цьому контексті важливу роль відіграє перехід до профілактичних та запобіжних заходів (превентивний підхід). Це стало ключовим завданням Фінансового комітету Шотландії впродовж останніх років. Завдяки превентивному підходу простежується збільшення ефективності та вивільнення бюджетних ресурсів на інші цілі<sup>2</sup>.

У контексті заходів щодо стимулювання суб'єктів витрачання бюджетних коштів до кращого партнерства, продуктивнішої співпраці та кращого надання послуг на місцях важливе значення має з'ясування якості планування своєї діяльності. Воно має базуватися на результатах діяльності представлених у форматі суспільних послуг. До того ж, суб'єкти здійснення бюджетних видатків повинні були розробити плани поліпшення своєї діяльності, які передбачали б не впровадження додаткових заходів, а трансформацію їхньої роботи.

Окрема позиція серед комплексу питань пов'язаних з дослідженням бюджетного процесу, належить інвестиціям в людський ресурс. Інвестування в людей, які надають послуги застосовується на основі широкого використання логічних моделей, запропонованих Комітетом інфраструктури та інвестицій. Логічна модель дає змогу предметним комітетам починати дослідження з самого результату і вивчати все, що впливає на його та для контролю параметрів. Крім цього, дозволяє відстежувати зв'язки між бюджетними видатками та вихідними параметрами (чисельність персоналу, взаємодія із одержувачами послуг, збільшення якісного обслуговування населення); вихідними параметрами та результатами / ефектами (ефективність використання видатків бюджетів); перевірити зв'язок між видатками та результатами. Результати мають бути визначені на коротко-, середньо-, довгострокову перспективу та мати загальний позитивний вплив та враховувати потреби місцевого населення<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>National Outcomes. URL:<https://www.gov.scot/About/Performance/scotPerforms/outcome>.

<sup>2</sup>Financial Scrutiny Unit Briefing Budget Scrutiny, 2015-16.  
URL:[http://www.parliament.scot/ResearchBriefingsAndFactsheets/S4/SB\\_14-73.pdf](http://www.parliament.scot/ResearchBriefingsAndFactsheets/S4/SB_14-73.pdf).

<sup>3</sup>Financial Scrutiny Unit Briefing Budget Scrutiny, 2015-16.  
URL:[http://www.parliament.scot/ResearchBriefingsAndFactsheets/S4/SB\\_14-73.pdf](http://www.parliament.scot/ResearchBriefingsAndFactsheets/S4/SB_14-73.pdf).

В організації бюджетного процесу слід приділяти якомога менше уваги політичним зобов'язанням, основний акцент необхідно зробити на тому, щоб ефективність бюджетних ресурсів була максимальною наскільки це можливо. У часи реформ органи управління Шотландії мають набагато більше можливостей, ніж це було у минулому, щоб вдосконалити механізм бюджетного процесу<sup>1</sup>.

Важливе значення для ефективності бюджетних видатків має культура службовців, яка підвищує стандарти роботи. Для більш прозорої культури державної служби та оцінювання ефективності використання бюджетних коштів керівництво Фінансового комітету Шотландії для інших комітетів пропонує зосередитись на пріоритетах в рамках свого бюджетного контролю, включаючи пошук підтверджень щодо:

- частки урядових органів, котрі перейшли до методу бюджетування на основі пріоритетів;
- чи підтримують дані пріоритетні цілі уряд Шотландії?
- чи забезпечується поточна діяльність інформацією про підстави для спрямування бюджетні ресурсів?

Аудитори Шотландії підготували контрольний список питань для неурядової перевірки публічних фінансів. Вони адаптовані до застосування також іншими комітетами, на які покладено завдання перевірки органів управління, відповідальних за витрачання бюджетних коштів:

- чи орган влади розробив підхід до встановлення бюджету на основі пріоритетів, встановлення взаємозв'язків між плановими витратами та очікуваними результатами?
- чи має орган влади довгострокову фінансову стратегію (5-10 років), чи вона орієнтована головним чином на короткостроковий (наступний рік або два) період?
- чи забезпечує відповідний орган влади надання зрозумілої фінансової та продуктивної інформації, котра засвідчує ефективне використання бюджетних коштів й управлінських рішень?
- чи представлена інформація у доступній, зрозумілій, відкритій та прозорій формі?

Цілком слушним є твердження групи з огляду бюджетного процесу Шотландії, яка зазначає, що державні та місцеві органи влади грають одну із ключових ролей ефективності використання бюджетних коштів та поліпшення результатів, що були поставлені перед собою. Задля цього вона встановила норми рекомендаційного характеру щодо річної звітності про виконання бюджету. До них доцільно зарахувати:

- збалансований і об'єктивний облік ефективності бюджетних коштів;
- більш чітка звітність про витрати на діяльність і надання послуг, а не утримання установ або організацій;

---

<sup>1</sup>Roy G., Eiser D., Lisenkova K. Scotland's Budget 2016. Glasgow: Fraser of Allander Institute, 2016. P. 98.



– інформаційно-аналітичні дані про тенденції та зміни витрат в часі за попередні роки<sup>1</sup>.

Вищевказані питання створюють передумови для подальшого підвищення стандартів й прозорості культури управління, допомагають учасникам бюджетного процесу в застосуванні принципу пріоритетності фінансового контролю та оцінювання ефективності використання видатків відповідних бюджетів.

Окрім контролю за ефективністю використання бюджетних коштів зі сторони держави, в Шотландії досить розвинутий громадський контроль з цього приводу. Існує велика кількість неурядових організацій, які мають за мету контролювати ефективність та надавати поради виконавчим органам з різних питань, в тому числі і ефективності витрачання бюджетних коштів.

Прикладом може слугувати компанія «AWICS», лозунгом якої незалежність, цілісність і вагомість своєї діяльності<sup>2</sup>. Це консультаційна й тренінгова компанія, що спеціалізується на наданні підтримки у сфері фінансів, управління й політики, зокрема щодо аналізу та пояснення фінансових, управлінських та політичних питань, для клієнтів, якими є органи державної влади, місцевого самоврядування, громадські організації, університети, коледжі, профспілки. Доречно згадати і спеціалізовану консультаційно-дослідницьку компанію «Office of Health Economics», яка надає консультації та здійснює економічний і статистичний аналіз критичних проблем дослідження використання видатків в галузі охорони здоров'я не лише у Шотландії, але й на міжнародному рівні<sup>3</sup>.

Механізм організації контролю за ефективністю видатків бюджету в Шотландії має комплексний, структурований характер, а суб'єкти контролю взаємодіють з усіма учасниками бюджетного процесу та проводять наукові й прикладні дослідження для досягнення результатів, що були поставлені урядом країни.

Підсумовуючи дослідження досвіду фінансового контролю у в Шотландії, відзначимо низку позитивних характеристик.

По перше, комплексність фінансового контролю, адже під час його проведення досліджують весь спектр операцій з бюджетними ресурсами, який охоплює як планування, так і виконання бюджету. Крім цього, предметом контролю є також узгодження бюджету з документами, що регламентують регіональну політику та визначають перспективи фінансового забезпечення суб'єктів бюджетного процесу та інші важливі аспекти управління бюджетом. Це створює сприятливі передумови для системного аналізу ефективності видатків місцевих бюджетів та виявлення ключових проблем.

---

<sup>1</sup>Report on Draft Budget 2018-19.SP Paper 266, 2nd Report. Aberdeen: Scottish Parliament Corporate Body, 2018. P. 64.

<sup>2</sup> Management Consulting Services: Local Authorities. URL: <https://awics.co.uk/localauthorities2>

<sup>3</sup> Office of Health Economics URL: <https://www.ohe.org>

По-друге, система моніторингу за ефективністю видатків місцевих бюджетів в Шотландії органічно вбудована в комплекс інструментів реформування бюджетного процесу, орієнтованих, переважно на превентивну дію та попереджувальний вплив на суб'єктів управління. Це важливо з огляду на те, що лише сама система контролю не спроможна забезпечити досягнення стратегічних цілей бюджетної політики, в яких реалізуються соціальні та економічні пріоритети владних інституцій. Варто зазначити, що запровадження комплексу таких заходів відбувалося як реакція на низький рівень довіри громадськості до органів влади, а введення їх в дію розглядалося політичними лідерами як ключові заходи для завоювання прихильності з боку населення. Позитивний досвід здійснення реформ має важливе значення для України, оскільки владні органи мають у суспільстві низький рівень підтримки, а практику управління бюджетними коштами населення оцінює часто доволі критично.

По-третє, розроблені методи оцінювання ефективності видатків місцевих бюджетів є універсальними для різних суб'єктів контролю. Це дає змогу успішно застосовувати розроблені алгоритми аналізу фінансових операцій не лише державними органами фінансового контролю та самими розпорядниками бюджетних коштів, а й неурядовими організаціями. Це особливо важливо для України, адже слабкість державних інституцій суттєво обмежує вплив органів державного фінансового контролю на вирішення проблем бюджетної сфери. В таких умовах все більшу роль у фінансовому контролі в бюджетному процесі на місцевому рівні відіграють неурядові організації. Відтак, позитивні наслідки для підвищення ефективності управління місцевими фінансами матиме розробка якісного методичного забезпечення контролю у бюджетній сфері, яке зможуть використовувати різноманітні суб'єкти.

Зважаючи на низку позитивних властивостей фінансового контролю за ефективністю бюджетних видатків у Шотландії, доцільно на основі цього досвіду сформулювати висновки, які слугуватимуть для побудови концептуальних основ контролю у сфері місцевих бюджетів в Україні. Актуальність питання належного фінансового контролю зростає в умовах бюджетної децентралізації та зростання фінансових повноважень органів місцевого самоврядування. Адже збільшення обсягів місцевих бюджетів не завжди прямо призводить до розширення переліку та поліпшення якості послуг, що надають громадянам.

В основу концепції оцінювання ефективності видатків місцевих бюджетів, на нашу думку, має бути покладене суспільне сприйняття користі від суспільних благ відносно відчуття тягара сплачених податків. Такий підхід ґрунтується в тому числі на критерії Калдора-Гікса, відповідно до якої стратегію можна прийняти тільки тоді, якщо ті, хто виграє від такої стратегії, можуть компенсувати збитки тим, хто їх зазнав, без погіршення свого

початкового рівня добробуту<sup>1</sup> Суть підходу зводиться до порівняння грошової оцінки усіх позитивних та негативних наслідків від акумулювання в бюджеті фінансових ресурсів і їх витрачання, з урахуванням зміни їх вартості в часі. В узагальненому вигляді ефективність видатків бюджету – це обсяг суспільних благ, який визначений на основі оцінки населення до обсягу сплачених податків. За своєю зовнішньою простотою запропонований підхід до визначення ефективності видатків приховує дуже складні завдання. Власне, йдеться про проблематичність визначення вартості благ. Логіка визначення ефективності видатків бюджету передбачає оцінювання користі від послуг самими споживачами, тобто громадянами. Таким чином, побудова моделі оцінювання ефективності видатків базується на аргументах, що від того, наскільки люди оцінюють користь від видатків бюджету, і залежить рівень ефективності видатків. Такий підхід відповідає в тому числі концепції організації фінансового контролю у Шотландії.

Зі сказаного випливає, що громадськість є головним оцінювачем ефективності бюджетних видатків та важливим суб'єктом контролю. Важливість (навіть незамінність) участі громадськості у контролі за ефективністю видатків пояснюється ще й тим, що контролюючі органи, як і органи влади, які розпоряджаються бюджетними коштами, представляють одну сторону бюджетних відносин, а саме державу. Більш того, за неефективне використання ресурсів зазвичай не передбачено ні адміністративної, ні, тим більше, кримінальної відповідальності. Через це, залучення громадськості до контролю за ефективністю видатків бюджету дає можливість не тільки сформулювати цілісне уявлення про те, з якою користю для суспільства були витрачені ці кошти, а й задіяти методи впливу на органи влади з метою її підвищення.

На наше переконання, ефективність видатків бюджету не може бути визначена певним окремим показником і потребує всебічного оцінювання їхньої відповідності низці критеріїв. До найважливіших з них доцільно зараховувати чотири критерії:

- дотримання демократичних процедур планування та виконання місцевого бюджету;
- оцінювання відповідності бюджетних видатків суспільним пріоритетам;
- аналіз виконання бюджетних програм та досягнення запланованих цілей;
- дослідження вартості послуг<sup>2</sup>.

Визначені нами напрямки кореспондують зі сферами фінансового контролю у Шотландії, які охоплюють усі найважливіші аспекти дослідження ефективності місцевих бюджетів.

---

<sup>1</sup>Аналіз вигід і витрат. Концепції і практика: Пер. з англ. / Боардмен Е. Е. та ін. К.: Видавництво «АртЕк», 2003. С. 32.

<sup>2</sup>Малиняк Б., Горин В., Письменний В. #Аналізуємо бюджет: доступно про головне: посіб.; за ред. Б. Малиняка. Тернопіль: Zazaprint, 2017. 76 с.

Передумови ефективності видатків закладаються у дотриманні демократичних процедур планування та виконання місцевого бюджету. Рішення, що стосуються наповнення і використання коштів місцевих бюджетів, як вже зазначалося раніше, ухвалюють службовці та депутати місцевих рад. У своїй діяльності вони посилаються на те, що виконують свої функціональні повноваження і представляють інтереси громадян. Втім, існують великі ризики, що цього не відбудеться. Дуже часто депутати та службовці у своїй роботі керуються не суспільними, а особистими інтересами, або в кращому разі – власним уявленням про те, що є добре для громади. Нерідко вони, ухвалюючи рішення, намагаються уникнути додаткової роботи чи відповідальності. В Україні ця проблема ще більше поглиблюється через високий рівень корупції й значний вплив олігархів на органи влади.

Розвинуті демократичні правила у бюджетному процесі можуть значною мірою усунути ці та інші ризики. Користь від бюджетних видатків безпосередньо залежить від задоволеності потреб людей, тому важливо, щоб демократичні процедури створювали умови для ефективної взаємодії влади і громадськості.

Дослідження дотримання демократичних процедур спрямоване на встановлення фактів застосування тієї чи іншої процедури у бюджетному процесі. Потрібно намагатися, щоб таке дослідження мало не просто описовий характер, а було формалізоване у певний набір критеріїв та показників оцінювання. На нашу думку, такий аналіз має передбачати з'ясування участі громадськості у бюджетному процесі на всіх його стадіях:

- публічне обговорення пріоритетів формування та використання бюджетних коштів громади перед складанням проекту бюджету та розгляду проектів змін до бюджету;

- публічний розгляд проекту бюджету відповідними постійними комісіями місцевої ради за участю експертів, громадян, представників ЗМІ;

- проведення бюджетних слухань перед поданням до місцевих рад проекту місцевого бюджету, на яких обговорюватиметься опублікований завчасно документ з участю усіх зацікавлених осіб;

- публічне звітування про результати використання коштів місцевого бюджету.

Схожий перелік наводять також інші експерти. Відтак, означені процедури можуть стати також критеріями в оцінюванні<sup>1</sup>. Аналіз дотримання бюджетних процедур може базуватися, зокрема, на моніторингу виконання рішень органів місцевого самоврядування, що регламентують бюджетний процес – Статуту територіальної громади, бюджетного регламенту тощо.

Оцінювання відповідності бюджетних видатків суспільним пріоритетам є творчим процесом. Яким би бюджет не був великим, його обсяги обмежені можливостями одержувати певну суму доходів. При цьому потреби населення, в тому числі й ті, які забезпечуються за рахунок бюджету, є безмежними. Тому

---

<sup>1</sup>Плоский К. Аналітичний звіт «Партиципаторний бюджет». К., 2017. С. 6.

логічно постає проблема вибору пріоритетів діяльності, тобто тих напрямків роботи, які, насамперед, доцільно фінансувати за рахунок бюджету, а також визначення тих напрямків, від фінансування яких необхідно відмовитись у відповідний період. Визначення таких пріоритетів відповідно до суспільних потреб означає, що вони будуть повніше задоволені, а отже видатки – більш ефективними.

Найбільша складність у дослідженні відповідності бюджетних видатків суспільним пріоритетам, на нашу думку, полягає у з'ясуванні останніх. Вважаємо, що існують два різних шляхи одержання інформації про суспільне розуміння пріоритетів розвитку і бажаних напрямків витрачання бюджетних коштів: безпосереднє дослідження громадської думки та аналіз документів, підтриманих суспільством.

Сьогодні існує можливість використання багатьох інструментів для того, щоб дізнатися громадську думку з того чи іншого питання, зокрема це: соціологічні дослідження, експертне опитування, робота з фокус-групами, різноманітні онлайн голосування тощо. Однак, репрезентативні соціологічні дослідження щодо пріоритетів розвитку місцевої громади проводять рідко, оскільки вони є затратними заходами. Крім цього, слід визнати, що дані ґрунтовних соціологічних досліджень часто доволі складно адаптувати до потреб аналізу ефективності бюджетних пріоритетів. Відтак, доводиться користуватися спрощеними підходами до вивчення суспільної думки, для яких характерний серйозний недолік – некоректність і суб'єктивність даних.

Вихід з цієї ситуації може полягати в аналізі документів, сформованих з урахуванням суспільних настроїв і підтриманих виборцями, а саме передвиборчих програм політичних сил, представлених в органах влади; коаліційних угод за підсумками виборів. Розробка та ухвалення дієвої Стратегії розвитку адміністративно-територіальної одиниці передбачає широку участь громадськості, експертів, науковців й активне її обговорення серед людей. Ключові положення передвиборчих програм депутатів місцевих рад беруть за основу Програми соціально-економічного розвитку. Тому положення цих документів також можна використовувати для дослідження, чи передбачені у них заходи враховано при складанні проекту місцевого бюджету.

Повною мірою повноваження місцевих рад у визначенні пріоритетів видатків місцевих бюджетів виявляються у визначенні обсягів бюджетних призначень на фінансування регіональних програм. Зіставлення цих видатків з суспільними пріоритетами, які закріплені, зокрема, у програмних документах, дає відповідь на запитання, наскільки громадські пріоритети враховані у бюджетній політиці.

Наступним критерієм ефективності видатків бюджету, за нашим підходом, є ступінь виконання бюджетних програм та досягнення запланованих цілей. Великі можливості проводити системний аналіз видатків місцевих бюджетів відкриває програмно-цільовий метод бюджетування. На рівні місцевих бюджетів його почали використовувати здебільшого

починаючи з 2017 року. Використання цього методу планування і виконання місцевого бюджету означає, що кошти бюджету використовують не просто для утримання бюджетних установ та виплати заробітних плат, а для виконання конкретних завдань і досягнення визначених цілей. Це принципово нова філософія управління бюджетом, яку розвинуті країни використовують вже тривалий час та яка себе позитивно зарекомендувала.

Отже, сьогодні місцеві бюджети складаються з різних бюджетних програм. Для кожної бюджетної програми визначено її мету, завдання, напрямки використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники й інші важливі моменти. Необхідною умовою спрямування бюджетних коштів на виконання конкретної бюджетної програми є наявність затвердженого паспорта. Правила складання паспортів бюджетних програм та звітів про їхнє виконання затверджені наказом Міністерства фінансів України № 1098 від 29.12.2002 р.<sup>1</sup>. Паспорт бюджетної програми – документ, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетного призначення, встановленого рішенням про місцевий бюджет. Паспорт бюджетної програми є важливим джерелом інформації для оцінювання видатків. Зазначимо, що для аналізу цього документа можна скористатися Методичними рекомендаціями щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України № 608 від 17.05.2011 р.<sup>2</sup>

Оцінювання бюджетних програм поділяють на два консолідованих етапи: аналіз обґрунтованості та якості розробки програми і, власне, аналіз її результативності та ефективності. На першому етапі бюджетну програму досліджують на предмет її відповідності пріоритетам соціально-економічного розвитку країни та регіону, окремих галузей економіки (сфер діяльності). До того ж, означені у паспорті бюджетної програми мету, завдання та напрями використання бюджетних коштів оцінюють щодо реалістичності й доцільності їхнього виконання у плановому бюджетному періоді та спрямованості на досягнення очікуваного результату.

В аналізі ефективності видатків особливе місце посідає дослідження обсягу бюджетних ресурсів, спрямованих на виробництво тих чи інших суспільних послуг. При цьому, має цінність як інформація про фактичну вартість суспільних послуг, які надають споживачу (послуг дошкільної освіти, культурно-мистецьких закладів тощо), так і дані про витрати на придбання товарів, робіт та послуг, які використовують бюджетні установи та / або комунальні підприємства для надання суспільних послуг населенню.

---

<sup>1</sup>Про паспорти бюджетних програм: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. № 1098. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-03>.

<sup>2</sup>Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм: Наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2011 р. № 608 URL: [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=358839&cat\\_id=355989](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=358839&cat_id=355989)

Інформація про витрати на забезпечення населення бюджетними послугами має важливе етичне значення, яке полягає у відкритості влади для платників податків. Крім цього, така інформація має ще й цінне прикладне значення. Наявність даних про витрати на конкретну послугу часто дає змогу порівнювати їх з вартістю аналогічних послуг, які пропонують суб'єкти підприємницької діяльності. Для цього потрібно порівнювати аналогічні послуги. Однак варто зауважити, що таких аналогів послуг, які надають комунальні установи, суб'єкти підприємництва пропонують населенню не так і багато. Набагато більше можливостей для дослідження вартості послуг відкривається у разі порівняння вартості послуг, які надають різні бюджетні установи або навіть різні органи місцевого самоврядування. Ще більші можливості для порівняння відкриваються, якщо досліджувати вартість придбаних товарів, робіт і послуг, що використовують бюджетні установи або комунальні підприємства. Адже в цій сфері простіше виявити порушення, які призводять до надмірних витрат бюджету. Громадянин як споживач суспільних благ може самостійно оцінити ступінь обґрунтованості здійснених видатків бюджету, а також скласти власне уявлення про корисність, яку отримують від цього конкретний споживач та громада загалом.

Окреслені напрямки оцінювання ефективності місцевих бюджетів важливі не лише для розробки концепції побудови системи контролю, а й мають прикладне значення. Сформульовані у дослідженні методичні підходи були застосовані у дослідженні як місцевого бюджету, так і окремого напрямку видатків. Їх використання дало змогу з'ясувати комплекс проблем проекту міського бюджету Тернополя на 2018 рік<sup>1</sup>. Таким чином, з'ясовані ключові проблеми у кожному з напрямків, які обґрунтовані у дослідженні. Це дало змогу збалансовано і структуровано проаналізувати проекту міського бюджету на предмет його ефективності та з'ясувати основні проблеми. Враховуючи те, що обґрунтовані у дослідженні методичні підходи складаються з окремих модулів, існує можливість конструювати певну модель аналізу виходячи з цілей та об'єктивних даних. У наведеному прикладі можна помітити, що з чотирьох компонентів аналізу було використано три – дотримання демократичних процедур планування та виконання місцевого бюджету; оцінювання відповідності бюджетних видатків суспільним пріоритетам; дослідження вартості послуг (частково). При цьому модуль «аналіз виконання бюджетних програм та досягнення запланованих цілей» не застосовувався.

Універсальність обґрунтованого підходу підтверджується тим, що його можна застосовувати у процесі дослідження не лише бюджету загалом, а й для оцінювання ефективності окремого напрямку видатків. Описані у дослідженні методичні підходи були використані для аналізу ефективності використання

---

<sup>1</sup>Горин В., Малиняк Б., Тарас В. Експрес-аналіз проекту бюджету міста Тернополя на 2018 рік. Тернопіль: ZAZAPRINT, 2017. 76 с.

коштів обласного бюджету Тернопільської області на підтримку і розвиток театрального та філармонійного мистецтва<sup>1</sup>.

Апробація методичних підходів до оцінювання ефективності видатків бюджету, сформульованих на основі шотландського досвіду, засвідчила їх практичну цінність. Це створює передумови для розвитку інституційної бази забезпечення ефективності видатків місцевих бюджетів в Україні.

### **1.7. Система оцінки ефективності використання фінансових ресурсів територіальних громад**

Процес децентралізації розпочався в Україні у 2014 р. із прийняттям Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні<sup>2</sup>. Однією із проблем, які потребують вирішення у сфері місцевого самоврядування, у Концепції визначено погіршення якості та доступності публічних послуг в результаті ресурсної неспроможності органів місцевого самоврядування здійснювати власні і делеговані повноваження. Один із запропонованих Концепцією напрямків змін передбачив створення відповідних матеріальних, фінансових та організаційних умов для забезпечення виконання органами місцевого самоврядування власних і делегованих повноважень. Створення таких умов, у свою чергу, повинно здійснюватися із дотриманням запропонованих законодавством 20 принципів, серед яких, виділяємо принцип підвищення прозорості та ефективності використання бюджетних коштів шляхом запровадження програмно-цільового методу для всіх місцевих бюджетів. Додатково Концепція, серед очікуваних результатів її реалізації, передбачає запровадження стандартів (або нормативів) якості публічних послуг, що надаються населенню органами місцевого самоврядування базового та регіонального рівня та визначення критеріїв оцінювання якості таких послуг. Тобто, лише запровадження програмно-цільового методу для всіх місцевих бюджетів, Концепція визначає як шлях підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Водночас саме поняття ефективності використання бюджетних коштів є поняттям яке потребує глибшого вивчення. При розгляді сутності поняття «ефективності» використання бюджетних коштів думки вітчизняних вчених близькі між собою, а саме поняття широко описане у чинному законодавстві. Етимологічно, ефективність походить від англійського слова «efficiency», яке одним із своїх значень має такий стан або здатність виконувати щось із

---

<sup>1</sup>Горин В., Малиняк Б., Тарас В., Чубатий В. Аналітична записка про ефективність використання коштів обласного бюджету Тернопільської області на підтримку і розвиток театрального та філармонійного мистецтва; за ред. В. Тараса. Тернопіль: ZAZAPRINT, 2017. С. 18.

<sup>2</sup> Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 р. № 333-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>



найменшими витратами часу або зусиль<sup>1</sup>. У контексті нашого дослідження під ефективністю будемо розуміти показник (або кілька показників), які вимірюватимуть отриманий ефект (результат) від дії органів місцевого самоврядування до витрат (матеріальних, фінансових та організаційних) понесених для його отримання.

Дотримуючись такого підходу та думки шведських економістів К. Вікселя та Е. Ліндаля, вітчизняні вчені Б. Малиняк та В. Горин<sup>2</sup> обґрунтували підхід, відповідно до якого ефективність визначається співвідношенням благ до витрат. Зазначені вчені понесені витрати для надання суспільних благ уособлюють із величною використаних для таких цілей податків. Такий підхід дає змогу не класифікувати понесені витрати органів місцевого самоврядування на матеріальні, фінансові чи організаційні розуміючи, що джерелом їхнього утворення у будь-якому випадку виступають обов'язкові платежі на користь держави у формі податків чи зборів.

Г. Маркович, виходячи із положень ст. 20 Бюджетного кодексу України зазначає, що «...за наявності у своєму розпорядженні значних фінансових ресурсів, перед місцевими органами влади постає важливе завдання – максимально ефективно їх використання, за умови забезпечення при цьому прямого взаємозв'язку між розподілом коштів і фактичними результатами їх використання відповідно до визначених пріоритетів розвитку громади...»<sup>3</sup>. Таким чином, поняття ефективність використання бюджетних коштів автор розглядає головним чином в контексті їхньої відповідності пріоритетам розвитку місцевої громади. Дане завдання, на її думку, досягається застосуванням програмно-цільового методу у бюджетному процесі.

Аналогічний висновок про те, що «...визначення пріоритетів при розподілі бюджетних ресурсів, виявленні джерел фінансування витрат та контроль за цільовим та ефективним використанням коштів можливо при застосуванні програмно-цільового методу формування бюджету, застосування якого... підвищило його ефективність, так як процес формування бюджету починається з зосередження уваги на результатах, які необхідно досягти в державному секторі та на ресурсах потрібних для досягнення цих результатів...»<sup>4</sup> формулюють автори навчального посібника «Бюджетний менеджмент». Тобто, на думку зазначених авторів, інструменти програмно-цільового методу, який використовується в Україні, забезпечують ефективність використання бюджетних коштів. Саме ж поняття ефективності ототожнюється із результатами які потрібно досягти та ресурсами які для цього повинні бути затрачені.

---

<sup>1</sup> Словник. URL: <https://www.dictionary.com/browse/efficiency>

<sup>2</sup> Малиняк Б., Горин В., Письменний В. #Аналізуємо бюджет: доступно про головне: посібник / за ред. Б. Малиняка. Тернопіль: ZAZAPRINT, 2017. 76 с.

<sup>3</sup> Маркович Г. Все про програмно-цільовий метод у бюджетному процесі: важливо для об'єднаних громад. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/3906>

<sup>4</sup> Бюджетний менеджмент Бюджетний менеджмент: підруч. / за ред. В. Г. Дем'янишина, Г. Б. Погіршук. Тернопіль: Крок, 2015. С. 161.

Таким чином, саме поняття «ефективності» у adeptів програмно-цільового методу не передбачає порівняння затрачених ресурсів органів місцевого самоврядування для надання ними суспільних благ, а передбачає існування механізму для визначення оптимальної кількості ресурсів для надання таких благ (досягнення поставлених завдань).

Сформовані концепції свідчать про відсутність єдиного підходу до оцінювання ефективності використання фінансових ресурсів територіальних громад. Проблематичність визначення такої ефективності полягає у виробленні єдиного підходу як до оцінки наданих територіальними громадами суспільних благ, так і до оцінки понесених для їхнього надання органами місцевої влади ресурсів.

Розробники і дослідники програмно-цільового методу у плануванні та виконання місцевих бюджетів запропонували оцінювати ефективність використання коштів місцевих бюджетів через призму результативних показників<sup>1</sup>; <sup>2</sup>. Процес розрахунку даних показників виступає як одна із складових використання програмно-цільового методу у бюджетному процесі на місцевому рівні. Крім того, ст. 20 Бюджетного кодексу України передбачила підхід за яким «...Такі показники мають підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю, даними бухгалтерського, статистичного та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку...» (далі – Концепція нормативна, 2010). Таким чином оцінка ефективності використання бюджетних коштів через призму результативних показників здійснюється бухгалтерськими службами відповідних територіальних органів Міністерства фінансів України.

У переважній більшості досліджень, українські вчені дотримуються нормативної Концепції, поглиблюючи і розширюючи межі її використання у бюджетній системі країни.

Виходять за межі нормативної концепції Б. Малиняк та В. Горин, які запропонували проводити оцінку видатків місцевих бюджетів на предмет оцінювання їхньої законності (перший напрям) та ефективності (другий напрям). Для оцінки ефективності видатків місцевих бюджетів визначено підхід згідно якого «... логіка визначення ефективності видатків бюджету передбачає оцінювання користі від послуг самими споживачами, тобто громадянами... громадськість є важливим суб'єктом контролю за ефективністю бюджетних видатків».

Вітчизняна практика оцінки ефективності використання фінансових ресурсів територіальних громад ґрунтується на нормативній Концепції (2010) і реалізації програмно-цільового методу у бюджетному процесі. Реалізація даного методу описана у ст. 20 Бюджетного кодексу України (рис. 1.9).

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

<sup>2</sup>Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм: Наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2011 р. № 608. URL:<https://www.ibser.org.ua/legislation/zakonodavstvo-z-pmc/ocinka-byudzhetnyh-program>



**Рис. 1.9. Складові програмно-цільового методу у бюджетному процесі**

*Джерело:* побудовано автором за <sup>1</sup>

Як видно із рис. 1.9, оцінка ефективності використання коштів місцевих бюджетів виступає однією із складових реалізації програмно-цільового методу у їхньому плануванні та виконанні місцевими органами влади.

Згідно запропонованого підходу, місцевий бюджет складається із сукупності бюджетних програм, по відношенню до кожної із яких представницькі органи влади визначають мету програми, її завдання та відповідальних виконавців. Результативні показники характеризують хід реалізації прийнятих місцевою громадою бюджетних програм, ступінь виконання поставлених завдань і досягнення визначеної мети і, в кінцевому підсумку, дають оцінку результату виконання кожної бюджетної програми.

Мету, завдання та результативні показники бюджетних програм передбачають у їхніх паспортах. Для проведення оцінки видатків місцевих бюджетів (або затверджених бюджетних програм) Міністерство фінансів України розробило відповідну методику і виділило чотири групи результативних показників:

1. Показники затрат (визначають обсяги та склад фінансових ресурсів бюджетних програм, що забезпечують їхнє виконання та характеризують структуру витрат);

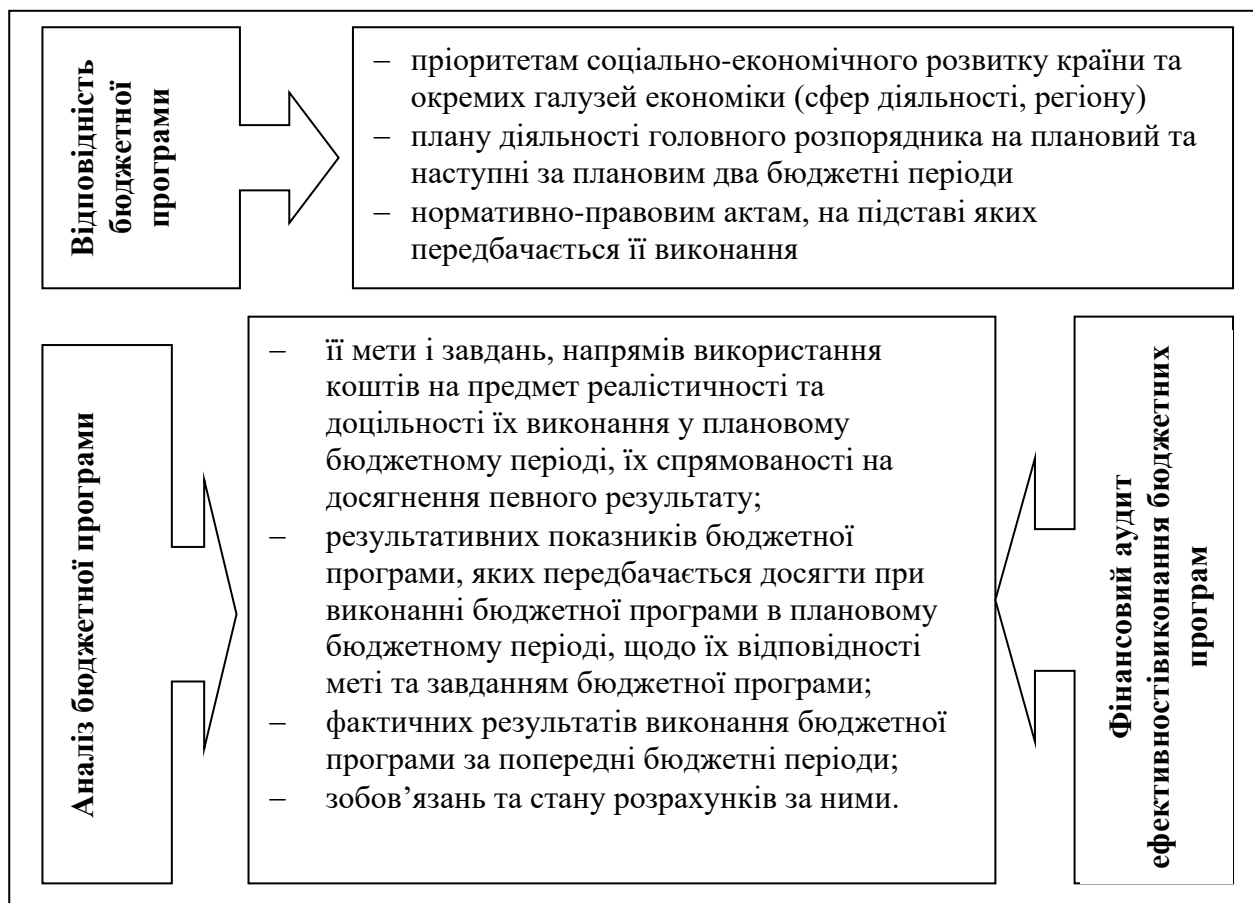
2. Показники продукту (наприклад, обсяг виробленої продукції, наданих послуг чи виконаних робіт на виконання бюджетної програми тощо та використовуються для проведення оцінки досягнення поставленої мети програми);

3. Показники ефективності (можуть визначатись як витрати ресурсів на одиницю показника продукту (економність), відношення максимальної кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до визначеного обсягу фінансових ресурсів (продуктивність) або досягнення визначеного результату (результативність) в залежності від завдань, виконання яких забезпечує реалізацію бюджетної програми);

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

4. Показники якості (характеризують досягнуті результати якості створеного суспільного блага і задовольняють споживача за рахунок коштів окремої бюджетної програми)<sup>1; 2; 3</sup>.

У відповідності із Наказом Міністерства фінансів України № 608 від 17.05.2011 р., оцінювання ефективності бюджетних програм здійснюється шляхом аналізу окремих складових її реалізації (рис. 1.10).



**Рис. 1.10. Оцінка ефективності бюджетної програми**

*Джерело:* побудовано автором за<sup>4</sup>

Як видно із рис. 1.10, оцінка ефективності бюджетної програми умовно поділена на аналіз її відповідності плану діяльності головного розпорядника коштів, пріоритетам соціально-економічного розвитку країни та регіону та

<sup>1</sup>Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм: Наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2011 р. № 608. URL: <https://www.ibser.org.ua/legislation/zakonodavstvo-z-pmc/ocinka-byudzhetnyh-program>

<sup>2</sup>Маркович Г. Все про програмно-цільовий метод у бюджетному процесі: важливо для об'єднаних громад. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/3906>

<sup>3</sup> Бюджетний менеджмент Бюджетний менеджмент: підруч. / за ред. В. Г. Дем'янишина, Г. Б. Погріщук. Тернопіль: Крок, 2015. 522 с.

<sup>4</sup> Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм: Наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2011 р. № 608. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0608201-11>

чинному законодавству та власне на аналіз планових та фактичних показників самої програми.

Приклад звіту про виконання паспорта бюджетної програми «Керівництво і управління у відповідній сфері у містах республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення у сфері «Орган з питань освіти і науки, молоді та спорту», яка виконується Управлінням освіти і науки Тернопільської міської ради станом на 31.12.2017 р. наведено у додатку 3. Зокрема, дана програма була проаналізована за наступними результативними показниками:

- затрат (кількості штатних одиниць, площі адміністративного приміщення);
- продукту (кількості отриманих листів, звернень, заяв; кількості проведених засідань, нарад; кількості придбаного обладнання та предметів довгострокового користування);
- ефективності (кількості виконаних доручень на одного працівника; витрат на утримання однієї штатної одиниці та витрат на придбання одиниці обладнання);
- якості (% вчасно виконаних доручень, листів, звернень у їх загальній кількості)

Відмічаємо певну умовність запропонованих результативних показників, таких як кількість звернень громадян та кількість виконаних доручень на одного працівника, яка була на звітний період передбачена з ймовірністю 100%, а також кількість проведених нарад – 100 за рік, що завершилися «якісним» показником – відсотком вчасно виконаних доручень, листів, звернень у їх загальній кількості. Цілком очевидно, що по інших бюджетних програмах, ситуація по «ефективності» вимірюватиметься аналогічними показниками або близькими до нього. Це свідчить про наявність цілком формального підходу до розв'язання ефективності виконання бюджетних програм з боку їх виконавців. Ключовою проблемою, яка супроводжує діючу систему оцінки ефективності використання фінансових ресурсів територіальних громад в Україні є те, що показники ефективності пропонують і контролюють самі виконавці бюджетних програм.

Оцінку ефективності використання фінансових ресурсів територіальних громад проводить Державна аудиторська служба України шляхом проведення відповідного аудиту. Державний фінансовий аудит передбачає два різновиди оцінювання ефективності:

- оцінювання ефективності виконання місцевих бюджетів за доходами та видатками загалом;
- оцінювання ефективності використання коштів у межах окремих бюджетних програм, які реалізуються розпорядниками коштів на території місцевої громади.

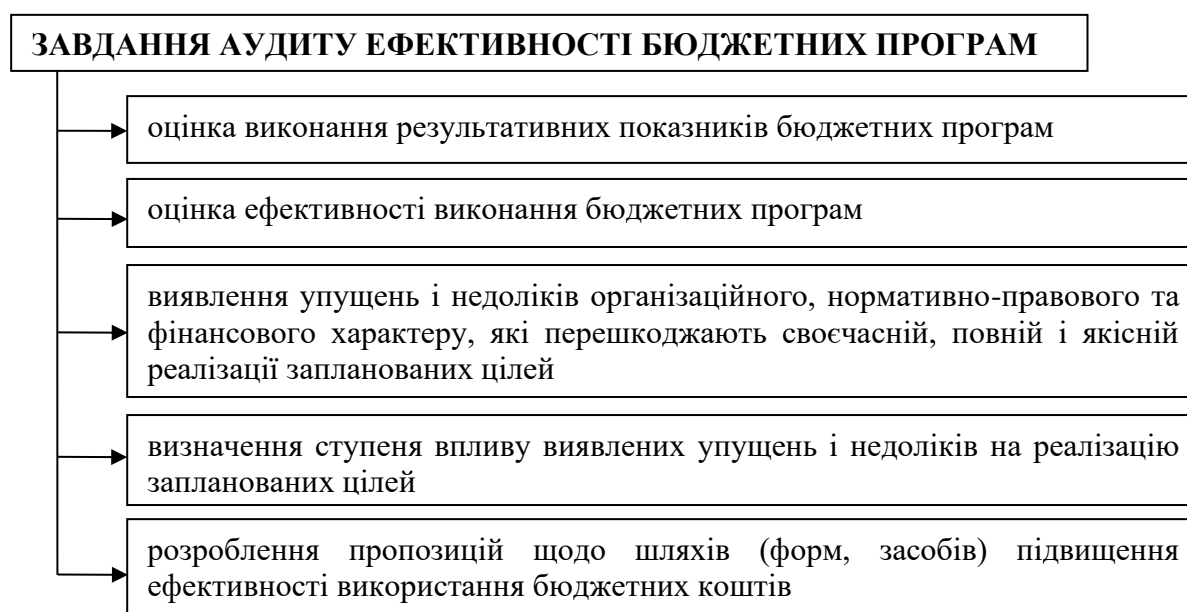
Чинне законодавство не містить чіткого нормативного акту, який визначав би правові засади для оцінки ефективності виконання місцевих бюджетів за доходами чи видатками, проте визначає такі засади для

проведення оцінки ефективності бюджетних програм. Зокрема, у відповідній постанові Кабінету Міністрів України передбачено, що державний фінансовий аудит ефективності бюджетних програм виступає:

– як форма державного фінансового контролю, що спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому можуть перешкоджати;

– з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання затверджених бюджетних програм.<sup>1</sup>

Завдання аудиту ефективності виконання бюджетних програм територіальними органами влади представлені на рис. 1.11.

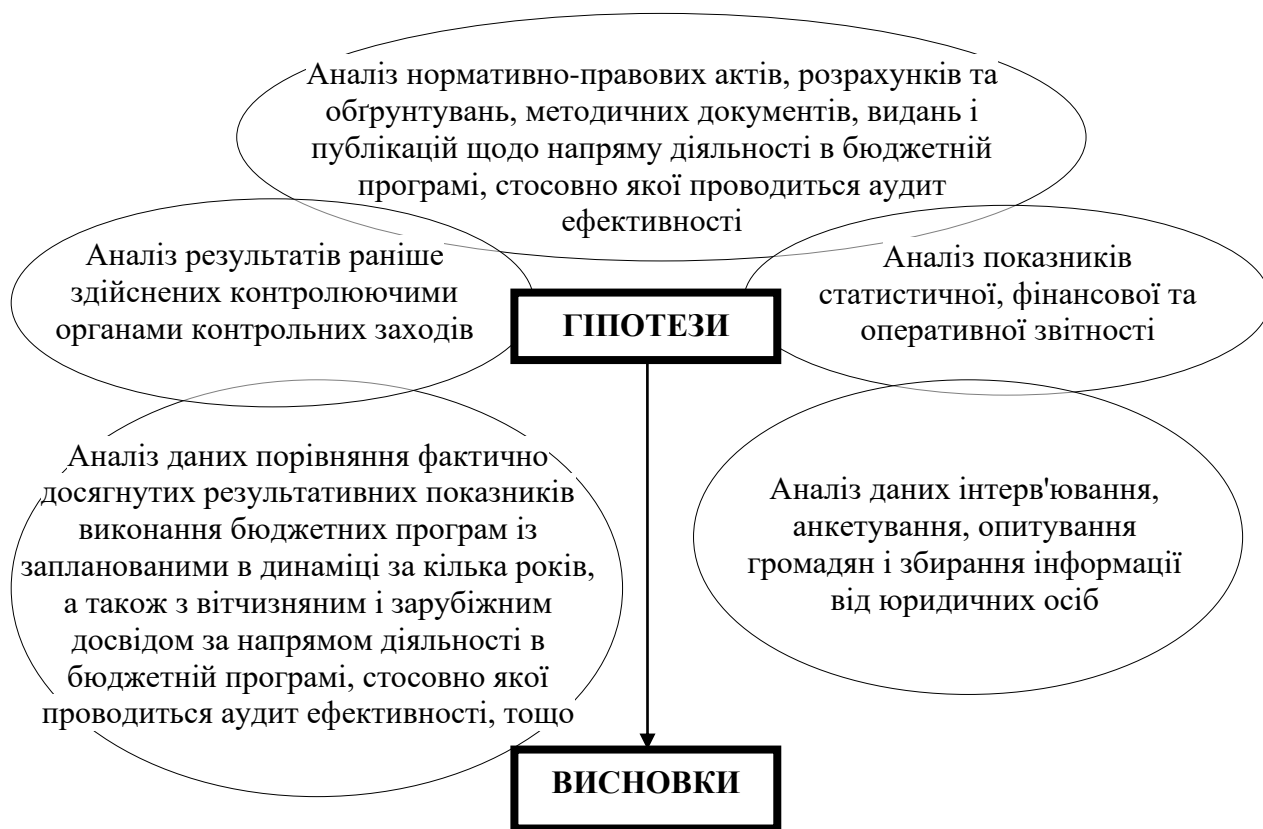


**Рис. 1.11. Завдання аудиту ефективності бюджетних програм**

*Джерело:* побудовано автором самостійно

Як бачимо на рис. 1.11, аудит ефективності бюджетних програм, який проводиться Державною аудиторською палатою України, покликаний співставляти між собою ціль бюджетної програми та ефективність використання бюджетних коштів на її досягнення. Аудит ефективності бюджетних програм здійснюється шляхом аналізу результативності програми за етапами представленими на рис. 1.12.

<sup>1</sup> Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її регіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.8.2004 р. № 1017. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>



**Рис. 1.12. Етапи аудиту ефективності бюджетних програм**

*Джерело:* побудовано автором самостійно

Аналіз окремих етапів державного аудиту конкретної бюджетної програми супроводжується висунням гіпотез (припущень) щодо причин виникнення проблем (недосягнення цілей виражених у результативних показниках програми) чи недосконалості позицій у виконанні бюджетних програм. В подальшому, під час проведення державного аудиту такі гіпотези (припущення) підтверджуються або спростовуються. У випадку підтвердження висунутих гіпотез, державний аудит ефективності бюджетних програм завершується висновками щодо причин недосягнення запланованих цілей (результативних показників). Висновки, які відображаються в аудиторському звіті, також є основою для розроблення пропозицій щодо шляхів підвищення ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання бюджетних програм у наступних бюджетних періодах.

Особливістю висунутих припущень при аналізі ефективності використання коштів місцевих бюджетів і запропонованих шляхів для вирішення встановлених проблем є те, що вони визначають ефективність не лише використання, але і формування бюджетних коштів. Гіпотези, які мають відношення до оцінки ефективності використання бюджетних коштів не ґрунтуються на результативних показниках.

На противагу гіпотез, які висуваються при державному аудиті виконання місцевих бюджетів, припущення, які висуваються при державному аудиті конкретних бюджетних програм ґрунтуються на оцінці її

результативних показників. Наприклад, за результатами державного фінансового аудиту виконання Управлінням у справах молоді та спорту Рівненської обласної державної адміністрації бюджетних програм «Заходи державної політики з питань молоді» та «Реалізація державної політики у молодіжній сфері» за період з 01.01.2013 р. по 31.10.2017 р. працівниками Управління Західного офісу Державної аудиторської служби в Рівненській області після оцінки:

- показників затрат (кількості заходів у молодіжній сфері та кількості проектів переможців конкурсу) – скоротились;

- показників продукту (кількості учасників заходів державної політики у молодіжній сфері та кількість учасників проектів громадських організацій) – збільшились;

- показників ефективності середніх витрат (на проведення одного заходу, на забезпечення участі у заходах державної політики у молодіжній сфері на одного учасника, на одного фахівця, який отримав знання по роботі з молоддю поза системою освіти, на проведення одного проекту та на забезпечення участі в одному проекті одного учасника) – збільшились;

- показників якості (кількість молоді, яка охоплена заходами молодіжної політики – зменшився та кількість молоді, охопленої проектами інститутів громадянського суспільства – збільшились),

були порівняні із одним із очікуваних результатів державних програм – зниженням рівня правопорушень серед молоді, підвищенням рівня морально-етичних засад молоді. А саме, працівниками Державної аудиторської служби встановлено, що відповідно до даних Головного управління Національної поліції в Рівненській області кількість:

- фактів залишення неповнолітніми домівок – збільшується,

- кримінальних правопорушень неповнолітніми у громадських місцях – збільшується,

- осіб, притягнутих до адміністративної відповідальності за продаж спиртних напоїв та тютюнових виробів неповнолітнім, доведення неповнолітніх до стану сп'яніння – збільшується,

що свідчить, про недосягнення задекларованого результату діючими програмами Управління у справах молоді та спорту Рівненської обласної державної адміністрації.

Працівниками Управління Західного офісу Державної аудиторської служби в Рівненській області за результатами проведеного аудиту були висунуті гіпотези щодо недоліків при розробці обласних програм в частині результативних показників та недостатній рівень внутрішнього контролю за виконанням заходів програм, які не дозволяють у повній мірі оцінити ефективність використання коштів. На підставі висунутих гіпотез запропоновані конкретні кроки для вирішення встановлених проблем розпоряднику бюджетних коштів – Управлінню у справах молоді та спорту Рівненської обласної державної адміністрації.



У табл. 1.12. згруповано розглянуті нами вище особливості здійснення окремих видів державного фінансового аудиту в Україні в частині оцінки ефективності використання коштів місцевих бюджетів та оцінки виконання бюджетних програм.

Таблиця 1.12

### Особливості окремих видів державного аудиту

Види державного аудиту	Особливості	Оцінка ефективності
Виконання місцевих бюджетів	Здійснюється за дохідною та видатковою частиною бюджету. Не регламентується окремим нормативним актом.	Не проводиться
Виконання бюджетних програм	Здійснюється за видатковою частиною бюджетної програми. Регламентується окремим нормативним актом.	Проводиться, шляхом оцінки показників затрат, продукту, ефективності та якості бюджетної програми

*Джерело:* складено автором самостійно

Таким чином, проведення оцінки ефективності використання бюджетних коштів у межах окремої бюджетної програми дозволяє сформулювати конкретніші гіпотези та пропозиції розпорядникам коштів ніж при проведенні оцінки ефективності використання коштів місцевого бюджету загалом.

Як зазначено вище, у контексті дослідження під ефективністю розуміємо показник (або кілька показників), які вимірюватимуть отриманий ефект (результат) від дії органів місцевого самоврядування до витрат (матеріальних, фінансових та організаційних) понесених для його отримання.

Оскільки практика засвідчила, що Державна аудиторська палата України оцінює ефективність використання фінансових ресурсів територіальних громад окремо на рівні місцевих бюджетів та на рівні бюджетних програм також доцільно розглядати поняття ефективності на двох рівнях.

Понесені витрати місцевими бюджетами призводять до отримання певного ефекту (результату), який у науковій літературі прийнято вважати суспільним благом. П. Самуельсон та В. Нордхаус у класичному підручнику «Економіка» визначають суспільне благо як «...товари, призначені для загального використання, при цьому ніхто не може бути позбавлений даного права... – власний переклад»<sup>1</sup>. До таких благ «...доступ мають усі, навіть ті, хто за них не платив...»<sup>2</sup>. Зібрані на всіх адміністративних рівнях податки використовуються державою для оплати суспільних благ. Таким чином, визначення ефективності використання фінансових ресурсів територіальних

<sup>1</sup> Самуельсон П., Нордхаус В. Економіка / 18-е изд., перераб. и доп. М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2008. С. 102.

<sup>2</sup> Ха-Юн Чанг. Економіка. Інструкція з використання / пер. з англ. А. Лапін. К.: Наш Формат, 2016. С. 315.

громад повинно здійснюватися шляхом порівняння вартості суспільних благ які надаються відповідною громадою та вартості понесених для їх надання витрат (формула 1.1).

$$\text{ЕФЕКТИВНІСТЬ} = \frac{\text{БЛАГО}}{\text{ВИТРАТИ}} \quad (1.1)$$

Очевидно, якщо намагаючись оцінити «розмір» благ, які надаються територіальним громадами, ми зіткнемось із проблематичністю визначення одиниць для його виміру. Проте, незважаючи на складність визначення благ в абсолютних одиницях, суб'єктом, який може здійснювати таку оцінку, на думку Б. Малиняка і В. Горина, стають споживачі даних благ, тобто громадяни<sup>1</sup>. Як зазначалось нами вище, цими науковцями розвинута ідея оцінювання ефективності видатків бюджету не окремим показником, а шляхом їхньої відповідності чотирьом критеріям: дотриманням демократичних процедур при плануванні та виконанні місцевого бюджету; оцінюванні відповідності бюджетних видатків суспільним пріоритетам; аналізу виконання бюджетних програм та досягнення запланованих цілей та, власне, дослідженні вартості наданих громадою послуг (благ).

Щодо «розміру» понесених витрат бюджетом територіальної громади для надання даних благ, то він розраховується як загальна сума видатків бюджету (або акумульованих місцевою громадою із усіх джерел податків). Визначення вартості суспільних благ які надаються відповідною громадою лише з точки зору понесених матеріальних витрат на їх надання представляється нам проблематичним. Наприклад, фінансування місцевою громадою у межах бюджетної програми «Будівництва парку» повинно передбачати не лише оцінку «вартості» даної програми з точки зору вартості понесених для цієї цілі витрат (використаних податків), але і власне оцінки даного проекту з боку жителів громади з інших (не лише фінансових) точок зору – естетичної, логістичної, туристичної тощо. Така «оцінку», додатково до «фінансової оцінки», повинна знайти своє відображення у відповідних результатах виконання місцевих бюджетів шляхом:

- або опитуванням громадської думки,
- або бути передбачена у стратегії соціально-економічного розвитку місцевої громади.

У випадку опитування громадської думки, доцільно варіанти оцінки реалізованого проекту обмежити варіантами відповіді які включали б у себе увесь спектр думок (повністю задоволений, частково задоволений, повністю незадоволений, частково незадоволений, цей проект не потрібен). Дотримавшись усіх необхідних вимог з точки зору мінімальної вибірки респондентів, за результатами опитування жителів територіальної громади буде визначено як середньозважену арифметичну середню величину із відповідей які повністю або частково задоволені реалізованим проектом –

---

<sup>1</sup> Малиняк Б., Горин В., Письменний В. #Аналізуємо бюджет: доступно про головне: посібник / за ред. Б. Малиняка. Тернопіль: ZAZAPRINT, 2017. 76 с.

коефіцієнт ( $K_e$ ), який повинен вплинути на остаточну оцінку ефективності проекту.

У випадку проведення оцінки результатів проекту через відображення їх у стратегіях соціально-економічного розвитку територіальної громади, доцільно визначати їх через відповідний індекс ефективності  $I_e$ . Таким індексом може стати інтегральний показник, який вимірює рівень людського розвитку території у порівнянні із умовним «еталоном» – рівнем людського розвитку країни згідно Human Development Index, HDI (визначається ООН) значення якого взято за 1. Даний показник повинен бути інтегральним, тобто включати у себе вплив різних факторів, які характеризують соціально-економічний розвиток території, таких як тривалість життя на даній території, ВВП на душу населення, рівень доходу у порівнянні із іншими територіями тощо. Проте, які б саме фактори не включались у розрахунок  $I_e$ , його значення для окремої території завжди було б у проміжку між 0 та 1, як і значення  $K_e$ .

Таким чином, формула визначення ефективності використання фінансових ресурсів територіальної громади, яка враховувала б не лише вартість понесених витрат, але і оцінку місцевої громади матиме вигляд (формула 1.2 та формула 1.3):

$$\text{ЕФЕКТИВНІСТЬ} = \frac{\text{БЛАГО}}{\text{ВИТРАТИ}} * K_e, \quad (1.2)$$

якщо ефективність визначатиметься опитуванням громадської думки, та

$$\text{ЕФЕКТИВНІСТЬ} = \frac{\text{БЛАГО}}{\text{ВИТРАТИ}} * I_e, \quad (1.3)$$

якщо ефективність передбачатиметься у стратегіях соціально-економічного розвитку території.

Отже, поняття «ефективності» при використанні програмно-цільового методу планування та виконання місцевих бюджетів передбачає існування механізму для визначення оптимальної кількості ресурсів для надання суспільних благ місцевими органами влади. Проте, обсяг затрачених ресурсів не порівнюється із обсягом наданих суспільних благ.

Діюча практика оцінки ефективності використання фінансових ресурсів територіальної громади засвідчила, що вона здійснюється Державною аудиторською палатою України. При цьому окремо оцінюються ефективність на рівні місцевих бюджетів та на рівні бюджетних програм.

Аудит використання фінансових ресурсів місцевих бюджетів територіальних громад здійснюється за дохідною та видатковою частиною та законодавчо не регламентується окремим нормативним актом. При цьому оцінка ефективності використання зазначених ресурсів не проводиться.

Аудит використання фінансових ресурсів в межах окремих бюджетних програм, які реалізують територіальні громади здійснюється за видатковою частиною кожної програми та законодавчо визначається окремим нормативним актом. При цьому ефективність використання таких ресурсів проводиться шляхом оцінки показників затрат, продукту, ефективності та якості бюджетної програми.

## 1.8. Дискусійні питання сутності та критеріїв оцінювання ефективності бюджетного менеджменту на рівні територіальних громад

Характерною особливістю функціонування бюджетних систем в країнах з ринковою економікою є перманентна обмеженість бюджетних ресурсів на усіх рівнях публічного управління. За цих обставин не втрачає актуальності питання про ефективність мобілізації та використання ресурсів бюджетів усіх рівнів, тобто ефективність бюджетного менеджменту. Як слушно зазначає Є. Галушка, бюджетний менеджмент покликаний вирішувати питання ефективного управління ресурсами бюджету – від раціоналізації бюджетного процесу, оптимізації джерел доходів бюджету та його видатків до поліпшення діяльності органів виконавчої та законодавчої влади в бюджетній сфері<sup>1</sup>.

Питання про оцінювання ефективності бюджетного менеджменту вперше постало у 60-х рр. ХХ ст. та було логічним наслідком поширення в суспільстві думки про те, що громадяни мають право контролювати дії органів влади у сфері використання бюджетних коштів. Примітно, що мова велась не стільки про бюджетний контроль у традиційному його розумінні, скільки про оцінювання ефективності ухвалених управлінських рішень у сфері бюджетного процесу.

Поняття ефективності у науковій літературі здебільшого пов'язують із визначенням співвідношення між витратами ресурсів і отриманим результатом. При цьому, в зарубіжній практиці використовують два відмінних за змістом поняття «efficiency» (ефективність) та «effectiveness» (результативність)<sup>2</sup>. Ефективність у її інтерпретації як «efficiency» тлумачать як здатність приносити ефект, результативність певних дій, діяльності, яка визначається як відношення ефекту до витрат, що його забезпечили<sup>3</sup>. Результативність при цьому сприймають як засіб для забезпечення ефективності. Щодо управлінської діяльності, то її результативність визначають як «цільову спрямованість на створення потрібних, корисних речей, здатних задовольняти певні потреби, забезпечити досягнення кінцевих результатів, адекватних поставленим цілям управління»<sup>4</sup>.

В Україні більшого поширення отримало розуміння ефективності у його інтерпретації як результативності (здатності досягати поставлених цілей без урахування величини здійснених для цього витрат, ступінь досягнення цілей без огляду на те, наскільки правильно вони були поставленими), а ефективність трактують як один з аспектів результативності, поряд з якістю, економічністю, іншими критеріями. При оцінюванні бюджетних видатків науковці пропонують розраховувати економічну, бюджетну, соціальну та інші різновиди

<sup>1</sup>Галушка Є. О. Бюджетний менеджмент: навч.-метод. посіб. Чернівці, 2007. С. 25-26.

<sup>2</sup>Реформування державного управління в Україні: проблеми і перспективи / кол. авт.; наук. кер. В. В. Цветков. К.: Оріяни, 1998. С. 41.

<sup>3</sup>Економічна енциклопедія: У 3 т. Т. 1 / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) К.: Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.

<sup>4</sup>Ефективність державного управління / Бажал Ю. та ін.; за заг. ред. І. Розпутенка. К.: К.І.С., 2002. С. 49.

ефективності, що вимірюють вплив відповідних видатків на той чи інших аспект суспільного розвитку.

Співставлення змістовного наповнення вихідних понять «ефективність» та «результативність» дає підстави стверджувати, що вони тісно пов'язані між собою. Результативність вимірює, наскільки добре суб'єкт управління виконує поставлені перед ним завдання (так звана виконавська ефективність), а власне ефективність характеризує те, наскільки самі завдання бути визначені правильно (з найвищим корисним ефектом, з найменшими витратами та ін.).

Не зважаючи на посилену увагу з боку вчених і практиків до проблематики бюджетного менеджменту, фінансова наука досі не розробила загальноприйнятої цілісної концепції та методики оцінювання його ефективності. Підходи до його проведення перебувають на стадії розвитку, насамперед через те, що сам бюджетний менеджмент як базована на науковій основі діяльність з ефективного управління бюджетними ресурсами для нашої країни явище нове. Відсутність практичного досвіду управління бюджетними ресурсами в умовах економіки, що трансформується, активні зміни у різних складових формування та використання бюджетних ресурсів суттєво ускладнюють вироблення методичної бази такого оцінювання<sup>1</sup>.

Оцінювання ефективності бюджетного менеджменту О. Лисенко розуміє у контексті визначення ефективності окремих бюджетних процедур (механізмів). На її думку, ефективною є лише така процедура бюджетного менеджменту, яка забезпечує досягнення цілей та завдань бюджетної політики держави у певному, визначеному законом порядку і встановлені терміни<sup>2</sup>. На думку Г. Саймона, у широкому розумінні «діяти ефективно» означає використовувати найкоротший спосіб і найдешевші засоби для досягнення бажаних цілей... Серед кількох альтернатив, що передбачають однакові витрати, слід обирати ту, котра максимальною мірою забезпечує досягнення адміністративних цілей; і навпаки, серед альтернатив, що однаковою мірою забезпечують досягнення цілей, слід обирати ту, котра передбачає мінімальні витрати<sup>3</sup>.

Особливої актуальності оцінка ефективності бюджетного менеджменту набуває в умовах представницької демократії, коли повноваження ухвалювати бюджетні рішення закріплене за законодавчою гілкою влади, тоді як виконання рішень забезпечує виконавча влада. Очевидно, що за цих обставин громадяни мають право отримувати повну інформацію про обсяги, напрями та результати використання бюджетних ресурсів, значною мірою сформованих за рахунок сплачених ними податків.

---

<sup>1</sup>Горбунов О. В. Бюджетний менеджмент в системі державного регулювання економіки. Дис. ... канд. екон. наук спец.: 08.00.03; Центральноукраїнський національний технічний університет. Кропивницький, 2018. С. 129.

<sup>2</sup>Лисенко О. Особливості розвитку бюджетного менеджменту в Україні. *Економіка та держава*. 2011. № 8. С. 109-111.

<sup>3</sup>Саймон Г. А. Адміністративна поведінка: дослідження процесів прийняття рішень в організаціях, що виконують адміністративні функції: наук.-попул. вид.; пер. з англ. Вид. переробл. і доповн. К.: АртЕк, 2001. С. 12.

З методологічних позицій оцінка ефективності бюджетного менеджменту передбачає визначення результативності роботи державного апарату (органів влади на усіх рівнях публічного управління, керівництва державних підприємств та ін.). Воно передбачає перевірку бюджетних операцій у різних аспектах: їх законність (відповідність нормативним документам), відсутність арифметичних прорахунків, відповідність відображення в обліку та звітності, доцільність з погляду соціально-економічного призначення, практичну корисність, вчасність, цільове призначення, наявність фахових виконавців для освоєння виділених коштів тощо.

На думку О. Лисенко, при оцінці ефективності бюджетного менеджменту необхідно зважати на так звані «провали» демократії, так як недієвість механізму конкуренції між публічним і приватним секторами економіки. Якщо у сегменті приватного підприємництва конкуренція спричиняє підвищення ефективності, то в бюджетній сфері інтереси різних груп впливу можуть іноді збігатись, причому пріоритет не завжди буде в інтересах суспільства. Іншою «вадою» демократії О. Лисенко називає марнотратство бюджетних коштів, яке може бути вимушене. Так, нерідко органи державної влади змушені витратити бюджетні кошти на цілі, неприйнятні для приватного бізнесу, керуючись при цьому позаекономічними мотивами. Наслідком цього, зазвичай, є розбалансування публічних фінансів<sup>1</sup>.

Оцінювання ефективності бюджетного менеджменту має базуватись на певних методологічних принципах до його проведення. У науковій літературі до таких принципів зараховують:

– конструктивність – спрямованість оцінювання на виявлення конкретних недоліків, які спричиняють загальну втрату ефективності управління ресурсами бюджету, а також на усунення причин та умов, які призвели до виникнення цих недоліків;

– об'єктивність, а саме використання при оцінюванні фактичних даних про операції з управління бюджетними ресурсами;

– кваліфікованість, який передбачає, що оцінювання ефективності мають здійснювати кваліфіковані експерти з відповідним рівнем підготовки, що здатні оцінити об'єктивно недоліки у роботі органів управління бюджетом;

– методологічна єдність, що передбачає застосування при оцінюванні ефективності єдиної методологічної бази, що передбачає використання певних прийомів і методів, за допомогою яких можна здійснити контрольню-аналітичні процедури<sup>2</sup>.

Не зважаючи на обґрунтованість пропонованого підходу до оцінювання ефективності бюджетного менеджменту, його недолік у тому, що він зводить бюджетний менеджмент до діяльності на рівні конкретних розпорядників коштів бюджету. Процес такого оцінювання значною мірою перегукується з

---

<sup>1</sup>Лисенко О. Особливості розвитку бюджетного менеджменту в Україні. *Економіка та держава*. 2011. № 8. С. 109-111.

<sup>2</sup>Лисенко О. Особливості розвитку бюджетного менеджменту в Україні. *Економіка та держава*. 2011. № 8. С. 109-111.

аудитом ефективності використання бюджетних коштів, який зараз здійснює Державна аудиторська служба України. Ефективність бюджетного менеджменту, на наш погляд, є поняттям значно ширшим, а тому пропонується О. Лисенко підхід до його проведення потребує доповнення.

На думку В. Федосова, В. Опаріна, Л. Сафонові, оцінка ефективності бюджетного менеджменту може бути традиційною, операційною та програмною. Традиційна оцінка ефективності бюджетного менеджменту полягає у перевірці документації про здійснені бюджетні операції щодо їх відповідності чинному законодавству. При операційному оцінюванні основну увагу звертають на те, наскільки економно були витрачені бюджетні кошти в рамках функціональної діяльності органів влади. Щодо програмного оцінювання, то воно спрямоване на вимірювання результатів, досягнутих за рахунок використання коштів бюджету з позицій пріоритетів державної політики<sup>1</sup>.

При оцінюванні ефективності будь-якої діяльності, зокрема управління бюджетними ресурсами, постає питання вибору об'єктивних критеріїв для цього. В контексті оцінювання управлінської діяльності критерії – це мірила оцінки, найбільш суттєві, часто комплексні показники, які дають змогу класифікувати, визначити, оцінити ті чи інші суттєві аспекти управлінської діяльності, оцінити якість управління. Завдяки критеріям можливо визначити рівень та якість управління, його відповідність потребам та інтересам суспільства. Відтак, кількісну та якісну оцінку ефективності управління бюджетними ресурсами можна здійснити за наявності комплексу об'єктивних показників.

На думку К. Єрмакової, оцінювання ефективності є завершальним етапом циклу бюджетного менеджменту. Перед її проведенням необхідно з'ясувати кілька важливих питань, що торкаються, перш за все, визначення ефективності діяльності фінансових органів, способів та методів вимірювання ефективності, а також можливостей використання результатів такого оцінювання у наступних бюджетних циклах. Саме ж оцінювання вчена пропонує проводити у кілька етапів:

– на першому етапі здійснюють аналіз виконання показників бюджету з виявленням позитивних і негативних аспектів, тобто складають і оприлюднюють звіт про виконання бюджету. Однак, результати цього етапу оцінювання мають бути оперативними, тобто мають бути враховані при формуванні бюджету в наступних бюджетних періодах;

– наступним етапом оцінювання ефективності бюджетного менеджменту є зовнішній контроль. Розвиток зовнішнього аудиту буде йти з урахуванням, по-перше, зміцнення внутрішнього контролю і введення внутрішнього аудиту і, по-друге, повноцінного впровадження програмно-цільового бюджетування. У нових умовах зовнішні аудитори зобов'язані, в першу чергу, оцінити наскільки ефективно діє служба внутрішнього аудиту, тобто чи надає вона

---

<sup>1</sup>Бюджетний менеджмент: навч. посібник / Федосов В. та ін.; за ред. В. Федосова. К.: КНЕУ, 2004. С. 820.

керівництву об'єктивну оцінку якості роботи внутрішньовідомчих систем і менеджменту. Основним змістом аудиторського звіту з ефективності стає об'єктивний розгляд планових і фактичних показників, сильних і слабких сторін у роботі відомства, а також надання реалістичних рекомендацій, націлених на усунення недоліків та підвищення ефективності витрат. Зовнішні аудитори стають не тільки жорсткими критиками серйозних недоліків в роботі відомства, а й радниками, здатними внести цінні пропозиції з вдосконалення його діяльності виходячи з підсумків аудиту;

– завершальним етапом оцінювання є визначення системи показників, які характеризують ефективність бюджетного менеджменту в цілому. До числа таких показників, на думку К. Єрмакової, мають бути включені індикатори, що відображають рівень виконання завдань з управління бюджетними ресурсами, якість управління процесами їх планування і виконання, а саме коефіцієнти: виконання бюджету за доходами і видатками; збалансованості (стійкості) бюджету; зростання обсягу фінансових ресурсів, які надходять на реалізацію соціальної політики; зростання інвестицій у сукупних обсягах видатків бюджету; інвестиційної активності економіки; боргової залежності економіки; боргового навантаження на бюджет; наявності додаткових коштів бюджету (профіциту); наявності кон'юнктурних фінансових резервів<sup>1</sup>.

Загалом поділяючи запропоновану К. Єрмаковою логіку оцінювання ефективності бюджетного менеджменту, все ж вважаємо, що запропонована нею система показників має обмежене застосування, а наявність окремих із них взагалі може бути предметом дискусії. Зокрема, відповідно до бюджетного законодавства, для більшості місцевих бюджетів, в тому числі бюджетів ОТГ, дефіцит може бути передбачений лише в межах бюджетного року. Зважаючи на це, низка запропонованих К. Єрмаковою індикаторів ефективності бюджетного менеджменту для значної частини місцевих бюджетів просто не можуть бути застосовані. Поряд з цим, дискусійний характер має зарахування до числа цих показників таких як, темп нарощування соціальних видатків бюджету, рівень інвестиційної активності економіки, її боргової залежності та ін., які не мають однозначного трактування, або ж можуть бути зумовленими іншими чинниками, не пов'язаними із якістю управління бюджетом.

З погляду охоплення усіх аспектів ефективності бюджетного менеджменту більш вдалим є підхід до її оцінювання, запропонований О. Горбуновим. На його думку, в основу оцінювання ефективності бюджетного менеджменту має бути покладений наступний перелік критеріїв:

– якість бюджетного прогнозування та планування, індикаторами якого є: показник періоду охоплення прогнозуванням і плануванням, коефіцієнт якості планування доходів та видатків;

– ефективність бюджетного регулювання і організація виконання бюджету, який передбачає розрахунок таких індикаторів: темп приросту доходів бюджету, коефіцієнти збалансованості бюджету та накопичення боргу;

---

<sup>1</sup>Єрмакова К. Бюджетный менеджмент и его эффективность. *Вестник*. 2008. № 1 (20). С. 63-66.



– ефективність інституційно-правового забезпечення бюджетного менеджменту передбачає визначення показників: дотримання встановленого графіку бюджетного процесу; своєчасність прийняття бюджету, стабільність інституційно-правового забезпечення;

– прозорість і відкритість бюджетного менеджменту, на визначення якого вимірюють такі показники: наявність на офіційному сайті рішення про бюджет, звітів (щомісячних, щоквартальних, піврічних) про його виконання; проведення публічних слухань щодо проекту бюджету та звіту про його виконання;

– якість бюджетного контролю, що вимірюють такими показниками: наявність фінансових порушень під час проведення контрольних заходів органів фінансового контролю; наявність фактів незаконного, нецільового використання бюджетних коштів; вжиття заходів за результатами виявлених порушень<sup>1</sup>.

На відміну від позиції К. Єрмакової, О. Горбунов вводить до критеріїв ефективності бюджетного менеджменту такі важливі його характеристики, як відкритість прийняття рішень, якістю бюджетного контролю тощо. Разом з тим, проблемними моментами цієї методики залишаються вибірковість показників, які пропонує вчений, а також ігнорування важливих характеристик ефективності управління бюджетними ресурсами, таких як його стратегічний характер чи залучення громадськості.

Частково вирішити цю проблему дає можливість підхід, який пропонують С. Фролов, С. Махнуша, В. Олійник. Вони пропонують оцінювати ефективність бюджетного менеджменту з використанням експертно-аналітичного методу за п'ятьма блоками запитань щодо управління бюджетними ресурсами: кадровий потенціал, ефективність планування діяльності, ефективність оперативної діяльності, контроль і відповідальність за організацію управління, зацікавленість органів управління бюджетом у забезпеченні ефективної реалізації бюджетного процесу та його прозорості<sup>2</sup>. Особливий інтерес у пропонованій методиці викликає блок питань щодо оцінювання ефективності планування діяльності, який серед іншого, передбачає визначення наявності затверджених стратегічних планувальних документів та їх врахування при складанні бюджету. Інші критерії, які характеризують якість правового забезпечення прийняття рішень щодо бюджету, а також відкритості й контрольованості бюджетного процесу, розосереджені вченими між різними блоками оцінювання.

Разом з тим, запропоноване С. Фроловим, С. Махнушою, В. Олійником трактування зацікавленості органів бюджетного менеджменту в забезпеченні ефективності бюджетного процесу та його відкритості є, на наш погляд, надто

---

<sup>1</sup>Горбунов О. В. Бюджетний менеджмент в системі державного регулювання економіки. Дис. ... канд. екон. наук спец.: 08.00.03; Центральноукраїнський національний технічний університет. Кропивницький, 2018. С. 130.

<sup>2</sup>Фролов С., Махнуша С., Олійник В. Оцінка якості бюджетного менеджменту в контексті проблем інноваційного розвитку держави. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2012. № 2. С. 120-130.

спрощеним. Зарахування до методики оцінювання ефективності бюджетного менеджменту блоку питань щодо кадрового потенціалу органів, які приймають управлінські рішення є також дискусійним, адже ці показники характеризують не сам бюджетний менеджмент, а якість середовища, у якому він здійснюється. Сумнівним, на наш погляд, є й сам перелік пропонованих показників з точки зору їх об'єктивності для оцінювання залежності якості управлінських рішень від кадрового забезпечення.

З точки зору відповідності теоретико-методичним засадам функціонування бюджетного менеджменту і найбільш поширених поглядів на трактування його ефективності, вдалим є підхід до формування критеріїв оцінювання бюджетного процесу, запропонований О. Денисюк. Зважаючи на те, що управління ресурсами бюджету здійснюється в рамках бюджетного процесу, з високою ймовірністю поняття ефективності бюджетного процесу та бюджетного менеджменту можна ототожнити. До загальних характеристик ефективності бюджетного процесу О. Денисюк зараховує наступні:

– дотримання часових обмежень, тобто реалізація усіх стадій бюджетного процесу у встановлені правовими нормами терміни. В теперішній час значна частина бюджетних процедур в рамках формування і виконання бюджетів мають чіткі часові терміни виконання. Порушення строків їх реалізації має негативні наслідки як для безперервності бюджетного процесу, так і для узгодженості бюджетної документації, що спричиняє деформації у його проходженні. Однак, бюджетне законодавство не передбачає відповідальності за порушення строків проходження бюджетних процедур. Наприклад, ухвалення державного бюджету з дотриманням визначених термінів мало місце за період незалежності всього кілька разів. Через високу залежність місцевих бюджетів від показників, які визначені у державному бюджеті, строки їх прийняття також традиційно не дотримувались. Наявність внутрішнього механізму забезпечення безперебійного фінансування виконання завдань та функцій, покладених на органи влади у разі несвоєчасного прийняття бюджету дає можливість підвищити ефективність бюджетного процесу;

– регламентація бюджетних процедур, яка має передбачати максимальну деталізацію перебігу всіх стадій бюджетного процесу та містити «страхувальні» процедури, призначені виправити вади у безперервності бюджетного процесу. Такими «страхувальними» процедурами є норми щодо порядку фінансування видатків бюджету за умови його невчасного прийняття, або ж порядок внесення змін до затвердженого бюджету вже під час його виконання. Це дає можливість виправити недоліки бюджетного планування, зменшити наслідки невизначеності макроекономічної ситуації;

– транспарентність бюджетного процесу та участь громадськості у ньому, яка передбачає максимальну відкритість перебігу бюджетного процесу, тобто оприлюднення термінів виконання бюджетних процедур, бюджетної та іншої документації, активну позицію громадянського суспільства у моніторингу стадій бюджетного процесу. Завдяки цьому можна суттєво знизити рівень зловживань та корупції при управлінні бюджетними ресурсами;

– контрольні заходи і реалізація їх результатів, що охоплюють попередній, поточний та наступний контроль. Не зважаючи на сформовану організаційну вертикаль органів фінансового контролю, ефективність бюджетного процесу знижується тим, що попри щорічне декларування контролюючими органами систематичності більшості порушень, виправлення їх причин потребує змін у правовому полі;

– інформаційна взаємодія учасників бюджетного процесу, яка відзначає якість інформаційної інфраструктури системи бюджетного менеджменту. Дані про відхилення фактичних і прогнозованих макроекономічних показників дають підстави говорити про проблеми інформаційної взаємодії задіяних учасників бюджетного процесу, що знижує якість управління бюджетними ресурсами<sup>1</sup>.

Запропоновані О. Денисюк параметри широко характеризують аспекти ефективності бюджетного менеджменту, однак окремі з них мають дискусійний характер. На наш погляд, не доцільно пов'язувати відхилення у фактичному виконанні показників бюджету від запланованих значень тільки проблемами інформаційної асиметрії. Нерідко значні масштаби відхилень фактичних та планових показників бюджету пов'язані із свідомим завищенням/заниженням цих параметрів бюджету для досягнення органами влади політичних та інших цілей. Однак, деструктивний вплив таких явищ на ефективність управління бюджетом безсумнівний. Також пропонуючи серед критеріїв ефективності бюджетного процесу його транспарентність та залучення громадськості, вчена обмежує таку участь лише інформуванням населення про параметри бюджету та контролем з боку громадськості за виконанням бюджетних показників.

Примітно, що подібний недолік спостерігаємо у методиці діагностики управління державними фінансами, розробленій в рамках Програми державних витрат та фінансової підзвітності. Ця програма була ініційована у 2001 році Європейською комісією, МВФ, Світовим банком та урядами кількох розвинутих країн Європи, а третя версія Методики діагностики управління державними фінансами була презентована у 2016 році. Пропонуючи багатокомпонентний підхід до оцінювання ефективності управління бюджетними ресурсами з використанням значного масиву індикаторів, ця методика значну увагу приділяє процедурній впорядкованості та прозорості прийняття управлінських рішень з питань бюджету, що є її безумовною перевагою. Втім, залученість громадськості до управління бюджетними ресурсами обмежується показниками доступності для громадськості бюджетно-податкової інформації.

На наш погляд, в умовах утвердження демократичного суспільства та ідеалів інклюзивного розвитку участь громадськості в управлінні бюджетними ресурсами має бути значно більш широкою та передбачати залучення її представників на усіх стадіях бюджетного процесу, в тому числі при визначенні пріоритетів та складанні проекту бюджету, розподілу бюджетних залишків та

---

<sup>1</sup>Денисюк О. Оцінка ефективності бюджетного процесу в Україні. *Бізнес-інформ*. 2019. № 3. С. 286-291.

внесенні змін до бюджету, в рамках таких інноваційних бюджетних технологій як бюджет участі чи конкурс громадських проєктів. Саме активне залучення громадськості на усіх стадіях управління бюджетними ресурсами, а не тільки на етапі виконання бюджету, створює передумови для ефективного формування і використання бюджетних ресурсів у відповідності із суспільними пріоритетами. Виняткової актуальності це питання набуває на рівні територіальних громад, де від ступеня залученості громадськості до бюджетного процесу залежить не тільки ефективність формування і виконання місцевого бюджету, але й в цілому формування суспільної думки про результативність роботи органів влади та перспективи територіальної громади як такої. Враховуючи це, важливим критерієм оцінювання ефективності бюджетного менеджменту, особливо на рівні територіальних громад, на наш погляд, має бути наявність та дієвість механізмів та інструментів залучення громадськості до розробки і прийняття рішень щодо управління бюджетними ресурсами.

Узагальнення наявних теоретико-методологічних підходів до оцінювання ефективності бюджетного менеджменту, а також врахування авторської позиції щодо максимальної інклюзивності управління бюджетними ресурсами на рівні територіальних громад, дають підстави сформулювати власну позицію щодо визначення критеріїв ефективності бюджетного менеджменту. Вихідним із них і, водночас, найскладнішим критерієм, на наш погляд, є ефективність бюджетного прогнозування і планування. Ефективність управління бюджетними ресурсами на цьому етапі бюджетного процесу має складну природу, що визначається наступними характеристиками:

– ефективність бюджетного планування у методологічному аспекті, що оцінює рівень застосування при розрахунку бюджетних показників різних методів планування. Вагомою проблемою бюджетного планування на рівні територіальних громад є використання спрощеного підходу до розрахунку показників бюджету, в основу якого покладена екстраполяція даних поточного бюджетного періоду. Внаслідок цього, в процесі виконання бюджету виникає необхідність багаторазового внесення змін до показників бюджету для приведення його параметрів до реальних значень. Впровадження інноваційних підходів у бюджетне планування не тільки зменшить потребу у внесенні змін до рішення про місцевий бюджет, але й дає можливість більш предметно планувати обсяги та напрями використання бюджетних ресурсів задля отримання від них більшої віддачі;

– ефективність бюджетного планування у процедурному аспекті, що передбачає високий ступінь деталізації процедур складання, розгляду й затвердження бюджету. Ефективність управління бюджетними ресурсами багато в чому визначається тим, наскільки детально в нормально-правових документах прописані усі моменти планування бюджетних показників. Це дає можливість не тільки уникнути інформаційної асиметрії (відсутності необхідних даних для якісного розрахунку показників бюджету, що є наслідком браку комунікації між структурними підрозділами органів місцевої влади та

самоврядування), але й також передбачити широке залучення громадськості до визначення пріоритетів формування і використання ресурсів місцевого бюджету, розподілу вільних залишків бюджетних коштів тощо. Окрім цього, важливо передбачити чіткий зв'язок між показниками бюджету та стратегічними документами розвитку, такими як Стратегія розвитку територіальної громади, Програма соціально-економічного розвитку громади тощо. Це забезпечить стратегічну виваженість бюджетного процесу, коли показники щорічних бюджетів будуть спрямованими на досягнення довгострокових цілей розвитку громади. Значна частина цих питань не врегульована чинним бюджетним законодавством, однак може бути визначена через розробку і прийняття спеціальних нормативно-правових актів (бюджетного регламенту, положень про реалізацію певних бюджетних процедур) на рівні місцевого самоврядування;

– ефективність бюджетного планування у хронологічному аспекті, яка передбачає чітке дотримання визначених строків складання й затвердження бюджету. До проведення реформи місцевого самоврядування (більш відомої як реформа децентралізації) ця проблема була винятково гострою. Порушення строків затвердження Державного бюджету України, а отже, й міжбюджетних трансфертів, унеможливило розробку й затвердження місцевих бюджетів у відповідності із визначеними термінами. Після зміни методики розрахунку міжбюджетних трансфертів цю проблему значною мірою було знято, однак не врегульованими залишаються питання коригування строків розподілу обсягів субвенцій інвестиційного призначення. В теперішній час розподіл фінансування Державного фонду регіонального розвитку, а також окремих видів інвестиційних субвенцій здійснюється в середині бюджетного року, що унеможливорює їх врахування при складанні проектів місцевих бюджетів, а також негативно впливає на ефективність реалізації проектів, для яких вони призначені. Тому логічним було б встановлення строків розподілу всього обсягу міжбюджетних трансфертів, а також фінансування від ДФРР до початку бюджетного періоду, що позитивно вплинуло б на якість бюджетного планування.

Визначення ефективності бюджетного менеджменту неможливе також без оцінювання якості виконання бюджету за доходами і видатками. При цьому варто взяти до уваги уже згадуваний підхід до трактування ефективності, за яким розрізняють виконавську ефективність (effectiveness) та кінцеву ефективність (efficiency). Відтак, виконавська ефективність бюджетного менеджменту може бути оцінена показниками рівня виконання затверджених показників бюджету за доходами та видатками, відповідності фактичної структури бюджету за різними видами класифікації (функціональної, економічної, програмної) затвердженим параметрам. До числа таких показників можна також зарахувати рівень самостійності у формуванні ресурсів місцевого бюджету, обсяги податкової заборгованості, заборгованості бюджету за платежами, сформованих резервів тощо. Виконавську ефективність бюджетного менеджменту на етапі виконання бюджету також характеризують

показники ритмічності формування доходів та видатків, наявність чи відсутність касових розривів.

Окремим питанням оцінювання ефективності бюджетного менеджменту на етапі виконання місцевого бюджету за доходами є порівняння фактичних обсягів надходжень з потенційними доходами за конкретними дохідними джерелами. Такі дослідження дають можливість оцінити ефективність діяльності органу місцевої влади щодо повноти надходження до бюджету фіскальних платежів, мобілізації доходів з інших джерел (від оренди чи продажу землі чи об'єктів комунальної власності). У випадку значної невідповідності цих параметрів, доцільно більш ґрунтовно проаналізувати чинники (об'єктивні чи суб'єктивні), що вплинули на відхилення фактичних надходжень бюджету від потенційних, що дасть змогу сформулювати висновки про те, наскільки цілеспрямовано працюють органи влади над наповненням місцевого бюджету.

Якщо зважити на те, що на теперішній час на усіх рівнях бюджетної системи в Україні впроваджено програмно-цільовий метод, то ефективність управління бюджетними ресурсами також характеризуватиме рівень досягнення визначених у бюджетних програмах результативних показників. Передумовою об'єктивності оцінювання ефективності є адекватність цих показників, які мають реально відображати кінцеві результати від реалізації відповідної бюджетної програми. Не зважаючи на те, що в багатьох галузях соціальної сфери показники результативності бюджетних програм уже врегульовані нормативно-правовими актами, питання їх об'єктивності не втратило актуальності. На думку багатьох науковців, визначені у бюджетних програмах результативні показники зазвичай мають формальний характер, їх досягнення не потребує зусиль з боку виконавців бюджетних програм, а самі вони слабо вказують на рівень задоволення інтересів безпосередніх бенефіціарів відповідних бюджетних благ. Введення до складу показників результативності індикаторів, які визначатимуть рівень задоволення споживачів бюджетних послуг їх кількісно-якісними параметрами, на наш погляд, дасть можливість більш об'єктивно оцінювати ефективність виконання бюджетних програм, а отже й ефективність управління бюджетними ресурсами на етапі виконання бюджету.

Важливим критерієм ефективності бюджетного менеджменту є також його контрольованість та транспарентність, що передбачає усебічне висвітлення усіх аспектів розробки та прийняття управлінських рішень з питань бюджету, а також активне залучення до цього процесу громадськості. Виконуючи вимоги чинного законодавства, багато органів влади формально ставляться до вимоги публічного представлення інформації про результати управління бюджетом. Публічність бюджетного менеджменту обмежується оприлюдненням рішень про місцевий бюджет та зміни до нього, звітності про його виконання за певні проміжки року та бюджетний рік в цілому. При цьому інформація подана у складній формі, яка доступна для обмеженого кола громадян, що мають навички читання економічної інформації. Таким чином,

формально виконуючи вимоги законодавства, органи влади в реальності обмежують доступ громадян до інформації про результати виконання бюджету. Представлення бюджетної інформації у доступній формі з використанням інструментів візуалізації дає можливість громадянам більш предметно ознайомлюватись з підсумками виконання бюджету.

Іншим питанням дотримання критерію транспарентності бюджетного менеджменту має стати відхід від формального виконання вимог бюджетного законодавства про проведення бюджетних слухань, залучення громадськості до дорадчих органів, які задіяні у процесі розробки місцевого бюджету. Як свідчить практика, нерідко такі бюджетні процедури, як бюджетні слухання чи публічні звітування про підсумки виконання бюджету проводять кулуарно, інформація про терміни та час їх проведення оприлюднюється на важкодоступних або мало відвідуваних інформаційних ресурсах, що спричиняє слабку участь громадян у них. Це дає підстави стверджувати, що частина органів місцевої влади та самоврядування не зацікавлені у посиленні контролю громадськості за усіма аспектами управління місцевим бюджетом, оскільки це полегшує можливості його використання для задоволення особистих інтересів влади чи інтересів політичних еліт. Наслідками цього є марнотратство бюджетних коштів, їх спрямування на потреби, що не відповідають інтересам суспільства.

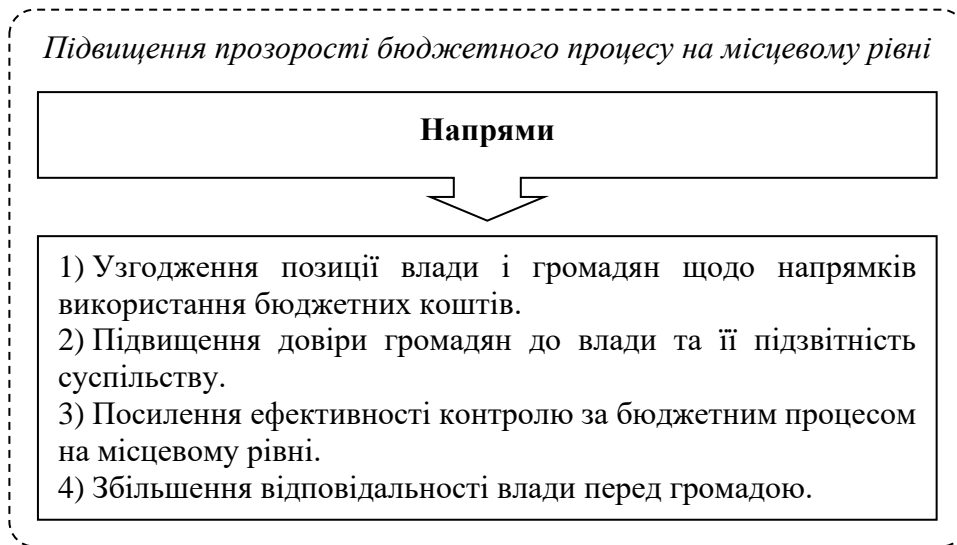
Однак, вирішити цю проблему одним лише внесенням відповідних норм до правової бази, що передбачатимуть широкі можливості участі громадськості у розробці та прийнятті управлінських рішень з питань бюджету не можливо. Має бути також відповідний інтерес до такої участі з боку самого населення, без чого ці норми залишаться пустими деклараціями. Активізація неурядових організацій щодо донесення до кожного громадянина важливості громадського контролю за процесами формування і використання бюджетних ресурсів, широкі можливості для реалізації такого контролю створюватимуть передумови для підвищення ефективності управління бюджетними ресурсами на усіх рівнях публічного управління. Додатковим ефектом від транспарентності управління бюджетними ресурсами, окрім підвищення відповідності їх формування та використання суспільним пріоритетам, стане також посилення довіри та комунікації між владою та громадськістю.

Підсумовуючи результати дослідження наукових підходів до оцінювання ефективності бюджетного менеджменту, можемо констатувати, що в теперішній час методика, яку б повною мірою можна було визначити як оптимальну не розроблена. Кожен із наявних на сьогодні підходів до оцінювання має проблемні моменти, які потребують коригування. Тому вироблення універсальної методики оцінювання ефективності бюджетного менеджменту є актуальним завданням для фінансової науки.

## 1.9. Прозорість бюджетного процесу на рівні територіальних громад

Одним з пріоритетних завдань, що покладаються на місцеву владу, є створення прозорої системи прийняття рішень з питань, що стосуються бюджету. Про доцільність відкритості бюджетного процесу та залучення громадян до формування і реалізації бюджетної політики свідчать численні наукові дослідження та широкий зарубіжний досвід. При цьому необхідність участі населення в ньому обумовлена тим, що в сучасному суспільстві головне призначення бюджету полягає у фінансовому забезпеченні найважливіших потреб громадян. Тому врахування пріоритетів і вподобань населення є невід'ємною частиною бюджетної процедури.

Члени територіальної громади завдяки можливості брати активну участь у вирішенні справ місцевого значення та втручатися в хід прийняття рішень місцевою владою є не тільки реципієнтами, але й розпорядниками суспільних коштів, а ступінь схвалення ними бюджетної політики є основним критерієм її ефективності. Залучення громадян дає змогу, з одного боку, більш точно визначити їх потреби, а з іншого – забезпечити дієвий громадський контроль за формуванням і використанням місцевих бюджетів. Крім того, міра участі громадян у бюджетному процесі є одним з найголовніших індикаторів розвитку демократії в будь-якій державі.



**Рис. 1.13. Напрями підвищення прозорості бюджетного процесу на місцевому рівні**

*Джерело:* складено автором самостійно

Значну увагу питанню забезпечення прозорості в бюджетній сфері приділяє Міжнародний валютний фонд. Виходячи з рекомендацій цієї організації, можна сформулювати низку принципів, дотримання яких дає змогу досягнути належного рівня прозорості бюджетного процесу: чіткість розподілу функцій і обов'язків між учасниками бюджетних відносин; доступність інформації; забезпечення високої якості даних; відкритість



бюджетного процесу. Оприлюднена фінансова інформація має бути точною, достовірною, методологічно обґрунтованою, зручною для використання, достатньо повною та придатною для проведення фінансового аналізу.

З точки зору Міжнародного валютного фонду, публікація бюджетної інформації повинна бути юридичним обов'язком не тільки для уряду, а й місцевої влади. Доцільність застосування цієї процедури підтверджена досвідом багатьох розвинених країн. При цьому використовуються два різних підходи: дані формуються на основі єдиної бюджетної класифікації, що дає змогу уряду складати й оприлюднювати зведену інформацію про стан фінансів; місцева влада є незалежною в питаннях формування та оприлюднення інформації (однак, дотримуються того ж, що й уряд, високого стандарту прозорості бюджетного процесу).

У США, незважаючи на значну самостійність регіональної та місцевої влади, федеральний уряд має змогу складати зведену інформацію з питань бюджету на основі фактичних даних. Цього вдається досягнути завдяки підтриманню високих стандартів прозорості бюджетного процесу. В Австралії застосовуються обидва підходи. Органи влади місцевого рівня доводять бюджетну інформацію до громадськості незалежно від федерального уряду. У Новій Зеландії ще в 1994 році ухвалено закон про бюджетну відповідальність, який зобов'язує владу звітуватися перед громадськістю за результати діяльності та визначає стандарти прозорості у бюджетній сфері.

В Англії та Уельсі значну роль у забезпеченні прозорості бюджетного процесу на місцевому рівні відіграє Аудиторська комісія. Ця організація проводить аудит витрат органів місцевого самоврядування та щороку публікує порівняльні звіти про результати їх роботи. У Швеції починаючи з 1993 році встановлюються критерії оцінювання місцевих фінансів. Така діяльність здійснюється Шведською асоціацією місцевих органів влади у співпраці з Центральним бюро статистики. В цій країні розробляється й аналізується понад 140 різних показників, які характеризують стан бюджетної політики і рівень наданих суспільних послуг.

У нашій державі проблема покращення відкритості бюджетного процесу була й залишається особливо актуальною. Позаяк визначений у Бюджетному кодексі України принцип публічності та прозорості передбачає тільки інформування населення з питань складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, а також контролю за їх виконанням. Населення фактично відсторонене від бюджетного процесу, що не відображає демократичні орієнтири розвитку суспільства. Натомість в зарубіжній практиці основний акцент зроблено на громадському обговоренні як проекту бюджету під час затвердження, так і річного звіту про його виконання.

Викликає зацікавлення Закон Парламенту Румунії «Про державні фінанси», де зазначено про обговорення у суспільстві проекту бюджету та річного звіту про виконання, їх публікації в Офіційному віснику Румунії, розповсюдження відповідної інформації через ЗМІ. Аналогічні положення подані в Законі Парламенту Румунії «Про місцеві фінанси», а саме: місцеві

бюджети є відкритими і прозорими, що досягається за рахунок публікації в газетах, висвітлення на Інтернет-сторінках або інших ЗМІ проекту місцевого бюджету та річного звіту про його виконання, а головне – їх обговорення серед широких верств населення.

Детальніше опис цього процесу викладено в статті 39 даного законодавчого акта. Отож, упродовж 15 днів після опублікування закону про державний бюджет розглядаються проекти місцевих бюджетів, а їх зміст висвітлюється у ЗМІ. При цьому місцеві жителі можуть подавати скарги на ті чи інші положення бюджету не пізніше, ніж через 15 днів після публікації, а їх розгляд здійснюється у межах 5 днів. Як показує досвід, дискусії точаться щодо збільшення видаткової частини бюджету на соціальні цілі та зменшення податкового навантаження. Загалом же, місцеві бюджети мають бути затверджені упродовж 45 днів після публікації закону про державний бюджет.

Такий механізм організації бюджетних відносин стратегічно важливий для нашої держави, тому з певними змінами та доповненнями може бути адаптований до вітчизняної практики. Позаяк залучення громадськості до бюджетного процесу, зокрема на початковій стадії, дасть змогу не тільки демократизувати інститут бюджету, а й зробити його прозорим, відкритим і доступним. Тим більше, що визначений урядом курс до децентралізації узгоджується з останньою тезою. Щоправда, для впровадження такого підходу необхідна політична воля до реформування законодавства з тим, аби домінанти його побудови не мали рекомендаційний характер.

Незважаючи на те, що на практиці можуть застосовуватися різні форми участі населення в бюджетному процесі, як-от: бюджетні слухання, збори громадян, громадські комісії, дорадчі комітети і робочі групи, громадські та консультативні ради, підтримка проектів й ініціатив громадських організацій з місцевого бюджету через механізм конкурсів, консультації представників місцевої влади. Одним зі слабких місць чинного законодавства є відсутність положень, які б регламентували процедури участі громадян у бюджетному процесі (ним не передбачено ні необхідність, ані умови проведення таких форм залучення громадськості).

Бюджетні слухання – це різновид громадських слухань і водночас важливий елемент бюджетного процесу. Метою цього заходу є створення передумов для залучення населення до прийняття місцевою владою рішень з питань формування та використання бюджету, врахування інтересів і побажань членів територіальної громади при визначенні напрямів місцевої бюджетної політики. Необхідність цієї й інших форм участі громадян у бюджетному процесі зумовлена обмеженістю можливостей представницької демократії. Трапляється, що депутати і посадові особи органів місцевого самоврядування не адекватно репрезентують інтереси територіальної громади.

Загалом же, на бюджетних слуханнях можуть розглядатися наступні питання: основні напрями та пріоритети бюджетної політики на місцевому рівні; проект місцевого бюджету на наступний рік; проблеми формування і використання ресурсів місцевого бюджету; питання розробки та фінансування

цільових бюджетних програм; стратегія інвестиційної політики органу місцевого самоврядування й основні напрями капіталовкладень; проблеми бюджетного забезпечення галузей економічної та соціальної сфери; результати реалізації місцевої бюджетної політики; шляхи нарощування дохідної частини бюджету тощо.

Один із важливих напрямів забезпечення прозорості, відкритості та доступності бюджету в умовах демократизації суспільного життя – розвиток технології публічного доступу до бюджетної інформації. Зокрема, відповідно до Бюджетного кодексу України Міністерство фінансів України щорічно здійснює оприлюднення проекту закону та закону про Державний бюджет України, матеріалів про його виконання за підсумками місяця, кварталу, року. Натомість на місцеві державні адміністрації й органи місцевого самоврядування покладено обов'язок публікувати інформацію про місцеві бюджети, в тому числі відповідні рішення та звіти про виконання.

З позиції імплементації у бюджетне законодавство нашої держави викликає зацікавлення вже згаданий Закон Парламенту Румунії «Про державні фінанси», у якій зазначено, що крім річного звіту про виконання державного бюджету, передбачено прийняття законодавчого акту про середньострокове бюджетне звітування. На відміну від вітчизняної практики, де звітність про виконання бюджету може бути оперативною, місячною, квартальною та річною, її законодавче оформлення дає змогу контролювати державними і громадськими інститутами завершальний етап бюджетного процесу. Це робить його прозорим, доступним та відкритим.

Крім того, потрібно змінити підхід до подачі інформації про бюджет, поліпшити механізм її висвітлення в ЗМІ, на Інтернет-сторінках тощо. Поміж використання бюджетної статистики органів державної влади й управління, реалізацію даних заходів необхідно покласти на громадські організації й залучити науковців. Це дасть змогу сформуванню в суспільстві альтернативну точку зору про стан доходів та видатків бюджету й вплинути на зміну курсу бюджетної політики. При цьому важливу роль повинна відігравати модернізація інституту масово-роз'яснювальної роботи, що спиратиметься на проведення різного роду «круглих столів», брифінгів і конференцій.

Підвищення прозорості місцевих бюджетів й активізація участі населення в їх складанні та виконанні є не тільки інструментами оптимізації бюджетних процедур на місцевому рівні, але й сприяють розв'язанню проблеми відчуження людей від влади. Вирішення цього завдання є однією з об'єктивних умов утвердження України як демократичної держави. Адже недостатня прозорість та відкритість, відсутність системи громадського контролю за формуванням і використанням бюджетних коштів є однією з

перепон на шляху до поглиблення децентралізації та зміцнення фінансової незалежності місцевого самоврядування<sup>1</sup>.

Гарантією успішності заходів щодо покращення прозорості та відкритості бюджетного процесу на місцевому рівні є досягнення високого ступеня довіри громадян до місцевої влади. При цьому створення ефективної системи прийняття рішень з питань бюджету вдасться забезпечити тільки тоді, коли в ній будуть зацікавлені усі члени територіальної громади, коли вони будуть усвідомлювати, що місцева влада працює для них, а кожна їх пропозиція чи зауваження будуть розглянуті, обговорені й враховані при складанні, розгляді та затвердженні бюджету. Розв'язання даної проблеми має лежати в основі вдосконалення системи місцевого самоврядування.

---

<sup>1</sup> Враховуючи пропозиції громадських організацій щодо забезпечення відкритості і прозорості та з метою належного інформування жителів Тернопільської області про використання коштів обласного бюджету Тернопільська обласна рада затвердила порядок публічного звітування головних розпорядників коштів обласного бюджету Тернопільської області (див. інформ. матер.).

## РОЗДІЛ 2

### ПРАКТИКА ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

#### **2.1. Планування бюджетів об'єднаних територіальних громад: практика і проблематика**

Перші кроки у реформуванні архітектури бюджетної системи вселяють стриманий оптимізм щодо спроможності органів влади реалізовувати успішні реформи, які оптимізують економічні процеси та позитивно впливають на зростання суспільного добробуту. Створення об'єднаних територіальних громад (ОТГ) передбачає появу нового виду місцевих бюджетів – бюджетів ОТГ, появи нових суб'єктів управління бюджетом, а також нових правил бюджетотворення. Це містить потужний потенціал формування нової якості бюджетного менеджменту, позбавленого численних хронічних хвороб вітчизняної моделі управління бюджетом. Проте, в разі застосування неадекватних підходів до формування та використання фінансових ресурсів, окремий вид місцевих бюджетів не виправдає наявних очікувань і не матиме позитивного впливу на соціальне становище та економічний розвиток. У сфері планування бюджетів ОТГ виникає чимало проблем. Значна їх частина зумовлена діями чи бездіяльністю органів державного управління. Втім, важливі повноваження у сфері бюджетного планування зосереджені також в органах місцевого самоврядування. Тому частина недоліків у плануванні бюджетів ОТГ є наслідком дій чи бездіяльності суб'єктів бюджетного процесу на місцевому рівні. Предметом дослідження обрано не весь пласт проблем, а ту частину, яка формується на місцевому рівні, а саме в органах місцевого самоврядування та територіальних громадах. Одержаний досвід проведення децентралізації цінний не лише своїми здобутками, а й невдачами та проблемами, які за своєю суттю часто є системними. Більш, ніж трьохрічна практика функціонування ОТГ дає змогу дослідити сформовані методи управління бюджетом, наявні тенденції у цій сфері, з'ясувати ключові проблеми. Це створить передумови для обґрунтування актуальних пропозицій для вирішення наявних проблем та удосконалення механізму управління місцевими бюджетами, що має принципово важливе значення для глибшої децентралізації бюджетної системи та удосконалення бюджетного менеджменту.

Питання бюджетного планування, в тому числі в умовах здійснюваної реформи децентралізації державного управління, досліджується представниками сучасної науки. Г. В. Возняк встановила, що децентралізація призвела до позитивних наслідків, зокрема розширення ресурсної бази місцевого самоврядування, зменшення їх дотаційності, розширення інвестиційної спроможності місцевих бюджетів, однак містить певні проблеми, а саме низьку частку власних надходжень у структурі фінансових ресурсів частини ОТГ, збереження надмірної дотаційності місцевих

бюджетів<sup>1</sup>. О. І. Чугунов, досліджуючи функціонування місцевих бюджетів в умовах децентралізації, приходять до висновку про доцільність підвищення дієвості й ефективності управлінських рішень органів управління у сфері стратегічного бюджетного планування, запровадження середньострокового бюджетного планування, дотримання принципу прозорості та підзвітності органів місцевого самоврядування громадськості<sup>2</sup>. А. Є. Буряченко, І. О. Філімошкіна вказали на те, що процеси, пов'язані з формуванням і використанням фінансових ресурсів органами місцевої влади, відбуваються доволі відокремлено від показників соціально-економічного розвитку ОТГ<sup>3</sup>. У дослідженні І. З. Сторонянської та Л. Я. Бенюкської проаналізовано трансформацію системи фінансового вирівнювання розвитку територій і зазначено, що вона зумовлює низку проблем, серед яких істотна диференціація у фінансуванні послуг соціальної сфери, їхніх якості й доступності; відсутність можливостей у громад і районів із слабким фінансово-економічним потенціалом щодо запуску механізмів розвитку<sup>4</sup>. Середньострокове бюджетне планування було предметом дослідження К. В. Павлюк, О. О. Шапоренко<sup>5</sup> та В. Л. Плескач, Н. О. Прокопенко<sup>6</sup>. Вони описали позитивні властивості середньострокового бюджетного планування та вказали на доцільність його запровадження в Україні, як інструменту вдосконалення бюджетної політики. Втім, у цій публікації увага дослідників була сфокусована на державному рівні бюджетного планування. А. Бочі, О. Шубіна, І. Тютюшкін оцінили якість управління фінансовими ресурсами ОТГ та ідентифікували окремі проблеми бюджетного планування, зокрема, низький рівень участі у цьому процесі громадськості<sup>7</sup>. Проте, в дослідженні не розкрито низка важливих питань бюджетного планування в ОТГ, зокрема, його методології, організації цього процесу, інформаційного забезпечення. Тому питання системи бюджетного планування в ОТГ в науковій літературі комплексно не досліджено.

На урядовому рівні стратегічною метою децентралізації управління визначене підвищення рівня життя населення, сприяння економічному

---

<sup>1</sup>Возняк Г. В. Роль фінансової децентралізації в забезпеченні сталого ендегенного зростання регіонів України. *Фінанси України*. 2018. № 7. С. 100–117.

<sup>2</sup>Чугунов О. І. Формування бюджетів місцевого самоврядування у системі суспільного розвитку територіальних громад. *Економічний вісник університету*. 2018. Вип. 38. С. 153–161. URL: <https://economic-bulletin.com/index.php/journal/article/view/461/476>

<sup>3</sup>Буряченко А. Є., Філімошкіна І. О. Фіскальна децентралізація та фінансова спроможність місцевого самоврядування в Україні. *Фінанси України*. 2018. № 5. С. 56–68.

<sup>4</sup>Сторонянська І. З., Бенюкська Л. Я. Особливості фінансового вирівнювання розвитку територій в умовах бюджетної децентралізації. *Фінанси України*. 2018. № 6. С. 58–74.

<sup>5</sup>Павлюк К. В., Шапоренко О. О. Розвиток середньострокового бюджетного планування в Україні. *Фінанси України*. 2018. № 9. С. 45–59.

<sup>6</sup>Плескач В. Л., Прокопенко Н. О. Інституційно-організаційне забезпечення середньострокового бюджетного планування в Україні. *Економіка України*. 2019. № 1. С. 47–59.

<sup>7</sup>Бочі А., Шубіна О., Тютюшкін І. та ін. Результати оцінювання управління фінансами об'єднаних територіальних громад. К., 2018. 20 с.

розвитку та поліпшення керованості країною. Фокусуючи зазначені цілі на фінансову політику, важливо, щоб деконцентрація бюджетних ресурсів та розширення фінансових повноважень органів місцевого самоврядування сприяли поступу у вказаних напрямках. Бюджети ОТГ, як важливий вид місцевих бюджетів, також підпорядковані цілям децентралізації, мають стати важливим інструментом стимулювання місцевої економіки та соціального розвитку. Таким чином, вони не лише повинні забезпечувати реалізацію традиційних функцій місцевих фінансів – забезпечення суспільних благ та раціонального перерозподілу, але ще й при цьому бути важливим елементом агенди трансформації системи публічного управління.

В Україні впродовж чотирьох років реалізації реформи децентралізації управління було сформовано 876 ОТГ з чисельністю населення у них 9,0 млн осіб (табл. 2.1). Таким чином, на значній території країни сформовано нові органи місцевого самоврядування, які наділені важливими повноваженнями для забезпечення суспільного добробуту та стимулювання економічного розвитку територій. Обсяг доходів бюджетів ОТГ збільшився з 2016 по 2018 рр. з 7,3 млрд грн до 43,2 млрд грн, або майже в 6 разів. В цей час значно зросла частка доходів бюджетів ОТГ як в загальних доходах місцевих бюджетів, так і в доходах зведеного бюджету (див. табл. 1). Це свідчить про становлення окремого елемента бюджетної системи, на який припадає значна частка бюджетних ресурсів, що дає змогу новоствореним органам місцевого самоврядування вирішувати важливі завдання соціального та економічного розвитку.

Таблиця 2.1

**Доходи бюджетів ОТГ, кількість ОТГ,  
чисельність населення в ОТГ в 2015–2018 рр.**

Назва показника	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.
Обсяг доходів бюджетів ОТГ з урахуванням міжбюджетних трансфертів, млрд грн	–	7,3	19,0	46,2
Частка доходів бюджетів ОТГ у доходах місцевих бюджетів, %	–	2,0%	3,8%	8,2%
Частка доходів бюджетів ОТГ у доходах зведеного бюджету, %	–	0,9%	1,9%	3,9%
Кількість ОТГ, од.	159	366	665	876
Чисельність жителів в ОТГ, млн осіб	1,4	3,2	5,7	9,0

*Джерело:* побудовано за власними розрахунками автора на основі зведених звітів про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2016, 2017, 2018 роки.

Підготовка проекту бюджету – це творчий процес визначення пріоритетів бюджетної політики. Бюджетна децентралізація та наявність великої кількості місцевих бюджетів, а також суб'єктів управління ними означає, що відсутні єдині детальні правила планування місцевих бюджетів не лише для певних країн, а й навіть у межах країни. Однак, дослідники обґрунтовують раціональні підходи до формування місцевих бюджетів, які враховують принципи ефективного управління суспільними фінансами, а

також мають практичне значення. Комплексне бачення підготовки місцевого бюджету запропонував Р. Бланд (R. Bland). Ця робота, на думку вченого, передбачає розробку бюджетного календаря, з визначенням завдань та відповідальних осіб; підготовку прогнозу доходів; формування інструкцій та порядків підготовки бюджету; підготовку бюджетних запитів на основі визначених представницьким органом стратегічних цілей; бюджет, підготовлений виконавчою владою; слухання підготовленого бюджету; остаточне формування проекту бюджету; розгляд та затвердження проекту місцевого бюджету<sup>1</sup>. Рекомендації автора вдало поєднані хронологічно та чітко визначають завдання для головних виконавців функцій щодо бюджетного планування. На думку вченого, головним пріоритетом у підготовці бюджету є налагодження процесу, який відображає пріоритети представницької гілки влади, одночасно сприяючи довгостроковим інтересам громади. Для цього важливо, щоб персонал був забезпечений необхідною інформацією. Також важливо добре організувати не лише процес розробки проекту бюджету, але також його обговорення, щоб воно відбувалося конструктивно. Ці характеристики, на нашу думку, впливають на якість планування місцевого бюджету.

У посібнику Світового банку «Бюджетування на місцевому рівні», А. Шах (A. Shah) та Ч. Шен (Ch. Shen) зазначають, що бюджетне планування має бути спрямоване на досягнення довгострокового бачення розвитку<sup>2</sup>. Д. Мулінз (D. Mullins) обґрунтовує доцільність чіткого регламентування процесу підготовки бюджету за допомогою бюджетного календаря, який визначає проведення кожного елемента у бюджетному циклі. Інструментом поліпшення результатів управління бюджетом, зокрема, бюджетного планування, вчений вважає відкритість у цьому процесі. Він також акцентує увагу на доречність ефективного залучення до процесу підготовки місцевого бюджету неурядових організацій, громадських груп та приватних організацій. Вчений ратує за те, щоб участь громадськості у процесі планування бюджету була всеохоплюючою та належним чином структурованою<sup>3</sup>.

Ще одним важливим джерелом інформації та знань для фахівців у сфері місцевого самоврядування є збірники кращих практик. Авторитетна міжнародна організація OPENGOV, яка спеціалізується на роботі з органами влади у сфері публічних фінансів, підготувала інформацію про підходи до ефективного бюджетування. Вони передбачають дві групи заходів: 1) загальні найкращі практики (чітке регламентування бюджетного процесу з датами; початок процесу від стратегії, бачення, цілей; визначення завдань департаментам; залучення громадян; забезпечення максимальної прозорості); 2) кращі практики комунікацій (широке, часте, просте спілкування;

---

<sup>1</sup>Bland R. L. A budgeting guide for local government. Third edition. Washington: ICMA, 2013. 344 p.

<sup>2</sup>Shah A., Shen Ch., Mullins D. R. and oth. Local budgeting. Public sector governance and accountability series. Washington: The World Bank, 2007. 384 p.

<sup>3</sup>Shah A., Shen Ch., Mullins D. R. and oth. Local budgeting. Public sector governance and accountability series. Washington: The World Bank, 2007. 384 p.



використання простої та зрозумілої мови; вихід за межі слів (використання привабливих візуальних ефектів); забезпечення легко доступних та динамічних даних; наявність зворотного зв'язку та взаємодії)<sup>1</sup>.

Окремо варто звернути увагу на рекомендації впливової міжнародної організації – ОЕСР, які об'єднують 10 принципів ефективного бюджетування. Серед яких є ті, які визначають підходи до планування місцевих бюджетів:

- дотримання чітких, достовірних і передбачуваних обмежень фіскальної політики;
- тісне узгодження бюджетів з стратегічними пріоритетами органів влади;
- розробка структури інвестиційної складової бюджету, яка відповідає потребам розвитку;
- забезпечення відкритості, прозорості та доступності бюджетних документів і даних;
- забезпечення інклюзивних, активних й реалістичних дебатів щодо бюджету;
- створення умов, щоб невід'ємною частиною бюджетного процесу була оцінка співвідношення ціни та якості;
- сприяння цілісності та якості бюджетних прогнозів, фіскальних планів та виконання бюджету через сувору гарантію якості, включаючи незалежний аудит<sup>2</sup>.

Описані вченими підходи до ефективного бюджетного планування доцільно узагальнити і систематизувати. Сформована таким чином система правил планування бюджету слугуватиме також критеріями оцінювання якості бюджетного планування в цьому дослідженні. На нашу думку, всі підходи до раціонального планування місцевого бюджету доцільно згрупувати у дві групи: перша – регламентує відносини всередині органів управління, а друга – відносини з зовнішнім середовищем, зокрема, територіальної громадою. Таким чином доцільно побудувати систему критеріїв оцінювання якості планування місцевого бюджету, що враховуватиме вплив ендегенних та екзогенних чинників (табл. 2.2).

*Таблиця 2.2*

### **Складові оцінювання стану планування місцевого бюджету**

<b>Діяльність в органі самоврядування (ендогенні чинники)</b>	<b>Комунікації з громадою (екзогенні чинники)</b>
Організація планування Компетентність службовців Інформаційна база Узгодження зі стратегічними пріоритетами	Інформування Консультації Діалог Партнерство

*Джерело:* складено автором самостійно

<sup>1</sup>Best Practices in Local Government Budgeting. OPENGOV, 2015. 8 p.

<sup>2</sup>White J. What are budgeting's purposes? Comments on OECD's principles of good budgetary governance. OECD Journal on Budgeting. 2014. Vol. 3. P. 131–148.

Важливим учасником управління бюджетом територіальної громади та ключовим суб'єктом оцінювання якості бюджетного планування є безпосередньо сама територіальна громада. Від її участі у процесі планування бюджету та оцінок цього процесу залежать не лише результати виборів до органів місцевого самоврядування, а й суспільно-політична активність, економічна поведінка членів громади та мотивація сплати податків та інших платежів до місцевого бюджету. Це формує екзогенні чинники впливу на планування місцевих бюджетів (див. табл. 2.2). Попри те, що в наукових публікаціях, присвячених бюджетуванню на місцевому рівні, згадується питання залучення громадськості, зроблено це доволі фрагментарно і несистемно. З огляду на це, доцільно звернутися до праць, присвячених комунікаціям влади та громадськості.

Вплив громадськості на планування бюджету визначається рівнями взаємодії органів влади та населення. В науковій літературі широко застосовують підхід до градації участі громадян в управлінні суспільними процесами, який описала С. Арнстейн (S. Arnstein). Вчена обґрунтувала доцільність виокремлення восьми щаблів участі. Перші два можуть бути класифіковані як «неучасть»: (1) маніпуляція та (2) терапія. Наступні три рівні включають: (3) інформування, (4) консультації та (5) «примирення», не кваліфікуються як участь<sup>1</sup>. Кодекс кращих практик громадської участі у процесі прийняття рішень Ради Європи пропонує різні рівні залучення, які мають використовувати органи влади, в т. ч. місцеві. У цьому документі визначено такі чотири рівні (від найслабшого до найсильнішого): 1) інформація, 2) консультація, 3) діалог і 4) партнерство, які можуть відбуватися впродовж шести етапів у прийнятті політичних рішень. У згаданому кодексі також зазначено етапи процесу прийняття політичних рішень, а саме шість кроків, які здійснюються органами влади – від встановлення порядку денного і здійснення політики до моніторингу та повторного формулювання<sup>2</sup>.

Схожа класифікація участі громадськості наведена в базовому документі такої авторитетної організації, як Міжнародна асоціація громадської участі. У спектрі громадської участі виокремлено п'ять рівнів посилення громадського впливу 1) інформування; 2) консультування; 3) залучення; 4) співпраця; 5) уповноваження<sup>3</sup>. Це універсальна класифікація, яка може бути застосована в будь-якій країні для оцінювання ролі громадськості у процесі публічного управління. Відмінною рисою такого підходу є те, що кожен рівень охарактеризовано як з позиції громадськості, так і з позиції владних інституцій. Такий підхід забезпечує його популярність та поширеність у

<sup>1</sup>Arnstein S. A ladder of citizen participation. *Journal of the American Institute of Planners*. 1969. No 35 (4). P. 216-224.

<sup>2</sup>Code of Good Practice for Civil Participation in the Decision-Making Process. CONF/PLE(2009)CODE1. Adopted by the Conference of INGOs at its meeting on 1st October 2009. 17 p. URL: <https://www.osce.org/odihr/39400?download=true>.

<sup>3</sup>Spectrum of Public Participation. IAP2. URL: [https://cdn.ymaws.com/www.iap2.org/resource/resmgr/pillars/Spectrum\\_8.5x11\\_Print.pdf](https://cdn.ymaws.com/www.iap2.org/resource/resmgr/pillars/Spectrum_8.5x11_Print.pdf)

практичному застосуванні у дослідженні впливу громадян на політику органів влади.

Описані типології участі населення в управлінні суспільними процесами слугують добрим підґрунтям для оцінки впливу громадян на формування місцевого бюджету та формулювання відповідних критеріїв оцінювання якості бюджетного планування. Варто зазначити, що в Україні рівень участі громадськості в управлінні бюджетом загалом, та у процесі його планування зокрема, є доволі низьким, у зв'язку з чим варто зупинитися на невеликій кількості градацій форм участі. На нашу думку, базою для групування доцільно обрати типологію закріплену у документах Ради Європи. Таким чином, дослідження участі у процесі планування бюджетів ОТГ має охопити чотири форми участі: 1) інформування, 2) консультування, 3) діалог і 4) партнерство.

Для системного оцінювання стану бюджетного планування в ОТГ послідовно проаналізуємо діяльність щодо планування бюджету в органі місцевого самоврядування та його комунікації з громадою.

Підготовка проекту бюджету регламентується Бюджетним кодексом України, Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» та іншими нормативно-правовими актами. Вони регламентують відносини органів місцевого самоврядування з органами державної влади, визначають вимоги до термінів ухвалення рішення про бюджет, оприлюднення самого рішення про бюджет та паспортів бюджетних програм тощо. Значна частина відносин, зокрема, між структурними підрозділами місцевої ради, між місцевою радою та іншими розпорядниками коштів, процедури та терміни ухвалення розпорядчих документів, відносини з громадськістю залишається не врегульованими.

В місцевих радах ОТГ, зазвичай, відсутні внутрішні документи, які б детально регламентували процедуру підготовки проекту бюджету, координацію роботи структурних підрозділів та службових осіб місцевої ради, порядок обміну інформацією, а також участь громадськості у процесі підготовки документа. Це підтверджують результати дослідження 50 ОТГ, які свідчать, що бюджетний регламент, який визначає всі етапи бюджетного процесу та механізми залучення громадськості до нього, майже не використовується або ж формується у скороченому вигляді<sup>1</sup>. Варто зазначити, що 50 ОТГ, які були предметом дослідження приймають участь у проєкті *Dobre*. Проєкт передбачає, зокрема, комплексну експертну підтримку органам управління громад – учасників. Можна обґрунтовано припустити, що ситуація в інших ОТГ щодо врегулювання процедур підготовки проєктів бюджету не є ліпшою. Як наслідок, часто підготовкою документа займається профільний спеціаліст без належного залучення до цього процесу інших структурних підрозділів місцевої ради та без належної координації такої діяльності з боку керівництва. До того ж, підготовка проєкту бюджету зазвичай здійснюється

---

<sup>1</sup>Результати оцінювання управління фінансами об'єднаних територіальних громад / А. Бочі та ін. К., 2018. 20 с.

без обговорення з експертним середовищем, інститутами громадянського суспільства, підприємницькими спільнотами.

Сучасні вимоги до процесу підготовки місцевих бюджетів вимагають знань і вмінь щодо застосування ефективних методів та технологій планування бюджету, що дають змогу досягати важливих цілей розвитку громади відповідно до суспільних пріоритетів. Часто спеціалісти органів місцевого самоврядування не володіють відповідними компетентностями. Однак, центральні органи виконавчої влади та місцеві державні адміністрації на низькому рівні здійснюють методичне забезпечення процесу підготовки проекту бюджету. Це стало особливо помітно із започаткуванням процесу створення ОТГ, коли утворюються нові органи місцевого самоврядування, а їх працівники стикаються з новою для себе роботою. Це спричиняє додаткові труднощі в підготовці проектів бюджетів, особливо в новостворених ОТГ. До того ж, ці проблеми неспроможні якісно вирішити різноманітні наради та навчальні програми, які організуються обласні державні адміністрації та їх структурні підрозділи. Частково проблему методичного консультування місцевих рад вирішують недержавні організації, які проводять свою діяльність в межах проектів, що фінансуються за рахунок грантів. Однак, така діяльність тісно залежить від зовнішнього фінансування, яке має визначені межі та після його припинення може бути завершена. Місцеві ради лише у виняткових випадках самостійно замовляють консультаційні послуги та, ще рідше, освітні послуги, спрямовані на підвищення кваліфікації службовців. Як наслідок, обмеженість інструментарію бюджетного прогнозування та планування, помилкове застосування неоптимальних методів бюджетного прогнозування призводить до внесення частих змін до затверджених бюджетів з метою коригування планових показників. Ще один комплекс проблем зумовлений недоліками застосування програмно-цільового методу бюджетного планування.

Інформаційна база планування бюджетів ОТГ доволі обмежена. Новостворені органи управління часто лише розпочинають роботу щодо формування баз даних, необхідних для розрахунку планових обсягів надходжень бюджету та обґрунтування бюджетних видатків. Здебільшого органи місцевого самоврядування ОТГ не мають достовірної інформації про об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, документальне оформлення земельних ділянок, які перебувають у користуванні та іншу важливу для прогнозування бюджетних надходжень інформацію. Крім цього, відповідним підрозділам місцевих рад часто бракує об'єктивної та достовірної інформації про фактичний стан інфраструктури, яка перебуває у комунальній власності. Okремо варто звернути увагу на невизначеність щодо одержання бюджетом ОТГ міжбюджетних трансфертів, особливо субвенцій інвестиційного призначення. Це зумовлено, зокрема, непрозорим механізмом надання субвенцій на здійснення заходів щодо соціально-економічного розвитку окремих територій, які розподіляються за участі народних депутатів України.

Підготовка проектів бюджетів на поточний рік здійснюється в умовах нерегульованості систематичного надання органами державної влади органам місцевого самоврядування важливої інформації для складання проекту бюджету: з одного боку, процедура надання інформації нерегульована на законодавчому рівні; з іншого боку – в органах державної влади не має практики надавати розгорнуту інформацію з власної ініціативи. Крім цього, місцеві ради часто не звертаються з офіційними запитами до державних органів щодо надання інформації, яка важлива для складання проекту бюджету. Внаслідок цього місцеві ради стикнулися з проблемою своєчасного одержання повної інформації, яка необхідна для якісного планування обов'язкових платежів до бюджету, зокрема, від органів Державної фіскальної служби України. Наприкінці 2018 року були внесені зміни до Податкового кодексу України, якими зобов'язано Державну фіскальну службу надавати за запитом органу місцевого самоврядування інформацію про сплачені податки та збори на відповідних територіях, суми податкового боргу по кожному платнику податків. Незважаючи на це, територіальні органи ДФС відмовляють органам місцевого самоврядування у наданні звітності про суми нарахованих та сплачених податків і зборів, суми податкового боргу та надмірно сплачених до місцевих бюджетів податків і зборів у розрізі платників, про що свідчать численні звернення до Асоціації міст України<sup>1</sup>. Підставою для таких дій органів державної влади був лист ДФС (№5616/7/99-99-07-02-02-17 від 20.02.2019 р.) до своїх територіальних підрозділів, в якому повідомлено, що вище зазначена інформація не може бути надана органам місцевого самоврядування, оскільки є інформацією з обмеженим доступом. Таким чином, проблема обмеженої інформаційної бази складання проекту бюджету залишається не вирішеною, у зв'язку з чим органи влади ОТГ позбавлені можливості застосовувати ефективні методи бюджетного планування та значно погіршується його якість.

Проблема узгодження бюджетних індикаторів зі стратегічними пріоритетами розвитку громади є системним недоліком планування місцевих бюджетів. Великою перешкодою на шляху раціонального планування бюджету є відсутність у великої частини ОТГ затверджених стратегій розвитку. Станом на початок 2019 р. у 13 досліджених областях затверджені стратегії були в 177 ОТГ при тому, що функціонувало вже 482 ОТГ, в тому числі 388 діяли станом на початок 2018 р. Таким чином, затверджені стратегії мають менше, ніж половина ОТГ, які функціонують більше року. Варто також зауважити, що частина затверджених стратегій не відповідають сучасним вимогам, мають формальний характер, а визначені у них пріоритети та інструменти їх досягнення мають суттєві недоліки. На початку 2018 року представники третини ОТГ, в яких були затверджені стратегії заявляли про

---

<sup>1</sup>Малиняк Б., Горин В., Русін В., Тарас В. Аналітична записка щодо проекту місцевого бюджету Смизької ОТГ на 2019 рік. Тернопіль, 2018. 65 с.

потребу їх оновлення<sup>1</sup>. Навіть в тих органах місцевого самоврядування, в яких затверджені стратегії розвитку, часто стратегічні пріоритеті не включені до місцевого бюджету, а бюджетні кошти спрямовуються на цілі, які не знаходяться до найважливіших цілей розвитку.

Варто зазначити, що трапляються випадки, коли в ОТГ підготовлений проект бюджету подається на розгляд депутатам без підготовленої програми соціально-економічного розвитку на наступний рік. Але саме у ній мали б бути визначені пріоритети у діяльності місцевої ради, які потрібно було б врахувати при складанні проекту бюджету. Це позбавляє розробників проекту бюджету можливості мати чіткі орієнтири у визначенні пріоритетів при формуванні доходів та напрямів використання коштів місцевого бюджету.

Відсутність зв'язку (або ж наявність слабкого зв'язку) бюджетного планування з документами, які визначають пріоритети розвитку ОТГ допускає ситуацію, коли у проектах бюджетів недостатньо враховано реалізацію одного з основних завдань органу місцевого самоврядування – забезпечення гармонійного розвитку усіх населених пунктів. Відбір проектів, які включені до проектів бюджетів часто відбувається без застосування чіткого прозорого алгоритму, який би враховував необхідність збалансованого розвитку всієї ОТГ у стратегічній перспективі. Внаслідок цього, проект бюджету допускає концентрацію ресурсів на проекти, які реалізуються населеному пункті, який є центром ОТГ.

Друга група критеріїв оцінювання якості планування бюджетів ОТГ (комунікації з громадою) не менш важлива, ніж перша.

Інформування громадян щодо бюджетної політики органу місцевого самоврядування – основа побудови ефективних відносин владних інституцій та населення. Рівень оприлюднення офіційної інформації про місцеві бюджети є доволі високим. Завдяки цьому основна частина офіційної інформації про бюджети ОТГ є у вільному доступі для усіх громадян. У 2017–2018 рр. майже 90% ОТГ на своїх офіційних сайтах розміщували рішення про бюджети. Разом з тим, оприлюднення інших важливих документів, що стосуються планування бюджету знаходиться на значно нижчому рівні. Так, проекти рішень про бюджет оприлюднені в 34% ОТГ, а бюджетні запити – лише в 8,5% (табл. 2.3). Це свідчить про наявність суттєвих проблем у розміщенні офіційної інформації самими органами самоврядування на рівні ОТГ.

---

<sup>1</sup>АМУ просить Главу Уряду зобов'язати ДФС виконувати законодавство щодо надання громадам звітності про нараховані та сплачені податки. URL: [http://auc.org.ua/novyna/amu-prosyt-glavu-uryadu-zobovyazaty-dfs-vykonuvaty-zakonodavstvo-shchodo-nadannya-gromadam?fbclid=IwAR296iNpiUiusUBDuTSAqqXGmK1DORKkYHOhl2C25QIwacJ\\_E\\_VAKf-gr\\_E](http://auc.org.ua/novyna/amu-prosyt-glavu-uryadu-zobovyazaty-dfs-vykonuvaty-zakonodavstvo-shchodo-nadannya-gromadam)

**Поширення різних практик участі громадськості  
у плануванні бюджету в ОТГ у 2017–2018 рр.**

<b>Практики участі громадськості у плануванні бюджету</b>	<b>Частка</b>
Оприлюднення бюджетних запитів головних розпорядників коштів	8,5%
Оприлюднення проектів рішень про бюджет	34,0%
Оприлюднення рішень про бюджет	89,4%
Розміщення інформації у доступному вигляді у форматі «Бюджет для громадян»	0,0%
Застосування інтерактивних онлайн платформ для візуалізації бюджету	6,4%
Збір пропозицій від громадян під час складання бюджету на наступний рік в поточному році, що оцінюється	2,1%
Обговорення проекту бюджету на засіданні бюджетної комісії	40,4%
Консультації з громадськістю закріплені відповідним нормативно-правовими актами органу місцевого самоврядування	42,6%
Проведення консультацій з громадськістю щодо проекту рішень про бюджет перед початком року, на який приймається бюджет	6,4%
Наявність в органу місцевого самоврядування робочої групи з представників різних зацікавлених сторін (виконавчих органів місцевої ради, депутатів, органів громадянського суспільства, науковців, бізнесу), яка залучалася до складання проекту бюджету	2,1%
Складання «бюджету участі»	51,1%

*Джерело:* побудовано за власними розрахунками автора на основі<sup>1</sup>

З метою досягнення високого рівня бюджетної прозорості не достатньо обмежуватися лише розміщенням офіційною інформації, яка часто є незрозумілою та, як наслідок, нецікавою і малокорисною для великої частини мешканців громад. Для вирішення цього завдання та забезпечення високого рівня бюджетної прозорості органам місцевого самоврядування надається значна підтримка неурядовими організаціями у формі технічної допомоги, навчання та грантів. Помітний вплив на поліпшення інформування у сфері місцевих бюджетів впродовж 2017–2018 р. справила активна діяльність коаліції громадських організацій «За прозорі бюджети». Важливим напрямком діяльності коаліції є розвиток інноваційної форми представлення інформації про бюджет, яка передбачає спрощену подачу найважливіших складових місцевого бюджету з елементами інфографіки та популярними поясненнями. На час проведення моніторингу, результати якого представлені в табл. 2.3, в жодній з громад не практикували оприлюднення інформації про бюджет у форматі «Бюджет для громадян». Однак, у процесі реалізації проекту у всіх громадах, які приймали у ньому участь така інформація була розроблена і розміщена у вільному доступі<sup>1</sup>.

Однак, є поодинокі випадки, коли органи місцевого самоврядування самостійно замовляли послуги щодо виготовлення інформаційної продукції у форматі «Бюджету для громадян». Прикладом може слугувати співпраця

<sup>1</sup> Бюджети для громадян. URL: <http://probudget.org.ua/biblioteka/bdg/>.

Смизької селищної ради та Тернопільського національного економічного університету, в межах якої у 2018 р. розроблено буклет «Смизька ОТГ: бюджет для громадян. 2018»<sup>1</sup>. Проте, загалом в Україні, практика популярного інформування населення про бюджет мало розповсюджена. Це дає підстави зробити висновок про низький рівень комунікації влади з громадськістю, що значно обмежує результативність застосування вищих рівнів взаємодії органів місцевого самоврядування та громадянського суспільства у процесі бюджетного планування.

Консультаванню належить значний потенціал забезпечення планування місцевого бюджету відповідно до суспільних пріоритетів. Для цього можуть застосовуватися універсальні способи участі громадськості в управлінні – присутність в роботі колегіальних органів управління – засіданнях постійних депутатських комісій, засіданнях виконавчих комітетів, сесіях місцевих рад тощо. Разом з тим, обговорення проекту бюджету на засіданнях бюджетних комісій відбувалося лише у 19 ОТГ з 47 (40,4%) (див. табл. 2.3). Це свідчить про вкрай низький рівень взаємодії виконавчих органів влади значної частини ОТГ не лише з громадськістю, а також з депутатами. Особливе місце у сфері взаємодії територіальної громади та органу місцевого самоврядування у сфері бюджетного планування належить громадському обговоренню підготовленого проекту бюджету, а саме – бюджетним слуханням. Зазвичай проведення бюджетних слухань дає змогу органам місцевого самоврядування інформувати громадськість про основні положення проекту бюджету, відповідати на запитання та зауваження, а також фіксувати критичні оцінки та пропозиції до проекту бюджету. Варто зазначити, що владні інституції ОТГ, попри короткий термін свого функціонування, все ж досить активно використовують консультавання як форму взаємодії з населенням. Однак, така форма застосовується зазвичай для звітування керівництва громади про підсумки своєї роботи. Значно рідше громадські обговорення стосуються проектів бюджетів та пріоритетів бюджетної політики. З 47 досліджених ОТГ лише у 20 (42,6%) мали розроблені процедури консультацій з громадськістю, що закріплені відповідними нормативно-правовими актами. Проте лише в трьох ОТГ (6,4%) проводились консультації з громадськістю щодо проекту рішень про бюджет (див. табл. 2.3).

Діалог між органами влади ОТГ та громадянами у сфері бюджетного планування часто дуже обмежений, зокрема, через недосконалість інформування та недоліки консультавання. Виразною рисою відносин на рівні діалогу є їх побудова на засадах рівності учасників, взаємоповаги та взаємної зацікавленості у досягненні спільних цілей. Тема бюджету зазвичай є складною для розуміння пересічними мешканцями. Діалог між владою та органами місцевого самоврядування у процесі бюджетного планування можна забезпечити тоді, коли участь у них приймають експерти, науковці, фахівці та інші учасники, спроможні на рівних взаємодіяти зі спеціалістами та керівниками владних інституцій. Крім цього, на нашу думку, необхідною

---

<sup>1</sup>Бюджети для громадян. URL: <http://probudget.org.ua/biblioteka/bdg/>



властивістю діалогу у сфері бюджетного планування є також дотримання чітких процедур, які забезпечують рівність сторін – громадськості та представники влади, зокрема, під час дискусій, обговорення ідей, висловлювання пропозицій, оцінювання діяльності та документів, постановки запитань, формулювання зауважень. Це має стосуватися різноманітних форм взаємодії – громадського обговорення, дорадчих груп, громадських рад тощо.

У практиці бюджетного планування на рівні ОТГ доволі складно забезпечити справжній діалог між органами місцевого самоврядування та членами територіальної громади. Це зумовлено зазвичай неготовністю не лише громадськості до фахового обговорення бюджетної політики, а й неспроможністю органів місцевого самоврядування реалізовувати заходи для досягнення такого діалогу. До цього варто також додати цілковиту відсутність досвіду продуктивного діалогу у переважній більшості територіальних громад. Втім, практика надання технічної допомоги для проведення децентралізації в Україні зазвичай передбачає участь експертів неурядових організацій у бюджетному плануванні. В таких випадках взаємовідносини органів місцевого самоврядування та громадськості досягають рівня діалогу та є доволі продуктивні. Варто зазначити, що конструктивна взаємодія між органами влади та громадськістю на рівні ОТГ у сфері планування бюджету трапляється доволі рідко. У процесі дослідження прозорості бюджетного процесу в 47 ОТГ було встановлено лише один випадок, коли в органі місцевого самоврядування функціонувала робоча група з представників різних зацікавлених сторін (представники виконавчих органів місцевого самоврядування, депутати, представники ОГС, науковці, бізнес), залучена до складання проекту бюджету (див. табл. 2.3).

Партнерство громадськості та органів місцевого самоврядування у сфері бюджетного планування має чимало форм. Риси партнерства можуть бути притаманні таким інструментам як конкурс громадських ініціатив, бюджет участі, соціальне замовлення, спільна реалізація проектів, в тому числі з застосуванням співфінансування тощо. З усіх перелічених форм, в об'єднаних територіальних громадах найчастіше практикують бюджет участі – на початку 2018 р. бюджет участі застосовували в 24 із 47 ОТГ (51,1%). Таким чином, запровадження бюджетів участі є популярним процесом для органів місцевого самоврядування та є важливим каналом комунікації з громадськістю у сфері бюджетного планування. Втім, гострі проблеми взаємодії органів самоврядування та громадськості, зокрема, на рівні консультування та діалогу, а також недосконалість самого механізму учасницького механізму в ОТГ зменшує потенціал застосування бюджетів участі.

Таким чином, процес планування бюджетів ОТГ переважно відбувається без системної участі громадськості. Це не може не відбитися на оцінюванні населенням процесу децентралізації, створення ОТГ, використання збільшених ресурсів місцевих бюджетів. Результати проведеного у 2018–2019 рр. соціологічного дослідження, присвяченого з'ясуванню позиції респондентів щодо результатів використання у їхньому населеному пункті

доходів місцевих бюджетів у процесі децентралізації, засвідчують, що 45% жителів ОТГ помітили позитивні результати, ще 23% не помітили їх, але чули про них. При цьому 20,3% респондентів відповіли, що змін не має і ніхто їх не планує, а 5,6% вважають, що стало навіть гірше<sup>1</sup>. Варто зазначити, що позитивна оцінка результатів використання збільшених доходів місцевих бюджетів є максимальною з усього часу проведення реформи. Важливо зазначити, що оцінки результатів використання збільшених доходів місцевих бюджетів вищі у жителів ОТГ, порівняно з тими, які надає населення України загалом. Це свідчить, що громадяни позитивно характеризують реформу місцевого самоврядування та зміни, які з нею пов'язані.

Позитивні оцінки результатів децентралізації мешканцями ОТГ доволі специфічно поєднуються з їхнім розумінням очікуваних результатів. Люди очікують позитивних наслідків у вигляді зменшення корупції, поліпшення якості та доступності послуг, а також зростання добробуту. При цьому значно менше респондентів зараховує до очікуваних результатів збільшення можливостей для простих громадян впливати на рішення влади. Як засвідчили результати дослідження, участь громадськості у бюджетному плануванні перебуває на низькому рівні та відсутній суттєвий прогрес у цій сфері, що посилює відчуття відчуженості та неможливості впливу на бюджетну політику. Спостерігається тенденція до скорочення і так невеликої частки людей, які заявляють про те, що очікують від децентралізації збільшення можливостей для простих громадян впливати на рішення влади. Так, частка респондентів, які першим пріоритетом обрали збільшення можливостей для простих громадян впливати на рішення влади скоротилася з 8,5% у 2016 р. до 6,4% у 2018 р., а частка громадян, які включали цей варіант до першої трійки пріоритетів зменшилася відповідно з 45,2% до 29,8%<sup>2, 3</sup>. Низька готовність громадян приймати участь в управлінні бюджетом формує необґрунтовані очікування на позитивні результати, які мають забезпечити інші суб'єкти бюджетного процесу.

Таким чином, дослідження практики планування бюджетів ОТГ дало змогу з'ясувати комплекс проблем, що зумовлені дією екзогенних та ендогенних чинників. Відтак для їх вирішення доцільно застосовувати заходи як щодо посилення спроможності органів управління ОТГ, а також поліпшувати комунікацію з мешканцями громад.

По перше, запровадити та розвивати механізм моніторингу та ідентифікації проблем планування бюджетів ОТГ. Механізм моніторингу процесу децентралізації, який базується перш за все на кількісних індикаторах,

---

<sup>1</sup> Децентралізація та реформа місцевого самоврядування: результати соціологічного дослідження серед жителів територіальних громад, які пройшли процес об'єднання в 2015-2016 роках. К., 2019. С. 55.

<sup>2</sup> Децентралізація та реформа місцевого самоврядування: результати другої хвилі соціологічного дослідження. К., 2016. С.54

<sup>3</sup> Децентралізація та реформа місцевого самоврядування: результати соціологічного дослідження серед жителів територіальних громад, які пройшли процес об'єднання в 2015-2016 роках. К., 2019. С. 76

варто розширити модулем, що включає оцінювання ефективності місцевих бюджетів, у тому числі стану бюджетного планування. Застосування прозорих алгоритмів оцінювання якості бюджетного планування та формування на їхній основі рейтингів успішності ОТГ стане потужним стимулом для органів управління ОТГ вдосконалювати свою діяльність у сфері бюджетного планування. З метою детального з'ясування проблем бюджетного планування в окремих ОТГ, варто розвивати практику аналізу ефективності окремих бюджетів, який проводиться, в тому числі недержавними суб'єктами, на замовлення учасників бюджетного процесу ОТГ.

По друге, підвищувати рівень кваліфікації службовців органів місцевого самоврядування, залучених до процесу бюджетного планування. В цьому контексті важливо підвищувати рівень освіти не лише у навчальних закладах, які готують відповідних фахівців, але й поліпшувати післядипломну освіту, систему підвищення кваліфікації, які б відповідали сучасним стандартам та сприяли вирішенню актуальних завдань управління фінансовими ресурсами територіальних громад. Варто також вести мову про поширення індивідуальних освітніх продуктів, які передбачають надання послуг для службовців певної громади на основі дослідження конкретних потреб, розробки окремої навчальної програми та досягнення важливих цілей у зміцненні управлінського потенціалу цього органу місцевого самоврядування.

По третє, розвивати інформаційну базу бюджетного планування. Перспективним напрямком вважаємо побудову глобальної інформаційної системи управління громадою. Її застосування дасть змогу мати необхідну інформацію не лише для розрахунку планових показників надходжень бюджету, а й планування видатків на основі визначних пріоритетів розвитку громади та потреб її мешканців. Створенню глобальної інформаційної системи має передувати детальна інвентаризація комунального майна, земельних ресурсів, інших активів, а також налагодження обміну необхідною інформацією з органами державного управління, зокрема органами ДФС, Державної служби статистики тощо.

По четверте, удосконалювати методологію бюджетного планування. Ключове завдання, яке належить до цього напрямку – інтеграція бюджетного планування в систему менеджменту ОТГ та планування її розвитку. Необхідною умовою повноцінної реалізації цього завдання є розширення горизонту бюджетного планування та запровадження середньострокового бюджетного планування. Принципового значення при цьому набуває забезпечення підпорядкованості бюджетного планування стратегічному плануванню. У зв'язку з цим, потребує подальшого вдосконалення програмно-цільове бюджетне планування, яке сприятиме реалізації зазначеного вище завдання, орієнтуватиме процес планування на досягнення важливих цілей розвитку ОТГ, а не на збереження минулих тенденцій. Крім цього, варто застосовувати оптимальні методи бюджетного прогнозування, що підвищать точність та коректність розрахунків бюджетних показників, а отже якість бюджетного планування. Вирішенню окреслених завдань сприятиме

поширення практики консультування органів влади спеціалізованими консалтинговими організаціями, які спеціалізуються на бюджетному менеджменті та спроможні оцінювати ефективність місцевого бюджету, ідентифікувати проблеми управління та розробляти раціональні пропозиції для оптимізації бюджетного планування.

По п'яте, кардинально підвищувати рівень комунікації органів влади ОТГ та громадськості на етапі бюджетного планування. Варто мати на увазі, що ефективні комунікації – це двосторонній процес взаємовідносин органів влади і громадськості. Важливо розвивати спроможність обох сторін до результативної взаємодії. Органам влади доцільно, насамперед, формувати інституційну інфраструктуру для забезпечення сталості комунікацій та їх забезпечення відповідно до сучасних стандартів. Активізація ж ролі громадськості у процесі бюджетного планування, заохочення її до генерування ідей та пропозицій щодо розвитку громади, контролю за діяльністю влади у бюджетному процесі можлива за умови проведення дієвих просвітницьких компаній, поширення доступної громадської освіти та успішного досвіду врахування пропозицій громадянського суспільства владними інституціями.

Зважаючи на широкий пласт проблем й обмеженість досвіду в органах влади ОТГ, важливо забезпечити системну участь у їх вирішенні центральних органів виконавчої влади, відповідальних за реалізацію реформи місцевого самоврядування. З цією метою Міністерству фінансів України доцільно розвивати методичне забезпечення бюджетного планування, приймати участь у розробці та реалізації навчальних програм, розвивати майданчики для обміну кращими практиками бюджетного планування. Крім цього, потребує удосконалення механізм надання міжбюджетних трансфертів, а саме поширення формалізованих підходів до надання всього обсягу субвенцій на соціально-економічний розвиток та уникнення «ручного» їх розподілу; систематизація та удосконалення норм, що регламентують функціонування соціальної інфраструктури та їх узгодження з механізмом міжбюджетних відносин; розширення горизонту планування міжбюджетних трансфертів.

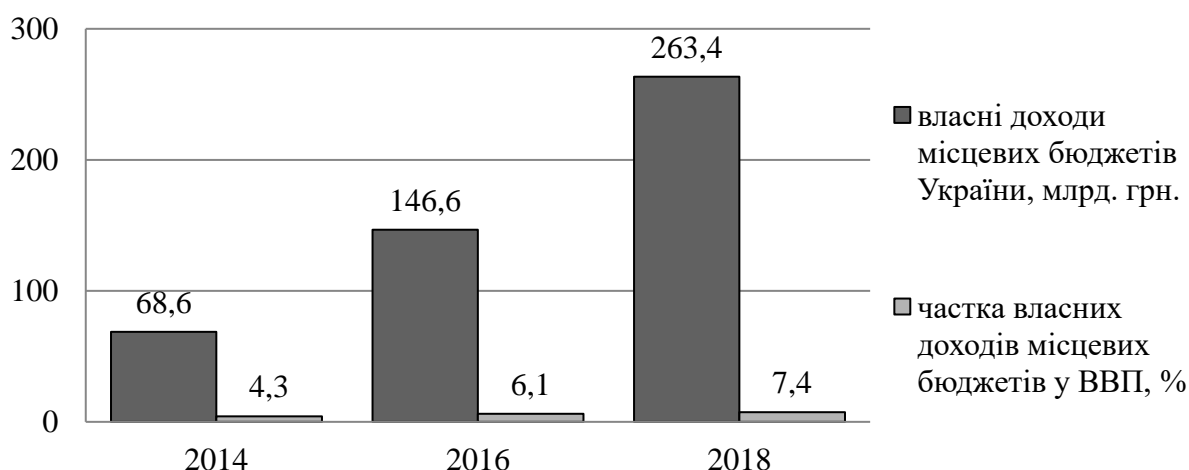
## **2.2. Практика формування власних доходів місцевих бюджетів**

Територіальні громади, отримавши в результаті децентралізації додаткові джерела доходів і владні повноваження, намагаються ефективніше використовувати отримані інструменти для наповнення бюджетів і проявляють більшу зацікавленість у розширенні бази оподаткування та зростанні обсягів власних доходів. Важливим аспектом діяльності місцевих органів влади має стати моніторинг власних доходів, який дозволить побачити слабкі місця, віднайти резерви та прийняти відповідні рішення щодо їх зростання.

Базовим законодавчим актом, яким визначено поняття «доходи бюджету», склад, перелік та нормативи зарахування до місцевих бюджетів різних рівнів, є Бюджетний кодекс України. Доходи бюджету – це податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)<sup>1</sup>.

Термін «власні доходи місцевого бюджету» в законодавчому аспекті не визначений, однак широко вживається в практиці, в науковій та публіцистичній літературі. В прикладному аспекті під власними доходами місцевих бюджетів розуміють суму доходів, яку обчислюють шляхом вирахування із загальної суми доходів місцевого бюджету офіційних трансфертів та допомог від Європейського союзу, урядів іноземних держав, міжнародних організацій, донорських установ.

Отже, власні доходи місцевих бюджетів мають наступний склад: податкові надходження; неподаткові надходження; доходи від операцій з капіталом; цільові фонди. Співвідношення власних доходів місцевих бюджетів України до ВВП поступово зростає – з 4,3% у 2014 р. до 7,4% у 2018 р. Також щорічно зростають абсолютні суми обсягів власних доходів місцевих бюджетів України, а саме з 2014 р. по 2018 р. майже у 3,8 рази (рис. 2.1).

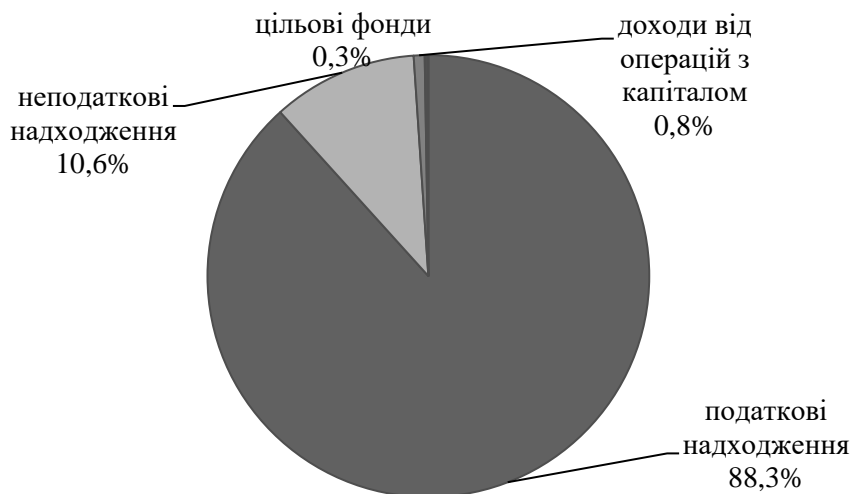


**Рис. 2.1. Динаміка обсягів та частки власних доходів місцевих бюджетів України у ВВП**

*Джерело:* складено за даними звітів про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2014-2018 рр. та Статистичного збірника: «Бюджет України 2018»

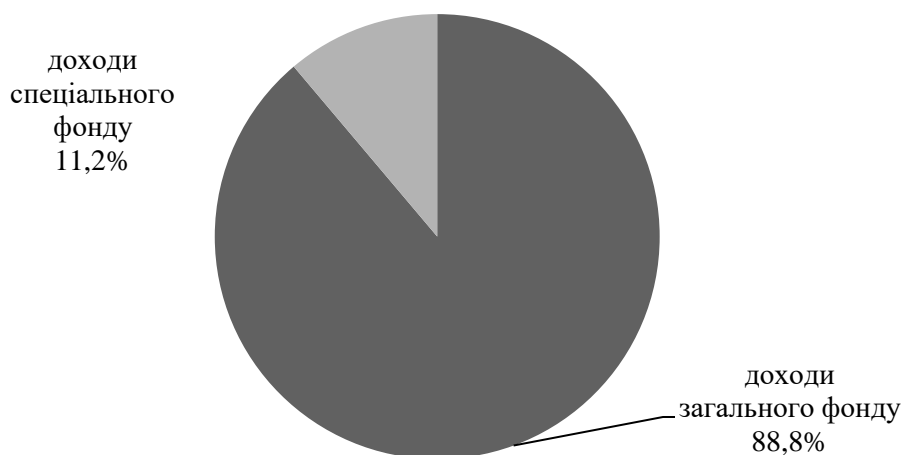
На рис. 2.2 і 2.3 представлено структуру власних доходів місцевих бюджетів України у 2018 р. за групами доходів і в розрізі фондів.

<sup>1</sup>Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI: URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>



**Рис. 2.2. Структура власних доходів місцевих бюджетів України за групами доходів у 2018 р, %**

*Джерело:* складено за даними звітів про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2018 р.



**Рис. 2.3. Структура власних доходів місцевих бюджетів України у розрізі загального та спеціального фондів у 2018 р., %**

*Джерело:* складено за даними звітів про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2014-2018 рр.

Перелік власних доходів місцевих бюджетів різних рівнів в розрізі загального і спеціального фондів чітко визначений в Бюджетному кодексі (стаття 64; стаття 66; стаття 69; стаття 69-1; стаття 71. Податкові надходження займають майже 90% в структурі власних надходжень місцевих бюджетів України. На їх розмір впливає низка таких факторів:

1) економічні: розмір мінімальної заробітної плати; рівень інфляції; рівень безробіття; організація контролю фіскальних органів; рівень економічного розвитку територіальної громади; розміщення об'єктів

приватної, державної та комунальної форм власності; ставка банківського відсотка за депозитами та кредитами;

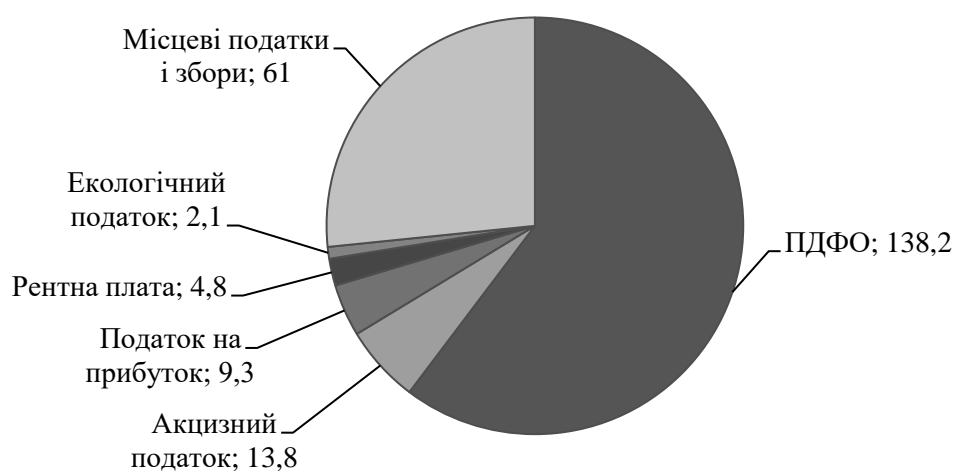
2) демографічні: чисельність та щільність населення; частка зайнятого населення та рівень безробіття; міграційний рух населення, рівень урбанізації і частка сільського населення в громаді;

3) політико-правові: бюджетне та податкове законодавство; фінансові санкції та податкові пільги;

4) природно-кліматичні: наявність промислових ресурсів (паливно-енергетичних, металічних, агрохімічних, будівельних, водних, лісових ресурсів тощо); сільськогосподарських (родючість ґрунтів; води для зрошування; суми температур і опадів вегетаційного періоду; вирощування промислових тварин та рослин тощо); рекреаційних ресурсів: водоймищ та їх використання для потреб населення; лісів; ресурсів для відпочинку та оздоровлення людей (рекреаційних та бальнеологічних); ресурсів спортивної охоти і рибальства<sup>1</sup>.

5) соціально-культурні: податкова культура та платіжна дисципліна; рівень фінансової грамотності мешканців громади; ставлення до праці, тощо.

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) є основним податковим джерелом доходів місцевих бюджетів, поступлення від якого займають половину податкових надходжень – більше 50% (рис. 2.4).



**Рис. 2.4. Структура податкових надходжень місцевих бюджетів України в 2018 р., млрд грн<sup>1</sup>**

*Джерело:* складено за даними звіту про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2018 рік

ПДФО – це податок пов’язаний з доходами громадян, одержаними як у вигляді заробітної плати, так інших доходів – спадщини, доходу від продажу

<sup>1</sup>Богуславська А. О., Набатова Ю. О. Фактори впливу на обсяги податкових надходжень. *Ефективна економіка*. 2017. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5773>

нерухомого та рухомого майна, подарунків тощо. Податок на доходи фізичних осіб, який надходить до місцевих бюджетів, складається з складових:

- податку на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати;
- податку на доходи фізичних осіб з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями та особами рядового і начальницького складу, що сплачується податковими агентами;
- податку на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку інших ніж заробітна плата;
- податку на доходи фізичних осіб, що сплачується фізичними особами за результатами річного декларування.

ПДФО, який сплачується податковими агентами з доходів платника податку у вигляді заробітної плати, займає найбільшу частку – 84,9% в загальній структурі ПДФО, який надходив в місцеві бюджети України у 2018 році (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

#### Структура надходжень ПДФО до місцевих бюджетів України у 2018 році

Показники	Обсяг, млрд грн	Частка, %
Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати	117,3	84,9
Податок на доходи фізичних осіб з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями та особами рядового і начальницького складу, що сплачується податковими агентами	8	5,8
Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку інших ніж заробітна плата	10	7,2
Податок на доходи фізичних осіб, що сплачується фізичними особами за результатами річного декларування	2,8	2
Всього	138,2	100

*Джерело:* складено за даними звіту про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2018 рік

Аналіз стану надходжень ПДФО бюджету окремої ОТГ Тернопільської області (Саранчуківська ОТГ) за I півріччя 2018 р. показав, що загальна сума надходжень ПДФО в бюджет ОТГ становила 1617291,02 грн, тобто 59% суми власних доходів бюджету ОТГ (фактично в межах середнього показника по місцевих бюджетах України). Відомо, що в бюджет громади податки сплачує 81 суб'єкт господарювання, з них: платниками ПДФО є 33 податкових агенти, оскільки решта сплачують цей податок або на території свого місцезнаходження або є платниками єдиного податку.

Обсяг надходжень ПДФО, який сплатили податкові агенти з доходів платника податку у вигляді заробітної плати в бюджет ОТГ за I півріччя 2018 р. складав 1251476,9 грн. З цієї суми – 451804,4 грн, або 36% сплатили 4 бюджетних установи і 3 комунальних підприємства ОТГ. Майже 53% в



структурі надходжень податку займає ПДФО, який сплачує ТОВ «Захід Агро-МХП» – підприємство, котре займається вирощуванням зернових культур, бобових культур і насіння олійних культур.

Отже, майже 90% обсягу надходжень ПДФО із заробітної плати надходить в бюджет ОТГ від 8 податкових агентів, з яких 7 – це бюджетні та комунальні установи, які дотримуються законодавства про працю і заробітні плати їхніх працівників повністю легалізовані.

Тому місцевій владі слід зосередити увагу на приватних установах і підприємствах, які платять ПДФО на території громади і скористатися делегованими повноваженнями з контролю за додержанням законодавства про працю щодо організації роботи місцевого інспектора праці. Цей інспектор має право проводити контрольні-наглядові заходи і перевіряти своєчасність виплати і повноту нарахування обсягу оплати праці, додержання мінімальних гарантій в оплаті праці та оформлення трудових відносин. Також його обов'язком є попередження вчинення порушень вимог законодавства про працю і роз'яснення відповідальності роботодавця, який за неоформлених працівників, за оформлення працівника на неповний робочий час, за порушення встановлених термінів виплати заробітної плати, виплати не в повному обсязі та інші сплатить штраф в розмірі 30 мінімальних зарплат. Крім фінансових санкцій роботодавці, які порушують законодавство про працю можуть понести адміністративну і кримінальну відповідальність (ст. 41-41-3 Кодексу України про адміністративні порушення, ст. 172,173,175 Кримінального кодексу України) (від 6 міс. до 2 років). Таким чином можна знизити рівень прихованої зайнятості, легалізувати кількість працюючих, а отже, збільшити обсяг утримань ПДФО із заробітної плати в бюджет.

Одночасно дії ОТГ мають бути зосереджені на проведенні інформаційно-роз'яснювальної роботи про негативні наслідки одержання зарплати в «конвертах». Населення ОТГ має бути проінформоване про те, що у випадку нелегального працевлаштування не враховується страховий стаж для майбутньої пенсії; відсутні трудові і соціальні гарантії та лікарняні. Також через несплату податків відбувається недофінансування суспільних благ з бюджету ОТГ.

Одним із важливих завдань місцевих органів влади є здійснення постійного моніторингу показників, які впливають на обсяг доходів місцевого бюджету від ПДФО із заробітної плати, а саме:

- розмір фонду оплати праці штатних працівників, які перебувають у трудових відносинах із підприємствами та працюючих за цивільно-правовими договорами;
- розмір фонду оплати праці фізичних осіб-підприємців, які оподатковуються за загальною системою оподаткування;
- розмір фонду оплати праці найманих осіб, які працюють у фізичних осіб-підприємців;
- розмір соціальної пільги.

Для цього, їм слід використовувати дані «Звіту із праці», який юридичні особи та їх підрозділи подають в територіальний орган ДССУ, а також налагодити співпрацю з органами ДПСУ в одержанні необхідної інформації.

Друге місце в структурі ПДФО, який надходить в місцеві бюджети України займає податок на доходи фізичних осіб, який сплачують податкові агенти з доходів платника податку, інших ніж заробітна плата. В 2018 р. частка цього податку становила 7,2%.

Юридичні чи уповноважені особи виступають податковими агентами і зобов'язані сплачувати ПДФО з доходів фізичних осіб, якщо ті продають (обмінюють) чи здають їм в оренду (суборенду) земельні ділянки, рухоме і нерухоме майно (житлове і нежитлове). Також до податкових агентів належать самозайняті особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, а також фізичні особи-підприємці, які провадять підприємницьку діяльність на загальній системі оподаткування і яким теж належить сплачувати ПДФО з отриманих доходів. Отже, саме з цією групою платників податків мають співпрацювати органи місцевої влади, які зацікавлені в одержанні доходів від ПДФО в бюджет.

Так, у випадку оренди земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю, об'єкт оподаткування визначається, виходячи з розміру орендної плати, який зазначено в договорі оренди. На відміну від сільськогосподарських земель державної і приватної власності, для приватних земель законодавством не передбачені граничні розміри орендної плати, а тому приватні суб'єкти можуть вільно домовлятися про розмір орендної плати та, досягнувши згоди, фіксувати його в договорі оренди.

Ставка ПДФО з даного виду доходів – 18% і податок сплачується до відповідного бюджету за місцезнаходженням об'єктів оренди (суборенди, емфітевзису) земельних ділянок. Певні зміни у процедурі сплати ПДФО до бюджету за місцезнаходженням орендованої землі відбулись в серпні 2018 р., коли було підписано Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання створення та діяльності сімейних фермерських господарств». Цим законом підвищено зацікавленість органів місцевого самоврядування в контролі над офіційним оформленням договорів оренди шляхом встановлення норми щодо сплати податку на доходи фізичних осіб з орендної плати за нерухоме майно, в тому числі, за земельні ділянки (паї), до місцевих бюджетів за місцезнаходженням земельних ділянок<sup>1</sup>.

Юридична особа, яка орендує житлову і нежитлову нерухомість у фізичної особи, також виступає податковим агентом і зобов'язана одночасно з перерахуванням чи/або виплатою доходу, тобто орендної плати, сплатити ПДФО, утриманий з орендної плати до бюджету за своїм місцезнаходженням

---

<sup>1</sup>Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств: Закон України від 10.07.2018 р. № 2497-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2497-19#n5>

– пп. 168.4.4<sup>1</sup>. Об'єкт оподаткування від надання в оренду об'єктів нерухомості (крім земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки, (паю), майнового паю) визначається, виходячи з розміру орендної плати, зазначеного в договорі оренди, але не менше, ніж мінімальна сума орендного платежу за повний чи неповний місяць оренди.

Мінімальну суму орендного платежу визначають за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України від 29 грудня 2010 року № 1253, виходячи з мінімальної вартості місячної оренди одного квадратного метра загальної площі нерухомості з урахуванням місця її розташування, інших функціональних та якісних показників, встановлених органом місцевого самоврядування села, селища, міста, ОТГ, та оприлюднюють у спосіб, найбільш доступний для жителів такої територіальної громади. Якщо мінімальну вартість не встановлено чи не оприлюднено до початку звітнього (податкового) року, об'єкт оподаткування визначають виходячи з розміру орендної плати, зазначеної у договорі оренди.

Отже, органи місцевої влади зобов'язані володіти інформацією про показники, від яких залежить розмір ПДФО з доходів платника податку інших ніж заробітна плата, а саме:

- кількість зареєстрованих договорів оренди землі між фізичними особами та суб'єктами господарювання;
- кількість зареєстрованих договорів оренди майна між фізичними особами та суб'єктами господарювання;
- термін дії договорів оренди;
- розмір орендної плати за користування землею;
- розмір орендної плати за користування майном.

Стосовно кількості договорів оренди землі, то порядок надання інформації з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно для посадових осіб органів місцевого самоврядування визначений Законом України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень».

Договори оренди землі підлягають обов'язковій державній реєстрації, яку можуть здійснювати нотаріуси, виконавчі органи сільських, селищних та міських рад, Київської, Севастопольської міських, районних, районних у містах Києві та Севастополі державних адміністрацій або акредитовані суб'єкти, в яких працюють державні реєстратори. Право оренди земельної ділянки виникає з моменту державної реєстрації цих прав і посвідчується договором оренди землі, зареєстрованим відповідно до закону (ст. 125, 126 Земельний кодекс України).

Доходи, які населення одержує від оренди землі – це потенційний ресурс для оподаткування ПДФО, який повинен цікавити місцеві органи влади, адже відомо, що 6,9 млн громадян (46,4% сільського населення) набули право на

---

<sup>1</sup>Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

земельну частку (пай) і 27 млн гектарів сільськогосподарських земель передано у приватну власність.<sup>1</sup> В 2017 р. площа земельних паїв, які були передані в оренду, становила 16,5 млн га, а орендна плата, згідно укладених договорів оренди паїв – 18,9 млрд грн (в середньому 1145 грн/га), тобто сума ПДФО в місцеві бюджети становила 3,4 млрд грн.

Також відкритим залишається питання адекватного розміру орендної плати за землю. За результатами дослідження Всеукраїнської асоціації пайовиків, середня вартість орендної плати за земельні паї коливається між 900-1100 грн/га в рік, а інколи відсутність реальної конкуренції на селі між орендарями призводить до того, що окремі селяни отримують не більше 300 грн/га в рік. За підрахунками Асоціації, такий рівень орендних платежів є вкрай низьким та не кореспондує із реальною вартістю земельних паїв. За розрахунками фахівців, орендна плата за земельні паї має складати не нижче 3700 грн/га в рік. Однак, зростання вартості оренди гальмують локальні монополії орендарів і відсутність дієвих об'єднань власників землі, більшість з яких є громадянами похилого віку. Пайовики не мають правового захисту у питаннях землеволодіння (оформлення договору оренди, спадщини, розірвання угод, винесення меж та інше). Тому завданням місцевих органів влади допомогти мешканцям громади у питаннях землеволодіння і захистити їхні права на отримання належної орендної плати за землю, що позитивно вплине на розмір доходів місцевого бюджету.

Також значну частину розпайованих земельних ділянок використовують неефективно. Зокрема, 1,4 млн га розпайованих земельних ділянок взагалі не використовують, близько 1 млн. осіб не обробляють і не здають земельні ділянки в оренду. Як наслідок, не використовуються земельні частки (паї) загальною площею 4,8 млн га, або близько 12% загальної площі сільськогосподарських угідь.

В місцеві бюджети також надходить сума ПДФО, яку сплачує податковий агент з доходу фізичної особи від призів (виграшів) у лотерею, за участь в аматорських іграх, у т. ч. більярдному спорті. Податковим агентом платника податку під час нарахування (виплати, надання) на його користь доходу у вигляді виграшів (призів) у лотерею чи в інші розіграші, у букмекерському парі, у парі тоталізатора, призів та виграшів у грошовій формі, одержаних за перемогу та/або участь в аматорських спортивних змаганнях, у тому числі у більярдному спорті, є особа, яка здійснює таке нарахування (виплату) – оператор лотереї. Цей податковий агент сплачує до бюджету загальну суму податку в розмірі 18% із загальної суми виграшів (призів), виплачених за податковий (звітний) місяць гравцям у лотерею. Однак, цей податок є непостійним і незначним джерелом доходів місцевих бюджетів.

---

<sup>1</sup>Деякі питання удосконалення управління в сфері використання та охорони земель сільськогосподарського призначення державної власності та розпорядження ними: Постанова КМУ від 07.06.2017 р. № 413. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/413-2017-%D0%BF>

Також до місцевого бюджету надходить ПДФО, який сплачує податковий агент з доходів фізичної особи від продажу (обміну) рухомого і нерухомого майна. Тобто, у випадку продажу майна фізичною особою суб'єкту господарювання, останній виступає податковим агентом і відповідно, платником ПДФО в розмірі 5% від суми продажу житлової нерухомості за умов, що відчужена нерухомість була у власності строком до трьох років або особа вчинила за звітний рік більше однієї угоди відчуження майна.

ПДФО з доходів від здійснення незалежної професійної діяльності сплачують нотаріуси, адвокати, артисти, художники, оцінщики, приватні лікарі, аудиторів та інші особи, які провадять таку діяльність. Ставка ПДФО 15% за умови, що такі особи не є працівниками чи підприємцями і використовують працю не більше ніж 4 найманих осіб. В разі перевищення десятикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку становить 17% суми перевищення<sup>1</sup>.

ПДФО з доходів від здійснення підприємницької діяльності сплачують фізичні особи-підприємці, які обрали загальну систему оподаткування. Податком на доходи оподатковується чистий дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручкою в грошовій та негрошовій формі) та документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю підприємця [п. 177.2 ст. 177 ПКУ]. Підприємець повинен самостійно визначати щоквартальні авансові платежі з податку на доходи за фактичними даними, які зазначені в Книзі обліку доходів і витрат за кожен квартал.

Аналіз доходів бюджету від податку на доходи фізичних осіб, які сплачують податкові агенти з доходів платника податку інших, ніж заробітна плата в бюджетах ОТГ показав наступне. В Саранчуківській ОТГ єдиним платником цього податку до бюджету за I півріччя 2018 р. було ТОВ «Захід Агро-МХП», основним видом діяльності якого є вирощування зернових і бобових культур, насіння олійних культур. Це підприємство в Саранчуках обробляє 6,3 тис. га земель, тому сплатило 361,7 тис. грн суми ПДФО з доходів фізичних осіб від здачі в оренду земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю, що складало 22,4% загальної суми ПДФО в бюджеті ОТГ. Щодо суми цих надходжень до бюджету Байковецької ОТГ, то за перше півріччя виконання плану становило 7,4%, тобто надійшло майже 37,2 тис. грн при планових 500,0 тис. грн. Зважаючи на попередній перелік джерел доходів, місцевій владі слід детальніше вивчити можливості зростання власних доходів і відпрацювати шляхи їх одержання в частині даного податку.

Крім податкових агентів, ПДФО до місцевих бюджетів також зобов'язані сплачувати фізичні особи за результатами річного декларування.

---

<sup>1</sup>Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

В 2018 р. сума надходжень ПДФО до місцевих бюджетів України від фізичних осіб становила 2,8 млрд грн, а це лише 2% в загальній сумі ПДФО.

Обов'язок з подання річної декларації про майновий стан і доходи виникає у громадян, які у звітному році отримували:

- доходи, із яких під час їх нарахування чи виплати протягом звітного року не утримувався податок на доходи фізичних осіб;
- доходи від фізичних осіб, які не мають статусу податкових агентів (наприклад, дохід від надання нерухомості в оренду фізичній особі, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності);
- іноземні доходи;
- інші доходи, декларування яких передбачено чинним законодавством.

Фізична особа повинна самостійно обчислювати і сплачувати ПДФО, якщо вона укладає угоду купівлі-продажу (міни) нерухомості з іншою фізичною особою. Цей податок надходить до бюджету за місцем нотаріального посвідчення такої угоди (за місцем розташування робочого місця приватного нотаріуса або державної нотаріальної контори) до нотаріального посвідчення такої угоди через банківські установи.

Також, фізичні особи – жителі громади зобов'язані самостійно сплачувати ПДФО до місцевого бюджету з доходів, одержаних від здачі в оренду земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю іншій фізичній особі або фізичній особі – підприємцю – виробнику сільськогосподарської продукції, який відноситься до 4 групи платників єдиного податку. В таких випадках фізична-особа – власник землі, зобов'язана включити суму доходів від здачі в оренду до річної податкової декларації за звітний рік і самостійно сплатити ПДФО до місцевого бюджету за ставкою 18%<sup>1</sup>.

Однак проблема в тому, що нерідко зустрічаються випадки несвоєчасної реєстрації або взагалі відсутність реєстрації договорів оренди земельних паїв між фізичним особам і орендарями-платниками єдиного податку четвертої групи. Тому, якщо договір не зареєстровано, то формально в особи не виникає зобов'язання оподаткування доходів фізичної особи від здачі в оренду земельної ділянки. Наприклад, на території Микулинецької селищної ради в результаті розпаювання було сформовано 1960 паїв загальною площею 4912,9 га. Проте, селищна рада володіє інформацією щодо реєстрації договорів оренди 1448 паїв площею 3633,0 га, а 512 паїв загальною площею 1279,895 га обробляються цільним масивом, однак дані про право їх використання до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно не внесено. Через це бюджет недоотримує і ПДФО і єдиний податок<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup>Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

<sup>2</sup>Звіт за результатами державного фінансового аудиту виконання Микулинецького селищного бюджету за період з 01.01.2016 р. по 01.07.2018 р. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/136382>

Щодо договорів оренди землі між фізичними особами, то вони масово не реєструються і не обліковуються. Відповідно, фізичні особи одержують нелегальні доходи від здачі земель в оренду, а місцевий бюджет недоотримує податки, в тому числі ПДФО.

Втрати місцевих бюджетів від неповного декларування доходів є значними також через не охоплення оподаткуванням доходів фізичних осіб, отриманих від здачі в оренду житлової і нежитлової нерухомості. Фізичні особи, які здійснюють таку діяльність, масово ухиляються від сплати ПДФО і не подають податкової декларації.

Що ж стосується іноземних доходів, то якщо фізична особа одержувала впродовж звітного року грошові перекази з-за кордону, то вона зобов'язана заповнити річну податкову декларацію і сплатити ПДФО за ставкою 18%<sup>1</sup>. Однак, дана вимога Податкового кодексу України добровільно не виконується громадянами, а працівники фіскальної служби без згоди власника рахунку не мають права на інформацію про грошові операції фізичних осіб (якщо менше 150 тис. грн) в банках України через банківську таємницю (ст. 62 Закону України «Про банки і банківську діяльність»). Тому, без офіційних документів визначити доходи і суму ПДФО неможливо. Крім цього, дискусійним є трактування грошового переказу як доходу, також відкритим залишається питання щодо оподаткування коштів з-за кордону, які надходять членам родини. Тобто, дана податкова норма є недостатньо врегульованою, однак потребує уваги, оскільки відбувається дискримінація платників податків, які працюють легально в країні і платять податки до бюджетів.

З доходів, які фізична особа офіційно одержує за кордоном, вона зобов'язана сплачувати податки в Україні і це залежить від статусу її резидентності. Щоб не бути резидентом, особа має довести, що її місце постійного проживання чи центр життєвих інтересів за кордоном, або вона проживала за кордоном понад 183 дні у звітному році (довідка з Держприкордонслужби). Якщо особа зможе довести, що для цілей оподаткування вона є нерезидентом, то вона звільняється і від подання декларації, і від сплати в Україні податків на іноземні доходи, в іншому випадку вона має сплачувати належні податки і в т. ч. ПДФО в розмірі 18%. Різниця податків, які вона сплачувала в іншій країні враховується лише при наявності договору між країнами про уникнення подвійного оподаткування<sup>2</sup>.

Також фізичні особи за результатами звітного року зобов'язані подати річну податкову декларацію із зазначенням вартості успадкованого майна і сплатити ПДФО з доходів, отриманих у вигляді спадщини. Сума ПДФО розраховується за ставкою 18% від вартості спадщини, що успадковується нерезидентом та 5% від вартості спадщини, що успадковується спадкоємцями, які не є членами сім'ї спадкодавця 1 і 2 ступенів споріднення.

---

<sup>1</sup>Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

<sup>2</sup>Що таке «відкрита регуляторна платформа», та чому саме Вінниця? URL: <https://stina.org.ua/novyny-spilky/nezabarom-u-vinnyci-zapratsyuye-regulyatornyj-hab/>

З 2016 року органам місцевого самоврядування було делеговано повноваження вчиняти низку нотаріальних дій, пов'язаних зі спадщиною. Територіальні громади мають право уповноважити посадових осіб ОМС на вчинення нотаріальних дій при умові, що вони мають юридичну освіту, пройшли відповідне стажування в державних нотаріальних конторах або в приватного нотаріуса та склали іспит зі спадкового права. В цьому випадку покращиться доступність і якість послуг, будуть сплачуватись такі податки, як державне мито і ПДФО. Фізична особа сплачує ПДФО у разі нотаріального посвідчення договорів купівлі-продажу майна резидентами та нерезидентами, посвідчення договорів дарування чи видачі свідоцтв про право на спадщину нерезидентам – за місцем нотаріального посвідчення таких договорів (одержання свідоцтв).

Загалом, діяльність приватних нотаріусів на території громади слід заохочувати, оскільки вона є вигідною для бюджету ОТГ. Нотаріуси фіксують кількість зареєстрованих договорів оренди, купівлі-продажу, обміну, найму майна тощо і повідомляють про це фіскальні органи для подальшого оподаткування. Крім цього, вони є платниками ПДФО, який сплачують з доходів від здійснення незалежної професійної діяльності.

Другим за величиною податком в структурі податкових надходжень місцевих бюджетів України є податок на майно (13,4% в 2018 р.). Цей податок складається з трьох різних за змістом податків: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, земельного податку і транспортного податку.

Щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, то місцевим радам надано право визначати умови його встановлення, виходячи з наявної бази оподаткування. Ставка податку не повинна перевищувати 1,5% мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування.

До складу податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, який надходить в місцеві бюджети входить:

- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачений юридичними особами, які є власниками об'єктів житлової нерухомості;
- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачений фізичними особами, які є власниками об'єктів житлової нерухомості;
- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачений фізичними особами, які є власниками об'єктів нежитлової нерухомості;
- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачений фізичними особами, які є власниками об'єктів нежитлової нерухомості.

Як видно з даних табл. 2.5, планування поступлень від даного податку є недосконалим, уточнений план суттєво відрізняється від факту як в сторону збільшення, так і зменшення. Це свідчить про відсутність достовірної інформації про об'єкт оподаткування, а саме розмір житлової і нежитлової нерухомості, яка повинна оподатковуватись на місцях. Крім цього, як видно з даних табл. 2.5, в бюджети ОТГ Тернопільської області не було надходжень



податку на нерухоме майно, який сплачується фізичними особами-власниками об'єктів нежитлової нерухомості.

Таблиця 2.5

**Надходження податку на нерухоме майно до бюджетів окремих ОТГ Тернопільської області за I півріччя 2018 року, тис. грн<sup>1</sup>**

Доходи	Саранчуківська ОТГ		Байковецька ОТГ	
	Уточ. план	Факт	Уточ. план	Факт
Податок на майно	523,1	456,0	6642,5	3365,5
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачений юридичними особами, які є власниками об'єктів житлової нерухомості	2,3	4,7	4,0	22,1
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачений фізичними особами, які є власниками об'єктів житлової нерухомості	0,0	2,0	240,0	116,2
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сплачений юридичними особами, які є власниками об'єктів нежитлової нерухомості	10,6	19,2	730,0	542,4
<b>Податкові надходження, всього</b>	<b>6071,3</b>	<b>2711,4</b>	<b>67862,7</b>	<b>36419,0</b>

*Джерело:* складено за даними звіту про виконання дохідної частини бюджету Саранчуківської ОТГ за перше півріччя 2018 року та звіту про виконання дохідної частини бюджету Байковецької ОТГ за перше півріччя 2018 року.

Сума фактичних надходжень від податку на нерухоме майно в бюджет Саранчуківської ОТГ в першому півріччі 2018 р. становила 25,9 тис. грн, а Байковецької ОТГ – 680,7 тис. грн. В Саранчуківській ОТГ добровільно податок сплатило лише 6 фізичних осіб – власників нерухомого майна, 1 юридична особа за житлову нерухомість – 4 683,4 грн, а за нежитлову 7 юридичних осіб на суму 19 229,2 грн.

Загалом, за 2017 рік в місцеві бюджети України від фізичних осіб надійшло податку на нерухоме майно на суму 232,1,8 тис. грн – це надзвичайно мізерна сума, враховуючи потенціал даного виду податку. Це дає підстави стверджувати, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, не поповнює належним чином місцеві бюджети, хоча офіційно запроваджений вже з 2011 року.

Система реєстрації нерухомості поступово налагоджується у містах і повільніше в сільській місцевості, однак рівень обов'язковості сплати даного податку з боку власників нерухомості-фізичних осіб вкрай недостатній. Через відсутність технічних можливостей формування бази об'єктів оподаткування відсутні як механізм протидії ухиленню від сплати податку на нерухомість на

місцях, так і інструменти для ефективного управління та контролю над процесом його справляння<sup>1</sup>.

В той же час, органи місцевого самоврядування можуть вже сьогодні вживати певних заходів для наповнення місцевого бюджету через надходження податку на нерухомість, а саме: налагодити активну співпрацю з органом ДПС і проводити інформаційну кампанію у вигляді звернень до платників податків; зібрати базу про нерухоме майно громади за допомогою інформаційних повідомлень, які можуть розповсюджуватись будь-яким чином (листівками, повідомленнями на електронні адреси тощо); формувати реєстри житлової і нежитлової нерухомості на основі зібраних даних і здійснювати контроль за ними. В цьому плані корисним є досвід Чугуївської міської ради, де свого часу такі заходи дали позитивний результат: станом на 01.09.17 р. надходження від фізичних осіб – власників житлової нерухомості збільшилися майже в 4 рази, власників нежитлової нерухомості – у 8 раз у порівнянні з аналогічним періодом 2016 року<sup>2</sup>.

Інший податок, який входить до складу податку на майно – це земельний податок, який складається з таких надходжень: земельний податок з юридичних осіб; орендна плата з юридичних осіб; земельний податок з фізичних осіб; орендна плата з фізичних осіб.

Таким чином, земельний податок сплачують фізичні і юридичні особи (резиденти і нерезиденти) – власники земельних часток (паїв); власники земельних ділянок; орендарі земельних ділянок державної і комунальної власності (у тому числі постійні). Земельний податок сплачується з дня виникнення права власності або права користування земельною ділянкою. Ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території, встановлюють органи місцевого самоврядування відповідно до вимог Податкового кодексу України.

Від сплати земельного податку звільняються від сплати підприємці, які перебувають на єдиному податку за умови, що земельна ділянка використовується саме в підприємницьких цілях.

Фізичні особи – власники земельних ділянок та паїв повинні сплачувати земельний податок раз в рік. Плата за землю обчислюється виходячи з бази оподаткування, якою є нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації або площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено. Земельний податок нараховується органами ДПСУ за місцем знаходження ділянки. Нарахування фізичним

---

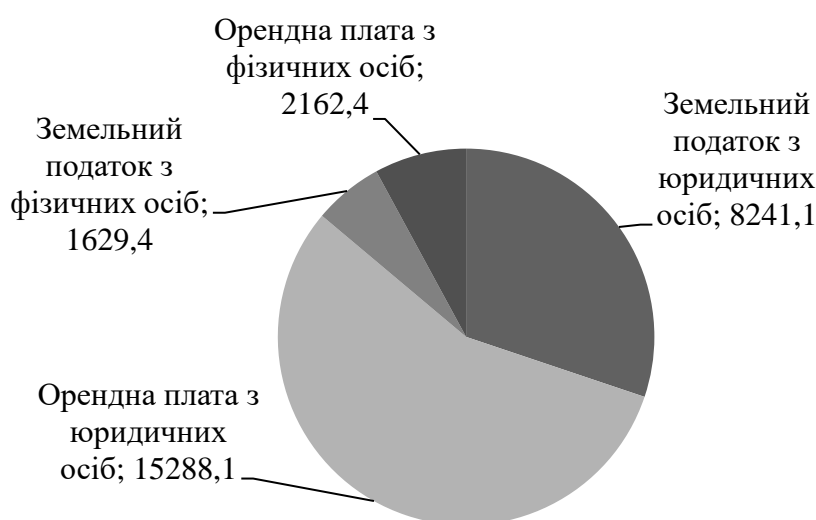
<sup>1</sup>Адміністрування «нерухомого» податку: напрям руху місцевих рад URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/ms/2017/september/issue-9/article-30486.html>

<sup>2</sup>Адміністрування «нерухомого» податку: напрям руху місцевих рад URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/ms/2017/september/issue-9/article-30486.html>

особам орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності та строки її сплати здійснюється на підставі договорів оренди земельних ділянок<sup>1</sup>.

Позитивним є податкове нововведення в 2018 р., яким розширено базу оподаткування землі, а саме: лісові землі додатково до рентної плати будуть оподатковуватися земельними податком. Відомо, що загальна площа лісового фонду України становить – 10,4 млн га, із яких вкритих лісовою рослинністю – 9,6 млн га. Потенційні можливі доходи місцевих бюджетів від плати за лісові землі можуть скласти близько 12 млрд грн<sup>2</sup>.

Як видно з рис. 2.5, орендна плата, яку сплачують юридичні особи за використання земельних ділянок державної і комунальної власності складає більшу половину земельного податку місцевих бюджетів України – 56% в 2018 р.



**Рис. 2.5. Надходження земельного податку до місцевих бюджетів України в 2018 р., млн грн**

*Джерело:* складено за даними звіту про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2018 рік

На прикладі бюджетів окремих ОТГ Тернопільської області можна зауважити, що фіскальна вага орендної плати з юридичних осіб є ще вищою, ніж середній показник по Україні – 78,8% в Саранчуківській ОТГ і 72,7% – в Байковецькій ОТГ (табл. 2.6).

<sup>1</sup>Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

<sup>2</sup>Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств: Закон України від 10.07.2018 р. № 2497-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2497-19#n5>

**Надходження земельного податку до бюджетів окремих  
ОТГ Тернопільської області за I півріччя 2018 року, тис. грн**

Доходи	Саранчківська ОТГ		Байковецька ОТГ	
	Уточ. план	Факт	Уточ. план	Факт
Земельний податок з юридичних осіб	87,9	75,9	400,0	188,6
Орендна плата з юридичних осіб	395,1	338,9	3754,0	1940,6
Земельний податок з фізичних осіб	15,6	9,0	350,0	130,4
Орендна плата з фізичних осіб	11,6	6,4	1000,0	407,4
<b>Всього, земельного податку</b>	<b>510,2</b>	<b>430,2</b>	<b>5504,0</b>	<b>2667,0</b>

*Джерело:* складено за даними звіту про виконання дохідної частини бюджету Саранчківської ОТГ за перше півріччя 2018 року та звіту про виконання дохідної частини бюджету Байковецької ОТГ за перше півріччя 2018 року

Як свідчить практика, на місцях, нерідко відбувається необґрунтоване затягування із оформленням та реєстрацією договорів оренди земельних ділянок. Тобто, з моменту реєстрації технічної документації до реєстрації договору оренди проходив тривалий час (нерідко роки), через що місцевий бюджет недоотримує значні суми доходів. Наприклад, через безоплатне використання земельних ділянок в період тривалої реєстрації договорів оренди земель Монастирським міським бюджетом було втрачено доходів у вигляді орендної плати за землю в розмірі 3029,2 тис. грн за період з 01.01.2014 р. по 31.12.2017 р.<sup>1</sup>.

Крім цього, органи місцевого самоврядування вживають недостатньо заходів щодо перегляду розмірів орендної плати по раніше укладених договорах оренди земельних ділянок у зв'язку із затвердженням нової грошової оцінки земель населених пунктів. Це також призводить до втрат доходів у місцевих бюджетах. Зокрема, в Байковецькій сільській раді не було переглянуто розмір орендної плати за 28 договорами оренди землі (втрати бюджету – 1796,2 тис. грн за 2016-2017 рр.); в Монастирській міській раді не переукладені 3 договори (втрати бюджету – 271,0 тис. грн)<sup>1</sup>.

Також нерідко зустрічаються випадки неукладання договорів оренди земель підприємствами, які втратили статус державних, однак продовжують користуватись державними актами на право постійного користування землею. Такі підприємства мають переоформити право постійного користування на право оренди і укласти відповідний договір. Зокрема, загальна площа земель промисловості, які досі перебувають в постійному користуванні суб'єктів господарювання, котрі не належать до державної чи комунальної власності в м. Монастирська, складала 7,1667 га, а це щорічні втрати надходжень до бюджету в розмірі 31614 тис. грн.

<sup>1</sup>Звіт за результатами державного фінансового аудиту виконання Монастирського міського бюджету за період за період з 01.01.2014 р. по 31.12.2017 р.. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/136382>

Потрібно відмітити, що сьогодні існує проблема дієвого контролю за повнотою виконання умов договорів оренди земель і недосконала співпраця місцевої влади з органами ДПС на місцях, що призводить до недоотримання коштів в місцеві бюджети. Так, Микулинецька селищна рада неодноразово зверталась до Терехівлянського відділу Бучацької ОДПІ із запитом щодо обсягів недоїмки по платежах, що зараховуються до місцевого бюджету, в тому числі по платі за землю в розрізі платників<sup>1</sup>. Такі ж звернення подавала і Байковецька сільська рада до ОДПІ ГУ ДФС в Тернопільській області. Відповідь в усіх випадках була одна, що «...нарахування, сплата і заборгованість плати на землю (орендної плати) по населених пунктах Тернопільської області не ведеться»<sup>2</sup>.

Місцеві органи мають здійснювати моніторинг фактів несвоєчасної сплати орендної плати за землю і вести оперативний облік орендарів земельних ділянок, який би відображав нараховану (проіндексовану) орендну плату та заборгованість в розрізі землекористувачів. Також слід передбачати в посадових обов'язках спеціалістів-землевпорядників функції контролю за дотриманням умов укладених договорів оренди землі. Наприклад, станом на 01.07.2018 р. розрахункова сума недоотриманих доходів від оренди землі до Микулинецького селищного бюджету становила відповідно 527,6 тис. грн. При цьому жодних документів, які б засвідчили роботу виконавчого комітету селищної ради з боржниками по орендній платі за землю не було<sup>3</sup>.

Органи місцевого самоврядування не проводять достатній контроль за виконанням рішень сесій, яким змінено нормативно-грошову оцінку та затверджено нові ставки орендної плати і яке є обов'язковим для виконання. Внаслідок недостатнього контролю з боку Микулинецької селищної ради за виконанням рішення сесії щодо встановлення нових ставок орендної плати за землю за 2016-2017 рр. було недоотримано доходів на суму 434,2 тис. грн, або 218,8 тис. грн щорічно.

На сьогодні існує правовий вакуум у питаннях здійснення самоврядного контролю за використанням та охороною земель. Такий контроль де-юре здійснюють всі без виключення органи місцевого самоврядування. Проте, по-перше, не врегульований порядок здійснення такого контролю, а по-друге, органам місцевого самоврядування не надано жодних повноважень з розгляду справ про адміністративні правопорушення у цій сфері. Тому місцева рада, відповідаючи за розвиток населених пунктів, позбавлена жодних механізмів впливу на осіб, які використовують земельні ділянки не за цільовим призначенням, які здійснюють самозахоплення земельних ділянок, або

---

<sup>1</sup>Звіт за результатами державного фінансового аудиту виконання Микулинецького селищного бюджету за період з 01.01.2016 р. по 01.07.2018 р. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/136382>

<sup>2</sup>Звіт про виконання дохідної частини бюджету Байковецької ОТГ за перше півріччя 2018 року. URL: <https://bsr1653.gov.ua/bjudzhet-2018-11-54-09-05-10-2018>

<sup>3</sup>Звіт за результатами державного фінансового аудиту виконання Микулинецького селищного бюджету за період з 01.01.2016 р. по 01.07.2018 р. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/136382>

використовують їх без належного оформлення, не сплачуючи до місцевого бюджету жодних коштів.

Позитивом є те, що у 2018 р. було прийнято Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вирішення питання колективної власності на землю, удосконалення правил землекористування у масивах земель сільськогосподарського призначення, запобігання рейдерству та стимулювання зрошення в Україні», яким розширено можливості органів місцевого самоврядування і врегульовано:

– передачу земель колективної власності ліквідованих колективних сільськогосподарських підприємств до комунальної власності;

– можливість завершення допаювання до 2025 року сільськогосподарських угідь з обов'язковою передачею несільськогосподарських угідь у комунальну власність;

– можливість місцевих рад звертатись до суду із заявою про передачу земель до комунальної власності в порядку визнання майна безхазяйним. Це стосується як сільськогосподарських, так і несільськогосподарських угідь, якщо до 2025 року такі рішення колишніми членами колективних сільськогосподарських підприємств не будуть прийняті<sup>1</sup>.

Законом також віднесено лісосмуги до земель сільськогосподарського призначення і врегульовано їх передачу в оренду. Громада може створити комунальне підприємство і закріпити лісосмуги у постійне користування. Це дозволить зберегти їх від знищення.

Єдиний податок є тим податковим платежем, який стабільно поповнює доходи місцевих бюджетів. Як видно з даних табл. 2.7, основна сума податку надходить від фізичних осіб-підприємців – більше 67% у загальній сумі єдиного податку в місцевих бюджетах України, а перевиконання плану – 6,5%.

Таблиця 2.7

**Надходження єдиного податку  
до місцевих бюджетів України у 2018 році, млн грн**

Податок	План	Факт
Єдиний податок з юридичних осіб	4277,8	4416,4
Єдиний податок з фізичних осіб	18769,9	19875,6
Єдиний податок з сільськогосподарських виробників, у яких частка сільськогосподарського виробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%	4779,6	5272,1
<b>Всього, єдиного податку</b>	<b>27827,8</b>	<b>29564,2</b>

*Джерело:* складено за даними звіту про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2018 рік

<sup>1</sup>Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вирішення питання колективної власності на землю, удосконалення правил землекористування у масивах земель сільськогосподарського призначення, запобігання рейдерству та стимулювання зрошення в Україні: Закон України від 10.07.2018 р. № 2498-VIII. URL:

<http://zakon.rada.gov.ua>

Позитивна динаміка надходження цього податку є результатом зваженої місцевої фінансової політики, спрямованої на залучення до бюджетів громад даного фінансового ресурсу і сумлінне ставлення платників до обов'язку сплати податку. Представники малого бізнесу зобов'язані системно забезпечувати життєдіяльність територіальних громад, активно сплачуючи єдиний податок до місцевого бюджету.

В свою чергу, місцева влада має забезпечити не лише надходження єдиного податку до місцевого бюджету, а й встановлювати економічно обґрунтовані ставки податку, які б не погіршували підприємницьке середовище в громаді. Застосування диференційованого підходу до встановлення ставок за видами діяльності, які б відповідали річним доходам підприємців, особливо для фізичних-осіб підприємців I і II груп платників єдиного податку, може забезпечити стимулювання розвитку підприємництва і вирішення проблеми ухилення від сплати податку. Так, в умовах підвищення розміру мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму для працездатних осіб, місцеві ради проводять аналіз регуляторного впливу встановлених ставок єдиного податку і нерідко, з метою підтримки малого підприємництва, сприяння самозайнятості населення та створення додаткових місць проектом, зменшують розміри ставок єдиного податку окремим категоріям платників. Наприклад, в Кривому Розі на 2019 рік було запропоновано застосовувати ставки єдиного податку для платників I групи у розмірі до 8%, II групи – до 17% від встановленого законодавством розміру.

Однак, нерідко зустрічаються випадки, коли внаслідок зменшення ставок місцевий бюджет недотримував кошти, що також є неприпустимою помилкою місцевої влади. Зокрема, зважаючи на численні звернення фізичних-осіб підприємців II групи платників єдиного податку, Микулинецькою селищною радою було прийнято необґрунтоване рішення, яким на 2018 рік для цих платників було встановлено ставку на рівні 15% мінімальної заробітної плати (при максимальній 20%). В результаті дана група підприємців сплачувала податок менший, ніж в 2017 р. і селищним бюджетом за 6 місяців було недоотримано коштів на суму 34,25 тис. грн порівняно з 2017 р.<sup>1</sup> Така ситуація є абсурдною і вказує на невваженість місцевої фінансової політики.

В окремих містах України (м. Львів, м. Вінниця) існує досвід функціонування відкритої регуляторної платформи, яка дає можливість створювати, обговорювати і впроваджувати збалансовані і ефективні регулювання для подолання перешкод, що стримують розвиток малого і середнього бізнесу та знижують інвестиційну привабливість регіону<sup>2</sup>.

Щодо ухилення від сплати єдиного податку, то на практиці мають місце випадки несвоечасної реєстрації орендарями-платниками єдиного податку

<sup>1</sup> Звіт за результатами державного фінансового аудиту виконання Микулинецького селищного бюджету за період з 01.01.2016 р. по 01.07.2018 р. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/136382>

<sup>2</sup> Сибірянська Ю., Пірнікоза П. Фіскальні та соціальні ефекти реформування податку на доходи фізичних осіб / за ред. М. Мазярчука. К.: Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України, 2017. 17 с. URL: [https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/07/2017-07-18-Fiskalni\\_ta\\_sots\\_efekty-Personal-income-tax.pdf](https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/07/2017-07-18-Fiskalni_ta_sots_efekty-Personal-income-tax.pdf)

четвертої групи договорів оренди земельних паїв, що належать фізичним особам. Зокрема, цей податок платять сільськогосподарські товаровиробники, які відповідають певним вимогам (частка сільськогосподарського виробництва за попередній рік дорівнювала або перевищувала 75%). Для таких платників єдиного податку об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, в тому числі на умовах оренди. Тому підставою для нарахування єдиного податку платниками четвертої групи є дані Державного земельного кадастру та/або дані з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно. Таким чином, земельні площі, не внесені до цих кадастрів, не включаються в базу оподаткування єдиного податку. Прикладом є Микулинецька селищна рада, де 512 земельних паїв площею 1279,895 га обробляються, однак дані про право їх використання до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно не внесені. В разі виявлення орендарів зазначених паїв та внесення відповідних даних до реєстру, доходи до Микулинецького селищного бюджету від єдиного податку збільшились би на суму 351,4 тис. грн<sup>1</sup>.

Акцизний податок – це важливе джерело доходів місцевих бюджетів України. Найбільшу суму акцизного податку в 2018 році склали акцизний податок із ввезеного на митну територію України пального і акцизний податок із виробленого в Україні пального, які займали відповідно 46% і 11,2% в структурі загальної суми акцизного податку. Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів займав 42,7%. (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

**Надходження акцизного податку  
до місцевих бюджетів України у 2018 році, млн грн**

Податки	План	Факт
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), включаючи особливий податок на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами	1498,0	1551,7
Пальне	1498,0	1551,7
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	6049,4	6353,7
Пальне	6049,4	6353,7
Акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів	6074,6	5892,0
<b>Всього акцизного податку</b>	<b>13622,0</b>	<b>13797,4</b>

*Джерело:* складено за даними звіту про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2018 рік

<sup>1</sup>Звіт за результатами державного фінансового аудиту виконання Микулинецького селищного бюджету за період з 01.01.2016 р. по 01.07.2018 р. URL:

<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/136382>



Однак, на надходження акцизного податку з пального місцеві бюджети можуть розраховувати лише до 2021 року, коли 100% акцизного податку з пального буде надходити до Державного дорожнього фонду, який створено в складі спеціального фонду Державного бюджету України. Видатки цього фонду спрямовані на фінансування робіт, пов'язаних з будівництвом, реконструкцією, ремонтом і утриманням автомобільних доріг загального користування<sup>1</sup>.

Що стосується акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, то поступлення від нього будуть поступово зростати, оскільки до 2025 року передбачено підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби, а саме: з 1 січня 2018 року – до 578,98 грн за 1000 штук сигарет або на 29,7%, в тому числі на прогнозний індекс споживчих цін – 11,2% та додатково – на 16,7% У наступні роки передбачене поетапне зростання ставок акцизного податку на сигарети, які на 1 січня 2025 року складуть 2071,01 грн за 1000 шт. сигарет.

Тобто, якщо в 2017 році мінімальна сума акцизу, що включалась до ціни однієї пачки сигарет, складала 11,92 грн, то на початок 2025 року складе 55,41 грн. Найбільш вигідним є розміщення на території місцевих рад заправок (АЗС), які, наприклад, в квітні 2018 року сплатили до місцевих бюджетів Хмельницького району та об'єднаних територіальних громад 80% суми податку від реалізації тютюнових виробів, 30,3% – алкогольних напоїв, 29,6% – вина, 37,9% – пива<sup>2</sup>.

Важливим також є навчання громади у здійсненні громадського контролю при купівлі алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Інформаційно-роз'яснювальна робота органів місцевого самоврядування повинна спрямовуватись на те, щоб навчити мешканців громади обов'язково просити чек при купівлі будь-якого алкоголю чи цигарок, оскільки це є гарантією того, що 5% від суми їхньої покупки суми надійде в місцевий бюджет.

Надходження рентної плати та плати за використання інших природних ресурсів до місцевих бюджетів є незначними. У 2018 р. їх розмір становив майже 4,8 млрд грн, де 66,7% становила рентна плата за користування надрами.

Неподаткові надходження місцевих бюджетів відіграють другорядну бюджетоутворюючу роль. У 2018 р. їх сума становила майже 28,0 млрд грн, або 10,6%, з яких 68,6% становили власні надходження бюджетних установ.

Важливим джерелом неподаткових надходжень місцевих бюджетів є орендна плата за користування цілісним майновим комплексом та іншим комунальним майном. З метою підвищення надходжень від оренди

---

<sup>1</sup>Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI: URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

<sup>2</sup>Місцеві бюджети і акцизний податок: законодавчі новації і тенденції сплати. URL: <http://km.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-339122.html>

комунального майна до місцевого бюджету, пріоритетними завданнями органів місцевого самоврядування мають бути:

– встановлення економічно виправданих і обґрунтованих розмірів орендної плати через переважне використання конкурентних способів передачі майна в оренду;

– посилення контролю за надходженням коштів від оренди комунального майна територіальної громади та зменшення заборгованості по орендній платі;

– формування пропозицій вільних об'єктів нерухомості комунальної власності для передачі в оренду;

– здійснення передачі комунального майна суб'єктам малого підприємництва у користування – на умовах оренди шляхом проведення конкурсів, у власність – шляхом викупу або продажу на аукціонах<sup>1</sup>.

Доходи від операцій з капіталом формуються за рахунок продажу майна, що перебуває у комунальній власності, а також внаслідок відчуження земельних ділянок несільськогосподарського призначення, що перебувають у безпосередній юрисдикції територіальних громад або у спільному користуванні.

Доходам від операцій з капіталом властива інвестиційна складова, що й зумовлює їх використання надалі для фінансування капітальних видатків і землі повністю зараховуються до бюджету розвитку, що формується у складі спеціального фонду місцевого бюджету.

Вирішити завдання підвищення ефективності приватизації об'єктів комунальної власності можна з допомогою реалізації таких заходів:

1) максимальне обмеження приватизації об'єктів комунального майна, яке є прибутковим і стабільно приносить дохід від оренди в місцевий бюджет (проведення моніторингу і розробка «карти» прибутковості орендованого майна);

2) надавати переваги інвестуванню коштів, отриманих від приватизації майна, в місцеву економіку;

3) проводити першочерговий продаж об'єктів комунального майна, яке потребує значних капіталовкладень; є економічно недоцільним; є неперспективним для місцевого господарства;

4) узгоджувати інтереси мешканців територіальної громади і покупців об'єктів комунального майна;

5) підвищити контроль за оцінкою об'єктів комунального майна, що підлягає приватизації і розробити заходи щодо підвищення відповідальності суб'єктів-оцінювачів;

6) розробити заходи щодо покращення контролю за виконанням інвестиційних зобов'язань, визначених умовами договорів купівлі-продажу комунального майна;

---

<sup>1</sup>Карпишин Н. Формування доходів місцевого бюджету від оренди та приватизації комунального майна. *Світ фінансів*. 2014. №2. С. 118-125.

7) забезпечити прозорість і публічність прийняття рішень щодо визначення способу та умов приватизації, а також усіх процедур з підготовки та продажу об'єктів, що сприятиме запобіганню корупції<sup>1</sup>.

Органи місцевого самоврядування мають бути максимально зацікавлені у нарощенні власної ресурсної фінансової бази, в тому числі, шляхом підвищення ефективності управління комунальним майном. Місцеві суспільні блага мають забезпечуватися не центральним урядом, а зацікавленими територіальними громадами, і фінансуватися не за рахунок коштів, що перерозподіляються центром, а переважно за рахунок власних фінансових ресурсів, що дозволить краще вирішувати проблеми населення.

### **2.3. Аналіз практики формування доходів місцевих бюджетів за рахунок місцевих податків і зборів**

Процеси фінансової децентралізації та деконцентрації державної влади визначають необхідність змін у системі місцевого оподаткування України, яка довгий період часу вважалася анахронічною. Частково вони були втілені з прийняттям Податкового кодексу України, яким скасовано неефективні місцеві податки і збори з одночасним запровадженням нових, необхідних для макроекономічної стабілізації та мікроекономічного регулювання. Запропонований порядок їх обчислення й механізм сплати покликаний поліпшити стан фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування, що в перспективі повинно було сприяти розв'язанню проблеми бюджетної самодостатності.

До прийняття Податкового кодексу України побутувала думка, що причинами низької ефективності місцевого оподаткування були (рис. 2.6): 1) мала питома вага місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів; 2) їх велике різноманіття з вузькою базою оподаткування, що призводило до організації складного адміністрування; 3) надмірні витрати на стягнення, які ледве покривалися надходженнями (деякі з них були збитковими та недоцільними); 4) відсутність легальних підходів до запровадження на місцевому рівні деяких ексклюзивних податків (наприклад, податків на нерухомість, землю й транспортні засоби як суто власних джерел формування ресурсної бази місцевої влади за кодоном).

Погоджуючись з означеними причинами, їх можна виправдати першопочатковим етапом розвитку системи місцевого оподаткування. Тоді в податковій сфері синхронно діяли Закон України «Про систему оподаткування», Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» й інші нормативно-правові акти, у яких були організаційно-технічні прогалини та суперечності. Якщо в Декреті було передбачено запровадження

---

<sup>1</sup>Карпишин Н. Формування доходів місцевого бюджету від оренди та приватизації комунального майна. *Світ фінансів*. 2014. №2. С. 118-125.

податку з продажу імпортованих товарів та податку на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки, то збір так і не з'явився серед місцевих податків і зборів, визначених у Законі, а податок почав справлятися після 2011 р.

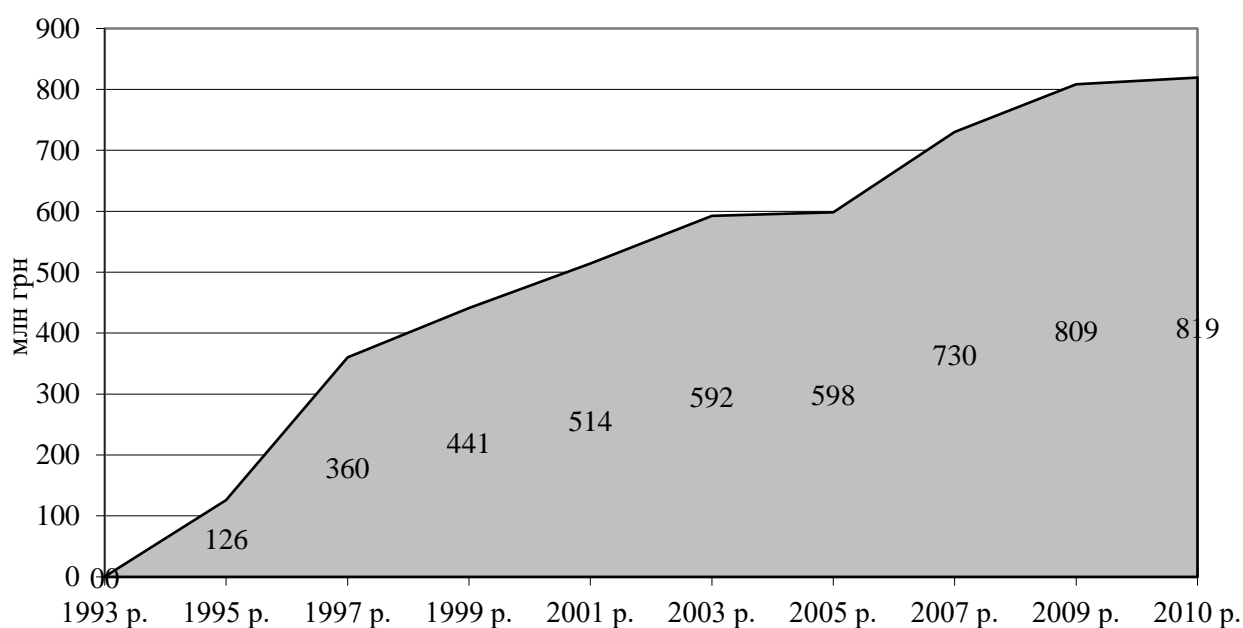


**Рис. 2.6. Загальні чинники, які вплинули на низьку ефективність місцевого оподаткування до прийняття Податкового кодексу України**  
*Джерело:* побудовано на основі<sup>1</sup>

На рис. 2.7 подано динаміку надходження місцевих податків і зборів із часу ухвалення Декрету про місцеві податки і збори до його скасування у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України. Практика формування дохідної частини місцевих бюджетів свідчить про збільшення їх надходження із 310,1 тис. крб у 1993 р. до 819,4 млн грн у 2010 р. Причинами цього (попри скасування екскурсійно-туристичного збору, збору за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон, готельного

<sup>1</sup> Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2011. С. 130.

збору та інших) стало розширення бази оподаткування, підвищення розмірів податкових ставок, зменшення заборгованості зі сплати, посилення контрольних дій податкових органів тощо.



**Рис. 2.7. Динаміка фактичних показників надходження місцевих податків і зборів до місцевих бюджетів України за 1993–2010 рр.**

*Джерело:* розраховано за даними<sup>1</sup>

Упродовж 1993–2010 рр. надходження місцевих податків і зборів прогресивно зростали (головним чином, завдяки збільшенню обсягів надходження ринкового збору, збору за право використання місцевої символіки, комунального податку й інших). З одного боку, така динаміка була зумовлена поліпшенням економічної кон'юнктури на місцях, політичними змінами в інституті місцевого самоврядування та модернізацією організаційних засад формування доходів місцевих бюджетів. З іншого боку, її доцільно пов'язати зі зменшенням частки неформальних зв'язків між органами влади й бізнесом, поліпшенням фінансової грамотності населення та культури сплати податків.

Хоча більш ґрунтовний аналіз свідчить, що місцеві податки і збори не відігравали такої вагомості ролі в наповненні місцевих бюджетів України, порівнюючи з локальними податками та зборами за кордоном (за період до 2010 р. їх питома вага в доходах не перевищувала 1 %, а в податкових надходженнях була більшою – 2 %). Натомість основними джерелами формування доходів місцевих бюджетів були податок на доходи фізичних осіб, питома вага якого становила понад 30 %, і деякі інші загальнодержавні податки (приблизно 10 %). Подані цифри підтвердили незадовільний стан

<sup>1</sup> Звіти про виконання місцевих бюджетів України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування, що позначився виконанні конституційно закріплених за ним функцій.

Однак, оцінюючи роль місцевих податків і зборів у доходах й податкових надходженнях місцевих бюджетів до прийняття Податкового кодексу України, не варто зневажати тим фактом, що вони були так званими «міськими платежами». Адже переважна більшість коштів від їх загальної суми формувала доходи бюджетів великих міст (як-от Вінниці, Дніпра, Запоріжжя, Києва, Львова, Одеси, Харкова й інших), переважаючи загальнодержавний показник. Зважаючи на особливості розвитку сіл і вплив на вибір бази оподаткування природно кліматичних, географічних, соціально-демографічних, економічних й інших чинників, надходження місцевих податків і зборів до їх бюджетів були непомітними.

Їх питома вага в структурі доходів абсолютної більшості селищних і сільських бюджетів не перевищувала 0,1% (зрештою, у деяких територіальних громадах вони взагалі не справлялися) у зв'язку з відсутністю надходжень тих податків і зборів, які були обов'язковими для запровадження місцевими радами, а саме: комунального податку, ринкового збору, збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, збору за припаркування автотранспорту, збору за видачу ордера на квартиру й інших. Ці аргументи підтвердили необхідність змін у вітчизняній системі місцевого оподаткування, які були практично втілені тільки після повного перезавантаження законодавства (рис. 2.8).



**Рис. 2.8. Заходи, які повинні були призвести до змін у системі місцевого оподаткування України**

Наведемо тези, які визначали вади місцевих податків і зборів упродовж 1993–2010 рр.:

1. Ринковий збір належав до тих місцевих зборів, під час справляння якого виникали зловживання зі сторони адміністрацій ринків, податкових органів, платників податків та місцевої влади. До прийняття Указу Президента України «Про впорядкування механізму сплати ринкового збору» порядок його обчислення та механізм сплати визначався ст. 4 Декрету про місцеві податки і збори. Місцеві ради в одних випадках могли встановлювати ставки збору за реалізовану сільськогосподарську та промислову продукцію на торгових місцях на ринках і павільйонах, на критих та відкритих столах, майданчиках для торгівлі з автомашин, візків, мотоциклів і ручних візків, подані в Декреті, а в інших, – застосовувати положення Указу.

Ще одним недоліком була відсутність норм щодо застосування штрафних санкцій. Зокрема, відповідно до ст. 5 Указу про впорядкування механізму сплати ринкового збору, якщо працівники податкових органів виявляли на ринку торговців без касових чеків, які документально засвідчували його сплату, то з адміністрації ринку стягували штраф у розмірі 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян<sup>1</sup>. Водночас у ньому не зазначалося: накладати штрафні санкції за кожного окремо виявленого торговця, який не сплатив ринковий збір, або всіх. Логічно виглядає прирівняння кількості штрафів і випадків ухилення від оподаткування, що було підтверджено в листі ДПА України.

2. Проблемно виглядав порядок обчислення та механізм сплати комунального податку в частині невідповідності міжтериторіального розміщення об'єкта оподаткування і наданими суспільними благами. Мова йде про те, що адміністративно-територіальні одиниці, де мешкали працівники підприємств (наприклад, райони міст із розгалуженою соціальною інфраструктурою або так звані «міські агломерації»), не отримували надходження від цього податку, щоправда, змушені були витратити кошти зі своїх бюджетів на розв'язання соціально-побутових проблем. А все через те, що в Декреті про місцеві податки і збори сплату комунального податку не було пов'язано з місцем проживання громадян.

Не меншою вагою комунального податку було визначення бази оподаткування на основі загальної чисельності працівників на підприємстві. Вважаємо, що такий підхід не гармонував із політикою зменшення рівня безробіття, оскільки сприяв приховуванню реальної кількості робочих місць і порушенню трудового законодавства в частині виплати заробітної плати. Навпаки, слушно тоді звучала пропозиція стосовно його заміни на муніципальний податок, платниками якого мали би бути всі повнолітні мешканці територіальних громад, а граничні розміри податкових ставок

---

<sup>1</sup> Указ Президента України «Про впорядкування механізму сплати ринкового збору» від 28.06.1999 № 761/99. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/761/99>.

встановити однаковими за принципом «один виборчий голос – один платник податків»<sup>1</sup>.

3. Серед проблем порядку обчислення і механізму сплати збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг відзначимо такі. Перша – відсутність даних щодо терміну дії дозволу<sup>2</sup>, друга – кількості видачі дозволів юридичним особам і громадянам, які реалізують сільськогосподарську, промислову продукцію й інші товари на декількох торгових місцях. Для її розв'язання органи місцевого самоврядування спиралися на ст. 18 Декрету про місцеві податки і збори, згідно з якою приймали різні рішення з термінами від одного місяця до року або навіть безстроково, а дозвіл на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг могли видавати і на всі, і на кожне торгове місце.

Будемо спиратися на тлумачення цього положення, викладене в листі «Про місцеві податки і збори» Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва. У ньому зазначено, якщо юридичні особи та громадяни здійснюють торгівлю постійно в одному спеціально відведеному місці, то повинні сплатити збір, який є своєрідним «дозволом» на торгівлю в цьому місці до того часу, поки вони будуть вважати за потрібне здійснювати торгівлю, або поки це місце не буде ліквідоване відповідно до встановленого законодавством порядку<sup>3</sup>. Семантика слова «постійно» не обмежується певним часом й характеризує увесь період існування події чи факту.

4. Причиною недонадходження збору за припаркування автотранспорту була недосконалість алгоритму справляння. Корупційна схема, у якій могли брати участь водії, паркувальники та працівники органів влади на місцях, призводила до значних бюджетних втрат. До того ж граничний розмір ставки збору був надто низький, адже упродовж дня податкове навантаження становило не більше чверті неоподатковуваного мінімуму доходів громадян. Зміна порядку його обчислення та механізму сплати потребувала збільшення податкового навантаження зі зміщенням акцентів на підвищення збираності, скорочення до мінімуму витрат на адміністрування, поліпшення контролю у частині ведення обліку збору і платників.

5. Справляння курортного збору не було обґрунтоване рівною ціною та якістю послуг, однаковою тривалістю перебування громадян у курортній місцевості. У цьому сенсі Л. Шродер (L. Schroeder) зауважив, що з використанням податкових ставок, прив'язаних до неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, особи, які відпочивають на курорті декілька днів,

---

<sup>1</sup> Ганущак Ю. Місцеві податки: плата за право голосу. URL: <http://www.zn.kiev.ua/nn/show/597/53336>.

<sup>2</sup> Петриченко О. Система місцевих податків і зборів в Україні. Вісник податкової служби України. 2006. № 17–18. С. 52.

<sup>3</sup> Про місцеві податки і збори: Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 23.01.2003 р. № 1-222/416. URL: <http://www.dtk.com.ua/service/ukr/printversion.php>.



нестимуть те ж податкове навантаження, що й за місяць<sup>1</sup>. Підтримуючи думку вченого, аргументуємо її невідповідністю виконання принципів економічної ефективності та соціальної справедливості. Зрештою, цей збір доцільний не тільки в населених пунктах, віднесених урядом до переліку курортних.

6. Деякими недоліками відзначався збір за право використання місцевої символіки, який не мав чіткого лексичного формулювання бази оподаткування. Відповідно до ст. 12 Декрету про місцеві податки і збори вона мала б встановлюватися на основі вартості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг із використанням такої символіки<sup>2</sup>. Поняття «вартість виробленої продукції» могла розглядатися і як вартість реалізованої, і як готова продукція на складі. На нашу думку, зміна бази оподаткування збору за право використання місцевої символіки повинна опиратися на дохід, отриманий від продажу продукції, виконаних робіт і наданих послуг з використанням такої символіки без податку на додану вартість.

Крім того, необхідно зазначити про відсутність у нормативно-правовому полі України положення, яке регламентувало б процедуру встановлення органами влади місцевої символіки. Лиш у Декреті мова йде про те, що дозвіл на її використання (зокрема, герба міста або іншого населеного пункту, назви або зображення архітектурних, історичних пам'яток тощо) видається відповідними органами місцевого самоврядування<sup>2</sup>. Крім дозволу на використання, цим органам доцільно надати право самостійно встановлювати зміст й опис місцевої символіки, що дало б змогу убезпечитися від законодавчих колізій, які виникали в порядку обчислення та механізмі сплати збору.

7. Збір за видачу ордера на квартиру сплачувався за послуги, пов'язані з видачею документа, який давав право на заселення квартири. Але суперечності Декрету про місцеві податки і збори не дали змогу забезпечити виконання принципів економічної ефективності та соціальної справедливості. Якщо ціна усіх ордерів на квартиру становила однаково (згідно зі ст. 5 Декрету його граничний розмір не перевищував 5,1 грн<sup>2</sup>), застосування податкових ставок, прив'язаних до неоподаткованого мінімуму доходів громадян, не було виправданим. Крім того, при його справлянні не враховувалися інші, крім квартири, об'єкти нерухомого майна, а термін сплати доцільно було встановити після отримання відповідного ордера<sup>3</sup>.

Таким чином, у 2010 р. реформа місцевого оподаткування в Україні назріла, тому отримала форму цілісної стратегії. При цьому вона розглядалася як не достатня умова, а необхідна складова проведення скоординованої політики економічного зростання. Для виконання цього завдання були

---

<sup>1</sup> Шродер Л. Зауваження до проекту Закону України «Про місцеві податки і збори». URL: <http://www.pdp.org.ua/id=soder&n=62>.

<sup>2</sup> Про місцеві податки і збори: Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 р. № 56-93. Відомості Верховної Ради України. 1993. № 30. Ст. 336.

<sup>3</sup> Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України: монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2011. С. 75–80.

зроблені зусилля керівництва держави в контексті зміни принципів відносин між двома системами публічної влади: державними органами влади й місцевого самоврядування. Зрозуміло, що без активної участі в цьому процесі науковців, економістів, політиків і громадськості розв'язати задачі місцевого оподаткування було складно, втім у той час було тільки розпочато роботу, яка досі триває.

Уже сьогодні склад місцевих податків і зборів, визначений у Податковому кодексі України, кількісно змінився в бік до зменшення (табл. 2.9). З 14, а включно із запровадженими на час експерименту збором на розвиток рекреаційного комплексу в Автономній Республіці Крим і збором на розвиток пасажирського електротранспорту в Автономній Республіці Крим, – 16 видів, залишилося тільки шість, а саме: податок на майно, що включає податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок й плату за землю, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів і туристичний збір, справляння яких мало б залучити додаткові кошти для місцевих потреб.

Таблиця 2.9

**Порівняння складу місцевих податків і зборів  
у податковому законодавстві України**

Нормативно-правові документи	Склад місцевих податків	Склад місцевих зборів
Декрет про місцеві податки і збори	Податок з реклами; комунальний податок; податок з продажу імпортованих товарів; податок на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки	Збір за паркування автомобілів; ринковий збір; збір за видачу ордеру на квартиру; збір з власників собак; курортний збір; збір за участь у бігах на іподромі; збір за виграш на бігах; збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі; збір за право використання місцевої символіки; збір за право проведення кіно-і телезйомок; збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей; збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі
Податковий кодекс України (редакція 2010 р.)	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; єдиний податок	Збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності
Податковий кодекс України (редакція 2016 р.)	Податок на майно (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок і плата за землю); єдиний податок	Збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір

*Джерело:* побудовано на основі: Про місцеві податки і збори: Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 р. № 56-93. Відомості Верховної Ради України. 1993. № 30. Ст. 336; Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.

Істотне збільшення надходжень місцевих податків і зборів із 819,4 млн грн у 2010 р. до 2549,8 млн грн у 2011 р. було продиктоване запровадженням у систему місцевого оподаткування єдиного податку. Зважаючи на зміну порядку обчислення та механізму сплати, порівнюючи з попереднім періодом, тенденція його надходження суттєво виросла. Водночас збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, збору за місця для паркування транспортних засобів і туристичного збору було стягнуто 516,2 млн грн (майже втричі менше, ніж єдиного податку), що свідчить про збитковість, неефективність та недоцільність їх адміністрування, принаймні на початковому етапі податкової реформи.

До прийняття Податкового кодексу України єдиний податок, хоча й формував доходи місцевих бюджетів, проте належав до загальнодержавних податків. Це основний підприємницький податок, який сплачують суб'єкти господарської діяльності в спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності (була запроваджена ще наприкінці 1990-х рр. Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва»), як спеціальний податковий режим для зниження податкового навантаження і заохочення розвитку підприємницької ініціативи). З того часу єдиний податок поєднував у собі роль бюджетоутворювального джерела та економічного регулятора.

Аналізуючи сучасний стан надходження до місцевих бюджетів єдиного податку, можна зробити висновок, що для органів місцевого самоврядування він є дієвим засобом формування ресурсної бази (у 2018 р. це 29564,2 млн грн, що становить 12,7 % податкових надходжень або 5,3 % доходів місцевих бюджетів). Натомість його переваги для суб'єктів господарської діяльності – легкість нарахування, спрощене ведення обліку, простота заповнення і подання податкової звітності, звільнення від сплати деяких інших податків, можливість бути за бажанням платником ПДВ<sup>1</sup>. Попри це, за правильного справляння єдиний податок може стати інструментом економічного зростання територій.

Раніше єдиний податок для фізичних осіб-підприємців був фіксованим у розмірі від 20 грн до 200 грн, а його ставки встановлювалися місцевими радами й залежали від видів діяльності, якими займаються суб'єкти господарювання (виробництво і продаж товарів, надання послуг тощо). Юридичні особи сплачували за ставками 6% та 10% від прибутку за звітний період залежно від того, чи були вони платниками ПДВ. Після надходження на рахунок він розподілявся так: 43% – залишалося в місцевих бюджетах; 42% – надходило до Пенсійного фонду України; 15% – формували фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування. Тобто один податок заміняв декілька податків, що лінгвістично уточняло назву.

Як і вся система місцевого оподаткування, він застарів. Починаючи з 2009 р., 42% навіть від максимальної ставки єдиного податку, так би мовити, «відстали» від відрахувань до Пенсійного фонду України з мінімальної заробітної плати. Підприємцям рекомендувалося добровільно доплачувати

---

<sup>1</sup> Письменний В. В. Система місцевого оподаткування України: сучасний стан та шляхи реформування. *Інноваційна економіка*. 2017. № 5–6. С. 43.

різницю, а із середини 2010 р. обов'язковість доплати була відповідно законодавчо закріплена. Відтак єдиний податок перестав бути «єдиним». З 1 січня 2011 р. його сплату зменшено до частини, яка відраховувалася до місцевих бюджетів (як зазначалося вище – 42%)<sup>1</sup>. У такому вигляді він проіснував ще рік, доки не був реформований відповідно до теперішніх змін.

Зараз єдиний податок сплачується тільки до місцевих бюджетів, а решта відрахувань суб'єктів малого підприємництва включені до єдиного соціального внеску. Він перестав бути фіксованим платежем, а його справляння визначається у відсотковому співвідношенні та залежить від тієї чи іншої групи платників податків (табл. 2.10). Для підприємців 1-ої групи цей податок розраховується як процент від прожиткового мінімуму, для 2-ої групи – від мінімальної заробітної плати, встановленої на січень календарного року. При цьому конкретна ставка встановлюється місцевими радами й залежить від видів діяльності, яку здійснює той чи інший підприємець (для 1-ої групи вона становить до 10%, для 2-ої – до 20%).

Таблиця 2.10

**Характеристика елементів оподаткування єдиного податку  
для різних груп платників**

Елементи оподаткування	1-ша група	2-га група	3-тя група	4-та група
Суб'єкти	Фізичні особи	Фізичні особи	Фізичні та юридичні особи	С.-г. підприємства
Ставки єдиного податку	До 10 % розміру прожиткового мінімуму	До 20 % розміру МЗП	5 % з доходу	У відсотках бази до оподаткування
Ставки єдиного податку для платників ПДВ	–	–	3 % з доходу	У відсотках бази до оподаткування
Обсяг доходу	< 300 тис. грн у рік	< 1,5 млн грн у рік	< 5 млн грн у рік	Частка с.-г. виробництва > 75 %
Наймані працівники	Немає	< 10	Не обмежено	Не обмежено
Податковий період	1 рік	1 рік	1 квартал	1 рік
Види діяльності	Роздрібний продаж та побутові послуги населенню	Послуги, виробництво і продаж товарів, ресторанне господарство	Будь-які види діяльності, дозволені на спрощеній системі	Діяльність у сільському господарстві

*Джерело:* побудовано на основі: Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.

<sup>1</sup> Письменний В. В., Ковилова О. Й. Особливості механізму справляння єдиного податку та його вплив на формування доходів бюджетів Тернопільської обл. *Управління фінансами держави, регіону, підприємства та домогосподарства: погляди науковців і практиків*: збірн. тез. доп. Третьої Всеукр. Інт.-конф., м. Тернопіль, 10 квіт. 2017 р. Тернопіль: Вектор, 2017. С. 180.

Наприкінці 2016 р. Верховна Рада України ухвалила зміни до Податкового кодексу України, які стосуються ставок єдиного податку: для платників 1-ої групи вони встановлюються у відсотках до розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб; 2-ої групи – у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати; 3-ої групи – у відсотках до отриманого доходу. Для платників перших трьох груп змін не відбулося, а для 1-ої групи іншою стала база оподаткування. Зрештою, на розміри податкового навантаження найбільше впливають щорічні Закони про Державний бюджет України, якими встановлюються державні соціальні стандарти та гарантії населенню.

Не оминуло збільшення податкового навантаження й 4-ту групу платників єдиного податку – досить вразливих для вітчизняної економіки юридичних осіб – сільськогосподарських товаровиробників. Відповідно до Податкового кодексу України, для ріллі, сіножатей й пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ у гірських зонах та на поліських територіях) розмір ставок податку з одного гектара встановлено на рівні 0,95; для ріллі, сіножатей та пасовищ, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях, – 0,57; для багаторічних насаджень – 0,57; для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах і на поліських територіях, – 0,19; а от для земель водного фонду ставка залишиться незмінною – 2,43<sup>1</sup>.

Здавалося, що зміна порядку обчислення та механізму сплати єдиного податку разом зі зростанням соціальних стандартів і гарантій держави повинні негативно зобразитися на стані виконання податкових надходжень. Попри ініціативу уряду щодо посилення контролю у сфері господарської діяльності, неефективність дозвільної системи та системи ліцензування, це призвело до збільшення в Україні на 34,9 тис. суб'єктів господарської діяльності – платників єдиного податку. Парадоксально, що в січні – березні 2017 р. надходження цього податку до місцевих бюджетів сягнули 5576,9 млн грн, що можна порівняти з річним показником у 2015 р., або 29,8 % від запланованого у 2017 р.

На нашу думку, положення Податкового кодексу України в частині вдосконалення порядку обчислення та механізму сплати єдиного податку дозволили врегулювати лиш деякі процедурні питання оподаткування. Відсутність реформ, насамперед економічних, які сприяли б покращенню бізнес-середовища, не дають змогу використати потенціал цього податку. Це можна виправдати наслідками складної суспільно-політичної ситуації в Україні, яка зачепила чи не всі галузі економіки й вплинула на формування фінансової бази місцевої влади. Тим часом сучасний стан наповнення місцевих бюджетів потребує використання нових підходів, які були частково апробовані в інших місцевих податках та зборах.

Зокрема, змінити патову ситуацію в частині забезпечення бюджетної самодостатності планувалося за рахунок запровадження податку на нерухоме

---

<sup>1</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.

майно, відмінне від земельної ділянки. За кордоном він формує вагому питому вагу доходів місцевих бюджетів через охоплення унікальних об'єктів оподаткування, здатних залучити стабільний і прогнозований дохід. Його перекладання у сферу місцевих фінансів може викликати проблему надмірної бюджетної забезпеченості адміністративно-територіальних утворень. Але це сприймається перевагою – місцеві ради матимуть стимули до встановлення варіативних розмірів податкових ставок, які впливають на рівень податкової конкуренції.

Попри це в Україні податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, частково виправдав покладені сподівання (у 2018 р. його надходження становили 3636,0 млн грн, що в півтора рази більше, ніж у 2017 р.). Його відповідність принципу соціальної справедливості оподаткування дасть змогу перекласти податкове навантаження на багатих людей. У підтримку цього наведемо слова М. І. Корнієнка: «Не можна сьогодні обкласти податком квартиру пенсіонера... Але у нас є люди багаті, які мають вілли, підприємства, казино, банки, бари і так далі»<sup>1</sup>. Дивергенцію викликаєте, що власники майна, які відносяться до соціально незахищених верств населення, не мають достатніх доходів для сплати податку.

Звичайно, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, може змусити їх відмовитися від власності й дилема «сплатити податок або продати майно» стоїть досить гостро. Але система податкових пільг, відпрацьована за кордоном, дасть змогу її оминати з тим, аби до цього податку не доводилося привертати увагу тимчасово або за наявності особливих умов. Водночас в Україні він потребує виважених підходів до побудови порядку обчислення та механізму сплати. Вважаємо, що в іншому випадку можуть виникнути складні та не передбачувані наслідки для платників податків, пов'язані з тенденцією розшарування суспільства за майновими або іншими ознаками.

У 2015 р. із внесенням змін до Податкового кодексу України оподаткування нерухомості стало частиною підсистеми майнового оподаткування. З того часу податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (крім власників об'єктів житлової нерухомості – юридичних і фізичних осіб, він почав справлятися з їх нежитлової нерухомості), разом із земельним й транспортним податками лінгвістично об'єдналися в майновий податок. При цьому останні два платежі є обов'язковими для запровадження місцевими радами за умови наявності об'єктів оподаткування. Вважаємо, що такі новації мали б позитивно зобразитися на забезпеченні бюджетної самодостатності, зокрема, селищних і сільських бюджетів.

Потенціал майнового податку дуже великий: 51,2 % у питомій вазі місцевих податків і зборів та 13,5 % – у податкових надходженнях місцевих бюджетів. До того ж у 2018 р., порівнюючи з 2017 р., показники зросли на 2216,0 млн грн, або 7,6 % (чи не найбільше це стосується оподаткування

---

<sup>1</sup> Проблеми місцевого самоврядування в Конституційному судочинстві. URL: <http://www.pdp.org.ua/index.php?id=txt&a=922> (дата звернення: 11.01.2010).

власників нежитлової нерухомості – на 827,1 млн грн, або 43,7 %). Така динаміка відбулася на фоні стрімкого погіршення економічного становища в державі (спаду виробництва, знецінення національної грошової одиниці, зростання цін на товари й послуги), що сильно вдарило по доходах та витратах юридичних осіб, а фактично багатьох із них навіть перекинуло за межу виживання.

В Україні майновий податок у повному обсязі зараховується до тих місцевих бюджетів, де він запроваджується. Це одна з основних критеріальних вимог, яка ставиться до місцевих податків і зборів у демократично розвинених державах, хоча є деякі винятки. Так, цікаву інтерпретацію розподілу податку на нерухомість між органами влади різних рівнів у Франції подав Р. Прюдом. Мова йде не про дольові податки, які можуть одночасно надходити до державного та місцевих бюджетів, а про інший підхід в організації податкових відносин на місцях.

У Франції база оподаткування податку на нерухоме майно залежить від вартості будівлі. Наприклад, якщо вона становитиме 100 євро, а рада комуни прийме рішення про встановлення податкової ставки на рівні 10 %, департамент – 5 % і регіон – 1 %, тим самим органами влади будуть запроваджені три різні податки. Причому в цих випадках до бюджету комуни окремо надійде 10 євро, департаменту – 5 євро й регіону – 1 євро. Р. Прюдом наголошує, що департамент і регіон не будуть відчувати ентузіазм стосовно зниження податкових ставок. Вони розуміють, що не одержать політичних дивідендів, зокрема тоді, коли рада комуни на свій розсуд їх збільшить<sup>1</sup>.

Підсистема майнового оподаткування Франції займає перше місце в Європі у формуванні фінансової бази органів влади на місцях. У 2017 р. загальний обсяг надходження майнових податків склав 58828,0 млн євро, порівнюючи з 13120,0 млн євро – в Іспанії, 17076,0 млн євро – в Італії та 12501,0 млн євро – у Німеччині. У сукупності згадуваним державам, а також Австрії, Бельгії та Швейцарії не вдалося наблизитися до такого показника. Про високий вплив майнових податків у Франції свідчить їх питома вага у ВВП, яка за 2008–2017 рр. не опускалася нижче 2,3 %. Удвічі меншими були показники в Бельгії, Данії, Ісландії (упродовж досліджуваного періоду зменшилися до 1,2–1,3 %), Іспанії й Італії.

Повертаючись до питання аналізу загального стану місцевого оподаткування в Україні, необхідно зазначити, що оцінка ефективності справляння місцевих податків та зборів за показником «фактично надійшло податків і зборів» не є об'єктивною. Адже існує невідповідність між де-факто зібраними й обчисленими відповідно до податкового законодавства місцевими податками та зборами. На нашу думку, цей розрив зумовлений багатьма чинниками, серед яких доречно буде виділити фінансовий стан платників податків і податкоспроможність територій. Тому для оцінювання можливостей практики справляння місцевих податків і зборів необхідним є

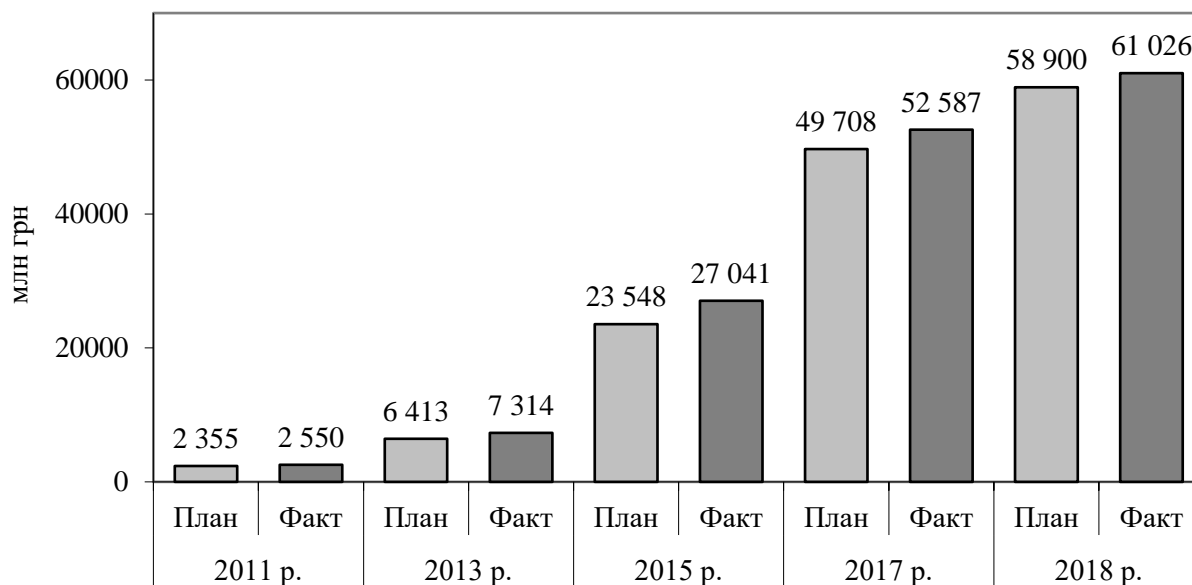
---

<sup>1</sup> Управление на местном уровне в индустриально развитых странах / под ред. А. Шаха. Вашингтон: Всемирный банк, 2010. С. 133.

використання показника співвідношення їх фактичних до планових надходжень (рис. 2.9).

Оцінюючи виконання власної дохідної бази місцевих бюджетів за плановими та фактичними показниками, можна констатувати турбулентний стан надходження місцевих податків і зборів упродовж 2011–2018 рр. (рис. 2.9). Це пояснюється оптимістичними прогнозами органів місцевого самоврядування, які не застосовували методику бюджетного планування, а керувалися бюрократичними вказівками. Наприклад, до 2010 р. в Україні спостерігалось перевищення рівня планових надходжень над фактичними в середньому на 3,9 %. Однак із 2011 р. перевиконання місцевих бюджетів за власними податковими надходженнями коливалось в межах з 8,3 % до 3,6 % у 2018 р.

Оцінку місцевим податками і зборам можна дати за показниками еластичності та динамічності. Перший означає збільшення або зменшення їх надходжень відносно бази оподаткування, що забезпечується гнучкістю місцевого оподаткування (за прикладом передового досвіду воно гнучке в тих державах, де податкові ставки мають прогресивний характер, пільги не призначаються через політичне лобювання, а перелік податків і зборів залежить від кон'юнктури на місцях)<sup>1</sup>. В Україні проблеми розрахунку еластичності пояснюються загальною нестабільністю, через що деякі елементи оподаткування або державні соціальні стандарти, від яких залежать їх розміри, можуть змінюватися.



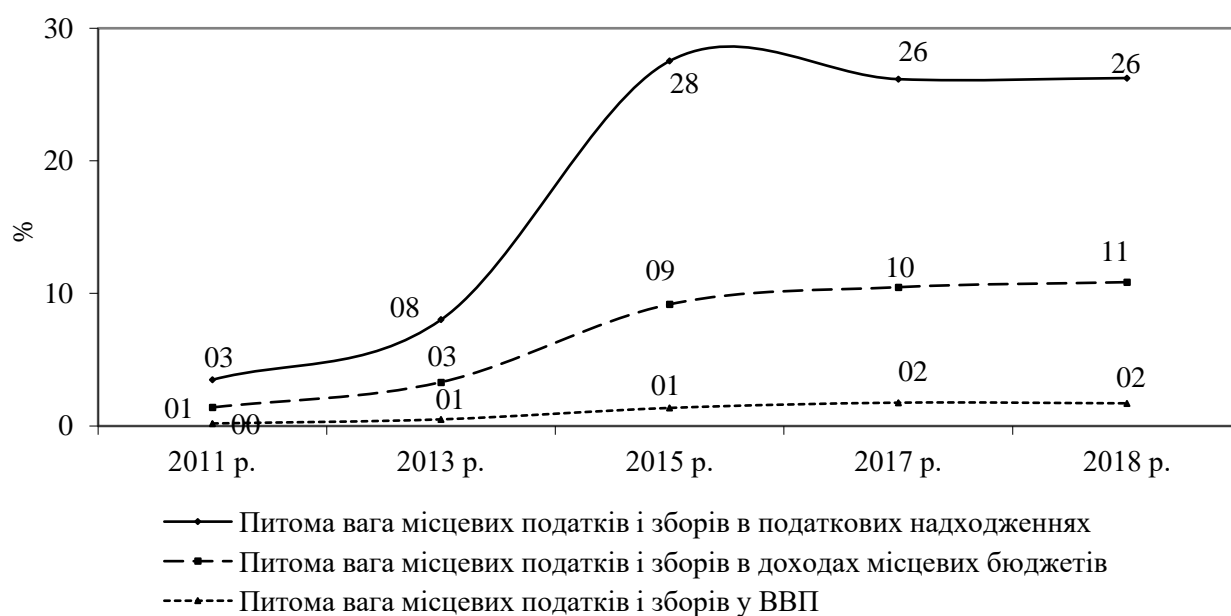
**Рис. 2.9. Порівняння планових і фактичних показників надходження місцевих податків і зборів до місцевих бюджетів України за 2011–2018 рр.**

Джерело: розраховано за даними: Звіти про виконання місцевих бюджетів України.  
URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

<sup>1</sup> Письменний В. В. Оцінка ефективності справляння місцевих податків і зборів. *Наукові записки Тернопільського державного економічного університету*. 2006. № 15. С. 128.



Ще одним оціночним показником для місцевого оподаткування є динамічність, що характеризується обсягом стягнених місцевих податків і зборів, порівнюючи з ВВП (він враховує зміну фактичних податкових надходжень з урахуванням можливого ефекту цих змін). Якщо власні доходи місцевих бюджетів зросли за рахунок змін у системі місцевого оподаткування, то динамічність переважатиме еластичність, як і навпаки. Упродовж 2011–2018 рр. питома вага місцевих податків і зборів у ВВП зростала за арифметичною прогресією (щорічний приріст у середньому становив 0,2 %) та реально наблизилася до податкового потенціалу місцевого самоврядування (рис. 2.10).



**Рис. 2.10. Динаміка питомої ваги місцевих податків і зборів у податкових надходженнях, доходах місцевих бюджетів та ВВП України за 2011–2018 рр.**

*Джерело:* розраховано за даними: Звіти про виконання місцевих бюджетів України. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

Для оцінки стану місцевого оподаткування пропонуємо звернути увагу на показники питомої ваги місцевих податків і зборів у доходах й податкових надходженнях місцевих бюджетів. Тут слід підтримати думку вчених про їх універсальність, що важливо при визначенні рівня фінансової незалежності<sup>1</sup>. Питома вага цих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів коливалася в межах з 1,4 % у 2011 р. до 10,9 % у 2018 р., водночас у податкових надходженнях вона становила 3,5 % та 26,2 %. Подані цифри вказують про збільшення впливу системи місцевого оподаткування на територіальний розвиток і розв’язання актуальних проблем фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування (рис. 2.10).

<sup>1</sup> Лаврів М. Б. Місцеві податки і збори як атрибут фінансової автономії органів місцевого самоврядування. *Регіональна економіка*. 2003. № 3. С. 201.

За результатами аналізу структури надходження місцевих податків і зборів до бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, м. Києва та м. Севастополя за 2009–2018 рр. можна зробити такі висновки. До 2014 р. найбільше цих податків і зборів зараховувалося до бюджету м. Києва (1520,5 млн грн, або 18,9 %), у декілька разів менше – до бюджетів Дніпропетровської обл. (612,4 млн грн, або 7,9 %), Донецької обл. (440,2 млн грн, або 5,5 %), Одеської обл. (510,2 млн грн, або 6,3 %) і Харківської обл. (960,2 млн грн, або 8,6 %). Сьогодні ж їх третя частина забезпечує ресурсну базу органів влади м. Києва та Дніпропетровської обл., у решти регіонів змін не було.

Надходження місцевих податків і зборів на одну особу в розрізі адміністративно-територіальних одиниць демонструють зовсім іншу картину. При середньому значенні в Україні у 2018 р. – 1447,7 грн/чол., сума цих податків і зборів до бюджету Дніпропетровської обл. склала 2002,1 грн/чол., Запорізької обл. – 1656,4 грн/чол., Київської обл. – 1854,4 грн/чол., Кіровоградської обл. – 1527,5 грн/чол., Одеської обл. – 1901,8 грн/чол., Полтавської обл. – 1761,1 грн/чол., Харківської обл. – 1761,3 грн/чол., Черкаської обл. – 1583,8 грн/чол., але у два-три рази менше, ніж до бюджету м. Києва. Низькими були надходження в бюджетах Волинської, Житомирської, Закарпатської, Тернопільської та інших.

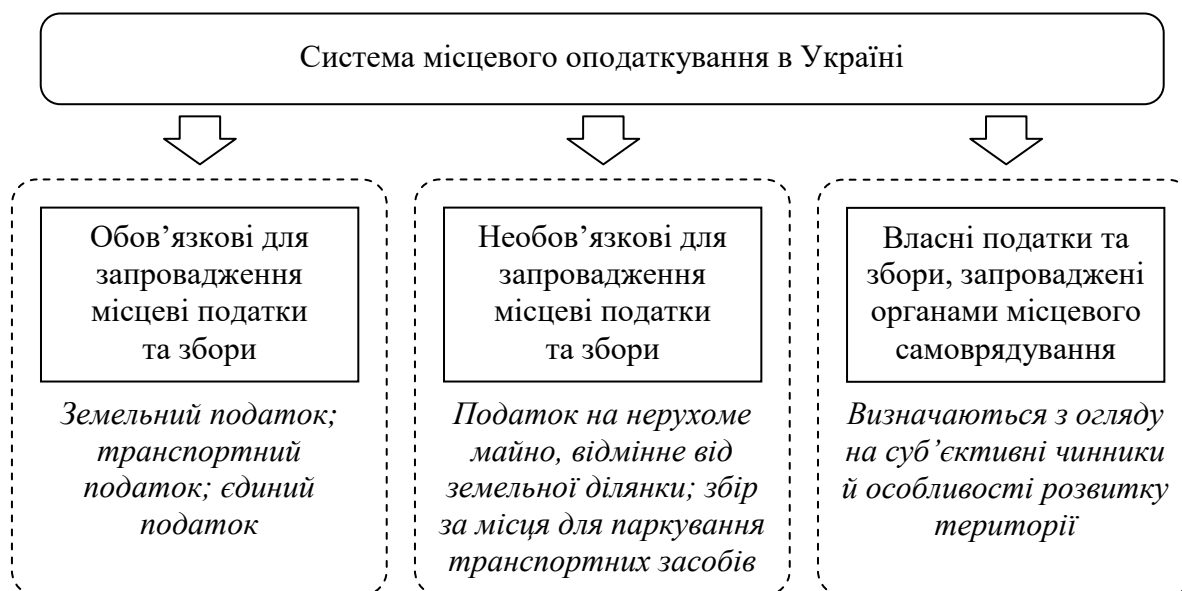
Розбіжності в масштабах збираності місцевих податків і зборів у розрізі видів бюджетів у 2011–2018 рр. можуть виникати внаслідок дії об'єктивних і суб'єктивних чинників. До перших можна віднести відхилення економічного розвитку, нерівномірність розподілу податкової бази, особливості природно кліматичних умов й відмінності в демографічній ситуації. Вплив суб'єктивних чинників полягає в тому, що місцева влада та фіскальні органи можуть докладати неоднакових зусиль стосовно стягнення місцевих податків і зборів. На практиці це проявляється в пом'якшенні бюджетних обмежень, зростанні податкової недоїмки, наданні різного роду податкових преференцій тощо.

За деякими малими населеними пунктами внаслідок відмінностей економічних умов, нерівномірності географічного розподілу об'єктів оподаткування та інших чинників у досліджуваний період спостерігалася гранична строкатість значень показників надходження місцевих податків і зборів. З часу прийняття Податкового кодексу України їх питома вага в дохідній частині абсолютної більшості селищних та сільських бюджетів конструктивно не змінилася й досягала не більш ніж 1 % у зв'язку з відсутністю надходження обов'язкових для запровадження місцевими радами місцевих податків і зборів (це єдиний податок та податок на майно в частині транспортного податку і плати за землю).

Таким чином, аналіз ефективності справляння місцевих податків і зборів в Україні дав змогу виокремити єдиний податок та податок на майно як найперспективніші види в системі місцевого оподаткування (рис. 2.11). При тому, що можливості, закладені в них, досі використовуються не повною мірою. Зважаючи на погану залученість збору за місця для паркування

транспортних засобів і туристичного збору, їх справляння є економічно невиправданим й недоцільним, особливо в сільській місцевості. Але якими не були малими надходження за означеними податками і зборами, у вони формують таку ресурсну базу, якою органам місцевого самоврядування слід скористатися.

Податкові реформи у 2010 р. і 2015 р. спрацювали, однак на цьому на варто зупинятися. Не дивлячись на те, що рівень власних податкових надходжень зріс у декілька разів, місцевій владі не вдалося позбутися трансфертної залежності з боку держави. Наступним кроком, на нашу думку, має стати екологізація системи місцевого оподаткування, що передбачає переведення до складу місцевих податків і зборів (від викидів забруднювальних речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, скидів забруднювальних речовин безпосередньо у водні об'єкти, розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах), зміна елементів їх оподаткування й адаптація до нових умов.



**Рис. 2.11. Склад системи місцевого оподаткування України згідно з авторськими пропозиціями**

*Джерело:* розроблено автором самостійно

За прикладом багатьох держав екологічний податок може виявитися не тільки надійним інструментом забезпечення охорони довкілля, а й стабільним джерелом формування доходів місцевих бюджетів. Свого часу в Україні були законодавчі ініціативи стосовно запровадження цього податку як компенсації витрат органів місцевого самоврядування, пов'язаних із ліквідацією наслідків забруднення навколишнього природного середовища. Зрештою, можна екологізувати й транспортний податок, в основу якого закладено тільки фіскальну функцію. Такі зміни дають змогу зменшити негативний вплив на навколишнє природне середовище та заохотити до економного споживання палива.

До інструментів забезпечення макроекономічної стабілізації та мікроекономічного регулювання чимало науковців відносять податок на розкіш. Щоправда, ідея його запровадження не є науковою новизною, позаяк уперше була застосована вкінці XIX ст. у США, протримавшись у практиці оподаткування надмірного багатства до 2007 р. На політичній мапі світу аналоги цього податку містили елементи оподаткування нерухомості, транспортних засобів, антикваріату, дорогоцінних виробів тощо. Попри відсутність у нас середнього класу і, як наслідок, великий контраст між багатими та бідними, про наявність податку на розкіш у податковій системі українське суспільство очікувало давно.

Найбільш обґрунтовану концепцію щодо необхідності справляння цього податку на місцевому рівні свого часу виклав М. О. Сірінов (1915 р.). З одного боку, його природа має фіскальний характер і він не чинить податкового навантаження на пересічних громадян. З іншого боку, оподаткування не складне за своєю технологією, а витрати на податкове адміністрування незначні<sup>1</sup>. До цього додамо те, що облік предметів, призначених для оподаткування, краще здійснювати саме на місцях, оскільки органи місцевого самоврядування більшою мірою володіють інформацією про майновий стан мешканців територіальних громад, їхню податкоспроможність і напрями витрат.

Російська Федерація – одна з перших держав на пострадянському просторі, де принаймні було зроблено спробу запровадити податок на розкіш. Понад десять років тому на розгляд Державної думи було внесено проект законодавчого акта, у якому пропонувалось оподатковувати додатковим податком власників нерухомого майна, вартість якого перевищувала 15 млн руб, транспортних засобів, дорожчих 2 млн руб, ювелірних виробів і витворів мистецтва із ціною понад 300 тис. руб. Проте він так і не одержав підтримку, адже переважна більшість із депутатів Державної думи виступала платниками податку на розкіш, тому небажання накладати його на себе взяло гору оподаткуванням надмірного багатства.

Якщо в Російській Федерації, яка не відрізняється за рівнем політичного лобізму в прийнятті рішень, з податком на розкіш не вдалося, то такі ж перспективи очікують його справляння в Україні. Аргументовано це виклав П. І. Гайдучський: «...у США половина заможних громадян платить 97 % податків, а в Україні – лише 64 %. У США 10 % найбагатших людей сплачували 70 % податків, а в Україні – лише 20 %. А далі – ще гірше. У США 1 % багатіїв платить 36 %, в Україні ж – тільки 4 %, а 36 % зборів, навпаки, формували пересічні громадяни»<sup>2</sup>. Спираючись на статистику, можна вивести формулу, за якої багаті мають нести основне податкове навантаження.

---

<sup>1</sup> Сиринов М. А. Земские налоги. Очерки по хозяйству местных самоуправлений в России. Москва: Юрьев, 1915. С. 327.

<sup>2</sup> Гайдучський П. І. НеЗабуті реформи в Україні. Київ: ТОВ «ДКС-центр», 2017. С. 402–403.

В умовах фінансової децентралізації у парадигмі податкових відносин основою повинен стати принцип соціальної справедливості. Інакше кажучи, запровадження податків має відбуватися згідно з платоспроможністю населення, а його участь у суспільних витратах – відповідати економічним можливостям. О. П. Кириленко, загалом підтримуючи це міркування, розглядає податкоспроможність як залежність між сплаченими платниками податками та їхніми доходами<sup>1</sup>. Оподаткування достатку або надлишку цінних ресурсів і матеріальної власності є засобом перерозподілу доходів між багатими й бідними. Сьогодні видається необхідним пошук елементів оподаткування, що можуть стати базою для таких податків.

Може здатися, що в сучасному світі податкові системи вичерпали себе і практично неможливо віднайти об'єкти оподаткування, з яких податки не стягуються (зокрема, ними є доходи, рухоме та нерухоме майно, обіг із реалізації товарів). В умовах постійно зростаючих потреб у фінансуванні соціальних послуг населення, посилення боргового навантаження на економіку та збільшення бюджетного дефіциту уряди багатьох держав не залишають спроб максимально використати податковий метод формування бюджетних доходів. Останнім трендом в оподаткуванні громадян є запровадження одного з найбільш спірного щодо порядку обчислення та механізму сплати податку на красу.

Стосовно об'єкта оподаткування в науковців і фахівців-практиків погляди розділилися: найкрасивіших людей, тобто ту вигоду, яку вони отримують від своєї привабливості, або медичні операції, що роблять їх красивими. У першому випадку аргументом є результати досліджень британських науковців, якими встановлено, що привабливіші жінки в середньому заробляють на 11 % більше, ніж їхні колеги, тому запровадження додаткового податку на доходи є своєрідною платою за можливість красивих людей працювати на високооплачуваній роботі, просуватися по кар'єрних сходах і мати інші привілеї. З ідеї оподаткувати привабливих людей сьогодні вона розвинулася у стягнення податку з пластичних операцій.

Найбільше пластичні операції роблять кіноактори, зірки шоу-бізнесу, політики й інші публічні особи, для яких зовнішній вигляд є основою для отримання високих доходів. У цьому сенсі «податок на красу» відповідатиме принципам економічної ефективності та соціальної справедливості, хоча можна навести інші аргументи на користь оподаткування привабливих людей. Так, його сплата потенційно стане стримувальним чинником проведення операції, наприклад, зі збільшення грудей за допомогою силіконових імплантатів. За прикладом досвіду Китаю, Південної Кореї, США та інших держав запровадження податку в Україні має великі перспективи в системі місцевого оподаткування.

Незалежно від того, мова йде про оподаткування забруднення навколишнього природного середовища, надмірного багатства й краси,

---

<sup>1</sup> Кириленко О. П. Місцеві бюджети України (історія, теорія, практика): монографія. Київ: НІОС, 2000. С. 194.

органам місцевого самоврядування доцільно надати компетенцію запроваджувати податки і збори з власної ініціативи (до них можна віднести оподаткування торгівлі на ринках, власників собак, реклами й інші, які раніше були звичними для місцевого оподаткування). Перспективи цих органів робити це самостійно, зважаючи на особливості розвитку території та вплив на вибір бази оподаткування природно кліматичних, географічних, соціально-демографічних, економічних й інших чинників, залежить від політичної волі внести зміни до бюджетного і податкового законодавства.

#### **2.4. Тенденції та проблеми практики здійснення видатків місцевих бюджетів**

Місцеві бюджети впливають на соціально-економічний розвиток країни, адже за їх допомогою здійснюється процес перерозподілу фінансових ресурсів і проводиться фінансування державних видатків. Видатки місцевих бюджетів забезпечують виконання функцій і завдань, які покладені на органи місцевого самоврядування.

У сучасних умовах саме місцеві бюджети визначають рівень суспільного добробуту та виступають фінансовою основою задоволення життєвих потреб населення. За рахунок їх коштів забезпечується надання суспільних послуг громадянам, які гарантовано Конституцією України: освіта, охорона здоров'я, соціальний захист тощо. Крім того, видатки місцевих бюджетів спрямовуються на утримання закладів культури, фізичної культури і спорту, фінансування молодіжних програм.

У видатках місцевих бюджетів виявляється державна й регіональна політика органів державної і місцевої влади й управління, від пріоритетів якої залежить стимулювання економіки, фінансове забезпечення соціального захисту населення, освіти та охорони здоров'я, фізичної культури і спорту. Саме тому, склад і структура видатків місцевих бюджетів залежить від соціально-економічної ситуації в державі та постійно змінюються. Проаналізуємо структуру видатків місцевих бюджетів України за функціональною структурою (табл. 2.11).

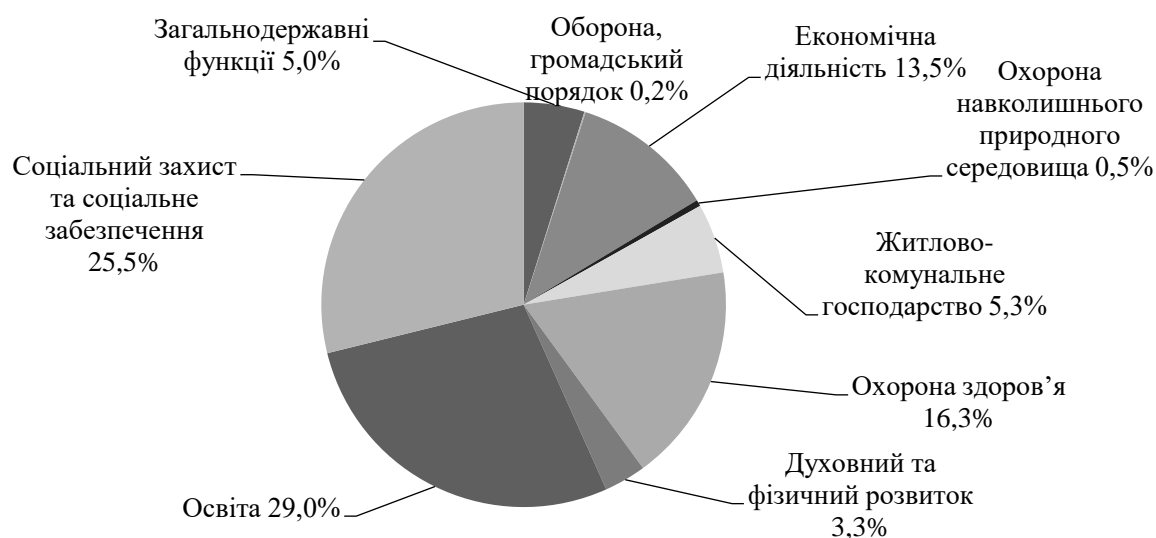
Як видно із показників табл. 2.11, найбільшою часткою серед видатків місцевих бюджетів України вирізняються видатки на соціальний захист і соціальне забезпечення та освіту. Частка видатків місцевих бюджетів України, пов'язаних із економічною діяльністю становила у 2015 р. – 6,8%, у 2016 р. – 9,9%, у 2017 р. – 11,3%. Видатки на фінансування житлово-комунального господарства за рахунок коштів місцевих бюджетів України становили: у 2015 р. – 5,6%, у 2016 р. – 5,0%, у 2017 р. – 5,5%, у 2018 р. – 5,3% від загального обсягу видатків. Частка видатків місцевих бюджетів пов'язаних із загальнодержавними функціями становила: у 2015 р. – 5,2%, у 2016 р. – 4,6%, у 2017 р. – 4,8%, у 2018 р. – 5,0%. Меншими за часткою у видатках місцевих бюджетів України є видатки на духовний та фізичний розвиток (у 2015–2018 р. – 3,3–3,4%). Всі інші групи видатків місцевих бюджетів становили менше 1% від загального обсягу видатків місцевих бюджетів України (див. табл. 1).

**Динаміка та структура видатків  
місцевих бюджетів України за 2015–2018 рр.**

Показники	2015 р.		2016 р.		2017 р.		2018 р.	
	млрд грн	питома вага, %	млрд грн	питома вага, %	млрд грн	питома вага, %	млрд грн	питома вага, %
Загальнодержавні функції	14,5	5,2	16,2	4,6	23,8	4,8	28,6	5,0
Оборона, громадський порядок	0,3	0,1	0,4	0,1	0,6	0,1	1,1	0,2
Економічна діяльність	19,1	6,8	34,8	9,9	55,9	11,3	77,2	13,5
Охорона навколишнього природного середовища	1,5	0,5	1,5	0,4	2,6	0,5	3	0,5
Житлово-комунальне господарство	15,7	5,6	17,5	5	27,2	5,5	30	5,3
Охорона здоров'я	59,6	21,3	63	18	85,7	17,3	93,2	16,3
Духовний та фізичний розвиток	9,6	3,4	11,9	3,4	16,4	3,3	18,9	3,3
Освіта	84	30,0	94,6	27	136,6	27,5	165,7	29,0
Соціальний захист та соціальне забезпечення	72,6	25,9	106,4	30,4	141,3	28,5	145,5	25,5
<b>Всього видатків</b>	<b>280,1</b>	<b>100</b>	<b>350,5</b>	<b>100</b>	<b>496,1</b>	<b>100</b>	<b>570,6</b>	<b>100,0</b>

*Джерело:* складено та розраховано автором за: Річний звіт про виконання Державного та місцевих бюджетів України за 2015–2018 рр. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>

Як видно з рис. 2.12, найбільшими за питомою вагою серед видатків місцевих бюджетів України є видатки на освіту 29,0% та соціальний захист і соціальне забезпечення (25,5%).



**Рис. 2.12. Структура видатків місцевих бюджетів України у 2018 р., %**  
*Джерело:* складено та розраховано автором за: Річний звіт про виконання Державного та місцевих бюджетів України за 2015–2018 рр. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>

Динаміка видатків місцевих бюджетів на соціальний захист і соціальне забезпечення свідчить про їх стабільне зростання упродовж 2015–2018 рр. (табл. 2.12), що зумовлено зростанням як розмірів основних соціальних виплат, так і чисельності їх отримувачів, що вказує на соціальну спрямованість бюджетної політики. Ця група видатків передбачає фінансування заходів, спрямованих на підтримку найбільш вразливих верств населення – дітей, одиноких матерів, пенсіонерів, малозабезпечених громадян, що не спроможні самостійно забезпечити собі життєвий мінімум через різке розшарування суспільства, зростання кількості безробітних.

Таблиця 2.12

**Динаміка видатків на соціальний захист та соціальне забезпечення місцевих бюджетів України за 2015–2018 рр.**

Показники		2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.
Видатки на соціальний захист та соціальне забезпечення	млрд грн	72,6	106,4	141,3	145,5
	темп зростання, %	-	146,6	132,8	103,0
	абсолютне відхилення, млрд грн	-	33,8	34,9	4,2
Видатки всього	млрд грн	280,1	350,5	496,1	570,6
	темп зростання, %	-	125,1	141,5	115,0
	абсолютне відхилення, млрд грн	-	70,4	145,6	74,5

*Джерело:* складено та розраховано автором за: Річний звіт про виконання Державного та місцевих бюджетів України за 2015–2018 рр. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>

Результати аналізу свідчать, що у 2016 р. темп зростання досліджуваного показника випередив аналогічний показник загального обсягу видатків місцевих бюджетів (див. табл. 2.12).

Кожна складова соціального захисту має свою специфіку, однак їм притаманні єдині принципи:

- загальнодоступність соціального захисту для всіх громадян;
- наявність встановлених засад соціального захисту на законодавчому рівні;
- законодавчо закріплена відповідальність суб'єктів соціального захисту щодо забезпечення належного рівня життя населення;
- відповідність основних норм соціального захисту рівню економічного розвитку.<sup>1</sup>

Відповідно до критеріїв відбору одержувачів державну соціальну допомогу поділяють на:

- соціальну допомогу, що надається з врахуванням потреб, проте без врахування майнового стану та доходу;

<sup>1</sup> Бюджетна система: підруч. / за ред. С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина, О. П. Кириленко. Тернопіль: Економічна думка, 2013.



– адресну соціальну допомогу, що надається з врахуванням доходу або майнового стану.

Структура видатків місцевих бюджетів України на соціальний захист та соціальне забезпечення представлена у табл. 2.13. Упродовж 2015–2018 рр. найбільшу частину видатків місцевих бюджетів на соціальний захист та соціальне забезпечення становила стаття допомога у вирішенні житлового питання (19,4–47,5%).

Таблиця 2.13

**Динаміка та структура видатків місцевих бюджетів України на соціальний захист і соціальне забезпечення за 2015–2018 рр.**

Показники	2015 р.		2016 р.		2017 р.		2018 р.	
	млрд грн	питома вага, %	млрд грн	питома вага, %	млрд грн	питома вага, %	млрд грн	питома вага, %
Соціальний захист на випадок непрацевдатності	7,4	10,2	8,8	8,3	10,8	7,6	14,4	9,9
Соціальний захист пенсіонерів	4,8	6,6	5,0	4,7	6,8	4,8	7,8	5,4
Соціальний захист ветеранів війни та праці	4,4	6,1	5,7	5,4	5,3	3,8	8,8	6,0
Соціальний захист сім'ї, дітей та молоді	36,4	50,1	40,7	38,3	44,1	31,2	41,8	28,7
Допомога у вирішенні житлового питання	14,1	19,4	40,3	37,9	67,1	47,5	65,4	44,9
Соціальний захист інших категорій населення	3,5	4,8	3,2	3,0	3,8	2,7	3,2	2,2
Видатки на соціальний захист та соціальне забезпечення	72,6	100,0	106,4	100,0	141,3	100,0	145,5	100,0

*Джерело: складено та розраховано автором за: Річний звіт про виконання Державного та місцевих бюджетів України за 2015–2018 рр. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>*

У межах цієї групи надаються кошти на субсидії населенню для відшкодування витрат по оплаті житлово-комунальних послуг, пов'язаним із придбанням твердого чи рідкого пічного побутового палива, скрапленого газу, на оплату послуг центрального опалення, газопостачання, постачання гарячої води. У сучасних умовах житлова субсидія є не універсальним, а вибіркоким засобом відновлення соціальної справедливості, інструментом захисту окремих категорій споживачів житлово-комунальних послуг. Програма житлових субсидій у діючому вигляді не може ефективно працювати за умови існуючого в Україні тіньового сектора економіки. Значне зростання видатків для надання пільг і житлових субсидій окремим категоріям громадян у 2016–2017 рр. спричинене підвищенням ціни на природний газ для населення та

тарифів на житлово-комунальні послуги, а відтак збільшенням кількості домогосподарств, які через низьку платоспроможність отримали субсидії.

Згідно з даними Державної служби статистики України, у 2017 р. для отримання субсидії по відшкодуванню витрат по оплаті житлово-комунальних послуг звернулися 8 202,5 тис. сімей, що на 10,3% більше, ніж у 2016 р., причому 67,5% від загальної кількості звернень належало міським жителям. Субсидовану підтримку за результатами 2017 р. отримали 6 920,7 тис. сімей або 46,2% українських сімей<sup>1</sup>.

Значною часткою у видатках місцевих бюджетів на соціальний захист та соціальне забезпечення вирізняються видатки пов'язані із соціальним захистом сім'ї, дітей та молоді. І хоча обсяг цієї групи витрат зростав у 2015–2018 рр., їх частка знизилась від 50,1% до 28,7% (див. табл. 2.13). У межах цієї групи виплачуються такі види допомоги: у зв'язку з вагітністю і пологами, до досягнення дитиною трирічного віку, при народженні дитини, на дітей, над якими встановлено опіку чи піклування, на дітей одиноким матерям, тимчасова державна допомога дітям, при усиновленні дитини, державна соціальна допомога малозабезпеченим сім'ям. Дана група видатків також передбачає утримання закладів, які надають соціальні послуги дітям, котрі опинились в складних життєвих обставинах, фінансування програм та заходів центрів соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді, програм і заходів у сфері забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків тощо.

Незначним зростанням обсягу та зниженням питомої ваги характеризуються видатки, спрямовані на соціальний захист на випадок непрацездатності (фінансування будинків-інтернатів для малолітніх інвалідів, центрів соціальної реабілітації дітей-інвалідів; центрів професійної реабілітації інвалідів, виплата допомоги: по догляду за інвалідом, особам, котрі надають соціальні послуги людям похилого віку, інвалідам, дітям-інвалідам, хворим, котрі не здатні до самообслуговування, державна соціальна допомога інвалідам з дитинства та дітям.

Видатки місцевих бюджетів України на соціальний захист пенсіонерів (утримання будинків-інтернатів (пансіонати) для літніх людей та інвалідів, центрів соціального обслуговування) у 2015–2018 рр. становили 6,6–4,8% від загального обсягу видатків на соціальний захист та соціальне забезпечення. Видатки місцевих бюджетів України на соціальний захист ветеранів війни та праці у 2015–2018 рр. становили 6,1–3,8% від загального обсягу видатків на соціальний захист та соціальне забезпечення.

Бюджетне фінансування видатків на соціальний захист спрямоване на забезпечення мінімальних державних гарантій, реалізації конституційних прав громадян, надання яких фінансує держава. Згідно Бюджетного кодексу, держава може передавати органам місцевого самоврядування право на здійснення видатків при передачі бюджетних ресурсів. На сьогодні держава застосовує практику делегування вагомої частини повноважень із виконання

---

<sup>1</sup>Про надання населенню субсидій у 2017 р.: Експрес випуск. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

зобов'язань за конституційними гарантіями органам місцевого самоврядування (рис. 2.13).



**Рис. 2.13. Повноваження органів місцевого самоврядування у сфері соціальної політики**

*Джерело:* побудова автором за: Методичні рекомендації щодо виконання власних (самоврядних) повноважень об'єднаної територіальної громади у сфері соціального захисту населення: Наказ Міністерства соціальної політики України від 19.01.2016 р. № 26. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0026739-16>.

Наразі складається ситуація, коли органи місцевого самоврядування не отримують достатнього обсягу фінансових ресурсів із державного бюджету для виконання делегованих повноважень. Іншими словами, частина делегованих повноважень недофінансовується або взагалі кошти не надходять. Центральні органи влади, декларуючи певні політичні обіцянки не передають відповідних фінансових ресурсів, відтак стає неможливим практичне запровадження тієї чи іншої соціальної програми, тому окремі із

них так і не реалізуються. Саме тому, проблема фінансування делегованих повноважень органів державної влади органам місцевого самоврядування і досі потребує практичного розв'язання.

Щорічно Законом України «Про Державний бюджет України» передбачено субвенції на здійснення державних програм соціального захисту, причому вони займають найбільшу питому вагу серед інших субвенцій. Так, у 2017 р. надано субвенцій на:

- виплату допомоги малозабезпеченим сім'ям, сім'ям з дітьми, дітям-інвалідам, інвалідам з дитинства, тимчасової державної допомоги дітям та допомоги по догляду за інвалідами I-II групи із психічними розладами – 51,6 млрд грн;

- виплату державної соціальної допомоги на дітей, позбавлених батьківського піклування та дітей-сиріт, грошового забезпечення батькам-вихователям або прийомним батькам за надання соціальних послуг у дитячих будинках сімейного типу, прийомних сім'ях (реалізація принципу «гроші ходять за дитиною»), оплату послуг за здійснення патронату над дітьми, виплату соціальної допомоги на утримання дитини у сім'ї патронатного вихователя – 69,7 млрд грн;

- надання пільг або житлових субсидій населенню по оплаті електроенергії, природного газу, послуг теплопостачання, водопостачання, водовідведення, квартирної плати (утримання будинків, споруд, прибудинкових територій), вивезення побутового сміття, рідких нечистот – 2,7 млрд грн<sup>1</sup>.

Значними за обсягом та питоною вагою є видатки місцевих бюджетів України на освіту – 27-30%. Бюджетним кодексом України визначено перелік видатків, що здійснюються із місцевих бюджетів. Так, до видатків, що здійснюються із бюджетів обласного значення, бюджетів об'єднаних територіальних громад належать такі видатки на:

- заклади дошкільної освіти;

- заклади загальної середньої освіти (загальноосвітні навчальні заклади, гімназії, ліцеї, колегіуми, навчально-виховні комплекси «дошкільний навчальний заклад», «загальноосвітній навчальний заклад»);

- навчальні заклади для громадян, котрі потребують соціальної допомоги або реабілітації: загальноосвітні школи-інтернати, загальноосвітні навчальні заклади для дітей сиріт і дітей, котрі позбавлені батьківського піклування, навчально-реабілітаційні центри, дитячі будинки, прийомні сім'ї та дитячі будинки сімейного типу;

- професійно-технічну освіту (послуги, пов'язані із підготовкою кадрів на умовах державного замовлення у професійно-технічних навчальних

---

<sup>1</sup> Пояснювальна записка щодо звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік». URL:

[http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=63771](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=63771)

зкладах відповідно із програмами соціально-економічного розвитку регіонів);

- позашкільну освіту;
- інші державні освітні програми;
- вищу освіту (послуги, пов'язані із підготовкою фахівців, науково-педагогічних та наукових кадрів у вищих навчальних закладах 1-4 рівнів акредитації державної або комунальної власності відповідно із програмами соціально-економічного розвитку регіонів) (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

**Динаміка та структура видатків  
місцевих бюджетів України на освіту за 2015–2018 рр.**

Показники	2015 р.		2016 р.		2017 р.		2018 р.	
	млрд грн	питома вага, %	млрд грн	питома вага, %	млрд грн	питома вага, %	млрд грн	питома вага, %
Дошкільна освіта	18,0	21,4	20,0	21,1	28,2	20,6	31,8	19,2
Загальна середня освіта	49,5	58,9	56,3	59,5	84,1	61,6	101,3	61,1
Професійно-технічна освіта	3,0	3,6	6,1	6,4	8,1	5,9	9,7	5,9
Вища освіта	6,1	7,3	3,4	3,6	4,2	3,1	7,6	4,6
Післядипломна освіта	0,4	0,5	0,4	0,4	0,5	0,4	0,7	0,4
Позашкільна освіта	4,7	5,6	5,3	5,6	7,5	5,5	8,9	5,4
Інші заклади та заходи	2,3	2,7	3,1	3,3	4	2,9	5,7	3,4
Видатки на освіту	84	100,0	94,6	100,0	136,6	100,0	165,7	100,0

*Джерело:* складено та розраховано автором за даними: Річний звіт про виконання Державного та місцевих бюджетів України за 2015–2018 рр. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>.

Серед видатків місцевих бюджетів на освіту переважають видатки на фінансування закладів загальної середньої освіти (58,9–61,6%) та дошкільних закладів (19,2–21,4%). На фінансування освіти спрямовується освітня субвенція місцевим бюджетам із державного бюджету на оплату праці з нарахуваннями педагогічних працівників. Так, у 2017 р. місцеві бюджети отримали освітню субвенцію у сумі 51,5 млрд грн, що більше на 7,0 млрд грн порівняно із 2016 р. і зумовлено підвищенням оплати праці педагогічних працівників<sup>1</sup>.

Видатки на охорону здоров'я у 2015–2018 рр. склали 16,3–21,3% видатків місцевих бюджетів України. Відповідно до Бюджетного кодексу України до видатків на охорону здоров'я, що здійснюються із бюджетів

<sup>1</sup> Пояснювальна записка щодо звіту про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2017 рік». URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=63771](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=63771)

обласного значення, бюджетів об'єднаних територіальних громад належать видатки на:

– амбулаторно-поліклінічну чи стаціонарну допомогу (лікарні широкого профілю, пологові будинки, спеціалізовані медико-санітарні частини, дільничні лікарні, поліклініки, амбулаторії, загальні стоматологічні поліклініки);

– програми медико-санітарної освіти, інші державні програми медичної чи санітарної допомоги;

– місцеві програми розвитку чи підтримання комунальних закладів охорони здоров'я, місцеві програми надання населенню медичних послуг понад обсяг, який передбачено програмою державних гарантій медичного обслуговування населення.

Видатки бюджету на економічну діяльність забезпечують реалізацію економічної функції держави і спрямовуються на розвиток пріоритетних та базових галузей, створення ринкового середовища. Забезпечення розвитку та стабілізації економіки на місцевому рівні здійснюється за рахунок видатків місцевих бюджетів на економічну діяльність (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

**Динаміка та структура видатків місцевих бюджетів України на економічну діяльність за 2015–2018 рр.**

Показники	2015 р.		2016 р.		2017 р.		2018 р.	
	обсяг, млрд грн	частка, %	обсяг, млрд грн	частка, %	обсяг, млрд грн	частка, %	обсяг, млрд грн	частка, %
Загальна економічна, торговельна діяльність	0,4	2,1	1,1	3,2	1,4	2,5	0,8	1,0
Сільське господарство	1,3	6,8	1,4	4,0	1,9	3,4	0,3	0,4
Будівництво	0,2	1,0	0,2	0,6	0,2	0,4	11,4	14,8
Транспорт	8,0	41,9	13,9	39,9	28,8	51,5	42,3	54,8
<i>в т. ч. дорожнє господарство</i>	5,7	29,8	10,0	28,7	22,3	39,9	33,1	42,9
Зв'язок	0,1	0,5	0,9	2,6	0,8	1,4	1,0	1,3
Інша економічна діяльність	9,1	47,6	17,3	49,7	22,8	40,8	21,4	27,7
Видатки на економічну діяльність	19,1	100,0	34,8	100,0	55,9	100,0	77,2	100,0

*Джерело:* складено та розраховано автором за даними: <sup>1</sup>Річний звіт про виконання Державного та місцевих бюджетів України за 2015–2018 рр. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>.

Як видно із показників табл. 2.15, лідером за обсягом коштів, що виділяються із місцевих бюджетів на економічну діяльність є видатки на транспорт, їх питома вага у 2015–2018 рр. становила 41,9–54,8%, причому більша їх частина використовується на фінансування дорожнього

господарства (видатки на проведення робіт, пов'язаних із будівництвом, реконструкцією, ремонтом та утриманням автомобільних доріг).

З 1 січня 2018 р. функціонує Державний дорожній фонд, який формується у складі спеціального фонду Державного бюджету України. Законом України «Про Державний бюджет на 2018 рік» для місцевих бюджетів передбачено субвенцію на фінансове забезпечення будівництва, ремонту, реконструкції та утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць та доріг комунальної власності у населених пунктах в обсязі 11,5 млрд грн<sup>1</sup>.

При визначенні обсягу субвенції враховується протяжність автомобільних доріг загального користування місцевого значення у тій чи іншій адміністративно-територіальній одиниці. Відповідно до чинного законодавства, ці кошти можуть спрямовуватись за такими напрямками:

- не менше 80% – на будівництво, ремонт, реконструкцію та утримання автомобільних доріг місцевого значення;

- не більше 20% – на будівництво, ремонт, реконструкцію та утримання вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах<sup>2</sup>.

Створення державного дорожнього фонду в Україні забезпечує системний підхід у сфері фінансування проведення робіт, пов'язаних із будівництвом та утриманням доріг, оскільки до цього часу місцеві бюджети не мали стабільного джерела фінансування таких видатків. В окремих випадках виділялися певні кошти на фінансування доріг, однак це мало несистемний та нестабільний характер і не давало можливості здійснювати фінансовоємні роботи, пов'язані із утриманням дорожнього господарства.

При оцінюванні тенденцій та проблематики здійснення видатків місцевих бюджетів важливим є аналіз рівня виконання запланованих показників (табл. 2.16). Порівняльний аналіз фактичних і запланованих показників видатків місцевих бюджетів свідчить про стійке їх недовиконання: у 2015 р. здійснено видатків з місцевих бюджетів на 2,5% менше від запланованого обсягу, у 2016 р. – 4,6%, 2017 р. – 5,5%, 2018 р. – 6,8%, що свідчить про недоліки в організації бюджетного планування.

Розбіжність між фактичними та плановими показниками мала місце по усіх групах видатків. Так, рівень виконання видатків на соціальний захист та соціальне забезпечення становив 98,1-99,5%; на освіту – 94,6-97,4%; економічну діяльність – 79,8-83,4%. Така ситуація упродовж кількох років вказує на недостатню обґрунтованість розрахунків потреби у коштах та не врахування чинників, котрі впливають на динаміку видатків. Крім того, недофінансування видатків місцевих бюджетів можна пояснити недостатнім

---

<sup>1</sup>Про Державний бюджет України на 2018 рік: Закон України 2246-VIII/ URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2246-19/>

<sup>2</sup>Порядок спрямування коштів державного дорожнього фонду: Постанова Кабінету Міністрів України від 20.12.2017 р. № 1085.URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1085-2017>.

обсягом коштів, які передаються із державного бюджету на виконання делегованих повноважень.

Таблиця 2.16

**Динаміка виконання видатків  
місцевих бюджетів України за 2015–2018 рр.**

Назва показника		Загальнодержавні функції	Оборона, громадський порядок	Економічна діяльність	Охорона навколишнього природного середовища	Житлово-комунальне господарство	Охорона здоров'я	Духовний та фізичний розвиток	Освіта	Соціальний захист та соціальне забезпечення	Всього видатків
2015 р.	План, млрд. грн	15,7	0,4	22,9	2,4	17,4	55,8	9,9	86,2	73,4	287,4
	Факт, млрд грн	14,5	0,3	19,1	1,5	15,7	59,6	9,6	84	72,6	280,1
	Рівень викон., %	92,4	75	83,4	62,5	90,2	106,8	97	97,4	98,9	97,5
2016 р.	План, млрд грн	18,1	0,4	42,9	2,7	19,9	61,9	12,1	97,9	106,9	367,3
	Факт, млрд грн	16,2	0,4	34,8	1,5	17,5	63	11,9	94,6	106,4	350,5
	Рівень викон., %	89,5	100	81,1	55,6	87,9	101,8	98,3	96,6	99,5	95,4
2017 р.	План, млрд грн	25,2	0,7	69,2	4,4	30,6	86,1	17,1	142,5	142,8	524,7
	Факт, млрд грн	23,8	0,6	55,9	2,6	27,2	85,7	16,4	136,6	141,3	496,1
	Рівень викон., %	94,4	85,7	80,8	59,1	88,9	99,5	95,9	95,9	98,9	94,5
2018 р.	План, млрд грн	30,2	1,2	96,7	4,7	32,6	97,2	19,9	174	148,3	612,2
	Факт, млрд грн	28,6	1,1	77,2	3	30	93,2	18,9	165,7	145,5	570,6
	Рівень викон., %	94,7	91,7	79,8	63,8	92	95,9	95	95,2	98,1	93,2

*Джерело:* складено та розраховано автором за даними: Річний звіт про виконання Державного та місцевих бюджетів України за 2015–2018 рр. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>

Винятком є видатки місцевих бюджетів на охорону здоров'я: у 2015–2016 рр., фактичні видатки перевищували планові показники на 6,8% та 1,8% відповідно.

У процесі моніторингу практики здійснення видатків місцевих бюджетів України за функціональним призначенням виявлено:

– зростання як загального обсягу видатків бюджетів України у 2015–2018 рр. (від 280,1 млрд грн до 570,6 млрд грн), так і по окремих групах;



– найбільшу частку серед видатків місцевих бюджетів України займають видатки на соціальне забезпечення та соціальний захист (25,5–30,4%), причому у 2016 р. темп зростання цієї групи видатків випередив аналогічний показник загального обсягу видатків, що зумовлено зростанням розмірів основних соціальних виплат та чисельності їх отримувачів;

– видатки місцевих бюджетів України на освіту у 2015–2018 рр. становили 27-30% від загального обсягу видатків, причому переважають видатки на фінансування закладів загальної середньої освіти та дошкільних закладів;

– лідером за обсягом коштів, що виділяються із місцевих бюджетів на економічну діяльність є видатки на транспорт, їх питома вага у 2015-2018 рр. становила 41,9-51,5%, причому більша їх частина використовується на фінансування дорожнього господарства (видатки на проведення робіт, пов'язаних із будівництвом, реконструкцією, ремонтом та утриманням автомобільних доріг);

– стійке недовиконання запланованих показників видатків місцевих бюджетів свідчить про недоліки в організації бюджетного планування, недосконалість розрахунків потреби у коштах, недостатній обсяг коштів, які передаються місцевим бюджетам із державного бюджету на виконання делегованих повноважень.

## **2.5. Вплив видатків місцевих бюджетів на соціально-економічний розвиток адміністративних територій**

В умовах бюджетної децентралізації значна відповідальність за вирішення регіональних проблем покладається на органи місцевої влади, які відіграють важливу роль у забезпеченні прав громадян на належний життєвий рівень, усіма суспільними благами та послугами, виходячи із соціально-економічних можливостей адміністративних територій.

Загалом, розвиток території є багатовимірним процесом, що в контексті вирішення багатоаспектних суспільних проблем, як правило, формує комплекс різноманітних соціальних та економічних цілей. Саме поняттям «соціально-економічний розвиток» в економічній науці наголошується на взаємозв'язку рівня економічного розвитку та вирішенні соціальних проблем як окремих територій, так і держави загалом. Як свідчить вітчизняна практика, соціально-економічний розвиток є надзвичайно складним процесом, який супроводжується взаємодією різноманітних економічних суб'єктів та соціальних груп населення під впливом позитивних і негативних факторів. Його основною метою є забезпечення населення якісними суспільними благами та послугами, зростання рівня його добробуту.

Тому діяльність органів місцевої влади в контексті регулювання соціально-економічного розвитку територій повинна бути спрямована на забезпечення:

- сталого розвитку території, що проявляється у можливості збереження відповідних параметрів щодо тенденцій їх розвитку;
- збалансованості та пропорційності всіх складових соціально-економічної системи території;
- можливостей використання наявного ресурсного потенціалу території;
- позитивних тенденцій у динаміці соціально-економічних показників, що визначають рейтинг території;
- соціального спрямування територіального розвитку, що передбачає постійне підвищення добробуту громадян;
- сприятливих умов для суб'єктів господарювання щодо розвитку власного потенціалу в контексті забезпечення конкурентоспроможності економіки регіону;
- реалізації інвестиційної політики регіону та посилення інноваційної складової розвитку території, що базується на використанні інноваційних технологій як у виробничій діяльності, так і в управлінні фінансовими ресурсами.<sup>1</sup>

Рівень соціально-економічного розвитку території безпосередньо тісно пов'язаний не тільки з наявністю відповідних ресурсів, їх структурою, але й з особливостями використання ресурсного потенціалу. Це вимагає різновекторних структурних змін, серед яких найбільш типовими визначають: трансформаційні процеси в економіці, оптимізація та ефективне використання наявних ресурсів; функціональні зміни відповідних інститутів, пріоритети розвитку територіальних громад.

Особливе значення у визначенні рівня соціально-економічного розвитку території відіграє система відповідних показників, за якими здійснюється рейтингове оцінювання регіонів в частині реалізації державної регіональної політики, що свідчить про ефективність управлінських рішень на державному та місцевому рівнях<sup>2</sup>.

Показники, що характеризують рівень економічного розвитку, вченими-науковцями умовно поділено на групи:

- показники, які характеризують фактори розвитку (джерела розвитку, умови соціально-економічного розвитку і наявні ресурси);
- показники, які характеризують результати розвитку (економічні, соціальні, екологічні, демографічні тощо);
- показники, за допомогою яких здійснюється оцінка ступеня реалізації цілей розвитку регіону<sup>3</sup>.

Для проведення моніторингу соціально-економічного розвитку регіонів Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального

<sup>1</sup> Мельник В. В. Теоретичні засади соціально-економічного розвитку регіону як складник державного регулювання економіки. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 17. С. 125-130.

<sup>2</sup> Про засади державної регіональної політики: Закон України від 05. 02. 2015 р. №156-VIII. Дата оновлення: 05. 02. 2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-19> (дата звернення: 06.11.2019).

<sup>3</sup> Стоянець Н. В. Методологічні аспекти соціально-економічного розвитку регіону. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2015. Вип. 2 (4). С. 208-213

господарства України застосовує систему показників за наступними напрямками:

- економічна та соціальна згуртованість;
- економічна ефективність;
- інвестиційно-інноваційний розвиток та зовнішньоекономічна співпраця;
- фінансова самодостатність;
- розвиток малого та середнього підприємництва;
- ефективність ринку праці;
- розвиток інфраструктури;
- відновлювана енергетика та енергоефективність;
- доступність та якість послуг у сфері освіти;
- доступність та якість послуг у сфері охорони здоров'я;
- соціальний захист та безпека;
- раціональне природокористування та якість довкілля<sup>1; 2</sup>.

Так, рівень соціально-економічного розвитку адміністративних територій в результаті свідчить про особливості їх фінансового забезпечення. При цьому важлива роль відводиться місцевим бюджетам, від ефективного функціонування яких залежить результативність економічних перетворень та подолання диференціації між рівнем добробуту громадян.

Істотним інструментом регулювання соціально-економічного розвитку територій вважаються саме видатки місцевих бюджетів, від ефективного здійснення яких залежить рівень виконання функцій і завдань місцевих органів влади для зростання рівня суспільного добробуту. Видатки місцевих бюджетів є так званим відображенням пріоритетів бюджетної політики на місцевому рівні та результативності її проведення. Їхня структура повинна враховувати, в першу чергу, інтереси місцевих громад, а також відповідати програмі соціально-економічного розвитку окремих територій, а обсяг – визначатися з урахуванням розмірів наявних ресурсів. На ефективність здійснення видатків вказують реальні тенденції в економічній, соціальній та інших сферах, а також рівень виконання наданих повноважень місцевим органам.

З метою проведення аналізу впливу видатків місцевих бюджетів на соціально-економічний розвиток адміністративних територій, вважаємо за доцільне виокремити видатки місцевих бюджетів соціального спрямування та видатки на економічну діяльність.

---

<sup>1</sup> Про затвердження Порядку та Методики проведення моніторингу та оцінки результативності реалізації державної регіональної політики: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.10.2015 р. №856. Дата оновлення: 02.10.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/856-2015-%D0%BF> (дата звернення: 06.11.2019)

<sup>2</sup> Моніторинг соціально-економічного розвитку регіонів за 2017 рік: Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України. URL: [http://www.minregion.gov.ua/wp-content/uploads/2018/05/Reytingova-otsinka-za-2017-rik-\(data-zverнення:06.11.2019\).](http://www.minregion.gov.ua/wp-content/uploads/2018/05/Reytingova-otsinka-za-2017-rik-(data-zverнення:06.11.2019).)

Так, місцеві бюджети являються вагомим джерелом фінансування соціального розвитку територій. В умовах бюджетної децентралізації із розширенням повноважень місцевих органів влади посилюється їхня роль у забезпеченні високої якості та рівня життя громадян, про що свідчить динамічний розвиток усіх сфер життєдіяльності суспільства. На місцевому рівні ключову роль у фінансуванні таких галузей соціальної сфери, як освіта, охорона здоров'я, духовний і фізичний розвиток, соціальний захист і соціальне забезпечення відіграють саме кошти місцевих бюджетів.

Аналіз видатків місцевих бюджетів України свідчить про значну їх соціальну спрямованість, а саме переважання тих видатків, що відповідно впливають на рівень індексу людського розвитку.

Аналізуючи склад видатків соціального спрямування місцевих бюджетів України, відмітимо у 2014-2018 рр. позитивну тенденцію до зростання всіх їхніх видів. За даний період найбільший абсолютний приріст спостерігався щодо видатків на освіту 94 276,3 млн. грн відносно 2014 р. (табл. 2.17).

Таблиця 2.17

**Динаміка видатків соціального спрямування  
місцевих бюджетів України у 2013-2016 рр., млн грн<sup>1</sup>**

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Абсолютний приріст 2018/2014
Охорона здоров'я	46569,2	59550,7	63038,8	85663,0	93233,9	46664,7
Духовний та фізичний розвиток	8985,3	9609,1	11938,8	16444,2	18885,9	9900,6
Освіта	71431,6	84007,7	94611,2	136618,4	165707,9	94276,3
Соціальний захист та соціальне забезпечення	57446,4	72638,9	106364,6	141282,8	145498,0	88051,6
<i>Всього видатків</i>	<i>223508,8</i>	<i>276939,9</i>	<i>346343,5</i>	<i>490122,9</i>	<i>563277,4</i>	<i>339768,6</i>

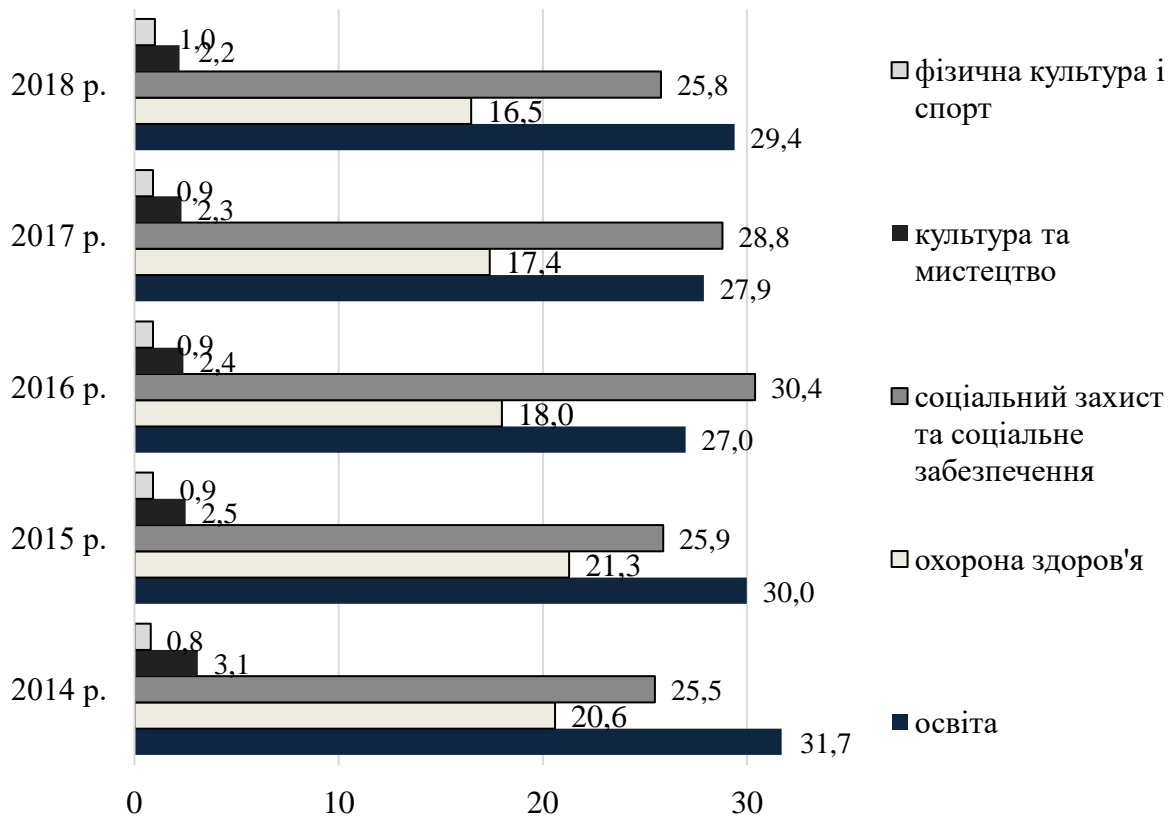
*Джерело:* складено на основі даних: Звіти Державної казначейської служби про виконання місцевих бюджетів України за 2014-2018 рр. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>

Значний приріст відбувся у фінансуванні видатків на соціальний захист та соціальне забезпечення з 57446,4 млн грн у 2014 році до 145498,0 млн грн у 2018 р. У 2 рази зросли обсяги видатків на охорону здоров'я, їх абсолютний приріст склав 46664,7 млн грн. Стабільно зростали впродовж аналізованого періоду і видатки на духовний та фізичний розвиток, незважаючи на найменший абсолютний приріст у обсязі 9900,6 млн грн у 2018 р. відповідно до 2014 р.

Варто зазначити, що зростання обсягів видатків соціального спрямування здійснювалось значною мірою за рахунок підвищення обсягу видатків на заробітну плату працівників бюджетних установ через інфляційні процеси, на оплату комунальних послуг та енергоносіїв, ціни на які постійно зростають. Однак, такі тенденції загалом не сприяли суттєвому покращенню

якості наданих суспільних послуг, які надаються населенню, та не покращують рівень його добробуту.

Відмітимо, що із зниженням у 2017 р. питомої ваги видатків соціального спрямування місцевих бюджетів України зменшувалась і частка практично кожного із видів таких видатків (видатків на освіту з 31,7% до 27,9%, видатків на охорону здоров'я – з 20,6% до 17,4%, видатків на культуру та мистецтво – з 3,1% до 2,3%). (рис. 2.14).



**Рис. 2.14. Структура видатків соціального спрямування місцевих бюджетів України у 2014-2018 рр., %**

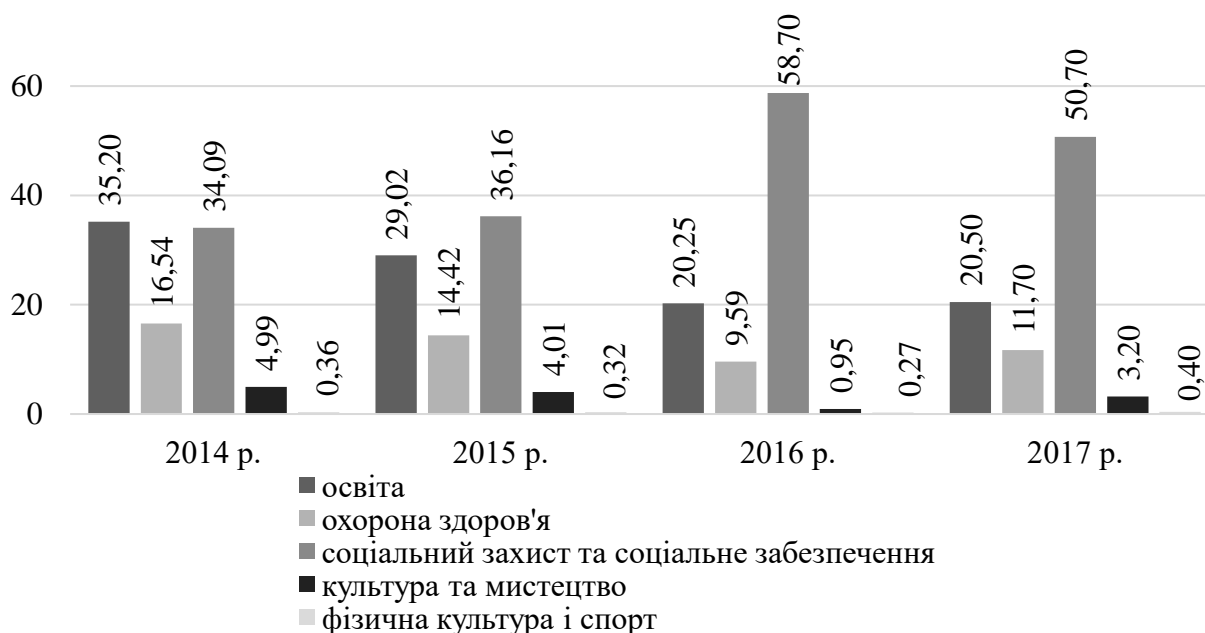
*Джерело:* складено за даними: Звіти Державної казначейської служби про виконання місцевих бюджетів України за 2014-2018 рр. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>

Найменшу частку впродовж 2014-2018 рр. складала видатки на фізичну культуру і спорт (близько 0,9%). До 2016 р. спостерігалось збільшення питомої ваги видатків на соціальний захист та соціальне забезпечення з 25,5% у 2014 р. до 30,4% у 2016 р., що відбулося, в основному, за рахунок зростання виплат з місцевих бюджетів пільг та житлових субсидій (на 26,2 млрд грн у 2016 р. у порівнянні з 2015 р.). Загалом за аналізований період у структурі видатків місцевих бюджетів переважали видатки на освіту, на охорону здоров'я та соціальний захист і соціальне забезпечення.

Така структура видатків соціального спрямування місцевих бюджетів свідчить про посилення ролі видатків, що безпосередньо впливають на підвищення індексу регіонального людського розвитку загалом в Україні.

Проте, такі тенденції щодо зростання видатків на соціальний захист та соціальне забезпечення не стимулюють населення до активізації власної господарської діяльності для забезпечення якісного рівня життя.

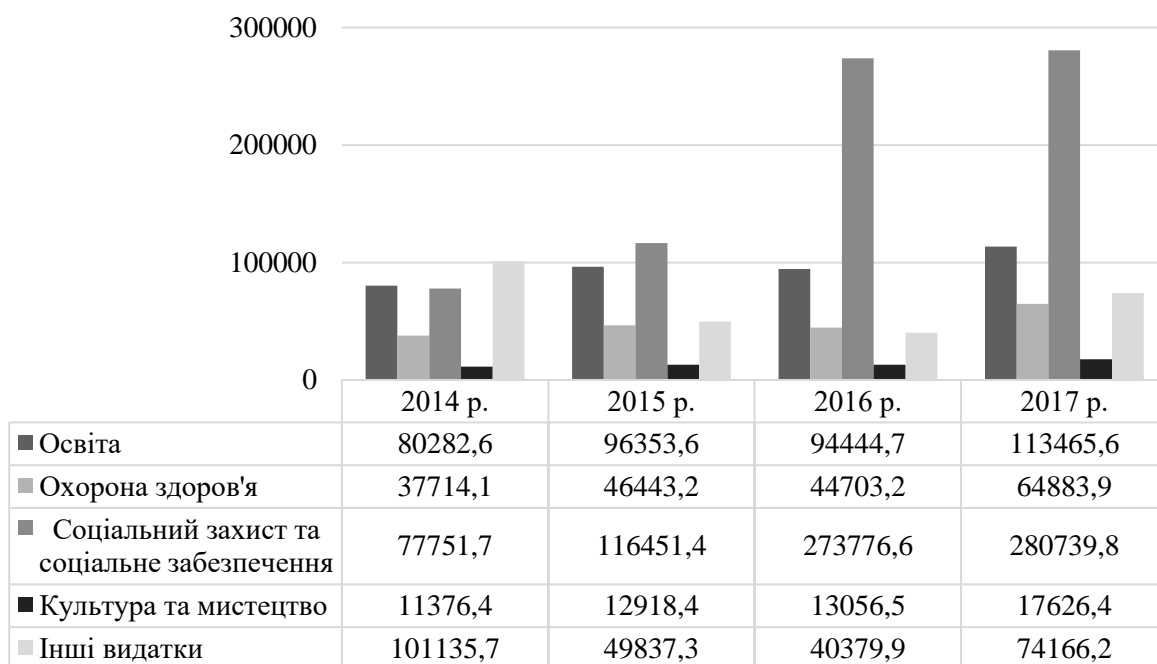
Аналізуючи структуру видатків місцевих бюджетів Тернопільського району, можна відстежити також соціальну спрямованість бюджетної політики органів місцевого самоврядування. У загальному обсязі видатків місцевих бюджетів Тернопільського району видатки соціального спрямування складають близько 90%. Зокрема, найбільшу частку у видатковій частині займають видатки на соціальний захист і соціальне забезпечення. Тому, можна констатувати, що політика органів місцевого самоврядування спрямована на соціальну підтримку населення. Однак спостерігалось щорічне зниження питомої ваги інших видатків на соціально-культурну сферу. Так, зменшилась частка видатків на освіту, а також видатків на охорону здоров'я. Зовсім незначними були частки видатків на культуру і мистецтво (рис. 2.15).



**Рис. 2.15. Структура видатків соціального спрямування місцевих бюджетів Тернопільського району у 2014-2017 рр., %**

*Джерело:* складено за даними Фінансового управління Тернопільської РДА.

Позитивною тенденцією характеризувалася динаміка обсягів видатків соціального спрямування місцевих бюджетів Тернопільського району упродовж 2014-2017 рр. Відмітимо, що у складі цих видатків домінували видатки на соціальний захист та соціальне забезпечення, за аналізований період вони зросли на 202988,1 тис. грн. Видатки на культуру та мистецтво, що характеризуються незначними обсягами, у 2017 р. зросли на 6250 тис. грн у порівнянні з 2014 р. Абсолютний приріст зазначених видатків становив 1542,4 тис. грн у 2015 р., 138,1 тис. грн у 2016 р., 4569,9 тис. грн – у 2017 р. (рис. 2.16).



**Рис. 2.16. Динаміка видатків соціального спрямування місцевих бюджетів Тернопільського району за 2014-2017 рр., тис. грн**

*Джерело:* складено за даними Фінансового управління Тернопільської РДА.

Однак у 2014 р. відмітимо найнижчий рівень виконання 86,6%. В контексті розпочатої бюджетної реформи в Тернопільському районі збережено мережу закладів культури, кадровий і творчий потенціал галузі, не знизився професійний та художній рівень аматорських колективів.

Незважаючи на незначні обсяги видатків на фізичну культуру і спорт, темп їхнього приросту у 2015 р. склав 26,5% та 21,7% у 2016 р., а вже у 2017 р. – 88,1%, рівень їх виконання впродовж аналізованого періоду спостерігався на рівні 90,2-94,7%. Зазначимо, що у 2016 р. у порівнянні з 2014-2015 рр. відбулося зменшення абсолютних обсягів видатків на освіту (1908,9 тис. грн) та видатків на охорону здоров'я (1740 тис. грн), хоча у 2015 р. темп їхнього приросту становив 20,0% та 23,1% відповідно. Оскільки для виконання програми соціально-економічного розвитку щодо реформування медичної галузі району по покращенню матеріально-технічної бази лікувально-профілактичних закладів проведена відповідна робота. У 2017 р. відповідно до 2016 р. їх абсолютний приріст становив 19020,9 тис. грн та 20180,7 тис. грн (табл. 2.18).

Найбільший абсолютний приріст спостерігався відносно видатків на соціальний захист і соціальне забезпечення, які у 2015 р. зросли на 38,7 млн грн з темпом приросту 49,7%, у 2016 р. – на 157,3 млн грн з найвищим темпом приросту 135,1% та у 2017 р. – на 9,0 млн грн. Доцільно вказати на посилення соціальної спрямованості бюджетної політики на місцевому рівні. Одним із напрямків її реалізації стало щорічне зростання обсягів виплат на компенсацію пільг населенню.

**Видатки соціального спрямування у місцевих бюджетах  
Тернопільського району у 2014-2017 рр., тис. грн**

Показники	2014 р.		2015 р.		2016 р.		2017 р.	
	Виконано	Рівень виконання, %	Виконано	Рівень виконання, %	Виконано	Рівень виконання, %	Виконано	Рівень виконання, %
Освіта	80282,6	96,9	96353,6	99,0	94444,7	97,5	113465,6	93,4
Охорона здоров'я	37714,0	98,6	464443,2	99,8	44703,2	99,5	64883,9	96,4
Соціальний захист і соціальне забезпечення	77751,7	98,7	116451,4	99,8	273776,6	99,9	282805,3	99,2
Культура та мистецтво	11376,4	86,6	12918,4	98,4	13056,5	97,4	17626,4	93,9
Фізична культура і спорт	829,4	94,7	1049,9	93,5	1277,8	94,1	2404,3	90,2
<b>Разом видатків</b>	<b>228058,1</b>	<b>93,1</b>	<b>322004,2</b>	<b>95,2</b>	<b>466361,1</b>	<b>96,5</b>	<b>553286,2</b>	<b>94,9</b>

*Джерело:* складено за даними Фінансового управління Тернопільської РДА.

В сучасних умовах впровадження процесів децентралізації гарантією функціонування соціально-орієнтованого бюджету повинна бути підтримка місцевими органами влади тих категорій громадян, які не мають змогу з об'єктивних причин забезпечувати добробут за рахунок власних зусиль, а також, відповідно, стимулювання економічного розвитку території за рахунок ефективної діяльності суб'єктів господарювання та працездатного населення.

Реалізація бюджетної політики на місцевому рівні саме в такому напрямку сприятиме розв'язанню як соціальних проблем, так і посилить позитивні тенденції щодо економічного зростання відповідних адміністративних територій.

Враховуючи роль видатків місцевих бюджетів у забезпеченні економічного розвитку територій, до їх складу відповідно до бюджетної класифікації доцільно віднести:

- видатки на житлово-комунальне господарство;
- видатки на економічну діяльність (загальна економічна, торговельна та трудова діяльність, сільське господарство, лісове господарство та мисливство, рибне господарство, паливно-енергетичний комплекс, інша промисловість та будівництво, транспорт, зв'язок, телекомунікації та інформатика, інші галузі економіки та інша економічна діяльність).

У структурі видатків місцевих бюджетів України видатки на економічну діяльність та житлово-комунальне господарство складають незначну питому вагу, що вказує на недостатні обсяги фінансування економічного розвитку територій. Із активізацією реформи децентралізації органам місцевої влади надається більше повноважень у формуванні достатньої доходної бази та реалізації ними на місцевому рівні різноманітних програм та заходів щодо



забезпечення економічного розвитку територій, що дасть змогу збільшити обсяги зазначених видатків.

Аналіз динаміки складу видатків місцевих бюджетів України, що визначають рівень фінансування економічного розвитку територій, показав нестабільну тенденцію щодо їх здійснення у 2014-2018 рр. (табл. 2.19).

Таблиця 2.19

**Видатки місцевих бюджетів України  
у забезпеченні економічного розвитку у 2014-2018 рр., млн грн**

Показники	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Приріст 2018/ 2014 рр., млн грн
<b>Економічна діяльність</b>	<b>9226,8</b>	<b>19121,9</b>	<b>34768,9</b>	<b>55883,2</b>	<b>77160,5</b>	<b>67933,7</b>
Загальна економічна, торговельна та трудова діяльність	225,8	385,9	1078,9	1417,9	85,7	-140,1
Сільське господарство, лісове господарство та мисливство, рибне господарство	109,4	1329,8	1408,9	1871,2	350,0	240,6
Паливно-енергетичний комплекс	3,3	6,5	48,5	50,9	60,9	57,6
Інша промисловість та будівництво	93,1	162,7	178,0	227,2	11419,0	11325,9
Транспорт	4347,7	8006,1	13926,7	28814,6	42340,9	37993,2
Зв'язок, телекомунікації та інформатика	66,3	138,8	262,6	753,3	1006,7	940,4
Інші галузі економіки	129,2	378,0	914,1	1607,7	513,6	384,4
Інша економічна діяльність	4251,6	8713,7	16950,9	21140,0	21383,3	17131,7
<b>Житлово-комунальне господарство</b>	<b>17696,9</b>	<b>15678,9</b>	<b>17535,0</b>	<b>27170,5</b>	<b>30048,5</b>	<b>12351,6</b>
<b>Разом видатків</b>	<b>223508,8</b>	<b>276939,9</b>	<b>346343,5</b>	<b>490122,9</b>	<b>563277,4</b>	<b>339768,6</b>

*Джерело:* складено на основі даних Державної казначейської служби про виконання місцевих бюджетів України за 2014-2018 рр. URL:<https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>

Дані табл. 2.19 свідчать, що загалом упродовж аналізованого періоду простежується зростання абсолютних обсягів всіх видів зазначених видатків місцевих бюджетів України. Однак, у 2014 р. у зв'язку із хронічною нестачею бюджетних коштів на місцевому рівні, відбулося значне скорочення більшості

видів видатків, що обумовило прискорення бюджетного реформування в країні.

Так, видатки на економічну діяльність у 2018 р. зросли близько у 8,3 рази у порівнянні з 2014 р. з абсолютним приростом 67933,7 млн грн (з 9226,8 млн грн у 2014 р. до 77160,5 млн грн у 2018 р.). У складі таких видатків у 2018 р. найбільшу частку складають видатки на транспорт (54,8%) та видатки на іншу економічну діяльність (27,7%). Видатки на транспорт у 2018 р. склали 42340,9 млн грн, що на 13526,3 млн грн більше, ніж у 2017 р. (або в 1,4 рази більше) та на 37993,2 млн грн більше, ніж у 2014 р. Поступове зростання видатків на іншу економічну діяльність спостерігалось впродовж зазначеного вказаного періоду з 4251,6 млн грн до 21383,3 млн грн.

Відмітимо, у 2017 р. значне збільшення (у 17,1 рази) по видатках на сільське господарство, лісове господарство та мисливство, рибне господарство. Хоча у 2018 р. їхні обсяги зменшилися до 350,0 млн грн відповідно до минулого року, коли становили 1871,2 млн грн. Позитивною тенденцією до зростання характеризуються і видатки на фінансування зв'язку, телекомунікацій та інформатики, з 66,3 млн грн у 2014 р. до 1006,7 млн грн у 2018 р. Їхній абсолютний приріст склав 940,4 млн грн. Щодо видатків місцевих бюджетів на житлово-комунальне господарство, то з 2014 р. вони збільшилися від 17696,9 млн грн до 30048,5 млн грн у 2018 р. (майже у 1,7 рази). Абсолютний приріст відповідно становив 12351,6 млн грн.

На основі даних табл. 2.20 відмітимо, що, хоча видатки, здійснення повною мірою яких забезпечує економічний розвиток Тернопільського району, є незначними за обсягами відносно загальної сукупності видатків місцевих бюджетів району, проте упродовж 2014-2017 рр. спостерігалось помітне їхнє зростання.

Аналізуючи виконання видатків на економічну діяльність місцевих бюджетів Тернопільського району, варто вказати на суттєвий темп приросту у 2017 р. видатків на будівництво, видатків на сільське і лісове господарство, рибне господарство і мисливство, видатків на транспорт, дорожнє господарство, зв'язок, телекомунікації та інформатику. Найбільш абсолютний приріст спостерігався щодо видатків на транспорт, дорожнє господарство, зв'язок, телекомунікації та інформатику – 18194,3 тис. грн. Крім того, абсолютний приріст у зазначеному періоді видатків на житлово-комунальне господарство склав 7936,4 тис. грн у порівнянні з 2014 р., видатків на будівництво – 7342,1 тис. грн, на інші послуги, пов'язані з економічною діяльністю – 33,2 тис. грн.

Зазначимо, що за аналізований період не забезпечено виконання повною мірою кожного із видів видатків, що визначають економічний розвиток даної території. Хоча по окремих видатках до 2016 р. показник виконання зростав. Зокрема, якщо рівень виконання видатків на житлово-комунальне господарство у 2014 р. становив 39,7%, то вже у 2015 р. він був на рівні 63%, а в 2016 р. 70,5%, в 2017 р. – 74,3%.

Таким чином, на основі проведеного аналізу здійснення видатків, що забезпечують економічний розвиток територій, відмітимо про необхідність

розширення економічної активності населення на відповідній території, а також створення можливостей для громадян брати участь в економічній діяльності, щоб забезпечити належний рівень виконання видатків соціального спрямування з місцевих бюджетів. Це сприятиме ефективній реалізації програми соціально-економічного розвитку території.

Таблиця 2.20

**Видатки місцевих бюджетів Тернопільського району  
у забезпеченні економічного розвитку території у 2014-2017 рр., тис. грн**

2014 р.		2015 р.		2016 р.		2017 р.		Абсолютний приріст 2017/2014 рр.
Виконано	Рівень виконання, %	Виконано	Рівень виконання, %	Виконано	Рівень виконання, %	Виконано	Рівень виконання, %	
Житлово-комунальне господарство								
2430,8	39,7	4293,0	63,0	4429,1	70,5	10367,2	74,3	7936,4
Будівництво								
242,1	45,5	4140,5	58,6	3769,0	67,3	7584,2	68,2	7342,1
Сільське і лісове господарство, рибне господарство і мисливство.								
393,8	57,6	1420,3	76,8	854,7	51,0	1715,5	69,7	1321,7
Транспорт, дорожнє господарство, зв'язок, телекомунікації та інформатика								
3226,8	46,0	10695,1	68,0	9195,1	57,8	21421,1	79,3	18194,3
Інші послуги, пов'язані з економічною діяльністю								
100,0	16,9	884,8	86,9	460,00	99,9	133,2	76,2	33,2
<b>Разом видатків</b>								
228058,1	93,1	322004,2	95,2	466361,1	96,5	553286,2	94,9	144356,9

Джерело: складено за даними Фінансового управління Тернопільської РДА.

Важливим засобом ефективного застосування програмно-цільового бюджетування у складі проекту програм соціально-економічного та культурного розвитку територій, забезпечення виконання заходів та завдань програм в установлені терміни, досягнення передбачених показників програм, використання фінансових, матеріально-технічних та інших залучених ресурсів за призначенням виступають регіональні цільові програми. Від визначення засад їх формування, затвердження, моніторингу, виконання на відповідній території залежить правильність та обґрунтованість бюджетних програм в контексті застосування програмно-цільового методу на рівні відповідних бюджетів.

На основі даних табл. 2.21 можна відмітити значну кількість регіональних програм у Тернопільському районі стосовно забезпечення соціального розвитку території. Усі програми спрямовані на вирішення конкретних завдань соціального характеру з метою задоволення потреб окремих категорій населення. Однак, не всі передбачені цільові програми профінансовані відповідно до наявних потреб у коштах, а також не всі потреби у повній мірі передбачені у районному бюджеті для подальшого фінансування.

**Фінансування регіональних програм з районного бюджету  
в Тернопільському районі у 2017 р., тис. грн**

Програми	Потреба в коштах на 2017 р., у Програмі	Передбачено в бюджеті на 2017 р.	Фактичні видатки
Програма фінансової підтримки комунального підприємства «Редакція газети «Подільське слово» Тернопільської області на 2017-2018 рр.	590	950	551,5
Програма розвитку радіокомпанії «Джерело» на 2016-2020 рр.	145	140	140
Підтримки і розвитку Тернопільської районної організації Товариства Червоного Хреста України «Турбота і милосердя» на 2017-2021 роки	110	110	54,6
Програма «Турбота» на 2016-2020 рр.	66	40	40
Подолання дитячої безпритульності і бездоглядності та профілактики негативних явищ в дитячому та молодіжному середовищі на 2016-2020 рр.	–	15	–
«Ветеран» на 2015-2019 рр.(щодо надання та виплати у 2017 році грошової допомоги родинам загиблих під час проведення АТО)	228	177	163
Районна цільова соціальна програма підтримки сім'ї та протидії домашньому насиллю на 2017-2020 роки.	123	30	–
Програма «Підвищення якості організації забезпечення реалізації державної соціальної політики управлінням соціального захисту населення Тернопільської районної	150	91	91
Районна цільова соціальна програма оздоровлення та відпочинку дітей на період 2016-2018 рр.	222,5	120	120
Програма облаштування дитячих ігрових майданчиків в дошкільних навчальних закладах району на 2017-2019 рр.	195	195	168,5
Програма облаштування спортивних майданчиків в загальноосвітніх навчальних закладах на 2017-2019 рр.	195	195	170,4
Комплексна програма військово-патріотичного виховання учнівської молоді на 2016-2017 рр.	98,6	98,6	98,6
Сприяння розвитку малого та середнього підприємництва в Тернопільському районі на 2017-2018 роки	103	65	62,5
Районна цільова програма національно-патріотичного виховання дітей та молоді на 2017-2020 роки	64	170	–
Районна молодіжна програма на 2016-2020 рр.	11,6	10	–
Районна програма розвитку футболу в Тернопільському районі на 2015-2020 рр.	448	360	127,2
Програма облаштування спортивних майданчиків в районі на 2017-2019 рр.	–	195	–
Програма облаштування дитячих ігрових майданчиків в районі на 2016-2018 рр.	–	195	–

*Джерело:* складено за даними Фінансового управління Тернопільської РДА

Заслужує на увагу перегляд обсягів фінансування програми «Сприяння розвитку малого та середнього підприємництва в Тернопільському районі на 2017-2018 роки», оскільки передбачене фінансування майже у 2 рази є меншим відносно потреби (при потребі у коштах 120 тис. грн, враховано у районному бюджеті – 65 тис. грн з фактично профінансованими лише 62,49 тис. грн) (див. табл. 5). Відповідно, вважаємо це одним із стримуючих факторів щодо ефективного економічного розвитку території, оскільки не стимулює населення в подальшому до активізації господарської діяльності.

Варто зазначити, що фінансування програм можливе, виходячи з конкретних першочергових завдань, які необхідно здійснити, а також при наявності необхідного фінансового ресурсу районного бюджету на відповідний бюджетний період. Це обумовлює необхідність, в першу чергу, акумулювання органами місцевого самоврядування належної ресурсної бази, стимулювання їх до пошуку альтернативних джерел її формування.

Така ж ситуація спостерігається і стосовно фінансування регіональних програм заплановано у 2018 р. (табл. 2.22).

Таблиця 2.22

**Фінансування регіональних програм з районного бюджету у Тернопільському районі у 2018 р., тис. грн**

Програми	Потреба в коштах на 2018 р., згідно з Програмою	Передбачено в бюджеті на 2018 р.
Програма фінансової підтримки комунального підприємства «Редакція газети Тернопільської районної ради і Тернопільської РДА «Подільське слово» Тернопільської області на 2017-2018 рр.	610	500
Програма розвитку радіокомпанії «Джерело» на 2016-2020 рр.	190	100
Підтримки і розвитку Тернопільської районної організації Товариства Червоного Хреста України «Турбота і милосердя» на 2017-2021 роки	120	120
«Ветеран» на 2015-2019 рр. (щодо надання та виплати у 2018 році грошової допомоги родинам загиблих під час проведення АТО)	–	192

*Джерело:* складено за даними Фінансового управління Тернопільської РДА.

Насамперед, доцільно вказати на те, що у кожній з програм аналізуються існуючі проблеми та обґрунтовується необхідність їхнього вирішення, вказується мета, завдання, ресурсне забезпечення, напрямки діяльності та очікувані показники ефективності реалізації заходів відповідно до програми соціально-економічного розвитку території.

З огляду на зазначене, у забезпеченні ефективного соціально-економічного розвитку адміністративних територій важливу роль відіграють сформовані, виходячи із потреб населення та у відповідності до пріоритетів розвитку регіону, регіональні цільові програми, від належного фінансування яких залежить їх подальша реалізація.

Таким чином, із активізацією бюджетного реформування не тільки зростає роль місцевих бюджетів, але й відбувається трансформація форм і методів їх впливу на соціально-економічний розвиток адміністративних територій. При цьому місцеві бюджети відіграють, в основному, стабілізуючу роль, із здійсненням видатків безпосередньо впливають на реалізацію економічних реформ, соціальні процеси в державі і регіонах, а також загалом на рівень суспільного добробуту населення. Саме за рахунок видатків місцевих бюджетів мають вирішуватися завдання місцевого значення, забезпечуватись населення локальними благами і послугами, а також ефективний розвиток територій. Загалом склад, структура і динаміка бюджетних видатків відображає державні, регіональні та місцеві пріоритети соціально-економічного розвитку держави та регіонів.

## **2.6. Компаративний аналіз структури бюджетів об'єднаних територіальних громад**

Реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади зумовлює важливі зміни у підходах і методах оцінювання й обґрунтування перспектив розвитку фінансів ОТГ, визначальним елементом яких є місцевий бюджет громад.

Бюджет територіальної громади у сучасних умовах – це єдиний інструмент виконання повноважень ОМС, а з появою ОТГ він є індикатором їхньої фінансової спроможності та самодостатності.

Науковці стверджують<sup>1</sup>, що фінансово спроможними об'єднані територіальні громади будуть за таких умов:

- формування збалансованих місцевих бюджетів територіальних громад і підтримки ефективно діючої системи управління бюджетними ресурсами на всіх етапах бюджетного процесу;
- нарощування власного фінансового потенціалу територіальних громад;
- вдосконалення системи бюджетного вирівнювання і міжбюджетних відносин;
- підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів;
- організації процесів регулювання та стимулювання розширеного відтворення бюджетними методами.

Оскільки фінансова спроможність ОТГ є необхідною і достатньою умовою забезпечення зростання рівня соціально-економічного розвитку громади, то ефективне формування і підвищення результативності використання бюджетних коштів визначено першочерговим завданням ОМС. До того ж значне розширення повноважень ОМС ОТГ у процесі децентралізації за обмеженості джерел фінансових ресурсів актуалізують

---

<sup>1</sup> Місцевий бюджет і фінансове забезпечення об'єднаної територіальної громади: навч. посіб. / Васильєва Н. В. та ін. Київ, 2017. 119 с.

питання оцінювання структури доходів і видатків бюджетів ОТГ для подальшого визначення механізмів збалансування їхніх бюджетів на основі використання новітніх науково-методичних підходів й емпіричних досліджень.

Аналіз структур економічних процесів, явищ, об'єктів здійснюють у двох напрямках: оцінюючи структуру економічного процесу, явища, об'єкта на певному часовому проміжку (структурно-динамічний аналіз) і структури різних економічних процесів, явищ, об'єктів за певний період (як правило, за рік).

У дослідженні використаємо другий напрямок вказаного аналізу, оскільки він найбільш адекватний щодо інформаційної бази дослідження. Враховуючи зазначене, проаналізуємо структуру фактичних доходів і видатків бюджетів ОТГ, виробивши при цьому власний підхід до їхнього компаративного оцінювання.

Наголосимо, оскільки за станом на сьогодні процес створення ОТГ перебуває в активній фазі та поки не завершений, а їхня чисельність варіюється щороку, то проводити структурно-динамічний аналіз видатків і доходів бюджетів ОТГ упродовж 2015–2018 рр. не має змісту. Так, різна кількість ОТГ кожного року (статистичних одиниць сукупності) впливає на адекватність аналізу характеристик динаміки й унеможлиблює його проведення для всіх громад, сформованих на цей момент, продукуючи нерелевантність статистичного опису динаміки доходів і видатків їхніх бюджетів і невідповідність реаліям отриманих таким чином висновків та оцінок.

Вказане актуалізує розроблення практичного інструментарію оцінювання структури бюджетів ОТГ для можливості їхнього порівняння з метою групування таких громад за критеріями подібності структури бюджетів, що в подальшому буде використано для розробки пропозицій у ході моделювання векторів модернізації їхніх фінансів.

Отже, на початковому етапі проаналізуємо загальні тенденції у структурі доходів і видатків бюджетів ОТГ Тернопільської області з метою визначення структурних відмінностей їхніх бюджетів та ідентифікації їхнього впливу на процеси виконання доходів і видатків бюджетів ОТГ Тернопільської області.

Зазначимо, що ОТГ Тернопільської області обрано інформаційною базою дослідження, зважаючи на флагманські позиції регіону щодо кількості сформованих і фінансово спроможних ОТГ в Україні. Так, у 2017 р. середній показник надходжень власних доходів на 1-го жителя по 36-ти ОТГ області збільшився на 808,6 грн та склав 2202,4 грн (у тому числі: по 10-ти ОТГ, утворених у 2016 році цей показник зріс у 2,9 рази та становить 2048,0 грн, а по 26-ти ОТГ, утворених у 2015 році – на 42,7% і становить 2241,7 грн). Виходячи з фінансових ресурсів ОТГ за 2017 рік змогли спрямувати кошти на

проведення капітальних видатків в сумі 220399,6 тис. грн, що в розрахунку на 1 жителя становить 776,6 грн.<sup>1</sup>

За підсумками 2018 р. середній показник надходжень власних доходів на 1-го мешканця по 40-ка ОТГ області збільшився на 674,6 грн (+33,4%) та склав 2 696,5 грн (у тому числі: по 36-ти ОТГ, утворених у 2015-2016 роках цей показник зріс на 22,6% та становить 2684,2 грн, а по 4-х утворених у 2017 році – майже у 2,9 рази і становить 2773,9 грн). Найбільша питома вага видатків на утримання апарату управління у власних ресурсах ОТГ (без урахування трансфертів) припадає на бюджет Лопушненської ОТГ – 64,1%, найменша – на бюджет Теремовлянської ОТГ – 14,2%. Середній розмір капітальних видатків на 1-го мешканця (без урахування власних надходжень бюджетних установ) по 40-ка ОТГ області склав 737,5 грн. Найбільше капітальних видатків у розрахунку на мешканця було здійснено у Байковецькій ОТГ – 3093,2 грн, найменше з бюджету Золотопотіцької ОТГ – 230,9 грн.<sup>2</sup>

ОТГ Тернопільської області впродовж 2017 р. та 2018 р. продемонстрували високий рівень фактичної мобілізації доходів до бюджетів ОТГ та значне перевиконання. Так, за всіма ОТГ Тернопільської області перевищення плану надходжень до загального фонду бюджетів ОТГ у 2017 р. становило понад 50 млн грн (додаток А), у 2018 р. – 49 млн грн. Дані Додатку А засвідчують перевиконання доходів бюджетів ОТГ Тернопільської області за загальним та спеціальним фондами. Впродовж 2017 р. виконання доходів загального фонду бюджетів ОТГ Тернопільської області загалом становило 103% із значним перевищенням у бюджетах ОТГ с. Більче-Золоте, Байковецькій ОТГ, Лопушненській ОТГ (110%, 109%, 109% відповідно). Це найбільш фінансово спроможні ОТГ Тернопільської області за результатами 2017 р. Перевиконання доходів загального фонду бюджетів вказаних ОТГ у 2017 р. пояснюється зростанням податкових надходжень у частині: ПДФО; акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів; податку на майно за внесення у базу оподаткування об'єктів нежитлової нерухомості, а також транспортного податку; єдиного податку.

У 2017 р. за загальним фондом бюджетів ОТГ Тернопільської області спостерігається стрімке незаплановане зростання неподаткових надходжень: на рівні 160,5% за надходженнями від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим державним майном у бюджеті ОТГ с. Більче-Золоте; на рівні 129,6% від плати за надання адміністративних послуг і 1411,2% від обсягу інших надходжень до бюджету ОТГ с. Байківці; на рівні 310% щодо державного мита до бюджету ОТГ с. Лопушне.

Вказане перевиконання доходів загального фонду бюджетів у зазначених ОТГ Тернопільської області у 2017 р. є позитивною тенденцією, яка засвідчує існування на їхній території потужної податкової бази.

<sup>1</sup> Об'єднані територіальні громади. Децентралізація. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/8414>.

<sup>2</sup> Об'єднані територіальні громади. Децентралізація. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/8414>.



Протилежна тенденція спостерігалася у бюджеті ОТГ смт. Скала-Подільська та ОТГ смт. Вишнівець – невиконання запланованих показників неподаткових надходжень на фоні 110% та 118% перевиконання за податковими надходженнями, що зумовлено недоотриманням коштів від адміністративних зборів і платежів, доходів від некомерційної господарської діяльності, рентної плати та плати за використання інших природних ресурсів і свідчить про неефективність бюджетного планування та адміністрування зборів і платежів. Значне невиконання плану надходжень доходів до загального фонду бюджету спостерігалось також в ОТГ с. Озеряни, що демонструє завищення планових показників і неефективне адміністрування податкових і неподаткових надходжень бюджету.

Щодо 2018 р., то дані додатку А, знову ж таки, засвідчують перевиконання доходів бюджетів ОТГ Тернопільської області за загальним та спеціальним фондами. Впродовж 2018 р. виконання доходів загального фонду бюджетів ОТГ Тернопільської області загалом становило 102% із перевищенням у бюджетах ОТГ с. Більче-Золоте, Івановецькій ОТГ, Трибухівецькій ОТГ, Золотниківській ОТГ (107%, 106%, 108% і 106% відповідно). Це найбільш фінансово спроможні ОТГ Тернопільської області за результатами 2018 р. Як і в попередньому році, перевиконання доходів загального фонду бюджетів вказаних ОТГ у 2018 р. пояснюється зростанням податкових надходжень у частині: ПДФО, акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, податку на майно за внесення у базу оподаткування об'єктів нежитлової нерухомості, а також транспортного податку.

Протилежна тенденція спостерігалася у 2018 р. у бюджеті новоствореної ОТГ с. Саранчуки (недовиконання надходжень до загального фонду на 1%) на фоні 161% виконання надходжень плати за надання адміністративних послуг, 124% перевиконання за надходженнями єдиного податку і 140% виконання надходжень від акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, що зумовлено недоотриманням коштів від ПДФО (89%), рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів (72%) і свідчить про неефективність бюджетного планування та адміністрування зборів і платежів.

Перевиконання спеціального фонду спостерігалось у 2017 р. загалом за бюджетами ОТГ Тернопільської області на рівні 125% і вже у 2018 р. на рівні – 245%, що стало неочікуваною тенденцією на тлі незначних позитивних зрушень на макроекономічному рівні.

Варто наголосити, що перевиконання запланованих показників доходів за спеціальними фондами досягало найбільших значень упродовж 2017 р. у Гусятинській ОТГ, Почаївській ОТГ, Підволочиській ОТГ, Микулинецькій ОТГ, Шумській ОТГ і Борщівській ОТГ – 213%, 198%, 173%, 142%, 140% і 135% відповідно, що унаочнюють дані додатку А.

Така тенденція зумовлена перевиконанням плану надходжень за екологічним податком (бюджет ОТГ смт. Гусятин – 285,6%; ОТГ смт. Микулинці – 141,5%; ОТГ м. Шумськ – 134,5%; ОТГ м. Борщів – 156%) та надходжень від операцій з капіталом із перевиконанням на рівні 563% у бюджеті Гусятинської ОТГ, 1812,5% – Підволочиської ОТГ та 4200% – Борщівської ОТГ за коштами від продажу землі. Така тенденція свідчить про появу потужної фінансової основи для саморозвитку та незалежності об'єднаних територіальних громад у процесі фінансової децентралізації. Водночас найнижчі показники виконання доходів спеціального фонду у 2017 р. спостерігалися у бюджеті ОТГ с. Озеряни – 47%, але у 2018% виконання доходів спеціального фонду цієї ОТГ становили аж 325%.

Перевиконання запланованих показників доходів за спеціальними фондами досягало найбільших значень упродовж 2018 р. у більшості ОТГ окрім ОТГ: с. Золотники, смт. Золотий Потік: с. Іванівка, смт. Скала-Подільська, с. Коцюбинці де спостерігалось значне недовиконання (Додаток А). Це недовиконання було зумовлене невиконанням запланованих надходжень від плати за послуги, що надаються бюджетними установами згідно із законодавством та коштів від продажу землі.

За реформування місцевого самоврядування та імплементації нової міжбюджетної політики і моделі міжбюджетних відносин міжбюджетні трансферти стали потужним джерелом наповнення бюджетів ОТГ, тому вважаємо за необхідне оцінити їхній вплив на структуру бюджетів таких громад Тернопільської області. Як ілюструють дані, дотації в частині базової дотації за загальним фондом бюджетів ОТГ Тернопільської області надані в 2017 р. та у 2018 р. у повному обсязі. Частка дотацій у загальному фонді бюджетів ОТГ Тернопільської області не перевищує 35%, окрім ОТГ смт. Коропець, де вони становили 56%, що свідчить про значний рівень централізації і демонструє залежність від дій і рішень центрального уряду. Повну протилежність демонструє бюджет ОТГ с. Байківці – дотації у структурі загального фонду становлять тільки 2% у 2017 р. і відсутні повністю у 2018 р., що забезпечує фінансову незалежність цієї громади.

Щодо субвенцій, які надійшли до загального фонду у 2018 р., спостерігалось незначне недовиконання в межах 0,1% у більшості ОТГ Тернопільської області. Зауважимо, оскільки субвенції використовуються на певну мету в порядку, визначеному органом, який прийняв рішення про їхнє надання, ОМС ОТГ не можуть вирішувати питання щодо використання субвенцій на інші видатки і впливати на обсяг виділених державою коштів.

У 2017 р. загалом спостерігається зростання обсягу міжбюджетних трансфертів у доходах бюджетів ОТГ Тернопільської області за рахунок введення нової додаткової дотації з державного бюджету місцевим на здійснення переданих із нього видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я (поточні видатки на середню освіту, в тому числі заробітна плата непедагогічного персоналу, та оплата енергоносіїв у сфері охорони здоров'я), а також за виділення субвенції на формування відповідної інфраструктури

громад. Це забезпечує приріст доходів бюджетів ОТГ Тернопільської області у 2017 р. за загальним і спеціальним фондами і уможлиблює реалізацію запланованих заходів і програм та надання визначеного пакета публічних послуг членам громад, створивши умови для перевиконання запланованих показників доходів їхніх бюджетів.

Серед ОТГ області 36 громад, що у 2018 р. отримували з державного бюджету базову дотацію, 2 перераховують реверсну дотацію. Найвищий рівень дотаційності у 2018 р. все ж був у Золотопотіцькій громаді, у якої обсяг базової дотації у загальній сумі доходів становив 43,4%.

Оцінюючи виконання доходів бюджетів ОТГ Тернопільської області у 2017-2018 рр., можна констатувати їхнє перевиконання за загальним і спеціальним фондами, що свідчить про недосконалість бюджетного планування і умисне заниження планових показників (така практика застосовується, зважаючи на вітчизняні реалії). При цьому встановлено, що на стан виконання бюджетів ОТГ за доходами впливають структурні відмінності за статтями доходів загального і спеціального фондів цих бюджетів. Окрім того, визначено, що немає загальної тенденції до перевищення планових показників за доходами загального та спеціального фондів за однаковими статтями для всіх ОТГ Тернопільської області, що дало б змогу однозначно оцінити структуру доходів бюджетів громад та ідентифікувати найбільш перспективні джерела їхнього формування, які можуть бути основою фінансової спроможності ОТГ.

Оскільки виявлені тенденції у видатках загального і спеціального фондів бюджетів ОТГ характеризуються невиконанням, тобто мають інший характер, аніж тенденції, виявлені у доходах їхніх бюджетів за цими фондами, – перевиконання в усіх бюджетах громад, доцільно проаналізувати структуру видатків бюджетів ОТГ і підтвердити наявність структурних відмінностей у них.

Отже, проаналізуємо наявні структурні відмінності видатків бюджетів ОТГ Тернопільської області в 2017 р. та 2018 р. за їхньою функціональною класифікацією:

– видатки на освіту за загальним фондом бюджетів становлять від 11% до 68%, а за спеціальним фондом – від 5% до 95% (різниця дорівнює 90 процентних пунктів), що свідчить про дуже значну варіацію часток видатків на освіту у структурі видатків бюджетів ОТГ Тернопільської області та наявність суттєвих структурних відмінностей між їхніми бюджетами за цією видатковою статтею у спеціальному фонді бюджетів громад.

– видатки на охорону здоров'я у структурі видатків загального фонду бюджетів становлять від 0% до 23%, а за спеціальним фондом їхня питома вага коливається від 0,01% до 16%, що вказує на незначну варіацію часток видатків на охорону здоров'я у структурі видатків бюджетів ОТГ Тернопільської області й ілюструє наявність несуттєвих структурних відмінностей між їхніми бюджетами за видатками на охорону здоров'я;

– видатки на культуру і мистецтво у видатках загального фонду бюджетів формують частку від 3% до 13%, спеціального фонду – від 0% до 26%, що засвідчує про велику варіацію їхніх часток у структурі видатків бюджетів ОТГ Тернопільської області, а також підтверджує наявність суттєвих структурних відмінностей між їхніми бюджетами за цим видом видатків;

– видатки на соціальний захист і соціальне забезпечення мають у структурі видатків загального фонду бюджетів найменшу питому вагу – від 0 до 7%, а у структурі видатків спеціального фонду – від 0 до 5%, що вказує на незначну варіацію їхніх часток і незначні несуттєві структурні відмінності між бюджетами ОТГ за цією видатковою статтею;

– видатки на фізичну культуру і спорт формують найменшу частку у видатках загального фонду бюджетів – від 0 до 1% і у видатках спеціального фонду – від 0 до 1%, що свідчить про відсутність як варіації їхніх часток у структурі видатків ОТГ Тернопільської області, так і значимих структурних відмінностей між їхніми бюджетами за цією статтею видатків;

– видатки на житлово-комунальне господарство у видатках загального фонду бюджетів становлять також одну з найменших часток – від 1% до 8%, за спеціальним фондом – від 0 до 58%, що вказує на наявність варіації їхніх часток у структурі видатків бюджетів ОТГ Тернопільської області, зокрема за спеціальним фондом ця варіація є критичною і підтверджує наявність значних відмінностей між їхніми бюджетами щодо видатків на житлово-комунальне господарство;

– частка видатків на державне управління у структурі видатків загального фонду бюджетів ОТГ становить від 7% до 25%, а у структурі спеціального фонду від 0% до 15%, що підтверджує наявність значимої варіації їхніх часток у структурі видатків бюджетів ОТГ Тернопільської області та певних структурних відмінностей між видатками їхніх бюджетів за цією статтею, зокрема за загальним фондом.

За результатами проведеного емпіричного аналізу структури видатків бюджетів ОТГ Тернопільської області за функціональною класифікацією, можна стверджувати, що вона характеризується структурними відмінностями за загальним і спеціальним фондами в усіх громадах. Ці структурні відмінності виявляються через різний характер варіації часток видаткових статей, які необхідно ідентифікувати і виміряти з метою отримання конкретних оцінок структури бюджетів ОТГ, що в подальшому можна використовувати для оцінювання їхньої фінансової спроможності та розробки практичних рекомендацій щодо забезпечення розвитку фінансів цих громад.

Оскільки структури бюджетів ОТГ відрізняються і постійно змінюються в часі, що приводить до формування специфічних для кожної громади взаємозв'язків між складовими бюджетів і зародження певних тенденцій, розробимо авторський підхід до компаративного оцінювання структури бюджетів ОТГ.

Визначення структурних відмінностей бюджетів ОТГ пропонуємо здійснити через використання методів порівняльного оцінювання структури їхніх бюджетів, які дадуть змогу провести адекватне групування громад. Структурні відмінності виявляються через відмінності у значеннях відносних показників часток складових кожної сукупності в загальному обсязі сукупності.

Зазначимо, що у практиці аналітичного оцінювання структурних відмінностей в економічних (у тому числі фінансових) процесах використовують множини спеціальних показників, що характеризують міру відмінності/подібності економічних структур, процесів за їхніми складовими. Використаємо інтегральний показник структурних відмінностей – індекс Рябцева, який є співвідношенням фактичної міри розходження значень часток структурних складових до її максимально можливого значення та найбільш популярним у фінансових дослідженнях:

$$J_R = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (d_1 - d_2)^2}{\sum_{i=1}^n (d_1 + d_2)^2}}, \quad (1.1)$$

де  $d_1, d_2$  – питомі частки складових двох структур;

$n$  – кількість структурних елементів у структурах.

Індекс Рябцева обрано саме тому, що його можна розраховувати за різної кількості складових ( $n$ ) у кожній структурній одиниці, що порівнюється (у нашому разі – бюджетах ОТГ). Окрім того, індекс має чітку шкалу міри відмінності економічних структур (табл. 2.23)

Таблиця 2.23

### Шкала міри відмінності економічних структур за індексом Рябцева ( $J_R$ )

Інтервали значень ( $J_R$ )	Характеристика міри структурних відмінностей
0,000 – 0,030	Тотожні структури
0,031 – 0,070	Дуже незначні відмінності у структурі
0,071 – 0,150	Незначні відмінності у структурі
0,151 – 0,300	Середні відмінності у структурі
0,301 – 0,500	Значні відмінності у структурі
0,501 – 0,700	Доволі значні відмінності у структурі
0,701 – 0,900	Протилежний тип структур
0,901 та вище	Повністю протилежні структури

Джерело: розраховано автором самостійно

Проведемо розрахунки за індексом Рябцева фактичних надходжень за (загальним і спеціальним фондами) до бюджетів ОТГ Тернопільської області, які функціонували протягом 2017-2018 рр. Це дасть змогу ідентифікувати структурні відмінності у доходах бюджетів ОТГ за загальним і спеціальним фондами, тобто визначити не співпадіння у частках складових доходів їхніх бюджетів. У табл. 2.24 представлено розраховані значення індексу структурної відмінності доходів спеціального і загального фондів бюджетів ОТГ Тернопільської області (за еталон порівняння взято ОТГ с. Байківці).

Як свідчать розрахунки (див. табл. 2.24), структури доходів бюджетів ОТГ Тернопільської області суттєво відрізняються між собою. Зокрема, за значенням коефіцієнта  $J_R$ , розрахованого для доходів загального фонду, лише бюджети ОТГ с. Великі Дедеркали і ОТГ с. Коцюбинці мають зовсім протилежні структури за цим показником порівняно з еталоном, а бюджети інших громад мають не такі значні відмінності, але у кожного з них вони різні за значенням індексу Рябцева.

Таблиця 2.24

**Структурні відмінності доходів загального  
і спеціального фондів бюджетів ОТГ Тернопільської області  
за індексом Рябцева у 2017-2018 рр.**

ОТГ	Спеціальний фонд( $J_R$ )	Загальний фонд ( $J_R$ )
с. Білобожниця	1	0,74
с. Васильківці	0,97	0,77
с. Великі Гаї	0,81	0,57
сmt Гусятин	0,92	0,47
сmt Заводське	0,92	0,65
с. Золотники	0,91	0,72
с. Золотий Потік	0,91	0,83
с. Іванівка	0,95	0,67
сmt Козлів	1	0,62
с. Колиндяни	1	0,85
с. Колодне	1	0,74
сmt Коропець	0,91	0,82
с. Лопушне	0,92	0,89
с. Мельниця-Подільська	0,59	0,73
с. Микулинці	0,91	0,83
с. Нове Село	0,91	0,91
сmt Підволочиськ	0,91	0,88
м. Почаїв	0,45	0,47
сmt Скала-Подільська	0,86	0,72
м. Скалат	0,61	0,73
с. Скорики	0,71	0,81
м. Теремовля	0,32	0,86
м. Шумськ	0,75	0,88
м. Борщів	0,77	0,49
сmt Вишнівець	0,91	0,87
сmt Гримайлів	0,91	0,91
с. Залізці	0,91	0,91
с. Більче-Золоте	0,92	0,92
с. Борсуки	0,91	0,97
с. Великі Дедеркали	0,92	1
с. Коцюбинці	0,91	1
с. Требухівці	0,96	0,96
с. Чернихівці	0,98	0,92

*Джерело:* розраховано автором за даними ГУ Державної казначейської служби України у Тернопільській області.

За значенням коефіцієнта  $J_R$ , розрахованого за доходами спеціального фонду, бюджети ОТГ с. Білобожиця, ОТГ смт. Козлів, ОТГ с. Колиндяни і ОТГ с. Колодне мають зовсім протилежні структури за доходами спеціального фонду, ніж еталон порівняння, бюджети інших громад мають не такі критичні відмінності за еталоном, хоча вони доволі різні (див. табл. 2.15).

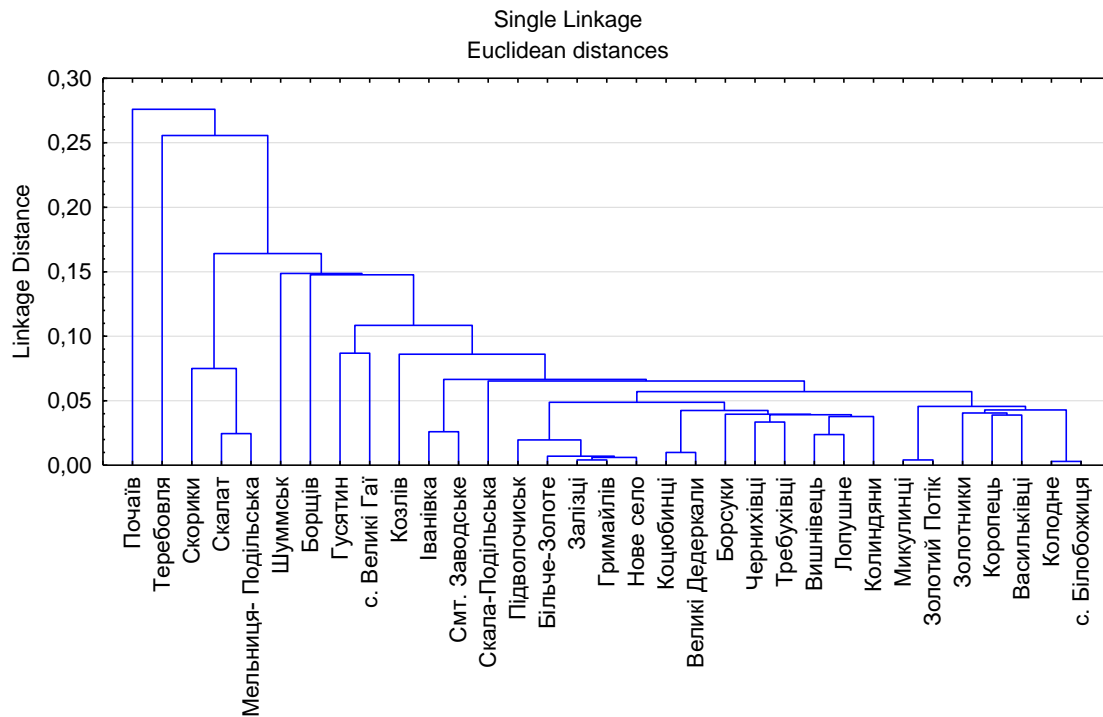
Отже, можна зробити висновок, що бюджети ОТГ Тернопільської області загалом характеризуються суттєво різними структурами доходів за загальним і спеціальним фондами. Така тенденція не дає змоги сформувати універсальну для всіх структуру доходів загального і спеціального фондів бюджетів ОТГ, оскільки не буде врахована специфіка структури бюджетів конкретних громад або їхніх груп.

Неоднорідність структур доходів бюджетів ОТГ Тернопільської області та, як підсумок, неможливість їхньої оптимізації загалом визначили необхідність подальшого використання спеціалізованих методів інтелектуального аналізу даних, зокрема кластерного аналізу. Кластерний аналіз є багатовимірною статистичною процедурою, що передбачає збір даних про об'єкти та їхнє упорядкування у порівняно однорідні групи. Його сутність полягає у здійсненні класифікації об'єктів дослідження (формування кластерів або груп подібних об'єктів) за допомогою регламентованих алгоритмами процедур.

Обраний метод еталону (еталон – Байківецька ОТГ) дає змогу ранжувати ОТГ за мірою подібності щодо еталону та розподілити їх на групи за подібністю структур доходів загального і спеціального фондів їхніх бюджетів щодо цього. Відповідно методом кластерного аналізу засобами програми «Statistica» будуємо дендрограму подібності громад за структурою доходів загального і спеціального фондів бюджетів ОТГ Тернопільської області (рис. 2.17). При цьому мірою подібності визначена Евклідова відстань між розрахованими індексами Рябцева за доходами загального та спеціального фондів бюджетів ОТГ.

Як засвідчують дані рис. 2.17, топологія ОТГ за структурою доходів загального і спеціального фондів їхніх бюджетів є комплексною, тому доцільно розробити топологію громад окремо за доходами загального і спеціального фондів з метою ідентифікації їхніх груп, які подібні за структурою надходжень до бюджету.

Для ідентифікації ОТГ, що подібні за структурою бюджетних надходжень спеціального фонду, використаємо кластерний аналіз методом  $k$ -середніх за шкалою значень індексу Рябцева.



**Рис. 2.17. Дендрограма подібності ОТГ Тернопільської області за структурою доходів загального і спеціального фондів їхніх бюджетів у 2017-2018 рр.**

*Джерело:* розраховано автором засобами програми «Statistica».

За результатами аналізу отримуємо 3 кластери громад, які характеризуються найвищим ступенем подібності між собою за структурою надходжень до спеціального фонду бюджетів ОТГ Тернопільської області. Відповідно до кластера 1 за результатами класифікації за ознакою подібності структури доходів спеціального фонду бюджетів належать такі ОТГ: с. Білобожниця, с. Васильківці, с. Великі Гаї, смт. Гусятин, смт. Заводське, с. Золотники, с. Золотий Потік, с. Іванівка, смт. Козлів, смт. Колиндяни, с. Колодне, с. Коропець, с. Лопушне, с. Микулинці, с. Нове Село, с. Підволочиськ, смт. Вишнівець, смт. Гримайлів, смт. Залізці, с. Більче-Золоте, с. Боруки, с. Великі Дедеркали, с. Коцюбинці, с. Требухівці та с. Чернихівці (рис. А.1 додатку А).

Для оцінювання якості кластеризації розглянемо середнє значення показника кластеризації, його стандартне відхилення і варіацію. Середнє значення  $J_R$  у цьому кластері становить 0,95, стандартне відхилення – 0,036 і варіація – 0,001, що свідчить про подібність структури доходів спеціального фонду бюджетів 25-ти ОТГ, що увійшли до цього кластера, за всіма його складовими та про необхідну для адекватності кластерного аналізу однорідність групи за показником класифікації.

Це дає змогу стверджувати, що всі громади кластера 1 мають повністю протилежний тип структури доходів спеціального фонду їхніх бюджетів порівняно з еталоном (Байковецькою ОТГ) й іншими бюджетами ОТГ Тернопільської області, що не належать до цього кластера.



До кластера 2 (рис. А.2 додатку А) належать лише 3 об'єднані територіальні громади: м. Борщів, смт. Скала-Подільська і м. Шумськ. Середнє значення  $J_R$  у кластері 2 становить 0,78, стандартне відхилення – 0,05 і варіація – 0,002, що свідчить про подібність між собою структури доходів спеціального фонду бюджетів цих трьох ОТГ за всіма його складовими і про достатню однорідність групи за показником класифікації, що забезпечує адекватність кластеризації.

При цьому громади, які формують кластер 2, мають протилежний тип структури доходів спеціального фонду їхніх бюджетів, аніж еталон й інші ОТГ Тернопільської області, які не належать до цього кластера.

Так, до кластера 3 за результатами класифікації за ознакою подібності структури доходів спеціального фонду увійшли бюджети таких ОТГ: с. Скорики, м. Теревовля, смт. Мельниця-Подільська, м. Почаїв і м. Скалат (рис. А.3 додатку А).

Середнє значення  $J_R$  у кластері 3 становить 0,45, стандартне відхилення – 0,04 і варіація – 0,001, що свідчить про подібність між собою структури за всіма статтями доходів спеціального фонду бюджетів 5-ти ОТГ, що належать до цього кластера, і про належну однорідність групи за показником класифікації для забезпечення адекватності кластерного аналізу. Це дає змогу констатувати, що ці громади мають значні відмінності у структурі надходжень спеціального фонду їхніх бюджетів порівняно з еталоном, аніж інші ОТГ Тернопільської області, які не належать до цього кластера.

Враховуючи результати кластеризації громад за подібністю структури доходів спеціального фонду їхніх бюджетів можна зробити висновок, що за значеннями міри відмінності структури доходів спеціального фонду бюджетів ОТГ Тернопільської області (відповідно до шкали значень індексу Рябцева) лише 5 із них мають значні відмінності за цим показником порівняно з еталоном, 3 характеризуються протилежним типом структури доходів спеціального фонду і 25 мають повністю протилежну їхню структуру порівняно з еталоном й іншими ОТГ. Ідентифікована топологія ОТГ за доходами спеціального фонду їхніх бюджетів дає змогу оптимізувати їхню структуру в межах кожного кластера, яка буде релевантною для кожної ОТГ кластерів 1, 2 та 3.

Для ідентифікації груп ОТГ Тернопільської області, подібних за структурою бюджетних надходжень до загального фонду, знову застосуємо кластерний аналіз методом  $k$ -середніх за шкалою значень індексу Рябцева. Проведений аналіз дає змогу сформуванати також 3 кластери ОТГ, які мають найвищий ступінь подібності між собою за структурою доходів загального фонду у середині кожного з кластерів.

Відповідно до кластера 1 за результатами класифікації за ознакою відмінності структури доходів загального фонду належать бюджети 5-ти ОТГ: м. Почаїв, м. Борщів, смт. Гусятин, смт. Козлів і с. Великі Гаї (рис. А.4 додатку А).

Середнє значення  $J_R$  у кластері 1 становить 0,5, стандартне відхилення – 0,05 і варіація – 0,002, що свідчить про подібність між собою структури доходів загального фонду бюджетів 5-ти ОТГ Тернопільської області, що належать до цього кластера, про достатню однорідність групи за показником класифікації та адекватність групування цим методом. При цьому громади мають доволі значні відмінності у структурі доходів загального фонду їхніх бюджетів за всіма статтями порівняно з еталоном та іншими ОТГ Тернопільської області, які не належать до цього кластера.

Відповідно до кластера 2 за результатами класифікації за ознакою відмінності структури доходів загального фонду належать бюджети 15-ти ОТГ: с. Колиндяни, с. Лопушне, с. Нове Село, смт. Підволочиськ, м. Терехів, м. Шумськ, смт. Вишнівець, смт. Гримайлів, с. Залізі, с. Більче-Золоте, с. Борсуки, с. Великі Дедеркали, с. Коцюбинці, с. Требухівці та с. Черняхівці (рис. А.5 додатку А).

Середнє значення  $J_R$  у кластері 2 становить 0,91, стандартне відхилення – 0,04 і варіація – 0,003, що свідчить про подібність між собою структури доходів загального фонду бюджетів 15-ти ОТГ Тернопільської області, що належать до цього кластера, і про достатню однорідність групи за показником класифікації.

Це визначає, що ці громади мають повністю протилежні структури доходів загального фонду бюджетів порівняно з еталоном та з іншими ОТГ Тернопільської області, які не належать до кластера 2.

До кластера 3 (рис. А.6 додатку А) за результатами класифікації за ознакою подібності структури доходів загального фонду належать бюджети таких 13-ти ОТГ: с. Білобожниця, с. Васильківці, смт. Заводське, с. Золотники, с. Золотий Потік, с. Іванівка, с. Колодне, смт. Коропець, с. Мельниця-Подільська, с. Микулинці, смт. Скала-Подільська, м. Скалат і с. Скорики.

Середнє значення  $J_R$  у кластері 3 становить 0,75, стандартне відхилення – 0,042 і варіація – 0,003, що свідчить про подібність між собою структури доходів загального фонду бюджетів 13-ти ОТГ, що належать до цього кластера, і про достатню однорідність групи за показником класифікації для забезпечення адекватності групування. Наведене дає змогу стверджувати, що ці громади мають протилежні структури доходів загального фонду бюджетів порівняно з еталоном та з іншими ОТГ Тернопільської області, які не належать до кластера 3.

Враховуючи результати кластеризації громад за подібністю структури доходів загального фонду, можна зробити висновок, що 15-ть ОТГ Тернопільської області мають повністю протилежну структуру надходжень до загального фонду бюджету, ніж еталон (Байковецька ОТГ) та громади інших кластерів. Відповідно до шкали значень індексу Рябцева 13 ОТГ мають протилежну структуру за цим показником і 5 характеризуються значними відмінностями у згаданій структурі. Визначена топологія ОТГ за доходами загального фонду їхніх бюджетів дає змогу сформувати їхню оптимальну структуру в межах кожного кластера, яка буде релевантною для кожної громади кластерів 1, 2 та 3. Саме структурна оптимізація доходів загального та спеціального фондів бюджетів ОТГ дозволяє задовольнити потреби

територіальної громади, мінімізувавши соціальну несправедливість в контексті виконання видатків для кожного із виокремлених кластерів.

Наступним етапом дослідження є визначення відмінностей структури видатків загального і спеціального фондів бюджетів ОТГ Тернопільської області в 2017 р. за аналогічним підходом, розробленим для аналізу відмінності структури доходів. Отже, проведемо розрахунки за індексом Рябцева з метою ідентифікації структурних відмінностей у видатках загального і спеціального фондів бюджетів ОТГ Тернопільської області (за еталон порівняння обрано ОТГ с. Байківці) (табл. 2.25).

Таблиця 2.25

**Структурні відмінності видатків загального і спеціального фондів бюджетів ОТГ Тернопільської області за індексом Рябцева в 2017-2018 р.**

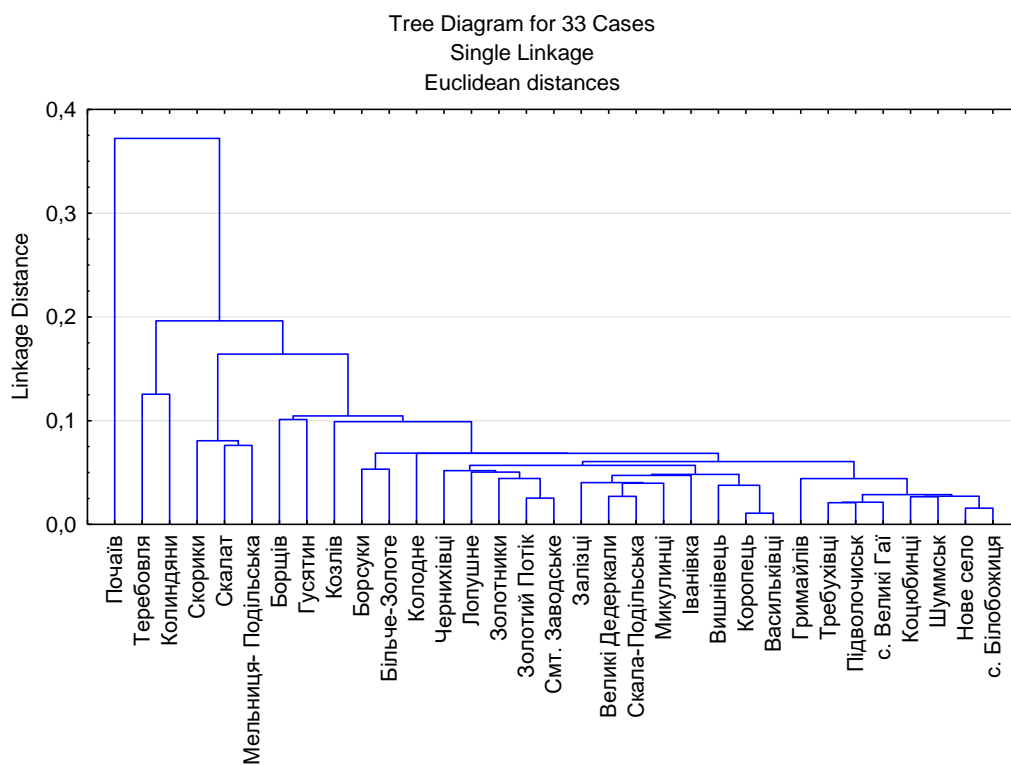
ОТГ	Спеціальний фонд ( $J_R$ )	Загальний фонд ( $J_R$ )
с. Білобожниця	0,81	0,88
с. Васильківці	0,94	0,81
с. Великі Гаї	0,84	0,83
сmt Гусятин	0,86	0,51
сmt Заводське	0,91	0,86
с. Золотники	0,92	0,87
с. Золотий Потік	0,9	0,92
с. Іванівка	0,85	0,67
сmt.Козлів	0,78	0,61
с. Колиндяни	0,22	0,84
с. Колодне	0,71	0,74
сmt Коропець	0,95	0,81
с. Лопушне	0,96	0,89
с. Мельниця-Подільська	0,49	0,73
с. Микулинці	0,91	0,74
с. Нове Село	0,81	0,89
сmt Підволочиськ	0,81	0,85
м. Почаїв	0,34	0,39
сmt Скала-Подільська	0,86	0,73
м. Скалат	0,57	0,74
с. Скорики	0,61	0,81
м. Теремовля	0,34	0,86
м. Шумськ	0,72	0,89
м. Борщів	0,79	0,49
сmt Вишнівець	0,92	0,77
сmt Гримайлів	0,88	0,86
с. Залізці	0,84	0,69
с. Більче-Золоте	0,91	0,98
с. Борсуки	0,85	0,97
с. Великі Дедеркали	0,88	0,75
с. Коцюбинці	0,78	0,89
с. Требухівці	0,83	0,86
с. Чернихівці	0,83	0,83

Джерело: розраховано автором за даними ГУ Державної казначейської служби України у Тернопільській області.

Як свідчать дані (див. табл. 2.25), структури видатків бюджетів ОТГ Тернопільської області є різними. Зокрема, за значенням коефіцієнта  $J_R$ , розрахованого за видатками загального фонду бюджетів ОТГ Тернопільської області, всі бюджети переважно мають зовсім протилежні структури таких видатків. Аналогічна тенденція спостерігається щодо значення коефіцієнта  $J_R$ , розрахованого за видатками спеціального фонду бюджетів ОТГ Тернопільської області.

Аналогічно до доходів така ситуація продукує неможливість розробки універсальної структури видатків бюджетів ОТГ за загальним і спеціальним фондами та потребує використання кластерного аналізу для отримання однорідних груп громад за цим критерієм.

Використавши розроблену методику із застосуванням засобів програмного забезпечення «Statistica», отримуємо дендрограму подібності ОТГ Тернопільської області за структурою видатків бюджетів за загальним і спеціальним фондами (рис. 2.18).



**Рис. 2.18.** Дендрограма подібності ОТГ Тернопільської області за структурою видатків загального і спеціального фондів їхніх бюджетів у 2017-2018 рр.

*Джерело:* розраховано автором засобами програми «Statistica».

Як ілюструють дані рис. 2.18, топологія ОТГ Тернопільської області за структурою видатків загального і спеціального фондів їхніх бюджетів є комплексною. Відповідно доцільно розробити її окремо за видатками спеціального і загального фондів з метою ідентифікації груп ОТГ, які подібні за структурою видатків.

Для ідентифікації ОТГ, що подібні за структурою видатків спеціального фонду, використаємо кластерний аналіз методом  $k$ -середніх за шкалою значень індексу Рябцева. У результаті отримуємо 3 кластери ОТГ Тернопільської області, що мають найвищий ступінь подібності між собою за структурою видатків спеціального фонду їхніх бюджетів.

Відповідно до кластера 1 за результатами класифікації за ознакою подібності структури видатків спеціального фонду належать бюджети таких ОТГ Тернопільської області: с. Скорики, м. Скалат, смт. Мельниця-Подільська (рис. А.7 додатку А).

Середнє значення  $J_R$  у кластері 1 становить 0,5, стандартне відхилення – 0,06 і варіація – 0,003, що свідчить про подібність між собою структури видатків спеціального фонду бюджетів 3-х ОТГ Тернопільської області, що належать до кластера, за всіма статтями й однорідність групи за показником класифікації. Це дає змогу констатувати, що громади кластера 1 мають значні відмінності у структурі видатків спеціального фонду бюджетів порівняно з еталоном та з іншими ОТГ Тернопільської області, які не належать до цього кластера.

До кластера 2 за класифікацією за ознакою подібності структури видатків спеціального фонду належать бюджети таких 27-ми ОТГ: с. Білобожниця, с. Васильківці, с. Великі Гаї, смт. Гусятин, смт. Заводське, с. Золотники, с. Золотий Потік, с. Іванівка, смт. Козлів, с. Колодне, смт. Коропець, с. Лопушне, с. Микулинці, с. Нове Село, смт. Підволочиськ, смт. Скала-Подільська, м. Шумськ, м. Борщів, смт. Вишнівець, смт. Гримайлів, с. Залізці, с. Більче-Золоте, с. Борсуки, с. Великі Дедеркали, с. Коцюбинці, с. Требухівці та с. Чернихівці (рис. А.8 додатку А).

Середнє значення  $J_R$  у кластері 2 становить 0,8, стандартне відхилення – 0,05 і варіація – 0,003, що ілюструє подібність між собою структури видатків спеціального фонду бюджетів ОТГ Тернопільської області, що належать до цього кластера, і достатню однорідність групи за показником класифікації.

Це дає змогу стверджувати, що громади, які формують кластер 2, мають протилежний тип структури видатків спеціального фонду їхніх бюджетів порівняно з еталоном та з іншими ОТГ Тернопільської області, які не належать до цього кластера 2.

Відповідно до кластера 3 (рис. А.9 додатку А) за результатами класифікації за ознакою подібності структури видатків спеціального фонду бюджетів належать такі ОТГ: м. Теремовля, м. Почаїв і с. Колиндяни.

Зауважимо, що середнє значення  $J_R$  у кластері 3 становить 0,3, стандартне відхилення – 0,07 і варіація – 0,004, що свідчить про подібність між собою структури видатків спеціального фонду бюджетів ОТГ, які належать до цього кластера. Середнє значення  $J_R$  для кластера ілюструє, що ці громади мають суттєві відмінності у структурі видатків спеціального фонду бюджетів порівняно із еталоном (Байківцевою ОТГ) і протилежні структури порівняно з ОТГ кластерів 1 та 2.

Враховуючи результати кластеризації ОТГ Тернопільської області за подібністю структури видатків спеціального фонду їхніх бюджетів, можна зробити висновок, що за значеннями міри відмінності такої структури видатків спеціального фонду бюджетів громад (відповідно до шкали значень індексу Рябцева) лише 3з них мають значні відмінності за цим показником порівняно з еталоном, 27 характеризуються протилежним типом структури видатків спеціального фонду і 3 мають суттєві відмінності у структурі їхніх видатків порівняно з еталоном й іншими ОТГ. Ідентифікована топологія ОТГ за видатками спеціального фонду їхніх бюджетів дає змогу оптимізувати їхню структуру в межах кожного кластера, яка буде релевантною для кожної громади кластерів 1, 2 та 3.

Для ідентифікації груп ОТГ Тернопільської області, подібних за структурою видатків загального фонду їхніх бюджетів, використаємо знову кластерний аналіз методом  $k$ -середніх за шкалою значень індексу Рябцева. Проведений аналіз дав змогу сформуванати кластери ОТГ, які мають найвищий ступінь подібності між собою за структурою видатків загального фонду у середині кожного з кластерів.

Відповідно до кластера 1 за результатами класифікації за ознакою подібності структури видатків загального фонду належать бюджети таких ОТГ: с. Білобожниця, с. Великі Гаї, смт. Заводське, с. Золотники, с. Золотий Потік, с. Колиндяни, с. Лопушне, с. Нове Село, смт. Підволочиськ, м. Тереховля, м. Шумськ, с. Більче-Золоте, с. Борсуки, с. Коцюбинці, с. Требухівці та с. Чернихівці (рис. А.10 додатку А).

Середнє значення  $J_R$  у кластері 1 становить 0,8, стандартне відхилення – 0,04 і варіація – 0,002, що ілюструє подібність між собою структури видатків загального фонду бюджетів ОТГ, які належать до цього кластера. Середнє значення  $J_R$  свідчить про достатню однорідність групи за показником класифікації, наявність у цих ОТГ протилежних структур видатків загального фонду бюджетів порівняно з еталоном і протилежних структур порівняно з іншими громадами, які не належать до цього кластера.

До кластера 2 (рис. А.11 додатку А) за результатами класифікації за ознакою подібності структури видатків загального фонду бюджетів належать 13-ть таких ОТГ: с. Васильківці, с. Іванівка, с. Колодне, смт. Коропець, с. Мельниця-Подільська, с. Микулинці, с. Скала-Подільська, м. Скалат, с. Скорики, смт. Вишнівець, с. Гримайлів, с. Залізці та с. Великі Дедеркали.

При цьому середнє значення  $J_R$  у кластері 2 становить 0,7, стандартне відхилення – 0,05 і варіація – 0,002, що свідчить про подібність між собою за всіма статтями структури видатків загального фонду бюджетів ОТГ, які належать до цього кластера, і про достатню однорідність групи за показником класифікації. Разом з цим, названі ОТГ мають протилежний тип структури видатків загального фонду бюджету порівняно з еталоном і відрізняються структурою від громад інших кластерів.

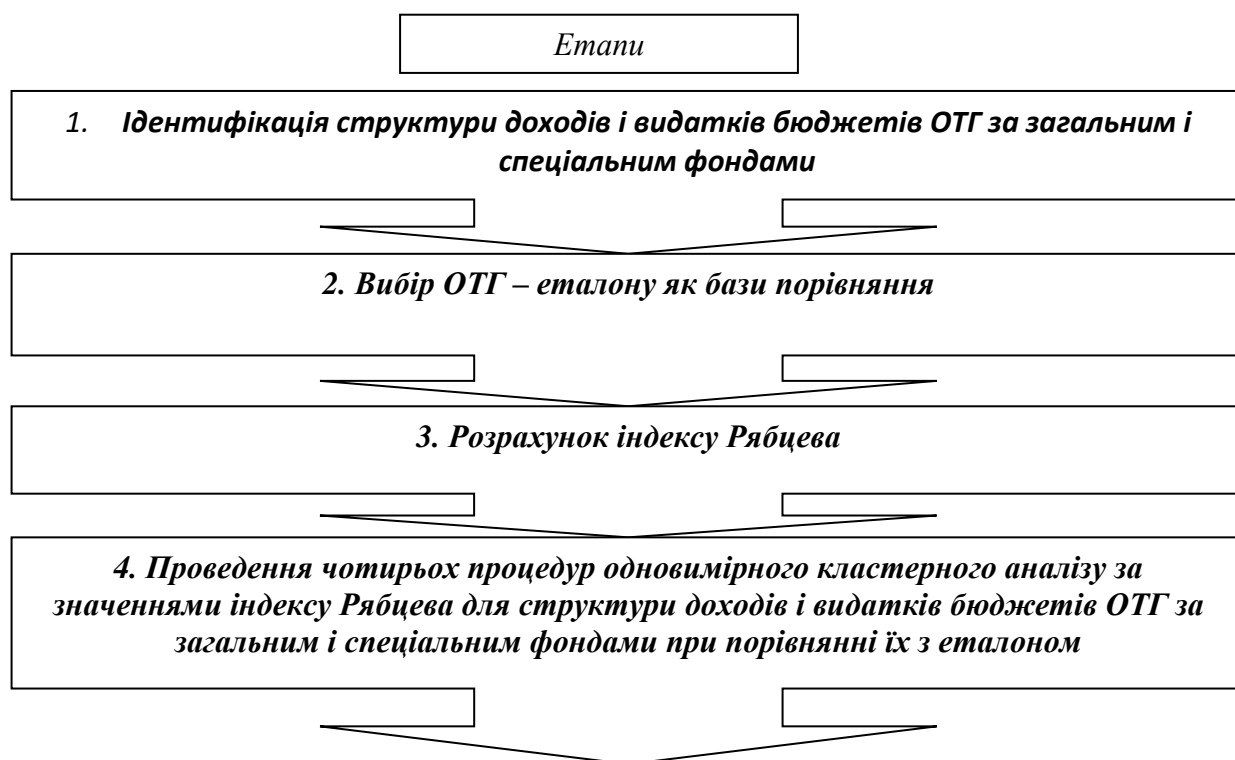
Відповідно до кластера 3 (рис. А.12 додатку А) належать 4 таких ОТГ: м. Борщів, смт. Гусятин, м. Почаїв і с. Козлів. При цьому середнє значення  $J_R$  у кластері 3 становить 0,5, стандартне відхилення – 0,08 і варіація – 0,007, що свідчить про значні відмінності у структурі видатків загального фонду бюджетів ОТГ, які належать до цього кластера, і належну однорідність групи за показником класифікації. Значення показників дають змогу стверджувати, що за шкалою індексу Рябцева (див. табл. 2) громади кластера 3 мають значні відмінності у структурі видатків загального фонду їхніх бюджетів порівняно з еталоном і відрізняються структурою видатків загального фонду бюджетів ОТГ від громад кластерів 1 та 2.

Результати кластеризації ОТГ Тернопільської області за подібністю структури видатків загального фонду їхніх бюджетів дають змогу зробити висновок, що за значеннями міри відмінності структури видатків загального фонду бюджетів громад (відповідно до шкали значень індексу Рябцева) лише 16 з них мають протилежний тип структури видатків загального фонду бюджетів порівняно з еталоном та з іншими ОТГ, 13 характеризуються протилежним типом структури видатків загального фонду бюджетів порівняно з еталоном та відрізняються їхньою структурою від інших громад, а 3 мають значні відмінності у структурі видатків загального фонду їхніх бюджетів порівняно з еталоном і відрізняються їхньою структурою від інших ОТГ.

Визначена топологія ОТГ за видатками загального фонду їхніх бюджетів дає змогу встановити їхні оптимальні структури в межах кластерів 1, 2 чи 3, які будуть релевантними для кожної громади цих кластерів. Наголосимо, що структурна оптимізація видатків за загальним і спеціальним фондами бюджетів ОТГ дозволить підвищити результативність використання бюджетних коштів в умовах обмеженості ресурсів територіальних громад та досягти максимального соціально-економічного розвитку ОТГ за умови мінімального залучення коштів.

Підбиваючи підсумки, зазначимо, що наведений авторський підхід до компаративного оцінювання структури бюджетів ОТГ можна відобразити наступним алгоритмом (рис. 2.19): ідентифікація структури доходів і видатків бюджетів ОТГ за загальним і спеціальним фондами; вибір ОТГ – еталону як бази порівняння; розрахунок індексу Рябцева; проведення чотирьох процедур одновимірного кластерного аналізу за значеннями індексу Рябцева для структури доходів і видатків бюджетів ОТГ за загальним і спеціальним фондами при порівнянні їх з еталоном.

Запропонований на рис. 2.19 авторський алгоритм компаративного оцінювання структури бюджетів ОТГ за доходами і видатками загального і спеціального фондів дозволяє найбільш раціонально використовувати й ефективно формувати фінансові ресурси, які є обмеженими, враховуючи зростаючі потреби територіальних громад.



*Рис. 2.19. Алгоритм компаративного оцінювання структури бюджетів ОТГ за доходами і видатками загального і спеціального фондів*  
*Джерело: складено автором.*

Отже, за результатами проведеного аналізу доходимо висновку, що оцінювання структури доходів і видатків загального та спеціального фондів бюджетів ОТГ дає змогу отримати оптимальні компаративні оцінки структури їхніх бюджетів на основі поєднання індексу Рябцева і кластерного аналізу, що неможливо здійснити за абсолютними показниками їхнього виконання. До того ж компаративне оцінювання структури бюджетів ОТГ дає змогу виявити диспропорції у доходах і видатках та розробити пропозиції щодо їхнього усунення (формування оптимальної структури) з метою забезпечення фінансової спроможності громад, виокремлюючи їх за подібністю структури доходів і видатків загального і спеціального фондів у кластери.



### РОЗДІЛ 3

## ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕСУРСАМИ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД

### **3.1. Організаційно-методичні засади вдосконалення бюджетного регулювання в контексті бюджетної децентралізації**

Необхідність регулювання державою бюджетних відносин, незважаючи на їхній об'єктивний характер, зумовлена значною диференціацією рівнів соціально-економічного розвитку, а, отже і фінансових потенціалів, регіонів та потребою усунення горизонтальних і вертикальних фіскальних дисбалансів з метою забезпечення доступності та якості надання гарантованих Конституцією України суспільних послуг усім верствам населення. Провідну роль в організації цього процесу відіграє бюджетне регулювання як один з найважливіших фінансових методів бюджетного механізму соціально-економічного розвитку держави.

Обґрунтування шляхів вдосконалення бюджетного регулювання в контексті розвитку бюджетної децентралізації, на наш погляд, неможливе без дослідження результатів практичного застосування інструментів бюджетного регулювання, розробки алгоритму його проведення та показників для оцінювання рівня забезпеченості бюджетними ресурсами виконання повноважень органів місцевого самоврядування.

Як у зарубіжній, так і у вітчизняній економічній літературі не сформовано єдиний підхід до дефініції бюджетного регулювання. Здебільшого зазначене поняття у широкому розумінні трактують як економічний метод державного регулювання, а у вузькому – як один із методів збалансування місцевих бюджетів та забезпечення бюджетного вирівнювання адміністративних територій.

Акцентуючи на меті бюджетного регулювання, укладачі «Економічного енциклопедичного словника» розглядають його як метод державного економічного регулювання економіки, який передбачає оптимальне співвідношення між державними доходами (передусім податковими надходженнями) та державними витратами, а також перерозподіл коштів між різними бюджетами з метою впливу на циклічний розвиток економіки, структурні зрушення в економіці, темпи науково-технічного прогресу, соціально-економічну політику держави, співвідношення сукупного попиту і сукупної пропозиції<sup>1</sup>.

На думку В. Бодрова, у широкому розумінні бюджетне регулювання відображає процеси політичного та народногосподарського значення, за допомогою яких вирішуються загальнодержавні завдання із забезпечення економічного зростання, розвитку продуктивних сил, покращення добробуту населення, усунення розбіжностей у рівнях розвитку окремих територій,

---

<sup>1</sup> Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І. Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. Т. 1 / за заг. ред. С. В. Мочерного. Львів: Світ. 2005. С. 68.

фінансування місцевого самоврядування, вирішення національних проблем<sup>1</sup>. У запропонованому визначенні розкрито політичні, економічні, національні та регіональні (пов'язані з необхідністю вирішення проблем фінансового вирівнювання) аспекти бюджетного регулювання.

Досліджуючи проблематику бюджетного регулювання, В. Хлівний і З. Мацук виділили його внутрішній (збалансування окремих бюджетів у межах бюджетної системи) та зовнішній (бюджетний вплив на певні аспекти соціально-економічного розвитку) виміри. Характеризуючи бюджетне регулювання у внутрішньому вимірі, ці науковці розглядають його як системне явище, що охоплює відповідних суб'єктів (органи влади вищого і нижчого рівнів), певні форми й блоки (етапи). Серед форм бюджетного регулювання В. Хлівний та З. Мацук вихідною формою вважають розмежування доходів і видатків між окремими бюджетами, а похідною – перерозподіл коштів за допомогою бюджетних трансфертів<sup>2</sup>.

На перший погляд, як зауважує В. Опарін, це дещо виходить за межі бюджетного регулювання в його традиційному розумінні. Однак, логічність такого підходу чітко простежується у виділених етапах (блоках): спочатку потрібно так розмежувати доходи й видатки між бюджетами, щоб мінімізувати подальший перерозподіл; потім місцева влада повинна максимально використати власні можливості щодо мобілізації доходів та раціоналізації видатків; тільки після цього, якщо попередні кроки не допомогли збалансувати відповідні бюджети, доцільно розглядати питання про надання дотацій чи інших видів трансфертів<sup>3</sup>.

Зокрема, О. Кириленко також трактує бюджетне регулювання як діяльність щодо збалансування бюджетів усіх рівнів та видів. Проте вона зазначає, що збалансування місцевих бюджетів одного рівня, яке неможливо провести лише шляхом розмежування їхніх доходів та видатків, досягається за допомогою бюджетного регулювання, тобто перерозподільчих процесів у межах бюджетної системи. Такий перерозподіл проводиться між державним бюджетом та місцевими бюджетами, а також через механізми вилучення бюджетних ресурсів з місцевих бюджетів територій з відносно високим рівнем дохідного потенціалу і спрямування бюджетних ресурсів до місцевих бюджетів менш забезпечених у фінансовому аспекті адміністративно-територіальних формувань<sup>4</sup>. Інакше кажучи, бюджетне регулювання обмежується лише перерозподільчими процесами, що суттєво впливає на ідентифікацію інструментів його здійснення.

---

<sup>1</sup> Регулювання міжбюджетних відносин: Україна і європейський досвід: моногр. / за ред. В. Г. Бодрова. К. : Вид-во НАДУ, 2006. С. 7

<sup>2</sup> Інновації у фінансовій сфері: моногр. / за заг. ред. В. М. Опаріна. К.: ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана», 2013. С. 122–144

<sup>3</sup> Опарін В. М. Домінанти і пріоритети фінансового вирівнювання в Україні. *Фінанси України*. 2015. № 6. С. 33

<sup>4</sup> Місцеві фінанси : підруч. / за ред. д. е. н., проф. О. П. Кириленко. 2-ге вид., доповн. і переробл. Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2014. С. 159

Ми погоджуємося з визначенням цього поняття, яке пропонує В. Опарін: бюджетне регулювання – це сукупність заходів, що здійснюються органами державної влади вищого рівня з метою збалансування бюджетів нижчого рівня (у процесі як розмежування доходів і видатків між окремими ланками бюджетної системи, так і подальшого перерозподілу доходів між бюджетами) для забезпечення права всіх громадян на отримання рівноцінних суспільних благ незалежно від місця їхнього проживання. Зарахування до бюджетного регулювання внутрішнього саморегулювання на місцях є доволі суперечливим, хоча це заслуговує на увагу, оскільки спочатку, справді, потрібно використати всі внутрішні ресурси й тільки після цього вирішувати питання надання фінансової допомоги.

На відміну від фінансового вирівнювання, яке як складова фінансової стратегії спрямоване на згладжування диспропорцій регіонального розвитку, бюджетне регулювання призначене для досягнення збалансованості місцевих бюджетів, тобто воно забезпечує реалізацію тактичних завдань управління державними фінансами<sup>1</sup>.

Поряд із дискусійністю дефініції бюджетного регулювання, серед науковців немає одностайності також щодо інструментів його здійснення. Враховуючи напрацювання зарубіжних та вітчизняних вчених і практичний досвід бюджетного регулювання в Україні, вважаємо за доцільне до інструментів бюджетного регулювання зарахувати:

- закріплені доходи (здебільшого закріплені за відповідними бюджетами загальнодержавні податки і збори або їхня частка);
- міжбюджетні трансферти.

Основним інструментом бюджетного регулювання, яке, на думку багатьох науковців, у сучасних умовах звелось до бюджетного вирівнювання, є міжбюджетні трансферти.

Реформа бюджетних відносин у напрямку фіскальної децентралізації (беручи за основу класичне визначення, згідно з котрим децентралізація – це система управління, за якої частина функцій центральної влади переходить до місцевих органів самоуправління, скасування або послаблення централізації<sup>2</sup>, фіскальну децентралізацію пропонуємо розуміти як процес передачі повноважень, фінансових ресурсів та відповідальності від центральної влади до місцевих органів влади), розпочата в Україні у кінці 2014 р., суттєво змінила механізм бюджетного вирівнювання. Водночас міжбюджетні трансферти продовжують відігравати домінуючу роль.

Розглянемо більш детально механізм горизонтального бюджетного вирівнювання – вирівнювання дохідної спроможності бюджетів, у процесі якого для розрахунку обсягу базової (реверсної) дотації враховуються надходження податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки

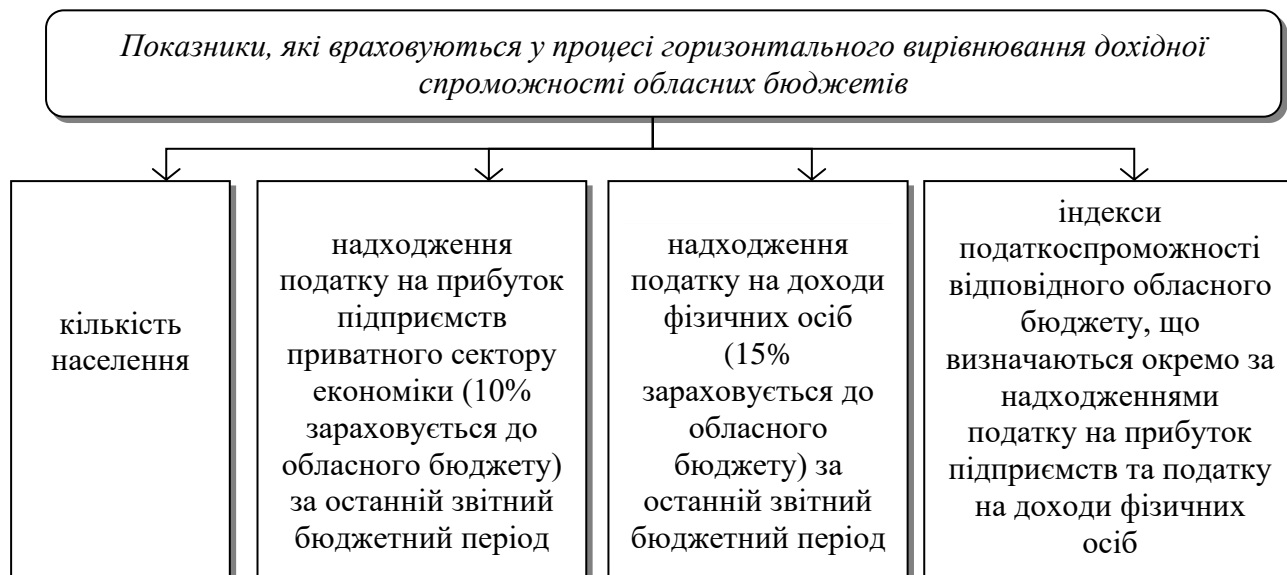
---

<sup>1</sup> Опарін В. М. Домінанти і пріоритети фінансового вирівнювання в Україні. *Фінанси України*. 2015. № 6. С. 35–36

<sup>2</sup> Великий тлумачний словник сучасної української мови. 5-те вид. К., Ірпінь : Перун, 2005. 1728 с.

(для обласних бюджетів) та податку на доходи фізичних осіб (для обласних бюджетів, бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад).

Горизонтальне вирівнювання дохідної спроможності обласних бюджетів здійснюється окремо за надходженнями податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб з урахуванням параметрів, поданих на рис. 3.1.



**Рис. 3.1. Параметри, з урахуванням яких здійснюється горизонтальне вирівнювання дохідної спроможності обласних бюджетів**

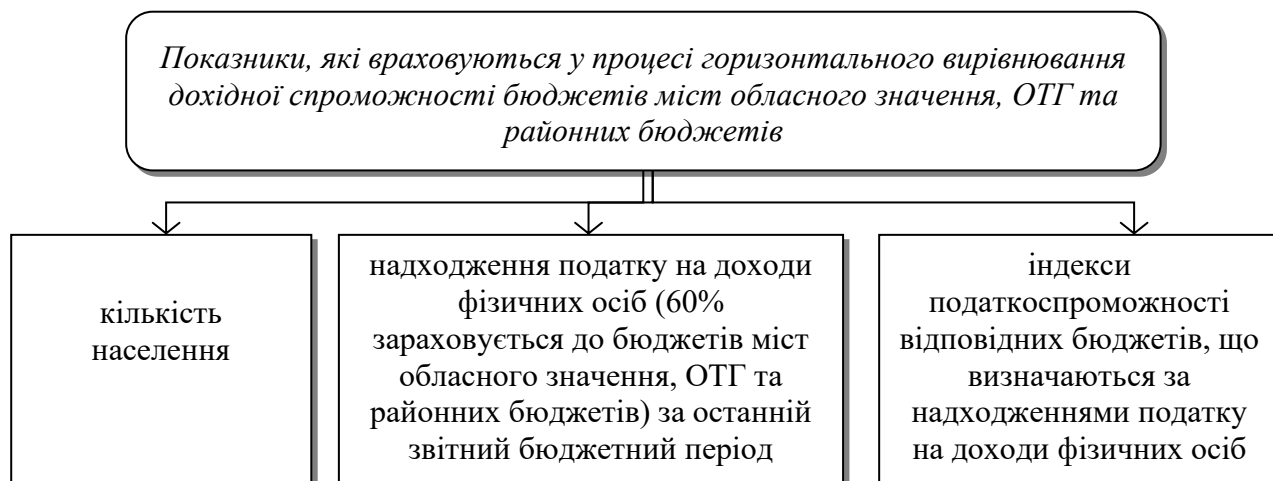
*Джерело:* складено на основі: Бюджетний кодекс України : Закон України № 2456-VI від 08.07.2010 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

1

Горизонтальне вирівнювання дохідної спроможності бюджетів міст обласного значення, об'єднаних територіальних громад, районних бюджетів здійснюється з урахуванням параметрів, поданих на рис. 3.2.

Відповідно до положень ст. 99 Бюджетного кодексу України, індекс податкоспроможності є коефіцієнтом, що визначає рівень податкоспроможності обласного бюджету, бюджету міста обласного значення, бюджету об'єднаної територіальної громади, районного бюджету порівняно з аналогічним середнім показником по всіх обласних бюджетах, бюджетах міст обласного значення, районних бюджетах і бюджетах об'єднаних територіальних громад відповідно, в Україні у розрахунку на одну особу<sup>1</sup>.

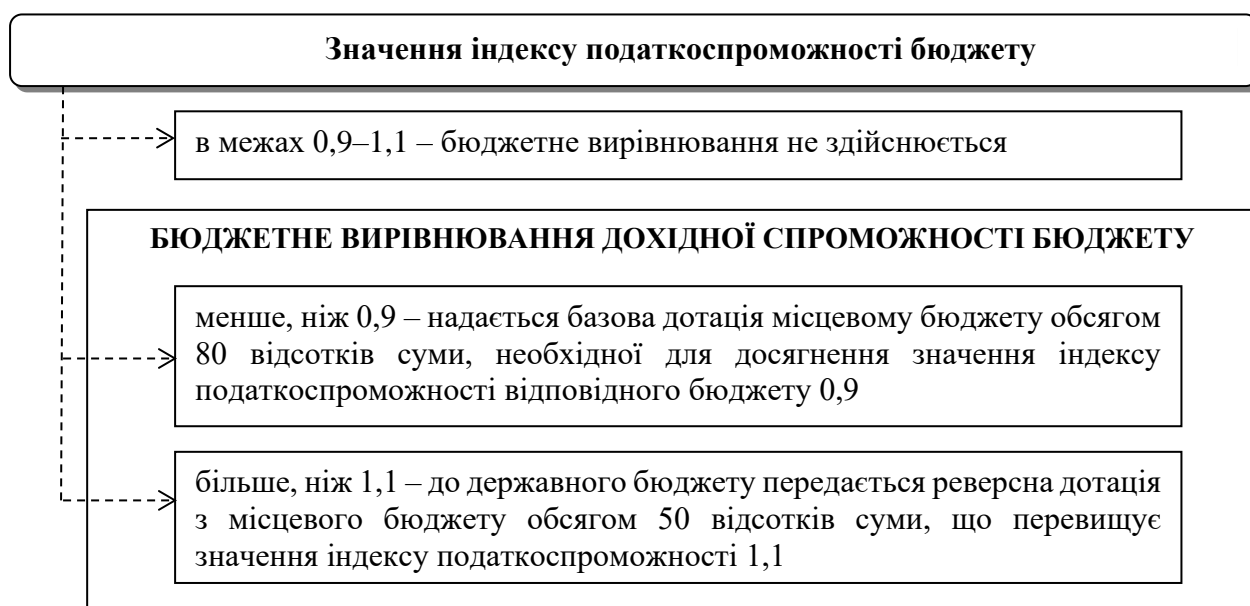
<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України : Закон України № 2456-VI від 08.07.2010 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>



**Рис. 3.2. Параметри, з урахуванням яких здійснюється горизонтальне вирівнювання дохідної спроможності бюджетів міст обласного значення, ОТГ та районних бюджетів**

*Джерело:* складено на основі: Бюджетний кодекс України : Закон України № 2456-VI від 08.07.2010 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

Від значення індексу податкоспроможності відповідного бюджету залежить, чи буде здійснено горизонтальне вирівнювання дохідної спроможності бюджетів та який вид міжбюджетного трансферту (базова або реверсна дотація) при цьому буде використовуватися (рис. 3.3).



**Рис. 3.3. Значення індексу податкоспроможності бюджету та їхній вплив на здійснення бюджетного вирівнювання**

*Джерело:* складено на основі: Бюджетний кодекс України : Закон України № 2456-VI від 08.07.2010 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

Індекси податкоспроможності місцевих бюджетів не можуть переглядатися частіше, ніж один раз на рік, за винятком: виділення нових або

зміни статусу вже існуючих адміністративно-територіальних одиниць; зміни місцезнаходження суб'єктів господарювання – платників податків – чи податкового законодавства.

Враховуючи алгоритм горизонтального вирівнювання дохідної спроможності місцевих бюджетів, визначений ст. 98–100 Бюджетного кодексу України, та використовуючи методику і дані<sup>1</sup> Міністерства фінансів України, розрахуємо обсяг базової / реверсної дотації на 2020 р.

У 2020 р. бюджетне вирівнювання дохідної спроможності здійснюється щодо: 24 обласних бюджетів за надходженням податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств; 113 бюджетів міст обласного значення, 448 районних бюджетів та 859 бюджетів об'єднаних територіальних громад за надходженнями податку на доходи фізичних осіб.

За результатами горизонтального вирівнювання дохідної спроможності місцевих бюджетів обсяг базової дотації, отримуваної місцевими бюджетами з державного, у 2020 р. становитиме 13271,9 млн грн, обсяг реверсної дотації, яку з місцевих бюджетів передають до державного, – 8761,6 млн грн.

Для здійснення розрахунку обсягу дотацій (базової / реверсної) використано кількість населення станом на 1 січня 2019 р. (за даними Державної служби статистики України), кількість облікованих внутрішньо переміщених осіб станом на 1 січня 2019 р. (за даними Міністерства соціальної політики України), фактичні надходження податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки за 2018 р. у частині, яка зараховується до обласних бюджетів (за даними Державної казначейської служби України), а саме:

- чисельність наявного населення адміністративно-територіальних одиниць – 35,5 млн осіб (без урахування чисельності наявного населення міста Києва та населених пунктів, на території яких органи державної влади тимчасово не здійснюють своїх повноважень);

- кількість облікованих внутрішньо переміщених осіб (без урахування кількості таких осіб по місту Києву) – 1,3 млн осіб;

- надходження податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки до обласних бюджетів – 4728,2 млн грн;

- надходження податку на доходи фізичних осіб до обласних бюджетів – 23914,3 млн грн;

- надходження податку на доходи фізичних осіб в частині, яка зараховується до бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів та бюджетів об'єднаних територіальних громад – 95563,3 млн грн.

З урахуванням зазначеного вище, середній рівень надходжень на 1 жителя, який використано під час розрахунку дотацій, становив:

- за податком на доходи фізичних осіб для бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів та бюджетів об'єднаних територіальних громад – 2595,44 грн;

---

<sup>1</sup> Про складання проєктів місцевих бюджетів на 2020 рік: Лист Міністерства фінансів України від 19.09.2019 р. № 05110-14-6/23541

– за податком на прибуток підприємств приватного сектору економіки для обласних бюджетів – 128,35 грн;

– за податком на доходи фізичних осіб для обласних бюджетів – 649,50 грн.

Таким чином, базову дотацію отримують бюджети, у яких індекс податкоспроможності  $< 0,9$ , або надходження на 1 жителя менше:

– податку на доходи фізичних осіб для бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів та бюджетів об'єднаних територіальних громад менше 2335,89 грн;

– податку на доходи фізичних осіб для обласних бюджетів менше 584,55 грн;

– податку на прибуток підприємств для обласних бюджетів менше 115,51 грн.

Базова дотація з державного бюджету у 2020 р. буде перерахована 1032 місцевим бюджетам, у тому числі: 19 обласним бюджетам, 38 бюджетам міст обласного значення, 356 районним бюджетам та 619 бюджетам об'єднаних територіальних громад.

Реверсну дотацію у 2020 р. передадуть до державного бюджету місцеві бюджети, у яких індекс податкоспроможності  $> 1,1$ , або надходження на 1 жителя:

– податку на доходи фізичних осіб для бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів та бюджетів об'єднаних територіальних громад більше 2854,98 грн;

– податку на доходи фізичних осіб для обласних бюджетів більше 714,45 грн;

– податку на прибуток підприємств для обласних бюджетів більше 141,18 грн.

У 2020 р. реверсну дотацію до державного бюджету будуть перераховувати 235 місцевих бюджетів, у тому числі: 5 обласних бюджетів, 53 бюджети міст обласного значення, 38 районних бюджетів та 139 бюджетів об'єднаних територіальних громад.

У правових актах, які регламентують бюджетні відносини, не передбачено можливості перегляду у звітному бюджетному періоді планового обсягу базової (реверсної) дотації, розрахованого у попередньому році. Фактично запланований у 2019 р. на 2020 р. обсяг зазначених видів трансфертів не перераховується. Через це вплив певних факторів (наприклад, зміна місця обліку і реєстрації великих платників податків) може спричинити суттєве недовиконання (перевиконання) плану податкових надходжень та отримання (вилучення) необґрунтовано завищеного або заниженого обсягу базової (реверсної) дотації. Загалом обсяг базової (реверсної) дотації по всіх місцевих бюджетах України від таких відхилень не змінюється, але для окремого місцевого бюджету це може стати значною проблемою, оскільки буде неможливим здійснення видатків у повному обсязі для реалізації запланованих повноважень органів місцевого самоврядування.

Наприклад, у результаті зміни місця обліку і реєстрації у листопаді 2015 р. одним з найбільших платників податків ТОВ «ТК «Мегаполіс-Україна» з м. Тернополя Тернопільської області на Одеську область, обласний бюджет Тернопільської області у 2016 р. не отримав близько 32 млн грн податку на прибуток підприємств та 3 млн грн податку на доходи фізичних осіб. Що стосується базової дотації з державного бюджету обласному, то у 2016 р. її обсяг був приблизно на 29 млн грн менший, ніж обсяг, який був би визначений із урахуванням зменшення надходження зазначених податків до обласного бюджету в результаті зміни місця обліку і реєстрації цього платника. Отже, в підсумку зазначені дії суб'єкта господарювання призвели до втрати близько 6% запланованого на 2016 р. обсягу доходів обласного бюджету Тернопільської області, а неможливість уточнення розрахунку базової дотації на 2016 р. стала причиною зменшення обсягу зазначеного трансферту на 35% та втрати близько 3% запланованого на 2016 р. обсягу доходів обласного бюджету. Що стосується бюджету міста Тернополя, то якби при розрахунку реверсної дотації на 2016 р. було враховано зняття з обліку цього платника, було би до державного бюджету передано на 28% менше зазначеного трансферту.

Для вирішення цієї проблеми запропоновано перераховувати запланований на звітний бюджетний період обсяг базової (реверсної) дотації при уточненні показників державного та місцевих бюджетів у звітному бюджетному періоді із використанням показників, які характеризують надходження необхідних для розрахунку зазначених трансфертів податків за попередній бюджетний період у зв'язку із високою ймовірністю під дією різних чинників зміни їхніх обсягів.

Позитивно оцінюючи зміни в організації бюджетних відносин (вони започатковані ухваленням Конституції України (1996 р.), Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» (1997 р.) і продовжені введенням в дію у 2002 р. Бюджетного кодексу України, його оновленням та зміною у 2003–2016 рр. і вдосконаленням податкового законодавства) та у бюджетному регулюванні зокрема, спрямовані на розвиток фіскальної децентралізації, вважаємо за необхідне також звернути увагу на основні недоліки проведених реформ:

- поспішність їхнього здійснення без належної обґрунтованості й підготовки, що спричинило систематичне порушення чинних норм Бюджетного і Податкового кодексів України;
- незавершеність галузевих реформ та адміністративно-територіальної реформи, які мали би передувати бюджетній реформі;
- відсутність чіткого розмежування повноважень між органами державної влади і місцевого самоврядування;
- збільшення централізації бюджетних коштів всупереч задекларованій бюджетній децентралізації;
- делегування повноважень від державних органів влади органам місцевого самоврядування без належного фінансового забезпечення;



– недосконалість методики формування спроможних територіальних громад (вона не передбачає чітких критеріїв щодо площі, кількості населення, наявності організацій, призначених для надання гарантованих державою суспільних послуг, достатності кадрових ресурсів та фінансового забезпечення, яким має відповідати ОТГ для визнання її спроможною), через що при визнанні ОТГ спроможними не здійснюється оцінювання їхньої здатності забезпечувати виконання повноважень фінансовими ресурсами, наявності й стану в громадах об'єктів інфраструктури для надання гарантованих державою послуг і рівня кадрового забезпечення, внаслідок чого у 2017 р. серед 366 сформованих ОТГ лише 15,85% за рівнем дотаційності можна вважати фінансово спроможними<sup>1</sup>, а у 2018 р. – серед 665 ОТГ лише 15,94% – фінансово спроможні.<sup>2</sup>

Основною проблемою органів місцевого самоврядування в частині управління фінансами залишається незабезпеченість в повному обсязі бюджетними ресурсами надання суспільних послуг.

Незважаючи на поділ видатків між державним та місцевими бюджетами та визначення їх складу за видами бюджетів, Бюджетний кодекс України не конкретизує джерела здійснення таких видатків, узагальнюючи їх як – «кошти місцевих бюджетів, у тому числі трансферти з державного бюджету»<sup>3</sup>. Причину цього В. Дем'янишин вбачає у недоліках конституційного характеру, які стосуються нечіткого розмежування функцій між державною владою, регіонами та місцевим самоврядуванням<sup>4</sup>, відображених у Конституції України та Законах України «Про місцеве самоврядування в Україні» і «Про місцеві державні адміністрації». Така ситуація унеможливорює ефективне виконання функцій органами місцевого самоврядування.

Ми погоджуємося із О. Кириленко, яка вважає, що за своїм значенням і обсягами фінансування делеговані повноваження виявилися вагомішими, ніж власні повноваження органів місцевого самоврядування. Це суттєво перешкоджає втіленню основного призначення інституту місцевого самоврядування – самостійного вирішення органами місцевого самоврядування питань місцевого значення.<sup>5</sup>

Поширеним для більшості місцевих бюджетів стало таке явище: з метою покращення надання суспільних послуг населенню у зв'язку із невідповідністю обсягу видатків місцевих бюджетів, які здійснюються для

---

<sup>1</sup> Оцінка фінансової спроможності 366 ОТГ за 2017 рік (у розрізі областей). URL: [https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/177/Буклет\\_-\\_Рейтинг\\_фін.\\_спром\\_366\\_ОТГ\\_за\\_2017.pdf](https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/177/Буклет_-_Рейтинг_фін._спром_366_ОТГ_за_2017.pdf)

<sup>2</sup> Експерти проаналізували бюджети об'єднаних громад кожної області за 2018 рік. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/10674?page=3>

<sup>3</sup> Бюджетний кодекс України : Закон України № 2456–VI від 08.07.2010 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

<sup>4</sup> Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України : моногр. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. С. 107

<sup>5</sup> Кириленко О. Теоретичні та практичні аспекти фінансового механізму забезпечення органів місцевого самоврядування в Україні. *Світ фінансів*. 2010. Вип. 1. С. 22

реалізації делегованих повноважень, потребі у фінансових ресурсах, які формуються у місцевих бюджетах у вигляді загальнодержавних податків і зборів, медичної, освітньої субвенцій, субвенцій на здійснення державних програм соціального захисту населення, базової дотації та інших міжбюджетних трансфертів, для надання якісних суспільних послуг органи місцевого самоврядування змушені спрямовувати на фінансування делегованих повноважень кошти (власні доходи), які могли б бути використані для фінансування власних повноважень.

Вихід із зазначеної ситуації вбачаємо у тому, щоб, зважаючи на положення статті 85 Бюджетного кодексу України (держава може передати Раді міністрів Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування право на здійснення видатків лише за умови відповідної передачі фінансових ресурсів у вигляді: закріплених за відповідними бюджетами загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) або їх частки, трансфертів з Державного бюджету України<sup>1</sup>), внести зміни до пункту 2 статті 83 Бюджетного кодексу України, виклавши її у такій редакції:

– видатки, визначені функціями держави і можуть бути передані на виконання Автономній Республіці Крим та місцевому самоврядуванню з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання на основі принципу субсидіарності (пункт 2 статті 82 Бюджетного кодексу України), здійснюються за рахунок закріплених за відповідними бюджетами загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) або їх частки, трансфертів з Державного бюджету України;

– видатки на реалізацію прав та обов'язків Автономної Республіки Крим та місцевого самоврядування, які мають місцевий характер і визначені законами України (пункт 3 статті 82 Бюджетного кодексу України), здійснюються за рахунок інших видів доходів місцевих бюджетів.

Поряд з цим, на наш погляд, доцільно:

– у Бюджетному кодексі України навести склад видатків місцевих бюджетів з поділом на такі, які здійснюються на виконання делегованих органам місцевого самоврядування повноважень, та такі, які здійснюються для виконання власних повноважень органам місцевого самоврядування;

– затвердити державні соціальні стандарти і нормативи в описовому та вартісному вигляді за кожним із делегованих державою місцевому самоврядуванню повноважень, на основі яких відповідно зі статтею 94 Бюджетного кодексу України визначати фінансовий норматив бюджетної забезпеченості у процесі розрахунку обсягу міжбюджетних трансфертів;

– внести зміни до нормативно-правових актів, що регламентують застосування галузевих стандартів надання соціальних послуг та нормативів при здійсненні видатків з місцевих бюджетів, зокрема щодо мережі, штатних нормативів, робочого навантаження, нормативів витрат бюджетних установ, передбачивши можливість щорічного коригування вартісної величини

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України : Закон України № 2456–VI від 08.07.2010 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

державних соціальних стандартів залежно від зміни цін та інших умов їх формування;

– для уникнення розпорошеності бюджетних коштів систематизувати склад субвенцій: замість діючих міжбюджетних трансфертів для здійснення видатків на охорону здоров'я передбачити субвенцію на фінансування медичних послуг рівня первинної медико-санітарної допомоги, субвенцію на фінансування медичних послуг рівня вторинної медико-санітарної допомоги, субвенцію на фінансування медичних послуг рівня екстреної медичної допомоги; видатків на освіту – субвенцію на фінансування загальної середньої освіти, субвенцію на фінансування професійно-технічної освіти, субвенцію на фінансування вищої освіти.

Важливого значення в сучасних умовах набуває і обґрунтування напрямів удосконалення бюджетного регулювання. Оскільки держава може передати органам місцевого самоврядування право на здійснення видатків лише за умови відповідної передачі фінансових ресурсів<sup>1</sup>, у процесі делегування повноважень від органів державної влади до органів місцевого самоврядування виникає необхідність здійснення бюджетного регулювання. При цьому пріоритетним його інструментом вважаємо закріплені доходи у вигляді загальнодержавних податків і зборів у повному обсязі або їхньої частки.

На наш погляд, в умовах діючого порядку розмежування доходів між бюджетами різних рівнів органам державної влади доцільно дотримуватися алгоритму бюджетного регулювання, поданого на рис. 3.4.

Показник забезпеченості бюджетними ресурсами делегованих державою повноважень до органів місцевого самоврядування визначається як відношення суми обсягів закріплених загальнодержавних податків і зборів, субвенцій, додаткових дотацій та базової дотації до обсягу бюджетних ресурсів для забезпечення виконання органами місцевого самоврядування делегованих повноважень, визначеного на підставі законодавчо встановлених державних соціальних стандартів і нормативів за формулою 3.1:

$$PЗБР_{дп} = \frac{ЗЗПЗ + С + ДД + БД}{БР_{дп}}, \quad (3.1),$$

де  $PЗБР_{дп}$  – рівень забезпеченості бюджетними ресурсами делегованих державою повноважень до органів місцевого самоврядування;

$ЗЗПЗ$  – обсяг закріплених загальнодержавних податків і зборів за відповідним місцевим бюджетом;

$С$  – обсяг субвенцій, отриманих з Державного бюджету України;

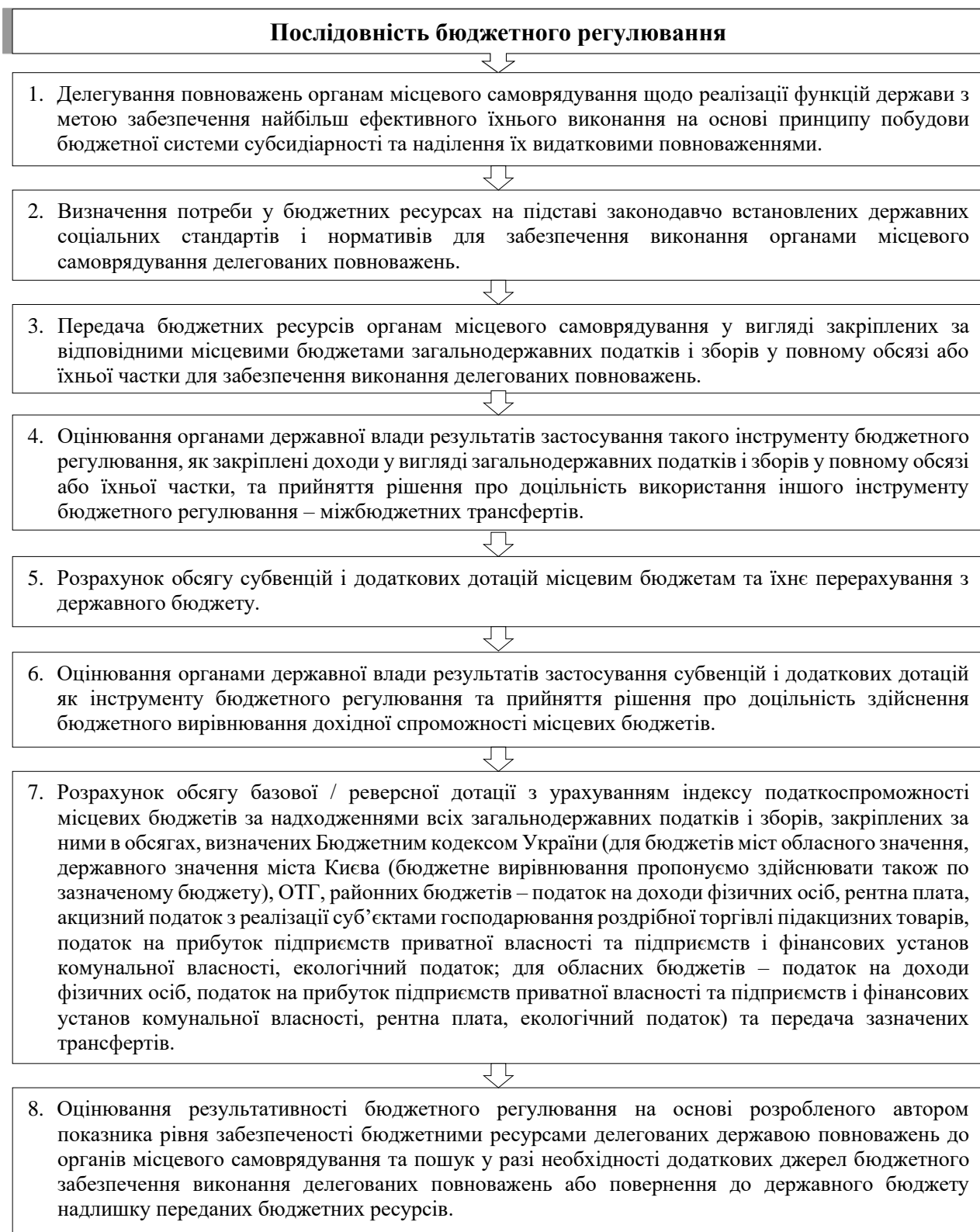
$ДД$  – обсяг додаткових дотацій, отриманих з Державного бюджету України;

$БД$  – обсяг базової дотації, отриманої з Державного бюджету України;

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України : Закон України № 2456–VI від 08.07.2010 р. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

*БР<sub>ДП</sub>*– обсяг бюджетних ресурсів для забезпечення виконання органами місцевого самоврядування делегованих повноважень, визначений на підставі законодавчо встановлених державних соціальних стандартів і нормативів.



**Рис. 3.4. Алгоритм бюджетного регулювання**

*Джерело:* складено автором самостійно

Якщо значення показника рівня забезпеченості бюджетними ресурсами делегованих державою повноважень до органів місцевого самоврядування не перевищує одиницю  $PЗБР_{ДП} < 1$ , то отриманих від органів державної влади бюджетних ресурсів недостатньо для виконання делегованих повноважень. Тому виникає необхідність пошуку органами місцевого самоврядування додаткових джерел бюджетного забезпечення виконання делегованих повноважень (шляхом отримання бюджетних ресурсів з державного бюджету).

Якщо ж значення показника рівня забезпеченості бюджетними ресурсами делегованих державою повноважень до органів місцевого самоврядування перевищує одиницю  $PЗБР_{ДП} > 1$ , то отриманих від органів державної влади бюджетних ресурсів забагато для виконання делегованих повноважень. Тому виникає необхідність повернення надлишку бюджетних ресурсів до державного бюджету.

Як перший, так і другий випадки свідчать про низьку результативність бюджетного регулювання.

Рівність значення показника рівня забезпеченості бюджетними ресурсами делегованих державою повноважень до органів місцевого самоврядування з одиницею  $PЗБР_{ДП} = 1$  свідчить про повну відповідність обсягу переданих органами державної влади бюджетних коштів потребі у бюджетних ресурсах для забезпечення виконання органами місцевого самоврядування делегованих повноважень та високу результативність бюджетного регулювання.

Практичне застосування запропонованого алгоритму бюджетного регулювання дасть змогу вдосконалити бюджетне забезпечення реалізації:

- делегованих державою повноважень органам місцевого самоврядування за рахунок коштів державного бюджету шляхом забезпечення відповідності між одержаними від органів державної влади бюджетними ресурсами та потребою у них;

- власних самоврядних повноважень органів місцевого самоврядування за рахунок спрямування на їхню реалізацію власних доходів місцевих бюджетів у повному обсязі без відволікання частини бюджетних ресурсів на реалізацію делегованих повноважень.

Необхідною передумовою результативності запровадження запропонованого алгоритму бюджетного регулювання є чітке законодавче розмежування повноважень органів державної влади та місцевого самоврядування, зокрема їхніх видаткових повноважень, та прийняття державних соціальних стандартів і нормативів, які дадуть змогу визначити необхідний для надання гарантованих державою доступних та якісних суспільних послуг населенню обсяг бюджетних ресурсів.

В сучасних умовах, коли неповністю затверджені державні соціальні стандарти і нормативи в описовому та вартісному вигляді за кожним із делегованих державою місцевому самоврядуванню повноважень, для оцінювання рівня забезпеченості бюджетними ресурсами делегованих

повноважень замість показника  $БР_{ДП}$  «обсяг бюджетних ресурсів для забезпечення виконання органами місцевого самоврядування делегованих повноважень, визначений на підставі законодавчо встановлених державних соціальних стандартів і нормативів» доцільно використати показник «фактичний обсяг бюджетних ресурсів місцевого бюджету, спрямований для забезпечення виконання органами місцевого самоврядування делегованих повноважень». За цих умов розроблена для визначення показника рівня забезпеченості бюджетними ресурсами делегованих державою повноважень до органів місцевого самоврядування формула (3.2) набуде такого вигляду:

$$РЗБР_{ДП} = \frac{ЗПЗ + С + ДД + БД}{ФБР_{ДП}}, \quad (3.2)$$

де  $ФБР_{ДП}$  – фактичний обсяг бюджетних ресурсів місцевого бюджету, спрямований для забезпечення виконання органами місцевого самоврядування делегованих повноважень.

Ефективне здійснення бюджетного регулювання неможливе без дотримання принципів та критеріїв бюджетного вирівнювання, які успішно використовуються у міжнародній практиці й є предметом наукових дискусій вітчизняних науковців.

На думку зарубіжних дослідників Н. Ріо, Т. Сорайда і Б. Тунгуденда, до основних принципів бюджетного регулювання і фінансового вирівнювання із застосуванням формульних підходів можна зарахувати принципи:

1) оптимальності – у процесі вирівнювання доцільно враховувати оптимальне джерело фінансових ресурсів муніципалітетів, що в певному розумінні збалансує національні пріоритети й місцеву автономію;

2) справедливості – бюджетне вирівнювання має забезпечити справедливий перерозподіл ресурсів – на користь муніципалітетів з нижчою податковою спроможністю або вищими видатковими потребами;

3) стабільності – з метою забезпечення обґрунтованості планування доходів бюджету формула, яка використовується для розрахунку трансфертів у процесі бюджетного вирівнювання, має бути стабільною впродовж певного періоду часу, а трансферти, незважаючи на їхню залежність від багатьох факторів фінансового і нефінансового характеру, мають бути передбачуваними;

4) системного інструментарію – з метою ефективного фінансового вирівнювання система міжбюджетних трансфертів має оптимально поєднувати дотації, що надаються для забезпечення вирівнювання, та цільові трансферти, які використовуються для ліквідації горизонтальних і вертикальних фіскальних дисбалансів;

5) простоти й прозорості – алгоритм формули вирівнювання має бути простий і прозорий, враховувати фінансові потреби і можливості адміністративної території, бути зрозумілим для всіх учасників бюджетного процесу та унеможливити політичні маніпулювання;

б) підтримки фіскальної ініціативи – бюджетне вирівнювання не має стримувати ініціативи муніципалітетів щодо пошуку джерел збільшення доходів їхніх бюджетів;

7) універсальної фінансової підтримки – трансферти мають бути безумовними грантами в універсальній фінансовій підтримці місцевого самоврядування. Мета вирівнювання найшвидше досягається самими муніципалітетами за допомогою системи грантів, що розглядаються як еквівалент власних доходів органів самоврядування, які в принципі можуть використовуватися без будь-яких обмежень<sup>1</sup>.

Слушною вважаємо також пропозицію Н. Савчук щодо доцільності дотримання таких основних принципів фінансового вирівнювання: єдності та системності; узгодженості; цільового призначення; простоти і прозорості; стимулювання ініціативи; передбачуваності та справедливості; оптимальності; ефективності. Оптимізація бюджетного регулювання на основі описаних принципів передбачає врахування таких критеріїв: економічної ефективності; політичної підзвітності; соціальної ефективності; розвиток бізнесу та інфраструктури; нарощування і реалізація фінансового потенціалу території; цільового використання бюджетних коштів<sup>2</sup>.

Подальше реформування міжбюджетних відносин доцільно здійснювати на основі моделі «м'якої децентралізації»<sup>3</sup>, що передбачає реалізацію конкретних заходів, серед яких:

1) підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів шляхом подальшого реформування основних галузей (зокрема, мережі та штату освітніх, медичних, соціальних й інших закладів, які надають суспільні послуги), що фінансуються з бюджетів різних рівнів;

2) завершення адміністративно-територіальної реформи, що дасть змогу створити нову модель дієвого місцевого самоврядування в Україні;

3) чіткий розподіл функціональних повноважень і відповідальності за надання суспільних послуг між рівнями влади;

4) зменшення залежності органів місцевого самоврядування від центрального уряду щодо формування доходів та видатків місцевих бюджетів шляхом продовження податкового реформування і підвищення рівня ініціативності органів місцевого самоврядування;

5) удосконалення існуючої системи бюджетного регулювання відповідно до новоствореної моделі місцевого самоврядування в Україні.

---

<sup>1</sup> Rio N., Soreide T., Tungodden B. Intergovernmental fiscal relations in development countries. A review of issues. Odd-Helge Fjeldstad Chr. Michelsen Institute Development Studies and Human Rights. WP 2004: 11. URL: <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/2435797/WP2001-11.PDF?sequence=2&isAllowed=y>.

<sup>2</sup> Савчук Н. В. Бюджетні пріоритети України у контексті суспільного вибору : моногр. К.: КНЕУ, 2014. С. 258–259

<sup>3</sup> Lopushnyak H., Lobodina Z., Lyvdar M. Budgetary relations reform in Ukraine. *Часопис економічних реформ*. 2016. № 1 (21). С. 53

### **3.2. Резерви зростання фінансових ресурсів територіальних громад в умовах бюджетної децентралізації**

Головним завданням органів місцевого самоврядування є надання якісних суспільних послуг громадянам, що найкращим чином реалізується через об'єднання зусиль територіальних громад. Процес децентралізації, що розпочався у 2014 р. з прийняття Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад», демонструє успішні результати. Значно розширився перелік податкових надходжень до місцевих бюджетів, збільшився обсяг державної фінансової підтримки інфраструктурних проєктів тощо. Однак, незважаючи на позитивні зрушення, не всі новоутворені ОТГ є сьогодні фінансово спроможними. Максимально повне використання закріплених законодавством значних можливостей для наповнення місцевих бюджетів стало викликом для деяких органів місцевого самоврядування. Проте, саме від того, наскільки ефективно вони зможуть організувати діяльність з мобілізації усіх джерел фінансового забезпечення, залежить економічна спроможність територіальних громад.

Загальновідомо, що важливим джерелом забезпечення територіальної громади є фінансові ресурси, управління якими здійснюється на основі положень Європейської хартії міст, Конституції України та низки нормативно-правових документів, котрі регулюють діяльність місцевих органів влади та самоврядування. Цими законодавчими актами закріплені права громади самостійно вирішувати проблеми соціально-економічного розвитку територій, однак їхня фінансова база здебільшого є недостатньою для виконання цих повноважень, що й обумовлює пошук резервів зростання фінансових ресурсів.

Загалом, для забезпечення потреб територіальних громад фінансові ресурси можуть залучатися через бюджетний, інвестиційний, кредитний та грантовий механізми. В умовах сьогодення, незважаючи на визначений законодавством значний перелік податкових та інших надходжень до місцевих бюджетів, потенціал бюджетного джерела фінансових ресурсів територіальних громад використовується не повністю. Зокрема, поки що органи місцевого самоврядування неповною мірою використовують можливості щодо акумуляції до бюджету коштів від використання земельних ресурсів. Так, додатковим джерелом бюджетних ресурсів можуть бути кошти від оренди та продажу об'єктів комунальної власності (майна та землі), однак значний їх обсяг в Україні на даний час не обліковується та не використовується. У багатьох ОТГ не сформовані та не оприлюднені на офіційному веб-сайті реєстри комунального майна, яке може бути передане в оренду або продане на конкурсних засадах. Все це призводить до того, що громади не тільки не вміють розпоряджатися своїм майном, а й фактично не знають, що є у їхній власності.

Також резервами залучення додаткових надходжень до місцевих бюджетів є земельний податок та орендна плата за землю. Величина доходів від даних платежів залежить від достовірності інформації щодо кількості земель, які передані в оренду, та землі, яка знаходиться у власності юридичних



і фізичних осіб на території ОТГ. Більшість громад сьогодні не мають генеральних планів та технічної документації щодо встановлення їхніх меж, не забезпечені належними планово-картографічними матеріалами, відповідною землевпорядною та містобудівною документацією. Процес повної інвентаризації земель громадами лише розпочався і в першу чергу необхідно оновити нормативно-грошову оцінку земель ОТГ, адже документи на землю виготовлялися у різні роки та мають різний якісний і фізичний стан, зберігаються здебільшого на паперових носіях у районних управліннях земельних ресурсів. Нині виконавчими органами ОТГ ведеться лише реєстр договорів оренди земельних ділянок. Виконання зазначених землевпорядних робіт потребує значних коштів, тому фінансово неспроможні громади не мають можливості їх здійснювати. Однак, проведення інвентаризації та нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, які здані в оренду, дозволить збільшити надходження даних платежів до бюджету.<sup>1</sup>

Доцільним є також залучення інвестиційних ресурсів приватних структур до мобілізації додаткових джерел фінансування, оскільки багато ОТГ в Україні на сучасному етапі неспроможні самостійно у повній мірі здійснювати фінансування проектів відновлення і розвитку власної соціальної інфраструктури. Ефективним інструментом цього процесу може стати державно-приватне партнерство. Механізм партнерських відносин між територіальними громадами та приватним сектором економіки є досить поширеним явищем у світовій практиці та використовується у розвинених країнах для реалізації інфраструктурних, гуманітарних та природоохоронних проектів. Зокрема, в Іспанії, Канаді та Великобританії дана практика застосовується у сфері будівництва шкіл, лікарень, автомобільних доріг тощо.

Особливістю інвестиційних ресурсів є те, що вони спрямовуються на фінансування соціально-економічного розвитку територій не через бюджет територіальної громади, а безпосередньо на реалізацію проектів. Застосування механізму державно-приватного партнерства дає змогу місцевим органам влади забезпечувати мешканців громади благами колективного користування за рахунок інвестиційних коштів, зберігаючи при цьому контроль за об'єктами інфраструктури. Слід зауважити, що в умовах післякризового розвитку значно зростає інтерес бізнесу до державної підтримки, яка дозволить знизити ризики приватних інвестицій та підвищити надійність інвестиційних проектів. За даними центральних та місцевих органів виконавчої влади в Україні впродовж 1999-2018 рр. ініційовано 192 проекти державно-приватного партнерства, з яких лише 66 договорів (34%) були успішними, що значною мірою спричинено неврегульованістю нормативно-правового середовища. Нині проекти державно-приватного партнерства переважно реалізуються в таких сферах господарської діяльності, як збір, очищення та розподілення води (47% від загальної кількості договорів); виробництво, транспортування і постачання

---

<sup>1</sup> Місцеві бюджети зростають – але резервів ще багато. URL: <https://biz.censor.net.ua/m3029101>

тепла (12,1%); переробка відходів (10,6%); будівництво та/або експлуатація автострад, доріг, залізниць, злітно-посадкових смуг на аеродромах, мостів, шляхових естакад, тунелів і метрополітенів, морських і річкових портів та їх інфраструктури (10,6%); управління нерухомістю (6,1%); виробництво, розподілення та постачання електричної енергії (4,5%) тощо.

Світова практика свідчить, що на засадах державно-приватного партнерства доцільно впроваджувати лише 10–15% найбільш вигідних проєктів, які дають можливість оптимізувати розподіл ризиків між державним і приватним партнерами. За умов верховенства права та ефективного державного управління протягом щонайменше п'яти наступних років Україна зможе:

- отримати додаткові доходи до державного та місцевих бюджетів в обсязі 4,8 млрд дол. США за рахунок концесійних платежів;
- надати збитковим підприємствам можливість згенерувати прибутки на суму до 1,7 млрд дол., частина яких надійде до бюджету у вигляді прямих і непрямих податків.
- скласти гідну конкуренцію як на світовому, так і на європейських ринках за умов якісного відбору проєктів, надання гарантій приватним інвесторам, можливості співфінансування з боку МФО, відповідності застосування контрактів державно-приватного партнерства міжнародній практиці<sup>1</sup>.

Застосування ДПП є доцільним також у сфері охорони здоров'я, яка знаходиться нині на стадії реформування і потребує будівництва та оснащення критично важливих об'єктів інфраструктури (онкологічних, діагностичних, діалізних, перинатальних центрів тощо), на які існує платоспроможний попит як з боку держави, так і постійних споживачів. Можливість планування та реалізації проєктів ДПП залежить від подальшого удосконалення чинного законодавства та підготовки кваліфікованих кадрів, які володітимуть необхідними знаннями та навичками щодо підготовки і структурування проєктів ДПП, проведення аналізу ефективності їх здійснення та моніторингу виконання договорів про державно-приватне партнерство.

Ще одним джерелом зростання ресурсів фінансово неспроможних територіальних громад можуть бути залучені кошти. Кредитний механізм економічно розвинених країн включає безоблігаційні та облігаційні позики, кредити міжнародних фінансових організацій та місцеві гарантії. У зарубіжній практиці муніципалітети часто вдаються до безоблігаційних позик, які залучаються на засадах строковості, платності та поворотності і, як правило, спрямовуються на створення чи оновлення об'єктів довготривалого користування. Нормативно-правовими актами України також передбачено залучення органами місцевого самоврядування кредитів банківських та інших фінансових установ. Однак, нині за рахунок цього джерела в нашій країні

---

<sup>1</sup> Затворницька О. Державно-приватне партнерство: час вчитися на помилках. *ZN, UA*. 2018. № 36. URL: [https://dt.ua/macrolevel/derzhavno-privatne-partnerstvo-chas-vchitisya-na-pomilkah-289689\\_.html](https://dt.ua/macrolevel/derzhavno-privatne-partnerstvo-chas-vchitisya-na-pomilkah-289689_.html)

формується менше 5% надходжень місцевих бюджетів, тоді як у країнах ЄС цей показник становить близько 10-15%<sup>1</sup>. Через високий рівень відсоткових ставок за кредитами вітчизняних кредитно-фінансових установ безоблігаційні позики не користуються широким попитом у територіальних громад та використовуються в основному для фінансування відносно недорогих та короткострокових проектів.

Обмеженість фінансових ресурсів місцевих бюджетів та використання їх, передусім, на поточні потреби громад та соціальні проекти вимагає більш активного залучення додаткових коштів шляхом емісії та розміщення боргових цінних паперів – муніципальних облігацій, право випуску яких мають виключно міські ОТГ. Облігаційні позики як джерело кредитних ресурсів є інструментом фінансування важливих місцевих інфраструктурних об'єктів (модернізація та розвиток систем електропостачання, водопостачання, закладів охорони здоров'я та освіти тощо). На думку експертів рейтингових агентств, інфраструктурні проблеми міст та сучасний кризовий стан житлово-комунальних підприємств є підставою для значного розширення ринку муніципальних облігацій уже найближчими роками. Однак через недосконалість чинного законодавства України та його неузгодженість з європейськими нормами виникають проблеми з емісією муніципальних цінних паперів. Згідно з методикою, за якою обраховується державний борг в Україні, борги місцевих органів влади не включаються до загальної суми останнього, а відповідно до методики МВФ борг місцевих органів влади є складовою державного боргу країни. Такі розбіжності у законодавстві призвели до того, що Міністерство фінансів України відхилило заяви на дозвіл емісії муніципальних облігацій від місцевих рад через Меморандум про економічну та фінансову політику, укладений між Україною та МВФ, який передбачав поступове зниження рівня державного боргу. Така ситуація на ринку облігацій місцевих позик пояснюється недостатніми можливостями органів місцевого самоврядування розрахуватися за попередньо випущеними облігаціями<sup>2</sup>.

Кредитними ресурсами територіальної громади також можуть бути кредити міжнародних фінансових організацій, які використовуються для задоволення потреб місцевого економічного розвитку. Такі кредити надаються за зниженими відсотковими ставками з тривалим терміном користування та на пільгових умовах погашення. В економічно розвинутих країнах для підтримки розвитку міст широко використовуються місцеві гарантії, як механізм залучення кредитних ресурсів суб'єктами публічного або приватного сектору для здійснення діяльності на певній території. У разі неспроможності такого економічного суб'єкта виплатити отриману позику, міська рада бере на себе

---

<sup>1</sup> Ресурсне забезпечення об'єднаної територіальної громади та її маркетинг. URL: <https://www.prostir.ua/?library=resursne-zabezpechennya-objednanoji-terytorialnoji-hromady-ta-jji-marketynh>

<sup>2</sup> Децентралізація влади: як зберегти успішність в умовах нових викликів? URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/1131/>

зобов'язання повного або часткового погашення суми боргу та процентних виплат.

В Україні обсяг та умови здійснення місцевих запозичень від міжнародних фінансових організацій і надання місцевих гарантій регулюються Міністерством фінансів. Згідно положень Бюджетного кодексу України, видатки на обслуговування місцевого боргу не можуть перевищувати 10% видатків загального фонду місцевого бюджету протягом будь-якого бюджетного періоду<sup>1</sup>. Слід зауважити, що нині роль кредитних ресурсів, як резерву соціально-економічному розвитку ОТГ в Україні, є незначною, оскільки вони становлять лише 0,5–0,8% сукупних ресурсів громади<sup>2</sup>.

В умовах сьогодення важливу роль у фінансуванні інфраструктурних проектів територіальних громад в Україні можуть також відігравати грантові ресурси, які надаються на безповоротній та безоплатній основі урядами іноземних держав та міжнародними організаціями у вигляді грантів, технічної допомоги, благодійних внесків та пожертв.

Гранти міжнародних донорських організацій мають цільове призначення та, як і міжнародна технічна допомога, можуть надаватися у формі майна, робіт чи послуг, а також фінансових ресурсів. В економічно розвинутих країнах грантові кошти не є вагомим джерелом фінансування місцевих потреб. Натомість в Україні, де доступ до інших джерел є вкрай обмеженим, саме гранти можуть мати вирішальне значення у реалізації різноманітних проектів у сфері місцевого розвитку та виконувати супровідну і підтримуючу функції. Однак, отримання коштів з даного джерела вимагає наявності конкурентоздатного проекту, який міг би бути профінансованим грантодавцем, та його відповідності стратегічному плану соціально-економічного розвитку об'єднаної територіальної громади. Для розробки таких грантових заявок і проектів потрібні спеціально підготовлені фахівці, яких, на жаль, сьогодні в органах місцевого самоврядування обмаль.

Загалом, в Україні поширена думка, що розвиток територіальної громади базується лише на використанні земельних та фінансових ресурсів місцевих бюджетів. Тому у переважній більшості громад відсутнє розуміння значення людського капіталу як ресурсу, який забезпечує економічний розвиток території. Водночас саме наявність ініціативних мешканців, молоді та кваліфікованих працівників є запорукою досягнення тих завдань, які ставляться перед реформою децентралізації. Однак, ситуація ускладнюється тим, що у багатьох громадах значна частка населення у працездатному віці віддає перевагу працевлаштуванню за кордоном, аніж в межах своєї територіальної громади. Зазначена ситуація в уже сформованих ОТГ ставить під загрозу досягнення цілей децентралізації, результативність якої насамперед залежить від рівня розвитку людського капіталу. Професіоналізм,

---

<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України : Закон України № 2456–VI від 08.07.2010 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

<sup>2</sup> Об'єднані територіальні громади – Децентралізація. URL: <https://decentralization.gov.ua/gromada>

значний інноваційний потенціал, стратегічне мислення та творчий підхід, знання у сфері організаційного та фінансового менеджменту, комунікативні навички фахівців у даній сфері можуть стати, за інших рівних умов, визначальним нематеріальним ресурсом, який здатен забезпечити високий рівень розвитку територіальної громади. Отож, людський капітал, як основа для формування управлінського персоналу території є специфічним резервом ресурсного забезпечення, що безпосередньо впливає на зростання фінансових ресурсів територіальних громад. На жаль, нинішня недосконала система фінансового управління та відсутність стратегічного бачення розвитку громад призводить до неефективного управління наявними ресурсами, а також створює можливості для непрозорої діяльності, що породжує корупційні ризики.

Оскільки децентралізаційні процеси в Україні вимагають розширення джерел фінансових ресурсів територіальних громад, то варто звернути увагу на такий невичерпний ресурс економічного розвитку, як доходи від утилізації побутових відходів. Щороку в Україні з'являється біля 15 млн тон твердих побутових відходів, котрі вивозяться на заміські полігони, створюють проблеми з місцями для їх зберігання та викидають в атмосферне повітря небезпечні токсичні сполуки. Однак, за розрахунками компанії ТІС Еко, з однієї тони побутових відходів можна отримувати 140-280 кубічних метрів біогазу. За даними попередніх розрахунків, на всіх українських смітниках і фермах біогазу вистачить, щоб покрити 10% річної потреби країни в газі – потенціал видобутку біогазу – 7 млрд куб. м на рік<sup>1</sup>. Проте, біогазовий сектор України розвивається повільніше, ніж у Європі, оскільки відсутній попит на невеликі установки, обслуговування яких обходиться досить дорого. Згідно програми Євросоюзу «Місцевий розвиток, орієнтований на громаду», передбачено виділення коштів на реалізацію в Україні проектів із енергозбереження, зокрема, запуск малих біогазових установок (на один-два десятки осель, школу чи інший комунальний заклад). Однак досі жодна територіальна громада не зацікавилася цим проектом, хоча у найближчі чотири роки Україна могла б замінити за рахунок біогазу один мільярд кубометрів імпортного блакитного палива.

Нестача власних ресурсів задля вирішення поточних проблем розвитку ОТГ може бути також компенсована значними можливостями, які відкривають Програми у рамках Європейського інструменту сусідства (ЄІС) та інших фінансових інструментів Європейського Союзу для країн, які охоплюються Європейською політикою сусідства. Сьогодні частина прикордонних ОТГ уже реалізують проекти у рамках Програм транскордонного співробітництва ЄІС. Дані проекти зорієнтовані на розвиток медицини, розбудову дорожньої інфраструктури, забезпечення екологічної безпеки, покращення рекреації, підтримку культури та покращення якості державного управління. Перспективними проектами, що можуть бути

---

<sup>1</sup> Минулого року в Україні збільшилася кількість біоелектростанцій. URL: <https://glavcom.ua/economics/finances/-559102.html>

реалізованими спільно із суміжними прикордонними територіями сусідньої країни, є: розвиток дошкільної освіти, культури (зокрема, популяризацію місцевої історико-культурної спадщини), мистецтва, медицини, спорту, туризму; поводження з твердими побутовими відходами; розвиток прикордонної інфраструктури (зокрема, відкриття нових пунктів пропуску); впровадження спільних бізнес-проектів та обмін досвідом.

Резервами зростання фінансових ресурсів територіальних громад також є: легалізація виплати заробітної плати; перегляд пільг, наданих місцевими органами влади; формування оптимальної мережі закладів бюджетної сфери; зменшення податкового боргу; оптимізація чисельності апарату місцевої ради та її виконавчого комітету. В окремих громадах видатки на оплату праці управлінського персоналу становлять до 30% доходів бюджету, що є економічно невиправданим.

Отже, як бачимо, територіальні громади в Україні мають чимало додаткових джерел їх фінансового забезпечення. Тому вважаємо, що з метою покращення своєї фінансової спроможності, об'єднаним територіальним громадам доцільно було б:

- підвищити ефективність управління об'єктами комунальної власності, що дасть змогу збільшити доходи бюджетів територіальних громад від операцій з капіталом;
- переглянути договори оренди на використання земельних та водних ресурсів, користування цілісними майновими комплексами, з метою визначення реальної вартості оренди;
- затвердити рішенням ради ОТГ ставки оренди земель відповідно до їх функціонального призначення;
- активізувати потенціал механізму державно-приватного партнерства на місцевому рівні та сформувати сприятливе середовище для залучення приватного капіталу;
- налагодити ефективну співпрацю із зарубіжними та національними інституціями (грантодавцями) задля набуття досвіду та навичок підготовки проектних заявок та необхідних документів;
- формувати позитивний імідж та привабливу «кредитну» історію;
- перетворити ринок муніципальних цінних паперів на інструмент ресурсного забезпечення територіальної громади, шляхом підвищення їх вигідності, дохідності та рівня ліквідності;
- приділяти більше уваги людському капіталу, як основі для формування управлінського персоналу території, оскільки він є специфічним резервом ресурсного забезпечення, що безпосередньо впливає на зростання фінансових ресурсів територіальних громад;
- розширювати джерела своїх фінансових ресурсів шляхом використання такого невичерпного ресурсу, як доходи від утилізації побутових відходів.

### 3.3. Шляхи зміцнення дохідної бази бюджетів об'єднаних територіальних громад в умовах децентралізації

Впродовж багатьох років незалежності України бюджетна система характеризувалася централізацією фінансових ресурсів, нерівномірністю їх розподілу по території держави, фінансовою неспроможністю місцевих бюджетів, значною диференціацією обсягів витрат бюджетних ресурсів на забезпечення населення суспільними послугами на локальному рівні. Для усунення даних недоліків, у кінці 2014 р., керівництвом держави розпочато реформу децентралізації в Україні, в основу якої закладено концептуально нові підходи побудови системи функціонування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні. Головним досягненням реформи стало добровільне об'єднання територіальних громад, надання їм повноважень щодо самостійного вирішення питань місцевого значення, а також можливостей щодо формування власної ресурсної бази для забезпечення реалізації цих повноважень.

Реалізація даної реформи на практиці демонструє окремі труднощі та проблеми, які пов'язані як з самим об'єднанням територіальних громад, так і з повноцінним використанням уже об'єднаними громадами усіх можливостей щодо формування та зміцнення їх дохідної бази. Саме тому, дослідження шляхів зміцнення дохідної бази бюджетів об'єднаних територіальних громад в умовах децентралізації є актуальною проблемою та потребує подальшого вирішення.

Реформа децентралізації владних повноважень та фінансових ресурсів держави на користь місцевого самоврядування демонструє позитивну динаміку та принесла помітні результати. На кінець 2018 р. створено понад 850 об'єднаних територіальних громад, площа яких становить майже 40 % загальної площі України та в яких проживає 25 % населення від загальної чисельності населення України. Завдяки цьому, від початку реформи, щорічно зростає частка доходів місцевих бюджетів у зведеному бюджеті, частка місцевих податків і зборів у власних доходах місцевих бюджетів<sup>1</sup>.

Попри значні досягнення, при формуванні дохідної бази бюджетів об'єднаних територіальних громад в умовах децентралізації виникають окремі труднощі та проблеми, які пов'язані із:

- створенням частини об'єднаних громад без урахування вимог методики щодо їх спроможності;
- відсутністю належного кадрового забезпечення органів місцевого самоврядування;
- володінням і використанням майна громади;
- співпрацею органів місцевого самоврядування з іншими органами виконавчої влади в Україні;
- неготовністю до самостійної реалізації своїх повноважень місцевою владою.

---

<sup>1</sup> Моніторинг процесу децентралізації влади та реформування місцевого самоврядування станом на 10.11.2018 р. URL:

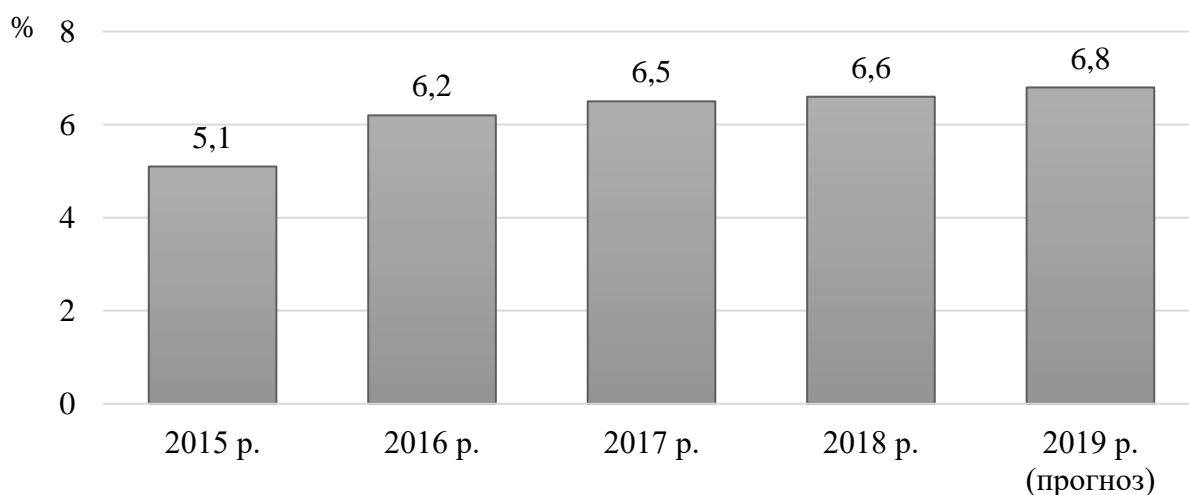
<https://storage.decentralization.gov.ua/uploads/library/file/333/10.11.2018.pdf>

Не в усіх об'єднаних територіальних громадах органи місцевого самоврядування демонструють зацікавленість у збільшенні надходжень до їх бюджетів, пошуку можливих резервів їх збільшення, підвищенню ефективності системи адміністрування податків і зборів, що надходять до їх бюджетів.

Реформу децентралізації, що дозволяє органам місцевого самоврядування формувати власну дохідну базу бюджетів для реалізації розширеного переліку повноважень, можна вважати однією із найбільш успішних реформ за час української незалежності. Проте, ця реформа ще не завершена, що в свою чергу, розширює поле діяльності для подальших досліджень із можливістю імплементації зарубіжного досвіду в українській практиці.

Дохідна база місцевих бюджетів має досягти такого обсягу, який міг би забезпечити можливості реалізації повноважень територіальних органів влади щодо забезпечення населення належним рівнем суспільних послуг та соціально-економічного розвитку території. Головним досягненням реформи децентралізації в Україні стало те, що об'єднанні територіальні громади отримали можливість акумулювати значно більші обсяги фінансових ресурсів у своїх бюджетах.

Цього досягнуто завдяки перерозподілу загальнодержавних податків та запровадженню нових місцевих податків і зборів. Темп зростанням надходжень до бюджетів об'єднаних територіальних громад випереджає аналогічний показник по інших рівнях місцевих бюджетів. Завдяки цьому зростає частка місцевих бюджетів в зведеному бюджеті, а саме: з 45,6 % у 2015 р. до 51,5% у 2018 р. За прогнозами, у 2019 р. цей показник буде понад 51,5 %. Також зростає частка власних доходів (загальний фонд) місцевих бюджетів України у обсязі ВВП, з 5,1 % у 2015 р. до 6,6 % у 2018 р. Прогнозується, що за результатами 2019 р. цей показник досягне 6,8 % (рис. 3.5).

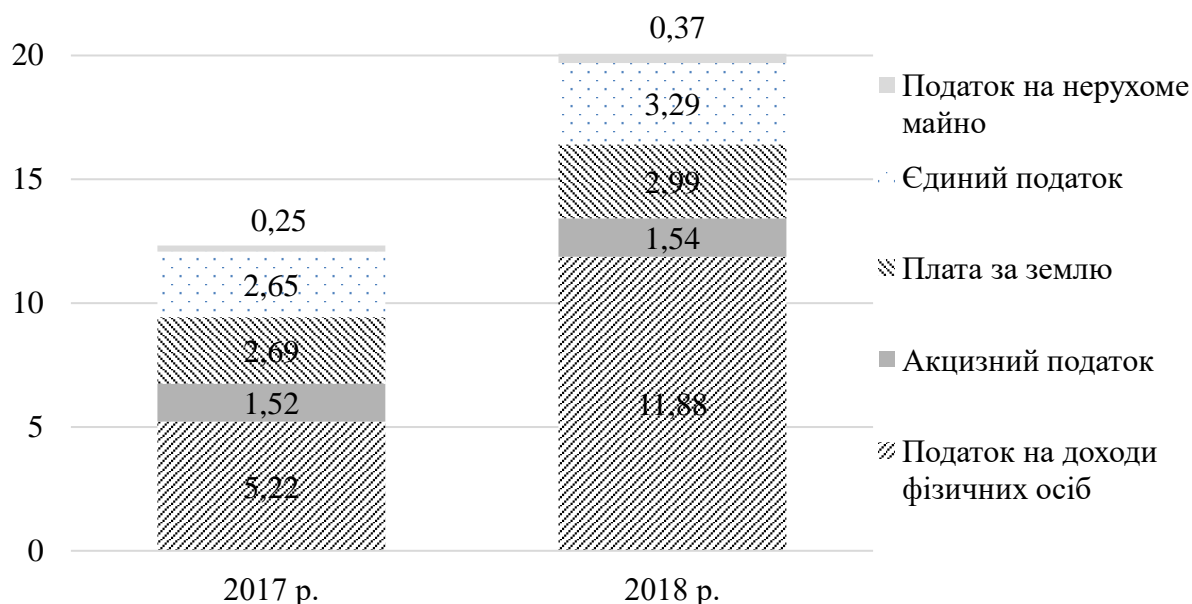


**Рис. 3.5. Частка власних доходів (загальний фонд) місцевих бюджетів України у ВВП у 2015–2019 рр., %**

*Джерело:* розроблено на основі: Моніторинг процесу децентралізації влади та реформування місцевого самоврядування станом на 10 листопада 2019 р. URL: <https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/494/10.11.2019.pdf>.



У структурі надходжень бюджетів об'єднаних громад значна роль відводиться саме власним доходам місцевих бюджетів, серед яких найбільше надходжень забезпечує податок на доходи фізичних осіб (рис. 3.6). Крім цього, власні доходи бюджетів об'єднаних територіальних громад формуються за рахунок надходжень акцизного податку, плати за землю, єдиного податку, податку на нерухоме майно.



**Рис. 3.6. Власні доходи бюджетів об'єднаних територіальних громад за 2017-2018 рр., млрд грн**

*Джерело:* розроблено на основі: Моніторинг процесу децентралізації влади та реформування місцевого самоврядування станом на 10 листопада 2019 р. URL: <https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/494/10.11.2019.pdf>.

Незважаючи на те, що територіальні громади після об'єднання отримали значно ширший перелік податків і зборів, які зараховуються до їхніх бюджетів, частина громад відчуває нестачу фінансових ресурсів. Перш за все, це стосується тих громад, які створені без урахування вимог методики щодо їх спроможності. В результаті утворились малочисельні громади за кількістю населення та за площею території, отримавши при цьому низький ресурсний потенціал. Проте є й невеликі громади, на територіях яких розміщені та функціонують суб'єкти підприємництва зі значною фіскальною спроможністю, що дає їм можливість отримати суттєві надходження до їх бюджету від сплати податків і зборів.

В окремих громадах, через недостатність професійного кадрового забезпечення органів місцевого самоврядування, неефективно використовують потенціал наявних фінансових ресурсів. Такі громади не в змозі освоїти отримані кошти від держави у вигляді субвенцій на розвиток громад, якісно підготувати інвестиційні проекти для отримання коштів з

державного фонду регіонального розвитку, залучити міжнародні грантові кошти<sup>1</sup>.

Теперішній стан демократичного розвитку України з урахування позитивних результатів децентралізації та наявних невирішених проблем вимагає зусиль органів місцевого самоврядування щодо зміцнення дохідної бази бюджетів їхніх територіальних громад. В умовах незавершеності розпочатої реформи існують резерви збільшення надходжень, зокрема в контексті підвищення ефективності системи адміністрування податків і зборів.

У структурі доходів бюджетів об'єднаних територіальних громад лівова частка припадає на податок на доходи фізичних осіб – в межах 50–80%. Він є і лідером за темпами щорічного приросту. Збільшення обсягів надходжень від податку на доходи фізичних осіб зумовлено певною мірою легалізацією виплат заробітної плати, позитивними тенденціями підвищення мінімальних соціальних гарантій та зростанням впродовж 2016–2018 рр. розмірів мінімальної заробітної плати. Незважаючи на значну фіскальну роль цього платежу у формуванні дохідної частини бюджетів громад, система адміністрування цього податку характеризується можливістю нарощення надходжень від сплати цього податку.

Незважаючи на низку заходів з боку держави щодо легалізації заробітних плат, зокрема й щодо застосування вагомих штрафних санкцій, все ще має місце певний рівень тінізації доходів найманих працівників. Перевіркою дотримання норм трудового законодавства у формі проведення інспекційних відвідувань та невіїзних інспектувань можуть займатися інспектори праці Державної служби зайнятості, а також інспектори праці виконавчих органів рад об'єднаних територіальних громад. Проте, лише незначна частина об'єднаних територіальних громад має у штаті таких інспекторів праці. В більшості громадах не готові до понесення витрат із бюджету на утримання в штаті виконавчого органу громади таких працівників. Однак, наявність таких працівників у громадах може забезпечити не тільки наглядові функції, а й забезпечить можливість проводити інформаційно-роз'яснювальну роботу стосовно додержання норм законодавства про працю серед роботодавців, які працюють на території громади.

Надходження податку на доходи фізичних осіб враховується при визначенні обсягів базової чи реверсної дотації. У практичній діяльності мали місце випадки, коли керівництво громади вважало, що із їхніх бюджетів вилучаються завищені обсяги реверсної дотації через те, що при розрахунку даних трансфертів використовують статистичні дані із Державної служби статистики України. Кількість зареєстрованих мешканців громади не відповідала даним статистичних органів. Це той випадок, коли кошти у

---

<sup>1</sup> Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2018 році: Аналітична доповідь до щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України. URL: <http://www.niss.gov.ua/doslidzhennya/naukovi-vidannya/poslannya-prezidenta-ukraini/analitichna-dopovid-do-schorichnogo>

бюджет громади надійшли, однак їх частину передали до державного бюджету, втративши при цьому наявні фінансові ресурси від сплати податку на доходи фізичних осіб.

У контексті збільшення надходжень до бюджетів територіальних громад від сплати податку на доходи фізичних осіб недостатньо лише заходів щодо легалізації заробітних плат, які можуть бути реалізовані як через контрольно-адміністративні заходи, так і через інформаційно-роз'яснювальні. Щоб збільшити надходження від даного виду платежу на перспективу, варто провести комплексну роботу місцевим органам влади щодо залучення інвестицій в громаду, стимулювання розвитку підприємництва. Зусилля повинні бути спрямовані на створення нових робочих місць у громаді.

Статистичні дані демонструють розширення дохідної бази місцевих бюджетів за рахунок місцевих податків і зборів. Частка місцевих податків і зборів у власних доходах місцевих бюджетів сягає 30%. Такі надходження забезпечуються за рахунок надходжень податку на майно, єдиного податку, збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору. Саме у цій групі надходжень до бюджету громади є значний потенціал збільшення надходжень. Ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, які встановлюються органами місцевого самоврядування, навіть у межах сусідніх громад, дуже різняться. У багатьох громадах щодо фізичних осіб, які є власниками житлової та нежитлової нерухомості застосовується символічна ставка податку на нерухоме майно, та надаються пільги широкому колу мешканців громади. Застосування необґрунтовано низької ставки податку не виправдовує зусиль та видатків на адміністрування даного податку. У даному випадку, можливості збільшення надходжень від сплати податку на нерухоме майно лежать у площині зусиль місцевої влади у громаді щодо встановлення обґрунтованої ставки податку.

Ще одним проблемним моментом справляння податку на нерухоме майно є процес його адміністрування. Це пов'язано із відсутністю повноцінних баз даних з інформацією про об'єкти оподаткування. Інформація про зареєстровані права та їх обтяження на сьогодні є відкритою та загальнодоступною, у тому числі й для посадових осіб місцевого самоврядування. Однак, можливості програмного продукту, який використовують у своїй діяльності органи державної реєстрації прав на нерухоме майно не дають змоги сформувавши інформацію про повний перелік об'єктів нерухомості за конкретною адміністративно-територіальною одиницею. Тому, через відсутність технічних можливостей формування бази даних про об'єкти оподаткування мінімізуються зусилля щодо механізмів протидії ухиленню від сплати податку на нерухомість. В контексті цього, необхідно посилити співпрацю виконавчих органів громад з територіальними органами державної влади щодо обміну інформацією, пов'язаною з обліком платників податків та здійснення контролю за сплатою податків та обов'язкових платежів.

У наукових колах точаться дискусії щодо доцільності використання як бази оподаткування податком на нерухоме майно площі чи оціночної вартості

нерухомості. Однак, тут коло повноважень місцевого самоврядування обмежується. Такі рішення приймаються шляхом прийняття відповідних законів на рівні держави. Варто зауважити, що у зарубіжному досвіді переважно застосовується як база для обчислення податку на нерухоме майно саме оціночна вартість<sup>1</sup>.

Резервом для зростання доходів бюджетів об'єднаних територіальних громад можна вважати надходження від сплати акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів. Щодо надходження акцизного податку з підакцизних товарів (продукції) в частині пального, то обіг реалізованого пального достатньо контролюється органами центральної виконавчої влади. Однак, в частині надходжень від сплати акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів є значний потенціал щодо їх збільшення. У низці аналогічних бюджетів об'єднаних територіальних громад дані щодо надходжень кардинально відрізняються. Це є свідченням того, що в окремих громадах імовірно продаж значної частини підакцизних товарів суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі здійснюється без оформлення фіскальних чеків. Це дозволяє їм занижувати належний до сплати до бюджету громади акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів. В громадах споживається значно більше підакцизних товарів, ніж офіційно реалізовується суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі. Це підтверджують статистичні дослідження Всесвітньої організації охорони здоров'я щодо споживання алкоголю та тютюнових виробів на душу населення віком від 15 років<sup>2,3</sup>.

Отже, резерв збільшення надходжень від сплати акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів значний. Для цього органам місцевої влади необхідно докласти зусиль щодо проведення профілактично-роз'яснювальної роботи серед суб'єктів господарювання, що здійснюють роздрібну торгівлю на території громади. Населення громади повинно усвідомити, що вимагаючи чек у магазині при купівлі алкогольних та тютюнових виробів, вони забезпечать надходження до бюджету громади акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів. Мешканці повинні розуміти, що якщо у бюджеті громади буде більше надходжень, то відповідно більше суспільних послуг вони зможуть отримати, або ці кошти, для прикладу, можуть бути спрямовані на розвиток інфраструктури громади. Тому серед населення громади також необхідно провести інформаційно-роз'яснювальні роботи.

---

<sup>1</sup> Almy R. Valuation and Assessment of Immovable Property. *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*. 2014. No. 19. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/5jz5pzvr28hk-en>

<sup>2</sup> Pure alcohol consumption, litres per capita, age 15+. European Health Information Gateway. 2018. URL: [https://gateway.euro.who.int/en/indicators/hfa\\_426-3050-pure-alcohol-consumption-litres-per-capita-age-15plus/](https://gateway.euro.who.int/en/indicators/hfa_426-3050-pure-alcohol-consumption-litres-per-capita-age-15plus/)

<sup>3</sup> Percent % of regular daily smokers in the population, age 15+. European Health Information Gateway. 2018. URL: [https://gateway.euro.who.int/en/indicators/hfa\\_421-3010-of-regular-daily-smokers-in-the-population-age-15plus/](https://gateway.euro.who.int/en/indicators/hfa_421-3010-of-regular-daily-smokers-in-the-population-age-15plus/)

Потенціал збільшення надходжень до бюджетів громад є у розширенні повноважень місцевих органів у питаннях формування неподаткових доходів. Це стосується майна, яке є власністю громади. Досить часто трапляються випадки, коли у самій громаді не володіють достовірною інформацією про майно, яке їм належить. У частині громад відсутні чіткі механізми передачі майна в оренду та розрахунку орендної плати. Досить часто майно, яке здається в оренду, значно недооцінюється. Ці проблемні моменти негативно впливають на отримання доходів від використання майна громади. Доклавши зусиль щодо повної інвентаризації майна громади та забезпечивши прозорі правила передачі його в оренду, можна отримати більше надходжень до бюджету громади.

Ще одним резервом збільшення надходжень до бюджетів об'єднаних територіальних громад є розширення переліку адміністративних послуг, що надаються на території громади. Усвідомлюючи даний резерв, у багатьох громадах відкрили Центри надання адміністративних послуг. Як наслідок, населення громади отримало можливість на місці отримати ряд послуг (для прикладу, оформлення документів на отримання паспорта), а бюджет натомість додатково отримав надходження фінансових ресурсів.

Отже, у об'єднаних територіальних громадах наявний значний потенціал збільшення дохідної бази їх бюджетів, зокрема через:

- низку заходів щодо детінізації доходів найманих працівників та розвитку підприємництва на території громади для збільшення надходжень до бюджету від сплати податку на доходи фізичних осіб;
- заходи для вдосконалення системи адміністрування місцевих податків і зборів, зокрема щодо встановлення ставок та пільг щодо податку на нерухоме майно;
- заходи щодо легалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизними товарами оборотів з їх продажу;
- заходи щодо збільшення неподаткових доходів, зокрема щодо ефективного використання майна, яке є у власності громади, та розширення переліку надання адміністративних послуг на території громади.

Запропоновані заходи щодо зміцнення дохідної бази бюджетів об'єднаних територіальних громад можуть бути впроваджені у більшості громад по всій території України. Ці заходи не вимагають внесення змін до Законів України, а дозволяють залучити більше фінансових ресурсів до бюджету громади саме через активізацію діяльності самих органів місцевого самоврядування в контексті прийняття ефективних управлінських рішень, що дозволить підвищити їх фінансову забезпеченість.

Перешкодою у реалізації запропонованих заходів щодо зміцнення дохідної бази бюджетів об'єднаних територіальних громад може бути небажання чи неможливість самостійно органам місцевого самоврядування реалізувати запропоновані напрями для практичної реалізації. При впровадженні окремих пропозицій органам місцевого самоврядування доведеться понести додаткові витрати, зокрема при відкритті Центрів надання адміністративних послуг чи при впровадженні посади інспектора з праці.

Підвищення фіскальної ролі місцевих податків і зборів у громаді може досить негативно сприйнятись населенням громади. Крім цього, підвищення тиску на суб'єктів господарювання, які здійснюють свою діяльність на території громади, може призвести до припинення їх діяльності, в результаті чого бюджет громади недоотримає надходжень.

### **3.4. Шахрайство з фінансовими ресурсами територіальних громад: сутність, види та напрями мінімізації**

Дослідження сутності, видів та можливих наслідків фінансового шахрайства в умовах бюджетної децентралізації є надзвичайно актуальним завданням, а протидія фінансовому шахрайству та мінімізація його негативних наслідків потребують якісно нових підходів до виявлення причин і векторів його впливу на фінанси територіальних громад загалом та добробут їхніх громадян зокрема.

Передусім зазначимо, що міжнародна компанія «PricewaterhouseCoopers» серед найбільш поширених економічних злочинів та шахрайств 2018 року виокремлює: хабарництво і корупцію (в Україні 73% опитаних організацій стикалися з випадками хабарництва та корупції, у світі – 25%), незаконне привласнення майна (його показник в Україні та світі майже однаковий і становить 46% і 45% відповідно), шахрайство у сфері закупівель (Україна – 33%, світовий показник – 22%), шахрайство у сфері управління персоналом (Україна – 33%, світовий показник – 12%), кіберзлочини (Україна і світ – по 31%), а також шахрайство у сфері оподаткування (23% і 5% відповідно), фальсифікацію фінансової звітності (Україна – 13% і світовий показник – 20%) та інсайдерську торгівлю (Україна і світ – по 6%)<sup>1</sup>.

Асоціація сертифікованих фахівців з розслідування шахрайства (ACFE) у дослідженні «Report to the Nations», проведеному за результатами 2018 року, до найпоширеніших схем фінансового шахрайства відносить: привласнення активів, корупцію та фальсифікацію фінансової звітності<sup>2</sup>.

Відтак можемо констатувати, що серед численних різновидів шахрайських дій вагому частку займають ті з них, що мають безпосередній стосунок до різного роду маніпуляцій із фінансовими ресурсами територіальних громад.

Важливо наголосити, що дослідженню різних аспектів економічної злочинності, зокрема й фінансового шахрайства, присвячені праці українських та зарубіжних учених, насамперед у галузі юридичних наук: О. Г. Кальмана, О. В. Кравченка, О. В. Курмана, Г. А. Матусовського, В. В. Чернея, С. С. Чернявського, С. П. Чорнуцького та ін. Однак у сучасній вітчизняній фінансовій науці практично відсутніми є публікації, які б цілеспрямовано і

<sup>1</sup> Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайства 2018 року: результати опитування українських організацій. Виведення шахрайства з тіні. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2018/economic-crime-survey.html>

<sup>2</sup> Report to the Nation 2018. Global Study on Occupational Fraud and Abuse. / Association of Certified Fraud Examiners. URL : <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/>

комплексно висвітлювали проблему шахрайства з фінансовими ресурсами територіальних громад саме з точки зору його економічних ефектів та наслідків.

Український учений С. П. Чорнуцький під терміном «шахрайство (стосовно державних ресурсів)» розуміє «навмисно допущені порушення законодавства (порушення, допущені з метою отримання власної вигоди чи вигоди третіх осіб), що призвели до шкоди внаслідок втрати державних ресурсів чи їх недоотримання».<sup>1</sup> М. І. Дибя стверджує, що «всі типи порушень фінансово-бюджетної дисципліни позначені ймовірністю шахрайства».<sup>2</sup>

На наш погляд, під шахрайством з фінансовими ресурсами територіальних громад слід розуміти сукупність економічних відносин між юридичними або фізичними особами та територіальними громадами в процесі формування, розподілу і використання фінансових ресурсів (доходів) таких громад, які реалізуються шляхом обману або зловживання довірою чи службовим становищем з метою отримання економічної або/та іншої вигоди (особистої, корпоративної чи на користь третіх осіб).

Оскільки прояви шахрайських дій у сфері фінансів територіальних громад є досить різноманітними (до того ж, вони постійно модифікуються та модернізуються), виникає необхідність їх групування за найбільш типовими ознаками. Вважаємо, що усі різновиди шахрайства з фінансовими ресурсами територіальних громад (як і фінансового шахрайства загалом) доцільно класифікувати, насамперед, за такою ознакою як спосіб реалізації шахрайських схем (дій), виокремлюючи при цьому:

- шахрайство, здійснене шляхом обману;
- шахрайство, здійснене шляхом зловживання довірою;
- шахрайство, здійснене шляхом зловживання службовим становищем.

На нашу думку, в сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки найбільш поширеними різновидами шахрайства з фінансовими ресурсами територіальних громад є: нецільове використання бюджетних коштів, фінансове шахрайство у сфері публічних закупівель та фальсифікація фінансової звітності. Принагідно зазначимо, що, досліджуючи різновиди шахрайства з фінансовими ресурсами територіальних громад, ми насамперед аналізуватимемо бюджетні ресурси, оскільки вони є домінуючими у фінансових ресурсах таких громад.

Актуальність нецільового використання бюджетних коштів (їх використання на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням; напрямам, визначеним у паспорті бюджетної програми; бюджетним асигнуванням; а також спрямування бюджетних коштів на прямо заборонені законом видатки<sup>3</sup>) полягає у тому, що цей вид шахрайства є досить поширеним у багатьох галузях української економіки і його дуже складно довести.

---

<sup>1</sup> Чорнуцький С.П. Суть і методика виявлення фактів фінансового шахрайства. *Економіка та держава*. 2011. №7. С. 127-131.

<sup>2</sup> Цитовано за: Чорнуцький С.П. Суть і методика виявлення фактів фінансового шахрайства. *Економіка та держава*. 2011. №7. С. 127-131.

<sup>3</sup> Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

Насамперед варто акцентувати, що тривалий час у вітчизняному законодавстві та українській практиці шахрайство практично не пов'язувалося із здійсненням державного фінансового контролю. Лише у 2005 році терміни «шахрайство» й «інспектування», як пов'язані між собою, вперше були вжиті у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схваленій розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р.<sup>1</sup>

Важливу роль у виявленні шахрайства з бюджетними ресурсами відіграє Державна аудиторська служба України шляхом здійснення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель і моніторингу закупівлі за використанням бюджетних ресурсів та станом збереження державного і комунального майна. Результати проведеного фінансового контролю органами Державної аудиторської служби України у 2004–2018 рр. свідчать про негативну практику використання бюджетних ресурсів з порушенням чинного законодавства (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Динаміка структури фінансових порушень, виявлених Державною аудиторською службою України, у 2004–2018 рр.**

Рок и	Види фінансових порушень								Загальний обсяг порушень, млн грн.
	недоотримання фінансових ресурсів		незаконні витрати ресурсів		нецільові витрати ресурсів		недостача коштів та матеріальних цінностей		
	обсяг, млн грн	частка, %	обсяг, млн грн	частка, %	обсяг, млн грн	частка, %	обсяг, млн грн	частка, %	
2004	118,8	21,92	295,3	54,48	64,1	11,83	63,8	11,77	542
2005	453,7	25,06	1164,7	64,33	151,1	8,35	41,1	2,27	1810,6
2006	500,2	31,24	886,6	55,38	142,0	8,87	72,1	4,50	1600,9
2007	325,0	14,74	1332,5	60,42	322,1	14,61	225,7	10,23	2205,3
2008	1275,2	34,44	2057,3	55,56	264,7	7,15	105,9	2,86	3703,1
2009	1459,0	42,47	1607,1	46,78	313,1	9,11	56,4	1,64	3435,6
2010	2533,7	7,21	25964,9	73,92	3067,9	8,73	3560,4	10,14	35126,9
2011	1519,2	28,09	3024,1	55,92	261,2	4,83	603,3	11,16	5407,8
2012	813,6	21,83	2486,3	66,70	112,4	3,02	315,2	8,46	3727,5
2013	1276,0	34,59	2068,0	56,06	128,7	3,49	216,5	5,87	3689,2
2014	3159,4	42,07	3888,1	51,78	160,5	2,14	301,6	4,02	7509,6
2015	790,5	20,42	2737,2	70,72	82,1	2,12	260,6	6,73	3870,4
2016	1298,1	49,69	1071,0	40,99	163,4	6,25	80,1	3,07	2612,6
2017	642,9	34,36	1122,6	60,01	81,1	4,34	24,1	1,29	1870,7
2018	955,0	42,5	1181,6	52,5	65,5	2,9	47,8	2,1	2249,9

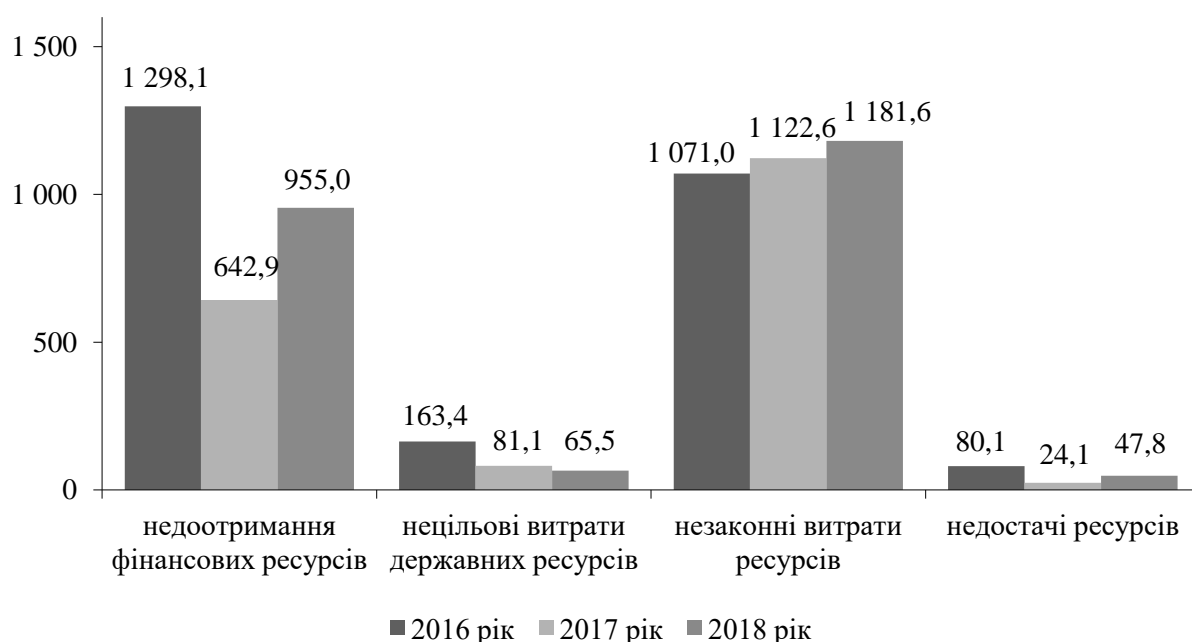
*Джерело:* систематизовано на основі звітів Державної аудиторської служби України / Державної фінансової інспекції України / Державної контрольно-ревізійної служби України

<sup>1</sup> Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. №158-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>



При цьому зазначимо, що працівники державних фінансових контролюючих органів та внутрішні аудитори з метою виявлення і фіксування факту нецільового використання бюджетних коштів повинні досить скрупульозно проаналізувати усі кроки розпорядника бюджетних коштів за стадіями бюджетного процесу, починаючи від складання бюджетного запиту, в якому конкретизовано напрями використання коштів відповідно до цілей, яких планується досягти, та завершуючи інформацією про виконання паспорта бюджетної програми головного розпорядника бюджетних коштів<sup>1</sup>.

Загалом за результатами ревізій і перевірок, проведених Державною аудиторською службою України, у 2018 році було виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів на суму понад 2,2 млрд грн, у тому числі нецільові витрати державних ресурсів становили 65,5 млн грн (рис. 3.7).



**Рис. 3.7. Динаміка обсягів порушень, що призвели до втрат ресурсів, виявлених органами Держаудитслужби (Держфінінспекції) України у 2016-2018 роках, млн грн**

*Джерело:* побудовано за даними: Звіт про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів та управлінь в областях за 2018 рік. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139470>

Зокрема, внаслідок неправомірних дій окремих керівників, реалізації товарів, робіт та послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів бюджетами усіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами втрачена можливість отримати

<sup>1</sup> Дегтяр Я. Нецільове використання бюджетних коштів: теорія та практика. Підприємництво, господарство і право. 2017. № 1. С. 159-164. С. 161.

належні їм доходи на суму майже 955,0 млн грн, у тому числі бюджетами – понад 305,8 млн грн. На понад 1,2 тис. підприємств, в установах і організаціях встановлено майже 1,3 млрд грн незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі понад 788,1 млн грн – за операціями з бюджетними коштами<sup>1</sup>. Структуру порушень, виявлених Державною аудиторською службою України, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у 2018 році, подано на рис. 3.8.



**Рис. 3.8. Структура порушень, виявлених Державною аудиторською службою України, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у 2018 р.**

*Джерело:* складено на основі: Звіт про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів та управлінь в областях за 2018 рік. URL : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139470>

Відтак беззаперечним залишається факт, що якщо у процесі бюджетного планування на рівні територіальних громад закладені певні передумови для нецільового використання бюджетних коштів, то працівникам фінансових контролюючих органів обов’язково слід встановити, хто має пряму зацікавленість у таких діях, оскільки у такому випадку прослідковується ймовірність здійснення фінансового шахрайства.

Вітчизняні науковці стверджують, що при реалізації шахрайських схем у сфері фінансів територіальних громад, як правило, має місце використання типових «злочинних технологій, пов’язаних зі створенням суб’єктів господарювання з ознаками фіктивності та маскуванню їх діяльності за допомогою удаваних юридичних угод, а також приховуванням злочинних наслідків під «невдалу» господарську діяльність (доведення до банкрутства,

<sup>1</sup> Звіт про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів та управлінь в областях за 2018 рік. URL : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139470>

реорганізація фірм тощо), підробленням і використанням підроблених бухгалтерських, розрахункових, платіжних та інших документів, незаконним доступом до інформації в комп'ютерних мережах, відмиванням коштів, одержаних злочинним шляхом, зокрема шляхом їх конвертації та переказування на банківські рахунки офшорних компаній тощо»<sup>1</sup>. Причому лєвова частка таких шахрайських схем реалізовується злочинними групами, пов'язаними між собою тісними міжрегіональними і навіть міждержавними зв'язками, підтримуваними корумпованими представниками фінансових установ і державними посадовцями різних рівнів. Відтак можемо стверджувати, що означена обставина обумовлює високий рівень латентності злочинів, пов'язаних із фінансовим шахрайством, та сприяє подальшій «корпоратизації» фінансових шахраїв.

Ще однією важливою проблемою, дотичною до шахрайства з бюджетними ресурсами, є ідентифікація фінансових порушень, пов'язаних із зловживанням службовим становищем. Проте, як це не парадоксально, але з'ясування наявності чи відсутності умислу в діях посадових осіб безпосередньо виходить за межі компетенції працівників державних фінансових контролюючих органів, оскільки нині вони де-факто і де-юре «обмежені в отриманні доказів щодо навмисного скоєння протиправних дій, привласнення грошових коштів, майна та майнових прав»<sup>2</sup>. Відповідь на питання щодо умисності дій посадових осіб мають надавати вітчизняні правоохоронні і, зрештою, судові органи. Відтак в нинішніх умовах доказовість свідомої чи несвідомої, умисної чи неумисної дії, тобто доказовість фінансового шахрайства (отримання особами певних вигод у власних інтересах), належить лише правоохоронним органам, яким і передаються матеріали контрольних заходів для прийняття відповідних рішень.

Ситуація ускладнюється ще й тим, що нерідко в реалізації шахрайських схем бере участь велика кількість суб'єктів господарювання, значна частина з яких є непідконтрольною органам Державної аудиторської служби України. Також розкриття схем фінансового шахрайства ускладнюється й відсутністю учасників господарських відносин за їх юридичними адресами, знищенням або ненаданням документів, необхідних для проведення контрольних заходів, іншою протидією з боку об'єктів контролю. Проте головною перешкодою, на думку вчених, у виявленні фактів фінансового шахрайства навіть у межах сучасних повноважень ДАСУ є вимога про завчасне повідомлення об'єкта контролю про початок контрольного заходу. А цим, звісно, нівелюється

---

<sup>1</sup> Черней В.В. Правове та організаційне забезпечення протидії злочинам у сфері державних фінансів. *Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ*. 2014. №2. С. 3-14. С. 5-6.

<sup>2</sup> Чорнуцький С.П. Суть і методика виявлення фактів фінансового шахрайства. *Економіка та держава*. 2011. №7. С. 130.

раптовість ревізійних дій і насамперед інвентаризації грошових коштів і майна<sup>1</sup>.

Відтак вважаємо, що для отримання ДАСУ необхідних повноважень щодо виявлення і доказування фактів фінансового шахрайства слід внести відповідні зміни до чинного законодавства України з метою приведення його у відповідність до європейських стандартів.

Серед фінансових порушень, виявлених державними фінансовими контролюючими органами України, значними за обсягами є також порушення у сфері публічних закупівель (45,4 млн грн у 2017 р.)<sup>2</sup>. Безумовно, нині сфера публічних закупівель є величезним ринком товарів, робіт та послуг, обсяги якого становлять понад 250 млрд грн або близько третини видатків зведеного бюджету України та понад 10% ВВП країни.<sup>3</sup> Відтак, значні обсяги ринку суттєво збільшують імовірність зловживань та шахрайських дій у цій сфері з боку зацікавлених осіб (причому такі фінансові зловживання обертаються втратами як для самих територіальних громад, так і для потенційних учасників системи закупівель, негативно позначаються на іміджі України, викликають зневіру і розчарування населення, падіння авторитету владних структур тощо<sup>3</sup>.

Результати Всесвітнього дослідження економічних злочинів та шахрайства за 2018 рік показали, що 33% організацій в Україні стикається з шахрайством у сфері закупівель, що на 11% більше, ніж в організаціях у світі (рис. 3.9). Причому досить часто «випадки шахрайства у сфері закупівель трапляються в організаціях, які неефективно перевіряють постачальників на добросовісність та відсутність у них конфлікту інтересів, та які не мають механізмів контролю за вибором постачальників, укладанням з ними договорів та процесом оплати за їхні товари та послуги»<sup>4</sup>.

Важливо наголосити, що для запобігання корупційним діям і певним зловживанням, а також з метою забезпечення добросовісної конкуренції серед учасників публічних закупівель, дотримання принципів максимальної економії й ефективності, відкритості і прозорості в Україні був прийнятий Закон «Про публічні закупівлі» за № 922-VIII від 25 грудня 2015 року<sup>5</sup>. Однак слід констатувати, що запровадження цього закону (одним із пріоритетних завдань якого було викорінення корупції, домовленостей і непоодиноких випадків шахрайства у сфері публічних закупівель) вагомим зрушень у

---

<sup>1</sup> Чорнуцький С.П. Суть і методика виявлення фактів фінансового шахрайства. *Економіка та держава*. 2011. №7. С. 130

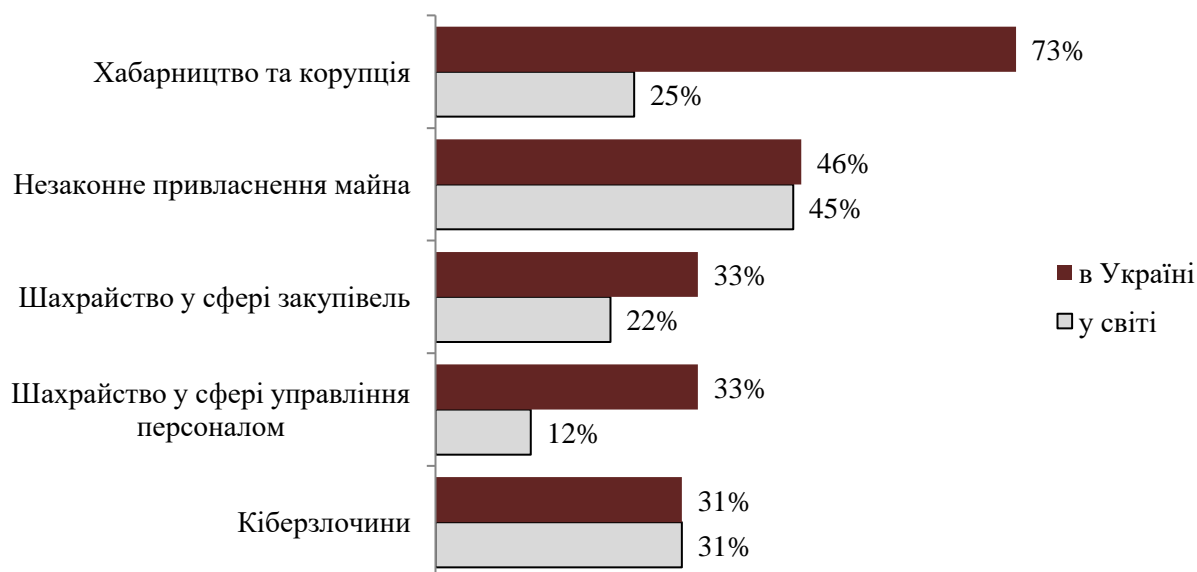
<sup>2</sup> Звіти Рахункової палати України за 2004–2017 роки. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>

<sup>3</sup> Юшко С. В. Фінансові шахрайства і зловживання у сфері публічних закупівель та способи протидії їм. *Сучасні проблеми економіки і підприємництва*. 2018. Вип. 21. С. 118-119.

<sup>4</sup> Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайства 2018 року: результати опитування українських організацій. Виведення шахрайства з тіні. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2018/economic-crime-survey.html>

<sup>5</sup> Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/922-19>

зазначеному контексті не забезпечило. Відтак нові, більш продумані та вишукані схеми, на жаль, «дозволяють недобросовісним учасникам і далі працювати більшою мірою на власну кишеню, ігноруючи інтереси держави чи територіальних громад».<sup>1</sup>



**Рис. 3.9. Найбільш поширені економічні злочини і види шахрайства, з якими стикались суб'єкти господарювання в Україні та світі у 2016-2018 рр.**

*Джерело:* побудована на основі: Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайства 2018 року: результати опитування українських організацій. Виведення шахрайства з тіні. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2018/economic-crime-survey.html>

Стати на заваді реалізації шахрайських схем у сфері публічних закупівель мало і запровадження у 2016 р. електронної системи закупівель ProZorro, адже на той час були небезпідставними сподівання, що відкритий аукціон дасть можливість взяти участь у торгах усім бажаючим; анонімність заявок мала б виключити підтримку «своїх» постачальників; конкуренція дозволяла б отримати найнижчу ціну. Однак, на превеликий жаль, запровадження електронної системи закупівель ProZorro не сприяло подоланню наявних проблем у досліджуваній сфері.

Нині ж фахівці стверджують, що основними формами зловживань у сфері публічних закупівель продовжують залишатися:

- встановлення нечітких або ж надто жорстких кваліфікаційних вимог до учасників в документації конкурсних торгів;
- штучне звуження предмета закупівлі із прописуванням характеристик товару (послуг, робіт) під конкретного постачальника (підрядника);

<sup>1</sup> Юшко С. В. Фінансові шахрайства і зловживання у сфері публічних закупівель та способи протидії їм. *Сучасні проблеми економіки і підприємництва*. 2018. Вип. 21. С. 118-119.

- нечітке, розмите визначення предмета закупівлі, що могло вводити в оману потенційного постачальника (підрядника);
- необґрунтоване відхилення пропозицій окремих учасників конкурсних торгів;
- інформування потрібних постачальників (підрядників) про умови тендерних пропозицій, наданих іншими учасниками;
- допуск до участі в торгах учасників, які представляють фіктивні фірми (фірми-одноденки);
- порушення при визначенні переможця процедури закупівлі тощо <sup>1,2</sup>.

Слушність таких висновків підтверджують і результати діяльності державних фінансових контролюючих органів у цій сфері.

Зокрема, за результатами проведеного аналізу фахівцями Рахункової палати у 2017 році було виявлено порушень законодавства у сфері публічних закупівель на загальну суму 45 414,4 тис. грн. Ці порушення вчинялися майже на всіх стадіях закупівель: укладання договорів без проведення процедур закупівель, поділ предмета закупівлі на частини з метою уникнення проведення процедури відкритих торгів або застосування вимог Закону України «Про публічні закупівлі» (на загальну суму 3 039,6 тис. грн); обрання переможців торгів, які не відповідали кваліфікаційним критеріям та умовам, встановленим у тендерній документації; незастосування у необхідних випадках права відхилення тендерних пропозицій та, відповідно, відміни торгів (на загальну суму 16 984,2 тис. грн); укладання договорів, які не відповідали вимогам тендерної документації, а також після закінчення законодавчо встановлених строків їх укладання (на загальну суму 23 841,5 тис. грн); невнесення змін до річного плану закупівель, що здійснювалися без проведення процедур закупівель, та нерозміщення на веб-порталі уповноваженого органу з питань закупівель, а також неоприлюднення звітів про укладення договорів у системі електронних закупівель (на загальну суму 1 549,1 тис. грн).<sup>3</sup>

У липні 2018 року В. Задворний, генеральний директор ДП «ПРОЗОРРО», озвучив невтішну статистику стосовно середнього показника конкуренції при проведенні публічних закупівель в Україні – 2,33-2,35. При цьому фахівець зазначив, «що з цього показника в 2,35 учасників двоє є представниками різних фірм, які між собою співпрацюють неофіційно, відтак реальний показник конкуренції складає лише 0,35 учасника на 1 закупівлю. В розвинених європейських країнах цей показник подекуди сягає 5 і навіть 8 учасників в середньому на одну закупівлю. Це говорить про те, що система є

<sup>1</sup> Юшко С. В. Фінансові шахрайства і зловживання у сфері публічних закупівель та способи протидії їм. *Сучасні проблеми економіки і підприємництва*. 2018. Вип. 21. С. 123.

<sup>2</sup> Мельников О. Шляхи протидії корупції у сфері державних закупівель. *Актуальні проблеми державного управління*. 2016. №1. С. 44-49.

<sup>3</sup> Про розгляд Звіту про результати аналізу стану публічних (державних) закупівель у 2017 році : Рішення Рахункової палати від 31.05.2018 р. № 13-1. URL: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16756726/R\\_RP\\_13-1\\_2018.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16756726/R_RP_13-1_2018.pdf?subportal=main)

вкрай недосконалою і довіра до неї постійно падає в зв'язку з тим, що вона не виконує свої основні функції запобіжника корупційним діям, зловживанням, а також не є гарантією чесних, прозорих торгів».<sup>1</sup>

За даними Державної аудиторської служби України, у 2018 році її працівниками теж був проведений аналіз (без виходу на об'єкт контролю) закупівель, яким було охоплено 5358 процедур закупівель на загальну суму 67,3 млрд грн.<sup>2</sup> За результатами аналізу 2421 процедури закупівель, фахівці попередили порушення у сфері закупівель на загальну суму 21,3 млрд грн (у тому числі шляхом відміни торгів – 20,1 млрд грн та розірвання укладених договорів – 1,18 млрд грн).

Загалом у 2018 році Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи завершили 151 моніторинг закупівель. За результатами 48 моніторинрів закупівель (51%) встановлено порушень на суму 395,5 млн грн. При цьому офіси Держаудитслужби та їх управління в областях провели у 2018 році 58 моніторинрів закупівель на суму 108,9 млн грн, з яких у 9-ти моніторингах (15,5%) встановлено порушень законодавства у сфері закупівель на суму 57,2 млн грн.<sup>3</sup>

Відтак змушені констатувати, що у сфері публічних закупівель нерозв'язаною на нинішній день в Україні продовжує залишатися низка проблем, зокрема: можливість штучного звуження предмета закупівлі, нечітке та розмите його визначення; застосування формальних механізмів дискваліфікації переможця, ймовірність змови постачальників, поділ предмета закупівлі на частини з метою уникнення проведення процедури торгів тощо<sup>4</sup>.

Одним із поширених різновидів фінансового шахрайства в сучасних умовах є також фальсифікація фінансової звітності. Варто наголосити, що різного роду маніпулювання способами або підходами до складання фінансової звітності отримало назву «модифікований (або креативний) бухгалтерський облік», в результаті якого фінансова звітність не відображає реального стану справ та вводить користувачів в оману (при цьому важливо наголосити, що «саме навмисність дій відрізняє шахрайство від помилки, котра також може призвести до перекручування показників фінансової звітності»<sup>5</sup>. Це дало підстави українському науковцю С. Ф. Голову

---

<sup>1</sup> Шатній О. Реформування сфери публічних закупівель заходить у глухий кут. URL: <https://guild.org.ua/2018/07/27/реформування-сфери-публічних-закупі>.

<sup>2</sup> Звіт про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів та управлінь в областях за 2018 рік. URL : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139470>

<sup>3</sup> Звіт про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів та управлінь в областях за 2018 рік. URL : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139470>

<sup>4</sup> Юшко С. В. Фінансові шахрайства і зловживання у сфері публічних закупівель та способи протидії їм. *Сучасні проблеми економіки і підприємництва*. 2018. Вип. 21. С. 122.

<sup>5</sup> Мамишев А. В. Ризикоорієнтований підхід до виявлення аудитором фінансових шахрайств і злочинів із відмивання грошей. *Фінанси України*. 2013. №4. С. 82.

стверджувати, що креативний облік є своєрідним буфером між зоною помилок і відвертим шахрайством<sup>1</sup>.

Під шахрайським фінансовим звітуванням А. В. Мамишев розуміє «навмисне викривлення/перекручування певних сум у відповідній документації або їх розкриття, включаючи нехтування ними, для введення в оману користувачів такої звітності», виокремлюючи при цьому такі способи його реалізації: «1) маніпуляцію, фальсифікацію (враховуючи підробку) або деформацію бухгалтерських записів чи документів, на підставі яких ця фінансова звітність підготовлена; 2) неправильне висвітлення або навмисне упущення у фінансовій звітності певних подій, трансакцій чи іншої важливої інформації; 3) зумисно неправильне застосування принципів бухгалтерського обліку щодо сум, класифікації, способу презентування або розкриття».<sup>2</sup> Н. М. Проскуріна серед способів викривлення показників фінансової звітності виокремлює вуалювання, фальсифікацію, маніпулювання.<sup>3</sup> Причому термін «маніпулювання» досить часто у наукових працях синонімізується із поняттям «креативний облік».

Ми теж погоджуємося з твердженням науковців, які переконані, що маніпулювання звітними даними є одним із способів шахрайства. Про це свідчать і дані опитування, проведеного компанією PricewaterhouseCoopers, згідно якого серед різновидів шахрайських дій однією з основних проблем для українських підприємств теж є маніпуляції з фінансовою звітністю – 30%.<sup>4</sup> За даними Рахункової палати України, порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку та звітності, лише у 2017 році становили 52,5 млн грн.<sup>5</sup>

То ж фахівці наголошують, що з метою попередження шахрайських дій із фінансовою звітністю слід особливу увагу звертати на частоту внесення змін в облікову політику підприємства, адже «якщо облікова політика підприємства змінюється частіше, ніж раз на декілька років, то це може свідчити про постійне маніпулювання обліковими оцінками для викривлення показників фінансових результатів».<sup>6</sup>

Насамкінець зазначимо, що з метою виявлення і попередження випадків шахрайства з фінансовими ресурсами територіальних громад, на наш погляд,

<sup>1</sup> Голов С.Ф. Креативний облік – загроза професії та суспільству. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. №1. С. 33.

<sup>2</sup> Мамишев А. В. Ризикоорієнтований підхід до виявлення аудиторомі фінансових шахрайств і злочинів із відмивання грошей. *Фінанси України*. 2013. №4. С. 82.

<sup>3</sup> Проскуріна Н. М. Маніпулювання фінансовими результатами: передумови, ознаки та способи виявлення. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2014. №1. С. 110-114.

<sup>4</sup> Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайства 2018 року: результати опитування українських організацій. Виведення шахрайства з тіні. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2018/economic-crime-survey.html>

<sup>5</sup> Звіти Рахункової палати України за 2004–2017 роки. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>

<sup>6</sup> Амеліна О. В. Креативний облік та маніпулювання фінансовою звітністю. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2011. Вип. 35. С. 10.



доцільно насамперед удосконалювати фінансовий контроль у контексті інтенсифікації відносин суб'єктів державного фінансового контролю (Рахункової палати України, Державної аудиторської служби України, Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України, Міністерства фінансів України, правоохоронних органів, органів місцевого самоврядування) шляхом створення єдиної інформаційної бази щодо об'єктів і результатів такого контролю; а також посилити заходи насамперед фінансового впливу на порушників бюджетного законодавства з метою мінімізації уникнення відповідальності за вчинені фінансові правопорушення.

Відтак переконані, що лише чітке розуміння мотивів і мінімізація можливостей для реалізації шахрайських дій, а також здійснення зовнішнього і внутрішнього контролю можуть слугувати дієвими інструментами зниження ризиків шахрайства з фінансовими ресурсами територіальних громад в Україні.

### **3.5. Зарубіжний досвід управління фінансами територіальних громад та його впровадження у вітчизняну практику**

Виняткове значення в умовах сучасного вітчизняного державотворення на засадах демократичних та ринкових трансформацій належить питанням бюджетної децентралізації у загальному контексті узгодженості розмежування повноважень і відповідальності між рівнями влади й розподілу бюджетних ресурсів для реалізації покладених на них повноважень. В умовах трансформаційних перетворень питання міжтериторіального розподілу бюджетних коштів тісно пов'язані з процесами бюджетної децентралізації з урахуванням визначення критеріїв розподілу функцій і фіскальних можливостей між рівнями бюджетної системи. Тому з метою визначення перспективних напрямів розвитку процесів бюджетної децентралізації в умовах розбудови засад демократичного суспільства та здійснення ринкових трансформацій доцільно вивчати й досліджувати світовий досвід задля успішної реалізації реформи.

Серед українських економістів питання бюджетної децентралізації у своїх працях розглядали такі науковці, як О. Василик, В. Дем'янишин, О. Кириленко, В. Кравченко, І. Луніна, Б. Малиняк, С. Михайленко, К. Павлюк, Ю. Пасічник, С. Савчук, В. Федосов, С. Юрій та ін. Дослідження теоретичних положень й аналіз проблем практики бюджетної децентралізації з урахуванням світового досвіду здійснювали С. Алфьоров, Т. Барабаш, О. Бориславська, О. Демченко, М. Дубина, М. Карлін, Л. Клівіденко, Н. Пігуль та ін. Важливе значення для розвитку децентралізаційних процесів мали праці зарубіжних вчених, серед яких: Ш. Бланкарт, Дж. Б'юкенен, Р. Масгрейв, П. Самуельсон, Дж. Стігліц, Д. Хайман та ін. Дослідження вищезазначених науковців є вагомими, проте досі залишається актуальним

вивчення особливостей світового досвіду процесів бюджетної децентралізації з метою забезпечення успішної реалізації реформи в контексті зміцнення місцевого самоврядування та забезпечення сталого розвитку держави загалом.

На сучасному етапі у сфері бюджетних відносин в Україні відбувається поєднання дії двох координаційних сил – ринкового регулювання та прийняття державно-управлінських рішень через процес представництва суспільних інтересів, що особливо чітко можна відстежити на місцевому рівні.

Важливо зазначити, що побудова та організація управління будь-якою системою здійснюється на засадах централізації та децентралізації. Характерними ознаками централізації є зосередження певних функцій чи діяльності на рівні вищого органу влади. Децентралізація ж, навпаки, передбачає відміну або послаблення централізації та появу інших організаційних структур, що наділені самостійністю. Вперше поняття «децентралізація» з'явилося у французькому законодавстві у XVIII ст., а децентралізаційна теорія трактувалася, як обґрунтований поділ усіх адміністративних прав на ті, що належать до компетенції держави і на такі, що надаються громаді шляхом делегування повноважень<sup>1</sup>.

Стосовно поняття «децентралізація» існує два види концептуальних підходів:

- децентралізація згори (відповідне рішення обговорюється на вищому рівні державного управління, а потім імплементується нижчими рівнями);
- децентралізація знизу (від рівня громад – до рівня держави)<sup>2</sup>.

З огляду на територіальну організацію держави децентралізація передбачає створення органів публічної адміністрації, на які буде покладено здійснення урядування в адміністративно-територіальних утвореннях на самостійній основі і незалежно від органів державної влади та перебуваючи поза їх ієрархічною системою і підпорядкуванням, тобто органів місцевого та регіонального самоврядування. Важливо зазначити, що для ефективного функціонування децентралізації виокремлюють такі наступні системотворчі компоненти, як децентралізація політична, децентралізація адміністративна та децентралізація фінансова, що відображено на рис. 3.10.

Важливою проблемою здійснення бюджетної децентралізації як в Україні, так і в світовій практиці є досягнення узгодженості щодо різноманітних урядових функцій із різними рівнями виконавчої влади. Це зумовлює необхідність досліджень взаємозв'язку між географічно визначеною частиною населення, яке здійснює суспільний вибір щодо своїх повноважень, меж адміністративно-територіальної одиниці, а також різновидами наслідків, що виникають для суспільних благ, що забезпечуються урядом, та обсягами

---

<sup>1</sup> Савчук С. Теоретичні аспекти бюджетної децентралізації. *Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка*. 2004. Вип. 16. С. 81.

<sup>2</sup> Барабаш Т. Г., Кузькін Є. Ю., Шишко О. В. Вплив децентралізації на місцеві фінанси та зарубіжний досвід організації самоврядування. *Наукові праці НДФІ*. 2015. № 4 (73). С. 31.

бюджетних видатків для забезпечення потреб населення підвідомчої території.<sup>1</sup>

#### Децентралізація політична

Публічно-правовий статус органів місцевого самоврядування походить від специфічного способу формування цих органів та їх представницького характеру. Відповідні конституційні гарантії формування системи органів місцевого самоврядування, її зміст та організація засвідчують незалежність таких органів від держави

#### Децентралізація адміністративна

На органи місцевого самоврядування покладено завдання, а відтак функції і повноваження щодо задоволення публічного інтересу в межах відповідної території

#### Децентралізація фінансова

Передбачає наявність власних фінансових та матеріальних засобів і означає здійснення правомочностей щодо володіння, користування і розпорядження фінансовими ресурсами, які перебувають у власності громад

### **Рис. 3.10. Системотворчі компоненти децентралізації**

*Джерело:* складено на основі: Децентралізація публічної влади: досвід європейських країн та перспективи України / Бориславська О. та ін. Швейцарсько-український проект «Підтримка децентралізації в Україні» DESPRO. К.: ТОВ «Софія», 2012. С. 11.

Розглянемо світовий досвід децентралізаційних процесів (рис. 3.11), що спрямовані на реформування адміністративно-територіального устрою, зміцнення фінансової самостійності місцевих органів самоврядування з метою забезпечення сталого розвитку підвідомчих територій та надання високого рівня суспільних благ на місцевому рівні.

У світовій практиці прийнято розрізняти англосаксонську, континентальну та змішану моделі місцевого самоврядування, що відображені на рис. 3.11. Найбільш результативними реформи з децентралізації були в таких країнах, як Німеччина, Франція, Польща, Велика Британія, Швеція та в окремих країнах Латинської Америки<sup>2</sup>.

З метою дослідження функціонування територіальних громад в контексті світової практики доцільно виокремити політичні, економічні, соціальні, культурні та екологічні їх функції. У країнах англосаксонської моделі (США, Канада, Великобританія) вирішенню питань соціального характеру на рівні територіальних громад сприяє волонтерський рух. В цих країнах активно діють громадські центри, діяльність яких включає освітній, дозвільний, оздоровчий напрями та спрямована на різні вікові групи.

<sup>1</sup> Hyman D. N. Public Finance. Contemporary Application of Theory to Policy. 3-d ed. Chicago etc.: The Dryden Press, 1990. p. 618

<sup>2</sup> Касич А. О., Петрушко А. С. Управління процесами децентралізації: зарубіжний досвід та стратегічні завдання для України. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 13. С. 72.

Важливим завданням таких організацій є соціальна інклюзія осіб громади, які втратили соціальні зв'язки з оточуючим суспільством.<sup>1</sup>

#### **Англосаксонська модель**

(Великобританія, Ірландія, США, Канада, Індія, Австралія, Нова Зеландія)

- Високий рівень автономії місцевого самоврядування, виборність та контроль з боку населення. Відсутність на місцях спеціальних державних уповноважених, на яких покладена функція контролю над органами місцевого самоврядування. Представницькі місцеві органи формально виступають як такі, що діють автономно в межах наданих їм повноважень.

#### **Континентальна модель**

(Франція, Італія, Іспанія, Португалія, Греція, Бельгія, Нідерланди, Польща, Болгарія, Словаччина)

- Поєднання прямого державного управління і місцевого самоврядування. Органи місцевого самоврядування мають конституційний статус, але обмежену автономію. Надання послуг на місцевому рівні зазвичай залежать від центральних агентств місцевого рівня, які також контролюють органи місцевого самоврядування.

#### **Змішана модель**

(Німеччина, Австрія)

- У деяких ланках місцевого самоврядування виборний орган може бути і ланкою муніципального управління, і представником державної адміністрації.

### **Рис. 3.11. Моделі місцевого самоврядування у світовій практиці**

*Джерело:* складено на основі: Дубина М. В. Зарубіжний досвід децентралізації влади та його адаптація до українських реалій. Причорноморські економічні студії. 2018. Вип. 27. С. 47; Пігуль Н. Г., Люта О. В. Зарубіжний досвід проведення децентралізаційних реформ. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Вип. 9. С. 685.

Досвід діяльності територіальних громад в Сполучених Штатах Америки, як країни з усталеними демократичними цінностями, свідчить про поширення участі територіальних спільнот у місцевому самоврядуванні. До таких форм відносяться громадські слухання, громадські форуми, письмові громадські відгуки на проекти та стратегії місцевого розвитку, участь громадян у радах директорів громадських агенцій, громадські комісії, робочі групи, дорадчі комітети, зустрічі місцевих жителів з посадовими особами місцевого самоврядування тощо. Особливістю розв'язання проблем на

<sup>1</sup> Жовнірчик Я. Ф., Мельник В. М. Зарубіжний досвід і вітчизняні традиції здійснення інноваційного розвитку територіальних громад органами місцевого самоврядування. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 9. С. 94.

місцевому рівні є активна інформаційна кампанія, яка передбачає максимальне поширення інформації серед громадян про питання, що вирішуються на місцевому рівні. Залучення громадян стосується вирішення широкого кола питань, які стосуються таких сфер життєдіяльності, як: освіта, охорона здоров'я, соціальні послуги, охорона навколишнього середовища, економіка, боротьба зі злочинністю тощо<sup>1</sup>.

В США відзначається зростання обсягів місцевих платежів за останні роки, що обумовлюється наявністю наступних повноважень на місцевому рівні<sup>2</sup>:

– автономність органів влади штатів і місцевих адміністративних одиниць у здійсненні бюджетної і податкової політики;

– незначне втручання федерального уряду в бюджетний процес на місцевому рівні, що відображається у складі власних доходів бюджетів штатів, котрі складають 80%, а федеральні субсидії становлять 20%.

Вивчаючи досвід Великобританії, яка відповідно до адміністративно-територіального поділу поділяється на Шотландію, Північну Ірландію, Уельс, Англію, встановлено, що кожна область має свій адміністративний устрій. Бюджетна система Великобританії дворівнева і характеризується автономією і самостійністю місцевих бюджетів. Джерела доходів місцевих бюджетів згідно законодавства Великобританії включають: податок на господарську діяльність, муніципальні податки, урядові дотації, різні внески та збори. Питома вага у доходах належить податку на господарську діяльність і муніципальному податку, і вона становить 78% від загальної суми доходів бюджету<sup>3</sup>.

Удосконалення нормативно-правової бази цієї країни у сфері децентралізації триває довгі роки. Так, в 1974 р. було прийнято закон про місцеве самоврядування, а у 2000 р. – новий акт про місцеве самоврядування. У Великобританії в місцевих радах утворюються цільові комітети, котрі вирішують питання щодо освіти, фінансів, доріг, соціальної допомоги тощо. Нормативні постанови місцевого самоврядування встановлюють загальнообов'язкові правила для конкретної території, а для набрання чинності мають затверджуватися відповідним центральним урядовим відомством<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Жовнірчик Я. Ф., Мельник В. М. Зарубіжний досвід і вітчизняні традиції здійснення інноваційного розвитку територіальних громад органами місцевого самоврядування. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 9. С.95.

<sup>2</sup> Карлін М. Децентралізація управління місцевими фінансами в розвинутих федеративних та унітарних країнах: досвід для України. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2016. Вип. 2. С. 104.

<sup>3</sup> Клівіденко Л. М., Мацедонська Н. В. Світовий досвід бюджетної децентралізації та шляхи його впровадження в Україні. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 1 (06). С. 127.

<sup>4</sup> Касич А. О., Петрушко А. С. Управління процесами децентралізації: зарубіжний досвід та стратегічні завдання для України. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 13. С. 73.

Особливістю бюджетної системи Франції є повна відокремленість та самостійність державного і місцевих бюджетів. В державному бюджеті акумулюється майже половина коштів держави і він поєднує загальний бюджет, спеціальні рахунки казначейства й приєднані бюджети. На частку державного бюджету відноситься 47% місцевих бюджетів; 9 фондів соціального страхування; 40% державних підприємств і біля 4% усіх ресурсів фінансової системи країни. Суттєві відмінності характерні для міжбюджетних відносин у Франції. Вони здійснюються у вигляді вертикального вирівнювання через дотації та за допомогою цільових субвенцій на загальнодержавні програми. Спеціальні фонди у Франції знаходяться у підпорядкування державної влади і застосовуються тільки за спеціальним призначенням, вони не входять до складу бюджетів і наділені повною самостійністю.<sup>1</sup>

Важливим для дослідження є досвід Словаччини у здійсненні реформи бюджетної децентралізації. В умовах соціально-економічної нестабільності Словаччина поступово провела ряд реформ, завдяки яким було вибудовано трирівневу модель державного управління – «грумада – обласне управління – держава». Таким чином державна влада практично віддалилася від місцевої, що сприяло вирішенню більшості проблем на місцевому рівні. У порівнянні з Україною уряд Словаччини має обмежений перелік повноважень, проте в частині делегованих повноважень – контроль за їх виконанням здійснюється. Доцільно зазначити, що розширення повноважень громад та країв було підкріплено джерелами доходів, які в результаті реформи бюджетної системи було передано на місцевий рівень. Таким чином, фінансові ресурси були розподілені між державним і місцевим рівнями так, що забезпечило отримання потужної фінансової бази для своєї діяльності на кожному рівні зокрема<sup>2</sup>.

Аналізуючи досвід здійснення реформи бюджетної децентралізації в Польщі, необхідно зазначити, що вона здійснювалася вже після змін адміністративно-територіального устрою, в результаті чого була створена триступенева система управління – «гміна – повіт – воєводство». Децентралізація функцій та повноважень була підкріплена джерелами доходів, в результаті чого власні надходження бюджетів гмін становлять близько 60%.<sup>3</sup> Вагома частка в доходах місцевих бюджетів Польщі становить податок на власність. Податки на власність відповідають засадам справедливого оподаткування: володіння землею, нерухомістю, транспортними засобами є ознакою певного рівня доходів, і оподаткування об'єктів та не суперечить вимозі врахування платоспроможності платників. На місцевому рівні легше обліковувати, оцінювати і стежити за змінами бази

---

<sup>1</sup> Клівіденко Л. М., Мацедонська Н. В. Світовий досвід бюджетної децентралізації та шляхи його впровадження в Україні. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 1 (06). С. 127.

<sup>2</sup> Демченко О. П., Яковенко К. А. Європейській досвід бюджетної децентралізації та перспективи для України. *Економіка та суспільство*. 2018. Вип. 16. С. 728.

<sup>3</sup> Там же. С. 728.

оподаткування. Податок на майно громадян є виправданим за значної диференціації доходів населення. Обґрунтуванням такої позиції є той факт, що розмір платежів за ресурси має сприяти раціональному використанню, зацікавленості органів місцевого самоврядування у відновленні ресурсів, контролю над їх використанням.<sup>1</sup>

Розвиток процесів бюджетної децентралізації в Польщі сприяв активній участі громадян у розбудові та змінах на місцевому рівні через застосування бюджету участі. Цей досвід є надзвичайно корисним для України, адже функціонування бюджету участі набуває все більших масштабів на території України. Децентралізація у Польщі втілена не лише на рівні передачі прав містам та повітам. Місто Люблін, жителі якого запропонували понад 107 проектів із озеленення міста, реалізує найбільшу в Польщі кількість спільних із українськими містами проектів. Близько 40 міст України використовують його досвід. Так, місцева влада Любліна має більше реальних повноважень щодо управління містом, ніж державна влада у столиці, і сама вирішує, як витратити кошти на потреби міста, на втілення різних проектів тощо. Бюджет участі міста Люблін становить 15 млн злотих, за рахунок якого втілюють до 30 проектів інвестиційного та культурного значення. Жителів Любліна також залучають і до написання стратегії міста. До цього долучилося понад 100 осіб з сфери бізнесу, вищої освіти, громадського сектору, завдяки чому місто відмовилось від послуг консалтингових компаній. Як констатує практика, колись Люблін був на останньому місці у рейтингу великих міст Польщі, а протягом останніх 7 років вдалось побудувати нове місто. Великою перевагою в успішній реалізації реформи децентралізації в Польщі був комплексний підхід до її здійснення. Одночасно відбувалися зміни в системі освіти, охорони здоров'я, системі міжбюджетних відносин тощо.<sup>2</sup>

Особливістю організації та реформи бюджетної децентралізації Німеччини є її федеративний устрій, в основі якого закладено принципи автономії та участі. Територіальними одиницями цієї країни згідно чинного законодавства є: землі, округи, райони та общини (базова ланка). Німецькі землі на відміну від українських громад можуть приймати закони, проте наші країни об'єднує схожа система фінансового вирівнювання, інструментами якої є розподіл податків між рівнями бюджетної системи та міжбюджетні трансферти. Бюджетна децентралізація в Німеччині передбачає участь держави в бюджетному регулюванні: до повноважень земель відносяться такі сфери, як культура, освіта та наука; все, що стосується життя громади відноситься до повноважень общин; федерація лише несе відповідальність за цілісність економічного розвитку країни.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Дубина М. В. Зарубіжний досвід децентралізації влади та його адаптація до українських реалій. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 27. С. 49.

<sup>2</sup> Тютенко Є. Децентралізація: досвід Польщі та втілення реформи в Україні. URL: <https://www.radiosvoboda.org/a/28742629.html> (дата звернення: 06.07.2019).

<sup>3</sup> Демченко О. П. Яковенко К. А. Європейський досвід бюджетної децентралізації та перспективи для України. *Економіка та суспільство*. 2018. Вип. 16. С. 727.

Фінанси земель й обшин Німеччини становлять важливе місце у фінансовій системі країни. Характерно, що при складанні проектів бюджету в частині доходів земель та обшин орієнтиром виступають доходи конкретних територій (землі й обшини) на душу населення. У земель із високим рівнем цих доходів кошти частково вилучаються та перерозподіляються серед земель із рівнем доходів, що нижчий за середній. Податкова система земель Німеччини нараховує близько 25 податків. Землі одержують податки на майно, спадок, податок, який стягується при придбанні земельної ділянки, податок на автомобілі, на пиво, на проведення лотерей, скачок і від ігрових закладів, податок на пожежну охорону. Ці податки становлять близько 85% усіх податкових надходжень земель. Велику питому вагу становлять платежі із соціального страхування, що включають внески на медичне та пенсійне страхування й страхування з безробіття. Общини одержують промисловий, поземельний податок і місцеві податки (на собак, на охорону та риболовлю, на друге житло тощо). Поземельним податком обкладають сільськогосподарські й лісові підприємства, а також земельні ділянки. Податок стосується широких верств населення та стягується з отриманого доходу в розмірі 1–2%. У дохід бюджетів обшин поступають різні адміністративні збори й доходи від місцевих ліцензій. До доходів від місцевого господарства належать доходи від муніципальних будинків, водопостачання, газових заводів, електростанцій, мостів. Проте витрати місцевих бюджетів земель та обшин здійснюються за рахунок дотації федерального уряду – цільові й загальні.<sup>1</sup>

Важливість розвитку децентралізації є неодмінною складовою реформування суспільних відносин та бюджетних, зокрема. Особливості розвитку вітчизняної бюджетної системи в контексті процесів децентралізації включають наступні етапи бюджетної реформи в Україні.

Перший етап реформування розпочався в 1991 р. і визначався ухваленням 29 червня 1995 р. Закону України «Про бюджетну систему»<sup>2</sup>, в якому сформульовано та врегульовувано основні питання функціонування бюджетної системи в Україні, зокрема визначено дохідну й видаткову частини державного бюджету, наявність місцевих бюджетів, повноваження виконавчих органів влади в питаннях планування і виконання бюджетів усіх рівнів.

На другому етапі бюджетного реформування відбувалися процеси ухвалення та набуття чинності Бюджетного кодексу України у 2001 р.<sup>3</sup>. Основний зміст цього етапу полягає у зміцненні системи виконання бюджету і запровадження достовірної звітності про виконання бюджету, що базується

---

<sup>1</sup> Карлін М. Децентралізація управління місцевими фінансами в розвинутих федеративних та унітарних країнах: досвід для України. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2016. Вип. 2. С. 108.

<sup>2</sup> Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про бюджетну систему Української РСР»: Закон України від 29.06.1995 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 26. С. 589 – 611.

<sup>3</sup> Бюджетний кодекс України. Затверджений Верховною Радою України 21.06.2001 р. № 2542 – III (із змінами та доповненнями). Вінниця: Книга-Вега, 2004. 108 с.



на касовому методі обліку. В цей період було визначено такі основні завдання бюджетної реформи: розробити механізм досягнення найбільшої ефективності процесу управління бюджетом, забезпечити жорсткий контроль та посилити відповідальність за його виконання.

Третій етап бюджетної реформи характеризувався ухваленням 8 липня 2010 р. Закону України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України».<sup>1</sup> На черговому етапі реформування вітчизняної бюджетної системи передбачався перехід до середньострокового бюджетного планування і застосування у бюджетному процесі програмно-цільового методу.

Наступний етап бюджетної реформи, що розпочався з 1 квітня 2014 р. ухваленням Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні<sup>2</sup> й триває по теперішній час, характеризується децентралізацією владних та бюджетних повноважень загальнодержавного рівня на користь місцевого самоврядування в контексті утворення об'єднаних територіальних громад з метою зміцнення місцевих бюджетів та забезпечення сталого розвитку підвідомчих територій.

Результати бюджетної реформи мають забезпечити підвищення зацікавленості органів місцевого самоврядування у зміцненні місцевих бюджетів шляхом децентралізації бюджетних повноважень підкріплених бюджетними ресурсами та сприяти покращенню ефективності управління місцевими бюджетами. Показники виконання місцевих бюджетів України за останні роки засвідчують, що за січень – серпень 2019 р. їх власні доходи зросли на 29,2 млрд грн і становили 177,9 млрд грн. Доцільно зауважити, що у 2014 р. власні надходження місцевих бюджетів України склали всього 68,6 млрд грн, що майже у 2,6 рази менше порівняно з 2019 р. за січень – серпень. Найбільшим бюджетоутворюючим джерелом власних доходів місцевих бюджетів є податок на доходи фізичних осіб, надходження якого за січень – серпень 2019 р. становили 105,6 млрд грн і найвищі темпи приросту зазначеного податку мають Донецька (26,8%), Київська (24,2%) та Тернопільська (23,5%) області. Також зростання доходів місцевих бюджетів відбулося за рахунок збільшення обсягів надходжень плати за землю та єдиного податку на 22,4% і 22,5% відповідно.<sup>3</sup>

Для досягнення ефективності бюджетної децентралізації з урахуванням досліджень зарубіжного досвіду неодмінним є дотримання принципу фінансової самостійності органів місцевого самоврядування з метою забезпечення сталого розвитку підвідомчих територій. Здійснення бюджетної децентралізації передбачає наявність наступних умов:

– демократизація шляхом розвитку місцевої та регіональної автономії;

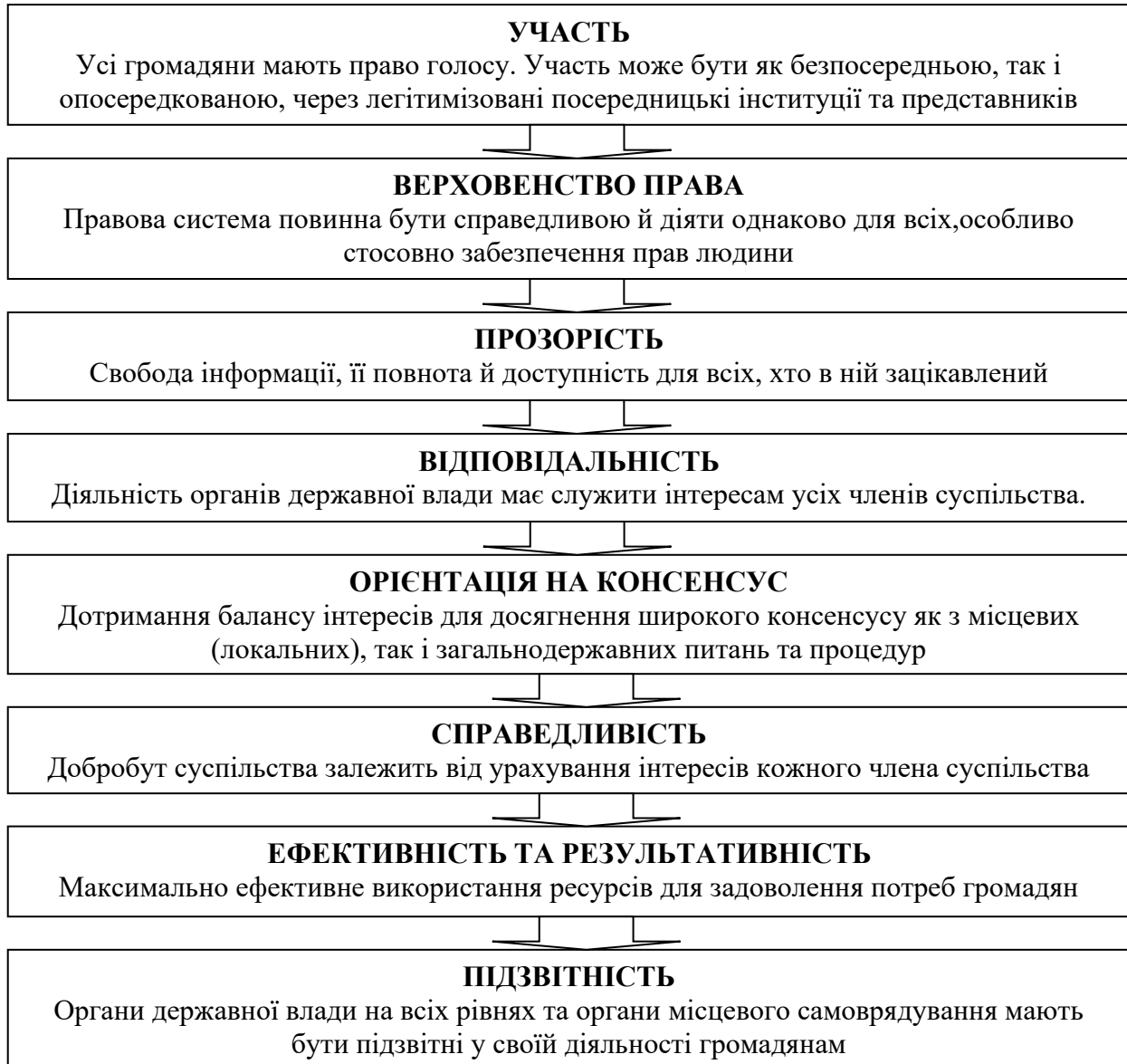
<sup>1</sup> Бюджетний кодекс України: чинне законодавство зі змінами та допов. на 25 серпня 2010 року. К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. 110 с.

<sup>2</sup> Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 р. № 333-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>.

<sup>3</sup> Фінансова децентралізація: за 8 місяців до місцевих бюджетів надійшло у 2,5 рази більше коштів, ніж за весь 2014 рік. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/11523>.

- максимально ефективно вирішення місцевих проблем;
- свобода через місцеву та регіональну автономію;
- економічна конкуренція між місцевим та регіональним рівнями.<sup>1</sup>

Разом з тим, відповідно до Програми розвитку ООН окремі інноваційні інструменти розвитку місцевого самоврядування доцільно об'єднати в певну систему – систему «доброго врядування», яка включає такі складові: участь, верховенство права, прозорість, відповідальність, орієнтація на консенсус, справедливість, ефективність та результативність, підзвітність (рис. 3.12).



**Рис. 3.12. Система «доброго врядування» відповідно до Програми розвитку ООН**

*Джерело:* складено на основі: Міжмуніципальне співробітництво: вітчизняний та зарубіжний досвід: Навчально-практичний посібник / За заг. ред. В. В. Толкованова, Т. В. Журавля. Київ, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, проект «Реформа управління на сході України», 2017. С. 7–8.

<sup>1</sup> Дубина М. В. Зарубіжний досвід децентралізації влади та його адаптація до українських реалій. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 27. С. 47.

Основна ідея вищезазначеного документа полягає в тому, що «добре врядування» виступає як необхідний елемент модернізації системи державного і місцевого управління. На місцевому рівні воно є надзвичайно важливим, оскільки місцева влада є найближчою до громадян та забезпечує основні суспільні блага і послуги. Саме на цьому рівні громадяни можуть безпосередньо взяти участь в ухваленні й упровадженні найбільш важливих рішень розвитку підвідомчої території. Одночасно слід наголосити, що «добре врядування» – це багатогранна концепція, яка ґрунтується на принципах, правилах та практиках, вироблених у всіх країнах. Стратегія враховує вже розроблені напрацювання у сфері «доброго врядування» Радою Європи та іншими міжнародними організаціями.<sup>1</sup>

В умовах трансформаційних перетворень успішність реалізації реформи бюджетної децентралізації в Україні зумовлюється застосуванням кращих світових практик, інноваційних підходів місцевого розвитку, залученням міжнародних партнерів та кваліфікованих експертів з метою впровадження економічних, соціальних та політичних перетворень.

---

<sup>1</sup>Міжмуніципальне співробітництво: вітчизняний та зарубіжний досвід: Навчально-практичний посібник / За заг. редакцією Толкованова В.В., Журавля Т.В. Київ, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, проект «Реформа управління на сході України», 2017. С. 7-8.

## ВИСНОВКИ І РЕКОМЕНДАЦІЇ

В результаті проведеного дослідження розкрито та поглиблено суть понять, розкрито закономірності функціонування основних елементів місцевих фінансів, досліджено їх еволюцію за умов проведення бюджетної децентралізації та розширення повноважень органів місцевого самоврядування. Проведене дослідження дозволило зробити такі узагальнення, висновки та пропозиції.

1. Узагальнення та систематизація понятійного апарату дослідження дало змогу зробити висновок, що поняття «фінанси територіальних громад», яке на відміну від місцевих фінансів має більш локалізований характер і стосується процесу формування, розподілу та використання фінансових ресурсів в межах села, селища і міста. Такий підхід акцентує увагу на тому, що вони є складовою інституту місцевого самоврядування та призначені сприяти місцевому соціально-економічному розвитку. Встановлена доцільність розмежування понять «податок» та «місцеві податки та збори» за ознаками адресності, ролі у формуванні бюджетів, періодичності сплати та цільового спрямування коштів, а також виділення підсистеми місцевого оподаткування в системі оподаткування держави, що дало змогу поглибити понятійний апарат теорії оподаткування крізь призму діалектичного, системного та інституційного підходів дослідження;

2. Важливим аспектом удосконалення управління фінансами територіальних громад є розвиток інституційних основ цього процесу. Теоретико-методологічне обґрунтування процесу адаптації законодавства України про місцеве оподаткування до правового поля ЄС в частині виділення його послідовних етапів, що передбачатимуть якісну трансформацію правової системи, досягнення первинної відповідності вітчизняного законодавства про місцеве оподаткування до норм ЄС, а також розширену програму гармонізації нормативно-правових документів України та ЄС. Такий підхід дасть можливість забезпечити поступове зближення вітчизняного законодавства з сучасною європейською системою права, що створить умови для прийняття ефективних управлінських рішень у сфері місцевого оподаткування.

3. Досліджено базові принципи формування доходів місцевих бюджетів у контексті концептуального підходу, обґрунтовано їх зміст у Європейській хартії місцевого самоврядування, проведено порівняння із засадами в Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні», на яких будуються фінансові відносини на місцевому рівні, з'ясовано схожість і проблеми виконання. Встановлено, що можливості їх виконання залежать від екстрактивності державних інститутів, стану місцевого самоврядування та демократизації суспільного життя. Вирішення цих питань дасть змогу позбутися формального характеру й показового відображення основних принципів функціонування системи доходів місцевих бюджетів.

4. Необхідною умовою раціонального управління фінансами територіальних громад довгострокове та середньострокове бюджетне планування. Розвинуто теоретико-методологічне обґрунтування

впровадження довгострокового та середньострокового планування, зокрема, що стосується планування проектів капітальних вкладень і проектів з забезпечення охорони та відновлення навколишнього середовища. На відміну від інших підходів, органам місцевого самоврядування необхідно запровадити практику регулярної розробки та перегляду системи планів у залежності від значень ключових змінних для того, щоб бути готовим до різних варіантів розвитку території.

5. Місцеві бюджети мають функціонувати як злагоджений механізм, забезпечуючи відповідність між видатковою та дохідною частинами. Водночас виявлено, що тривалий період в Україні ефективним методом їх наповнення були дотації, які давали змогу вилучити фіксовану суму коштів із бюджету вищого рівня для збалансування бюджету нижчого рівня в разі перевищення видатків над доходами. Сьогодні акценти бюджетної політики зміщені в сторону субвенцій, за допомогою яких різні рівні влади здійснюють розподілення зобов'язань на фінансування делегованих повноважень. Сформовано комплекс заходів щодо зменшення їх впливу, через який органи влади втрачають певний ступінь свободи реалізовувати бюджетну політику.

6. Обґрунтовано необхідність трансформації місцевих податків і зборів у власні податки та збори, які запроваджувалися б за ініціативи представницьких органів місцевого самоврядування і враховували б природно кліматичні, географічні, соціально-демографічні, економічні й інші чинники. З цією метою побудовано економіко-математичну модель прийняття управлінських рішень стосовно вибору для їх запровадження. Її універсальність полягає в можливості використання органами місцевого самоврядування, які планують запровадити власні податки і збори для передбачення економічних ризиків, обсягів ресурсів для фінансування видатків і наслідків для адміністративно-територіальних одиниць

7. Обґрунтовано теоретико-методологічні підходи до оцінювання ефективності видатків бюджету в частині визначення його базових критеріїв, а саме: дотримання демократичних процедур планування та виконання місцевого бюджету; відповідності бюджетних видатків суспільним пріоритетам; рівня виконання бюджетних програм та досягнення запланованих цілей; вартості послуг. В основу розробленої концепції оцінювання ефективності видатків місцевих бюджетів покладене сприйняття громадськістю користі від суспільних благ відносно відчуття тягаря сплачених податків. Такий підхід відповідає кращим європейським практикам, дає змогу комплексно оцінити ефективність видатків бюджету з урахуванням усіх чинників, які визначають її параметри та є універсальним у застосуванні при оцінюванні ефективності видатків бюджету.

8. Запропоновано напрями демократизації управління фінансовими ресурсами територіальних громад в частині закріплення на рівні правових актів органів місцевого самоврядування норм, які сприяють прозорості процесу планування місцевого бюджету за доходами і видатками, а також активізації різних форм участі громадськості у бюджетному процесі.

Реалізація заходів у вказаних напрямках дає змогу створити передумови для прийняття ефективних та справедливих рішень у бюджетному процесі, подолати проблему відчуженості громадськості від влади, посилити контроль за формуванням і використанням місцевих бюджетів.

9. Ключовим напрямком подальшого розвитку системи управління фінансами територіальних громад є суттєве зменшення корупційних ризиків. Запропоновано підходи до ідентифікації корупційних ризиків при управлінні фінансовими ресурсами територіальних громад в частині виокремлення ризиків бюджетних втрат від корупційних явищ у сфері земельних відносин, у сфері користування надрами і використання комунального майна. Така структуризація корупційних ризиків дає можливість більш чітко визначити заходи, покликані мінімізувати як самі ризики, так і бюджетні втрати від них.

## ДОДАТКИ

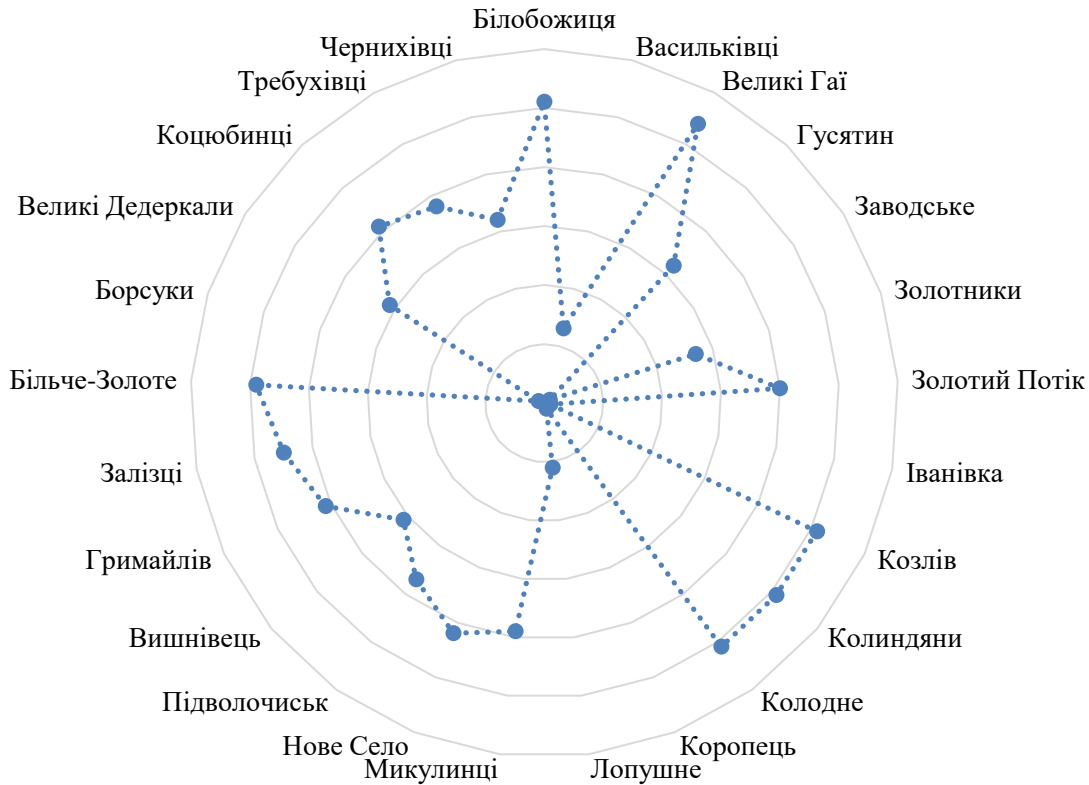
**Динаміка виконання доходів загального і спеціального фондів бюджетів  
ОТГ Тернопільської області (з урахуванням міжбюджетних трансфертів)  
у 2017-2018 рр.**

ОТГ	Виконання доходів загального фонду у 2017 р.		Виконання доходів спеціального фонду у 2017 р.		Виконання доходів загального фонду у 2018 р.		Виконання доходів спеціального фонду у 2018 р.	
	%	+/- (грн)	%	+/- (грн)	%	+/- (грн)	%	+/- (грн)
с. Байківці	109	6638977,7	110	258822,1	103	2941575	377	1647805,2
с. Білобожниця	102	283230,7	124	838360,8	103	736836	169	90179,7
с. Васильківці	101	236543,5	105	124338,1	102	878246	112	27511,9
с. Великі Гаї	101	824547,9	113	545555,9	103	2243142	195	2552002,2
сміт Гусятин	105	2375915,8	213	626051,5	102	940148	514	3215241,9
сміт Заводське	102	555343,9	183	398231,5	105	1143808	136	118399,1
с. Золотники	105	2209762,9	103	103921,8	106	3101574	90	-10186,6
сміт. Зол. Потік	104	1809762,9	103	115939	100	-	86	-81232,2
с. Іванівка	107	1700524,4	117	348841,9	106	1572706	415	836692,8
сміт Козлів	104	874127,1	124	310348,1	104	1096574	282	216369,2
с. Колиндяни	101	175781,3	105	120547	100	103714	176	68895,7
с. Колодне	106	909741,1	123	269447,8	105	879517	329	253137,6
сміт Коропець	101	217574,5	126	384804,8	102	485956	129	147575,6
с. Лопушне	109	1215493,4	111	101184,2	105	858695	-	33497,6
сміт Мельниця-Подільська	97	-1874282	126	1294101,5	101	717459	131	396925,6
сміт Микулинці	103	1238516,1	142	681614,9	101	593941	704	1554078,6
с. Нове Село	102	374207,5	153	757035,4	103	653413	2082	1615704,1
с. Озерна	108	2241493,8	111	256287,4	104	1369890	262	285688,2
с. Озеряни	99	-189454,6	47	-525820	102	378660	328	207144,2
сміт Підволочиськ	105	5851520,3	173	3964127,1	103	4495710	321	5158949,1
м. Почаїв	107	2801829,5	198	791728,1	103	1667279	240	1621034,1
сміт Скала-Подільська	98	-988550,2	116	505200,7	101	582164	52	-1029062,6
м. Скалат	103	1853418,1	133	1356172,8	102	1818692	209	1330747,7
с. Скорики	102	538353,3	102	42968,6	104	1058383	596	284968,3
м. Теремовля	103	4859376,4	127	2306352,2	101	2864996	281	3894532,8
м. Шумськ	103	3583930,5	14	3421819,8	102	2422429	292	4731437,2
м. Борщів	106	5495838,1	135	1174719,7	101	1183524	209	1379245,2
сміт Вишнівець	99	-441526	122	369229,6	102	761589	326	1160188,3
сміт. Гримайлів	107	1029147,6	118	107759,6	102	348165	101	1140,9
сміт Залізці	103	977133,7	115	289669	102	792186	165	585640,2
с. Більче-Золоте	11	1693311,4	11	166060,2	107	1549742	2856	1240070,6
с. Борсуки	100	-	117	284740,2	100	111741	280	229362,8
с. Вел. Дедеркали	107	1612908,4	98	-28109,1	101	150683	130	33854,1
с. Коцюбинці	103	362606,5	101	25412,9	101	175718	58	-19005,2
с. Трибухівці	102	387372,9	117	287656,7	108	2533793	391	523318,7
с. Чернихівці	107	882027,7	101	9894,9	103	540084	576	128454,7



с. Саранчуки	-	-	-	-	99	-253814	311	107320,2
м. Ланівці	-	-	-	-	101	900073	139	1332415,6
м. Хоростків	-	-	-	-	102	1725559	544	1942039,6
м. Зборів	-	-	-	-	102	2420311	392	2954872,6
Всього	103	50960704	125	22371035	102	48795856	245	40766954,9

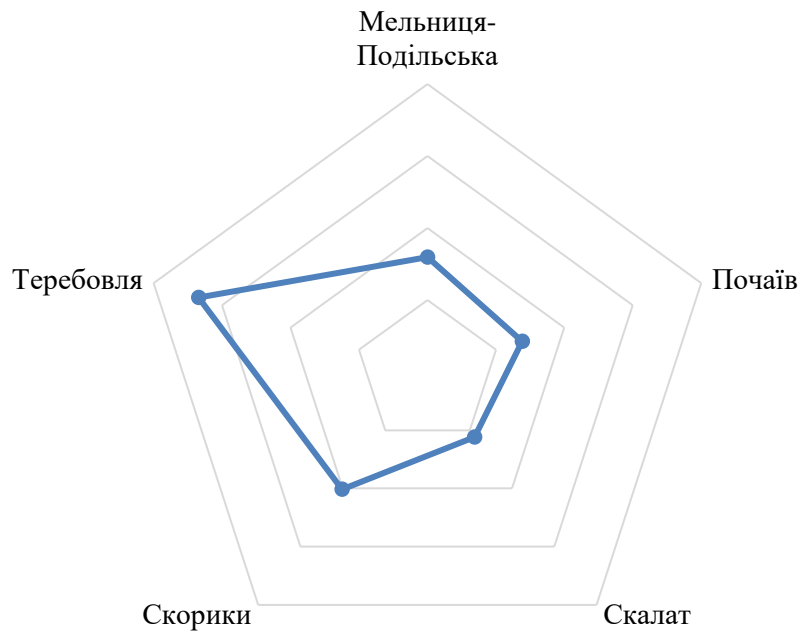
*Джерело:* складено автором за даними ГУ Державної казначейської служби України у Тернопільській області.



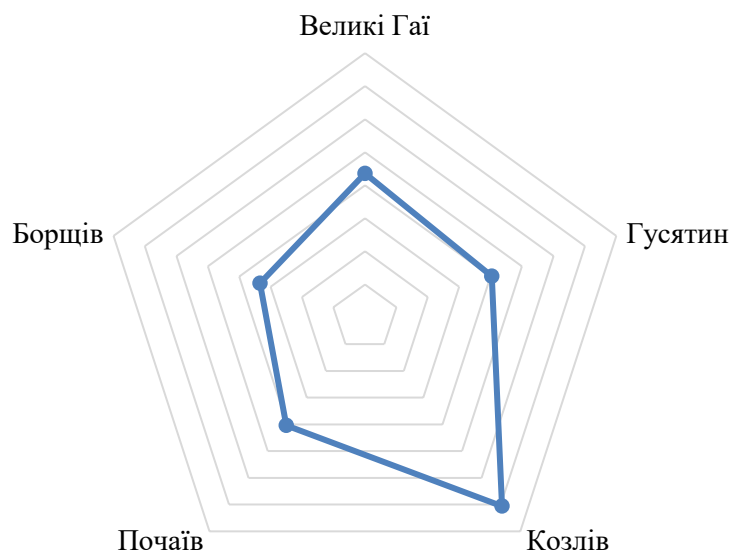
**Рис. А.1. Розташування ОТГ Тернопільської області за подібністю структури доходів спеціального фонду бюджетів у кластері 1**  
 Джерело: побудовано автором за допомогою ПП «Statistica».



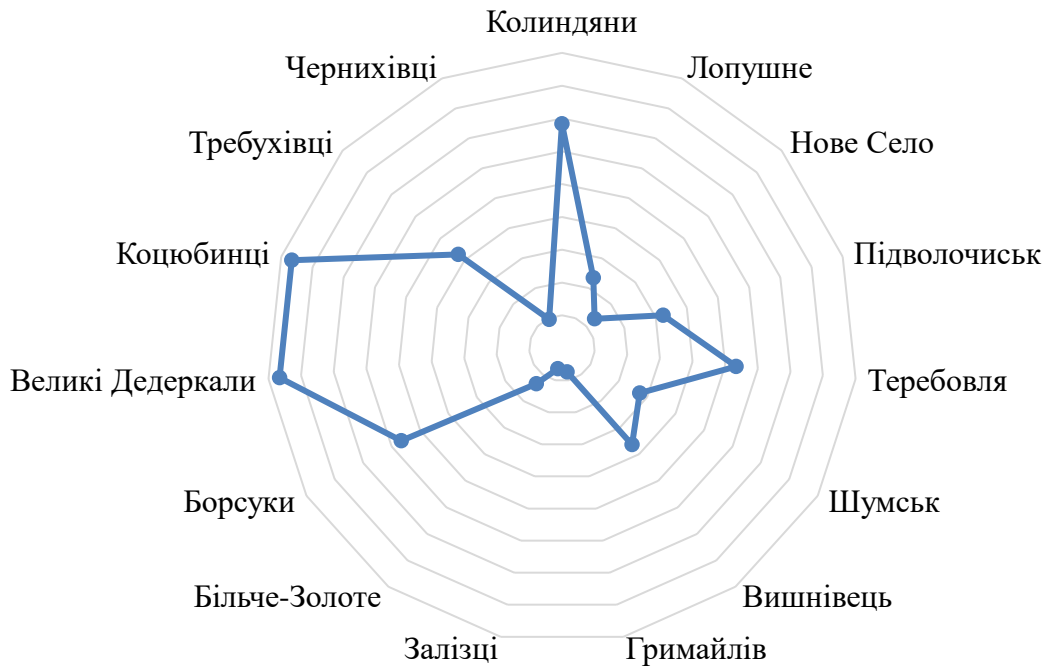
**Рис. А.2. Розташування ОТГ Тернопільської області за подібністю структури доходів спеціального фонду бюджетів у кластері 2**  
 Джерело: побудовано автором за допомогою ПП «Statistica».



**Рис. А.3. Розташування ОТГ Тернопільської області за подібністю структури доходів спеціального фонду бюджетів у кластері 3**  
*Джерело: побудовано автором за допомогою ПП «Statistica».*



**Рис. А.4. Розташування ОТГ Тернопільської області за подібністю структури доходів загального фонду бюджетів у кластері 1**  
*Джерело: побудовано автором за допомогою ПП «Statistica».*



**Рис. А.5. Розташування ОТГ Тернопільської області за подібністю структури доходів загального фонду бюджетів у кластері 2**

*Джерело:* побудовано автором за допомогою ПП «Statistica».



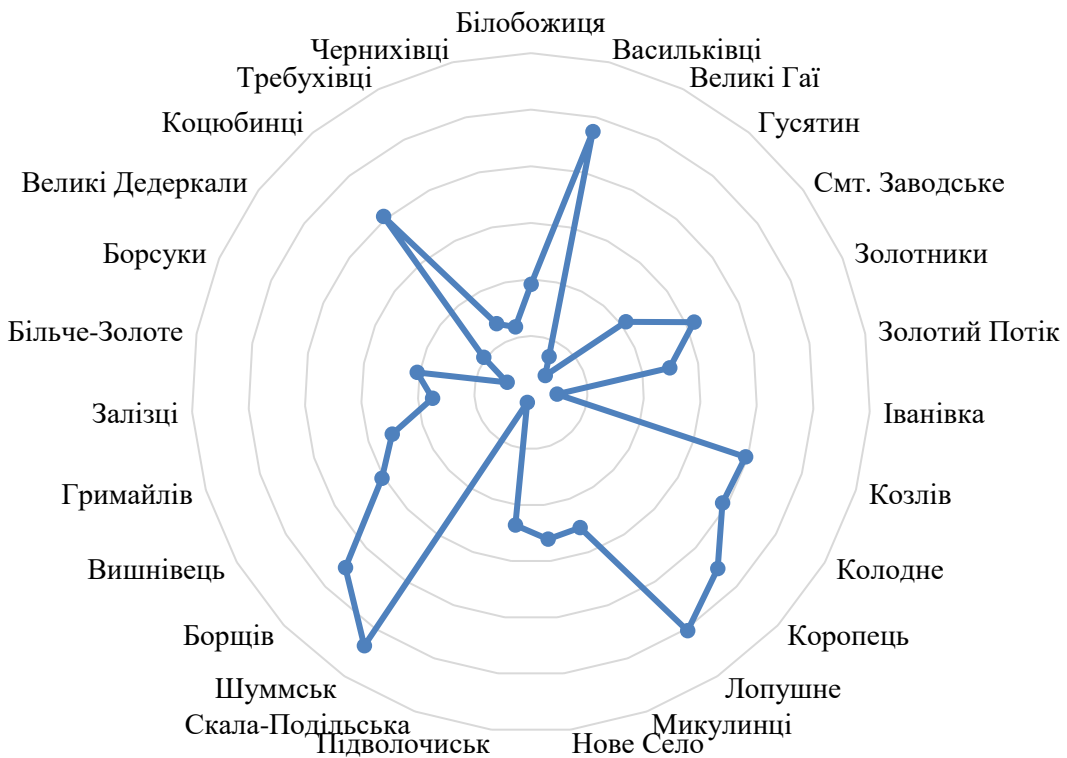
**Рис. А.6. Розташування ОТГ Тернопільської області за подібністю структури доходів загального фонду бюджетів у кластері 3**

*Джерело:* побудовано автором за допомогою ПП «Statistica»



**Рис. А.7. Розташування ОТГ Тернопільської області за подібністю структури видатків спеціального фонду бюджетів у кластері 1**

Джерело: побудовано автором за допомогою ПП «Statistica».



**Рис. А.8. Розташування ОТГ Тернопільської області за подібністю структури видатків спеціального фонду бюджетів у кластері 2**

Джерело: побудовано автором за допомогою ПП «Statistica».



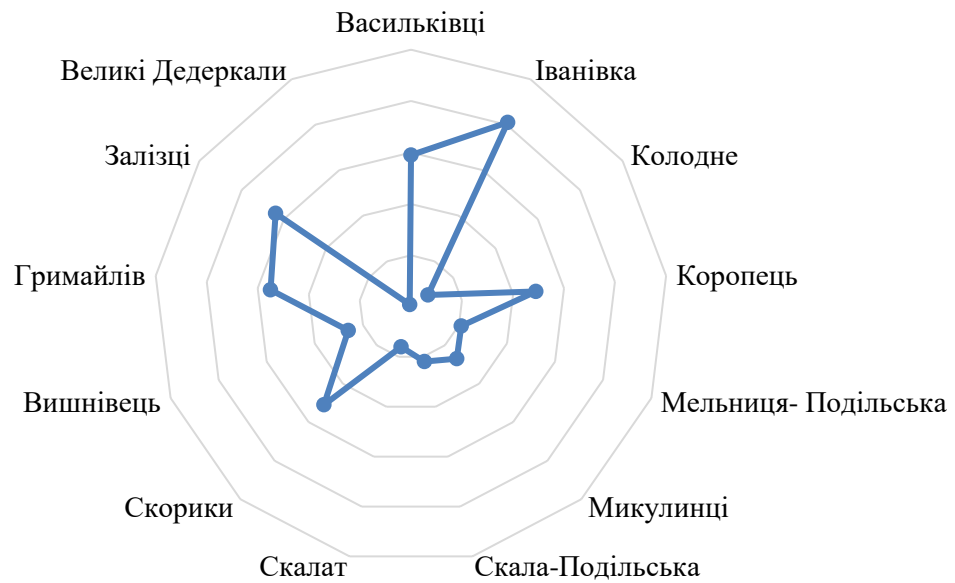
**Рис. А.9. Розташування ОТГ Тернопільської області за подібністю структури видатків спеціального фонду бюджетів у кластері 3**

*Джерело:* побудовано автором за допомогою ПП «Statistica».



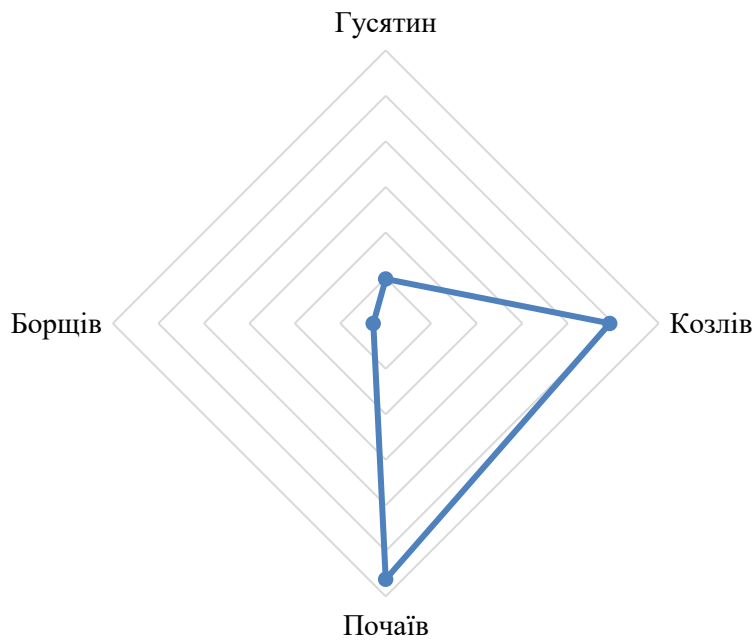
**Рис. А.10. Розташування ОТГ Тернопільської області за подібністю структури видатків загального фонду бюджетів у кластері 1**

*Джерело:* побудовано автором за допомогою ПП «Statistica».



**Рис. А.11. Розташування ОТГ Тернопільської області за подібністю структури видатків загального фонду бюджетів у кластері 2**

Джерело: побудовано автором за допомогою ПП «Statistica».



**Рис. А.12. Розташування ОТГ Тернопільської області за подібністю структури видатків загального фонду бюджетів у кластері 3**

Джерело: побудовано автором за допомогою ПП «Statistica».

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

*Монографія*

**Управління фінансами  
територіальних громад: теорія і практика**  
*За редакцією професора О. П. Кириленко*

Підписано до друку  
?????