

**Олійник Д.С.,**

кандидат економічних наук,  
заступник голови ГоловкиРКУ

### **ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ**

*На основі аналізу сучасних тенденцій у розвитку місцевих бюджетів запропоновано напрями вдосконалення контролю виконання місцевих бюджетів в Україні; визначено пріоритети й оптимальні форми здійснення контрольних заходів; запропоновано методологію відбору об'єктів контролю за типами ризиків.*

*By analyzing the modern trends in the development of local budgets the author suggests directions for improving control over the execution of local budgets in Ukraine; determines priorities and optimum forms for effecting control measures; and proposes methodology for selecting objects of control according to the types of risk.*

З року в рік місцеві бюджети набувають дедалі більшої ваги як за обсягом фінансових ресурсів держави, так і щодо розв'язання соціально-економічних проблем регіонів, де проживає переважна частина населення України.

У нашій країні кількість місцевих бюджетів чи не найбільша в Європі: на 01.12.2007 налічувалось 12 052 місцевих бюджетів, 27 із яких — обласні та бюджети міст Києва і Севастополя, 179 — бюджети міст обласного й республіканського (АРК) значення, 91 — бюджети районів у містах, 496 — районні бюджети, 268 — бюджети міські, міст районного значення, 804 — бюджети селищних рад, 10 187 — бюджети сільських рад<sup>1</sup>. За кількістю місцевих бюджетів серед європейських країн Україна поступається лише Франції, де налічується 36 118 місцевих бюджетів, а саме: 22 бюджети регіонів, 96 бюджетів департаментів, 36 000 бюджетів комун.

Обсяги фінансових ресурсів, які перебувають у розпорядженні місцевих органів влади, постійно зростають (табл. 1).

Одночасно зі зростанням обсягів місцевих бюджетів відбуваються якісні зміни у структурі їхніх доходів і видатків. Якщо в 1990—2000 роках до 80 % видатків місцевих бюджетів за економічною класифікацією становили видатки на утримання бюджетних установ, зокрема на заробітну плату працівників, то надалі спостерігається хоч і повільне, але стале зростання капітальних видатків: за період 2000—2007 років вони збільшилися в 10,2 разу (рис. 1). У 2007 році питома вага капітальних видатків місцевих бюджетів у загальному обсязі їх видатків становила 21 %.

Основу доходів місцевих бюджетів становить податок з доходів фізичних осіб, який, згідно з Бюджетним кодексом України, належить до закріплених за місцевими бюджетами доходів. За період 2002—2007 років зменшилася питома

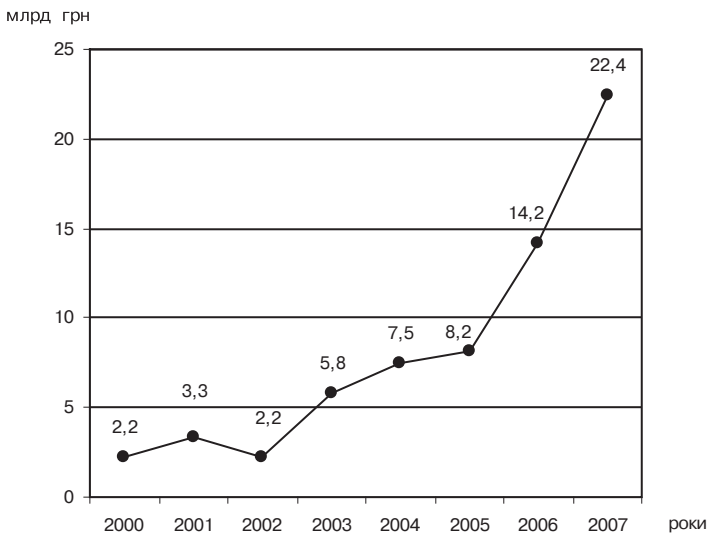
---

<sup>1</sup> За даними Міністерства фінансів України.

Таблиця 1. Обсяги місцевих бюджетів у 2000—2007 роках

Роки	Доходи місцевих бюджетів, млрд грн		Видатки місцевих бюджетів, млрд грн		Частка у ВВП, %	
	без урахування трансфертів	з урахуванням трансфертів	без урахування трансфертів	з урахуванням трансфертів	доходів без урахування трансфертів	видатків без урахування трансфертів
2000	14,3	18,7	17,0	18,4	8,4	10,0
2001	17,7	25,0	22,3	24,9	8,7	10,9
2002	19,3	28,1	24,8	27,7	8,8	11,2
2003	22,6	34,3	31,4	33,8	8,4	11,7
2004	22,8	39,6	38,8	40,4	6,6	11,2
2005	30,3	53,7	52,1	53,5	6,9	11,8
2006	39,9	75,9	72,3	75,8	7,3	13,4
2007	58,3	107,1	96,4	104,8	8,2	13,6

Джерело: дані Міністерства фінансів України та Державного комітету статистики України.



Джерело: дані Міністерства фінансів України та Державного казначейства України.

Рис. 1. Динаміка обсягів капітальних видатків місцевих бюджетів

вага закріплених за місцевими бюджетами доходів у їх загальному обсязі — з 43,1 % до 35,0 %, а також питома вага власних доходів місцевих бюджетів. Водночас зросла питома вага міжбюджетних трансфертів у загальному обсязі доходів місцевих бюджетів — із 31,2 % у 2002 році до 45,5 % у 2007-му (табл. 2). Це пов'язано, головним чином, з тим, що за порівняно постійних обсягів власних надходжень місцевих бюджетів весь час є потреба в підвищенні оплати праці працівників бюджетної сфери, що враховується Міністерством фінансів України при визначенні дотації на вирівнювання місцевих бюджетів.

Таблиця 2. Обсяг власних і закріплених доходів місцевих бюджетів та міжбюджетних трансфертів (згідно зі статтями 63 і 69 Бюджетного кодексу України)

Показник	2002		2003		2004		2005		2006		2007	
	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%
<b>Закріплені доходи, всього</b>	<b>12 163,1</b>	<b>43,1</b>	<b>15 205,5</b>	<b>44,3</b>	<b>14 695,5</b>	<b>37,1</b>	<b>19 131,8</b>	<b>35,7</b>	<b>25 000,7</b>	<b>32,9</b>	<b>37 497,4</b>	<b>35,0</b>
У тому числі:												
Податок з доходів фізичних осіб	10 829,9	38,3	13 521,3	39,4	12 578,8	31,8	16 486,6	30,7	22 100,1	29,1	34 782,1	32,5
Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва	649,9	2,3	892,2	2,6	1049,4	2,7	1371,5	2,6	1348,0	1,8	1592,6	1,5
Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності	311,3	1,1	361,8	1,1	512,4	1,3	668,7	1,2	767,3	1,0	869,4	0,8
<b>Власні доходи, всього</b>	<b>5590,7</b>	<b>19,8</b>	<b>6489,8</b>	<b>18,9</b>	<b>7664,6</b>	<b>19,4</b>	<b>9088,2</b>	<b>16,9</b>	<b>13 390,1</b>	<b>17,6</b>	<b>18 140,6</b>	<b>16,9</b>
У тому числі:												
Місцеві податки і збори	542,4	1,9	592,4	1,7	555,5	1,4	598,2	1,1	642,3	0,8	729,9	0,7
Плата за землю	1806,3	6,4	2032,3	5,9	2293,2	5,8	2718,2	5,1	3122,3	4,1	3889,3	3,6
Податок з власників транспортних засобів	587,3	2,1	600,1	1,7	658,7	1,7	833,4	1,6	1084,8	1,4	1354,6	1,3
Власні надходження бюджетних установ	1621,7	5,7	1914,6	5,6	2296,6	5,8	2721,1	5,1	3449,5	4,5	4463,4	4,2
Надходження від відчуження майна, яке належить АРК, та майна, що перебуває в комунальній власності	479,6	1,7	711,5	2,1	1067,6	2,7	1110,3	2,1	1513,1	2,0	1749,4	1,6
<b>Разом доходів</b>	<b>19 429,3</b>	<b>68,8</b>	<b>22 577,4</b>	<b>65,8</b>	<b>22 784,9</b>	<b>57,5</b>	<b>30 301,4</b>	<b>56,5</b>	<b>39 865,5</b>	<b>52,5</b>	<b>58 348,7</b>	<b>54,5</b>
Офіційні трансферти	8818,1	31,2	11729,1	34,2	16808,2	42,5	23361,1	43,5	36029,6	47,5	48701,5	45,5
<b>Усього доходів</b>	<b>28 247,4</b>	<b>100</b>	<b>34 306,5</b>	<b>100</b>	<b>39 593,1</b>	<b>100</b>	<b>53 662,5</b>	<b>100</b>	<b>75 895,1</b>	<b>100</b>	<b>10 7050,2</b>	<b>100</b>

Джерело: дані Міністерства фінансів України.

Значна кількість місцевих бюджетів в Україні, а також тенденції зростання обсягів та зміни структури місцевих фінансів вимагають перегляду підходів до організації державного фінансового контролю виконання.

Питанням розвитку державного фінансового контролю на регіональному рівні приділяли увагу такі вітчизняні й російські дослідники, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, В.І. Кравченко, В.М. Родіонова, Н.І. Рубан, І.Б. Стефанюк, С.В. Степашин. Проте організація контролю виконання місцевих бюджетів недостатньо досліджена в науковій літературі, а економічне життя регіонів, зокрема формування дохідної частини місцевих бюджетів, вимагає ретельнішої оцінки стану використання фінансових ресурсів місцевими органами влади з метою виявлення резервів доходів місцевих бюджетів.

Особливість здійснення державного фінансового контролю місцевих бюджетів в Україні полягає в тому, що суб'єктом такого контролю є держава, яка проводить його в централізованому порядку. Це обумовлюється унітарним державним устроєм України, тоді як за федеративного державного устрою суб'єктами контролю, як правило, виступають регіональні представники місцевої влади (суб'єкти федерації).

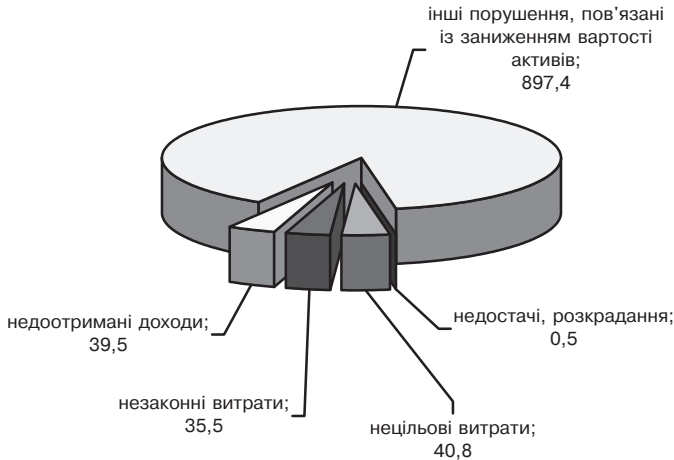
Згідно із законодавством функція контролю використання коштів місцевих бюджетів покладена на Міністерство фінансів, Державну контрольно-ревізійну службу, органи Державного казначейства України, місцеві державні адміністрації. На практиці такий контроль здійснює Державна контрольно-ревізійна служба, а також Держказначейство України, яке виконує виключно функцію поточного документального контролю. Практика послідуючого фінансового контролю, яку на рівні місцевих бюджетів реалізує Державна контрольно-ревізійна служба України, засвідчує наявність порушень і проблем у виконанні місцевих бюджетів, зокрема у використанні коштів. Так, у 2006—2007 роках типовими порушеннями при виконанні місцевих бюджетів, які виявили державні контролери, були:

- планування та здійснення видатків, не віднесених згідно з вимогами статей 88, 89 та 90 Бюджетного кодексу України до видатків, що здійснюються з місцевих бюджетів відповідного рівня, а також проведення впродовж бюджетного періоду видатків на фінансування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів;
- недотримання вимог бюджетної класифікації, здійснення видатків, сутність яких не відповідає напрямам, визначеним законодавством, меті, на виконання якої ці кошти виділяються розпорядникам та одержувачам бюджетних коштів;
- порушення норм бюджетного законодавства щодо зарахування окремих доходів до місцевих бюджетів відповідного рівня;
- недотримання вимог законодавства в частині формування й використання коштів резервного фонду місцевих бюджетів;
- затвердження в кошторисах бюджетних видатків, не передбачених законодавством та не підтверджених відповідними розрахунками;
- порушення законодавства з питань закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти; недотримання законодавства з питань оплати праці;

— завищення вартості й обсягів виконаних робіт із будівництва, реконструкції та капітального ремонту, інших послуг;

— заниження в обліку вартості активів внаслідок неопробування земельних ділянок, будівель, споруд, матеріальних цінностей<sup>2</sup>.

Основні фінансові порушення при виконанні місцевих бюджетів, виявлені державними контролерами, показані на рис. 2.



Джерело: дані Головного контрольно-ревізійного управління України.

### Рис. 2. Структура фінансових порушень за результатами контрольних заходів у 2006 році, млн грн

Невиправданий, через залежність служби від показників результативності, залишковий принцип при виборі контролюючими органами місцевих бюджетів, надзвичайно низький показник охоплення контролем цих об'єктів (імовірність бути обрешованим випадає для місцевого бюджету лише 1 раз на 57 років<sup>3</sup>), зміни, які сталися в законодавстві щодо організації державного фінансового контролю загалом та контролю виконання місцевих бюджетів зокрема, вимагають перегляду підходів до організації контролю місцевих бюджетів.

*По-перше*, внесення Законом України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти” від 01.12.2006 № 424 змін до ст. 2 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу”, якими встановлено, що контроль виконання місцевих бюджетів не є тотожним контролю видатків місцевих бюджетів, як було раніше. Це означає, що об'єктом контролю з 2006 року стали не лише видатки місцевих бюджетів, а й виконання їхньої дохідної частини.

*По-друге*, внесення у 2005 році до ст. 2 Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу” змін у частині поширення державного фінансового

<sup>2</sup> За даними Головного контрольно-ревізійного управління України.

<sup>3</sup> Розраховано за даними Головного контрольно-ревізійного управління України про здійснені органами Державної контрольно-ревізійної служби контрольні заходи.

контролю на таку сферу діяльності органів місцевого самоврядування, як управління комунальним майном.

*По-третє*, запровадження нової форми державного фінансового контролю — державного фінансового аудита, який на відміну від ревізій має на меті перевірку й аналіз фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю<sup>4</sup>.

Зазначене передбачає зміни в методологічних засадах вибору об'єктів контролю та заміну критеріїв вибору об'єктів за принципом періодичності здійснення контрольних заходів на критерії оцінки ймовірності ризиків, які, у свою чергу, потрібно розробити на базі законодавчих змін у форматі контролю виконання місцевих бюджетів за доходами, видатками та контролю законності й ефективності управління майном.

*При виборі об'єктів контролю виконання місцевих бюджетів за доходами слід звернути увагу на:*

- відсутність зростання власних надходжень місцевого бюджету за 3—5 років;
- відсутність у власних надходженнях місцевих бюджетів таких податків і зборів, як ринковий збір, податок на рекламу, збір за розміщення об'єктів торгівлі, податок з власників транспортних засобів, орендна плата (або тенденції її зростання), податок на прибуток підприємств комунальної власності (за наявності таких підприємств);
- повноту врахування платників податку з доходів фізичних осіб (шляхом зв'язки з органами Пенсійного фонду України), а також вивчення, збір даних та уточнення недоїмки з надходжень податку з доходів фізичних осіб до бюджету і платежів до Пенсійного фонду;
- невиконання вимог і пропозицій попереднього контрольного заходу;
- розбіжності в балансі використаних земель на відповідній території, зокрема земель запасу, земель резерву;
- наявність розбіжностей у фактах відведення земель сільськогосподарського призначення та відсутність зарахувань до бюджету плати за використання таких земель;
- наявність пільг із плати за землю. Законом України “Про місцеве самоврядування в Україні” не визначено право органів місцевого самоврядування надавати пільги з цього виду платежу;
- відсутність експертних оцінок майна, коли таке майно надається в оренду;
- невідповідність обсягу і структури земель, які надані в оренду, їх фактичному використанню орендарями й використанню за призначенням;

<sup>4</sup> Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти” від 01.12.2006 № 424.

- наявність водоймищ і лісів місцевого значення та орендну плату за їх використання, зокрема щодо водоймищ — оренду водних масивів чи оренду земель під водоймищами;

- наявність операцій із розміщення коштів на депозитних рахунках у комерційних банках;

- наявність у місцевих бюджетах цільових фондів;

- повідомлення від правоохоронних органів, ЗМІ та громадян про наявність фінансових порушень, факти повідомлень через телефон довіри тощо.

*При виборі об'єктів контролю виконання місцевих бюджетів за видатками слід враховувати:*

- наявність у затверджених бюджетах капітальних видатків;

- наявність місцевих бюджетних програм та затверджених видатків для їх фінансування;

- наявність субвенцій капітального характеру (на спорудження об'єктів соціально-культурного призначення, подолання стихійного лиха, будівництво й реконструкцію об'єктів спільного використання, на поточне утримання об'єктів спільного використання тощо);

- наявність операцій за видатками бюджету розвитку;

- невиконання, або неповне виконання вимог і пропозицій за результатами попередніх контрольних заходів;

- неприйняття або несвоєчасне прийняття рішення про затвердження місцевого бюджету;

- істотне зростання дебіторської та кредиторської заборгованостей;

- значне збільшення видатків відносно попередніх бюджетних років;

- наявність рішень про виплату надбавок за нормотворчу роботу працівників виконкому, управлінь та відділів;

- наявність рішень про виплати різного роду винагород і доплат, які виходять за рамки тих, що визначені Міністерством праці та соціальної політики України;

- наявність операцій із використання благодійної та спонсорської допомоги;

- повідомлення від правоохоронних органів, ЗМІ та громадян про наявність фінансових порушень, факти повідомлень через телефон довіри тощо.

*При виборі за об'єкт контролю суб'єктів господарювання комунального сектору треба звернути увагу на:*

- обсяг активів і наявність коштів, виділених із місцевого бюджету, в тому числі за місцевими бюджетними програмами;

- наявність закупівель за звітний період обладнання й об'єктів нерухомості;

- відсутність інформації про виконання вимог та пропозицій за результатами попередніх контрольних заходів;

- зростання адміністративних витрат у складі собівартості продукції, робіт, послуг;

- наявність капітального будівництва й капітального ремонту;
- наявність операцій із відчуження майна та передачі або взяття його в оренду;
- збитковість і тенденції до збитковості в діяльності підприємства;
- наявність у керівному складі підприємства осіб, пов'язаних із керівниками установ — засновниками комунального підприємства;
- істотне зростання дебіторської та кредиторської заборгованостей;
- повідомлення від правоохоронних органів, ЗМІ та громадян про наявність фінансових порушень, факти повідомлень через телефон довіри тощо.

Оцінка зазначених та інших ризиків, їх систематизація, виходячи з проведеного моніторингу й аналізу, має бути визначальною при виборі місцевого бюджету для здійснення контролю його виконання.

Надзвичайно важливим є вибір форм контролю, який пов'язаний із запровадженням державного фінансового аудита поряд із існуючою формою контролю — інспектуванням. Вибір форм здійснення державного фінансового контролю стосується не лише контрольних заходів із виконання місцевих бюджетів, а й суб'єктів господарювання, заснованих органами місцевого самоврядування.

Слід зважити й на те, що при здійсненні контрольних заходів у формі інспектування місцевих бюджетів повною мірою не охоплюються питання дотримання бюджетного процесу на всіх його стадіях, а також операції, які через законодавчу неврегульованість не можуть кваліфікуватись як порушення, однак насправді призводять або можуть призвести до втрат грошових чи матеріальних ресурсів. Наприклад, виділення земель замість їх продажу на умовах конкурсу чи аукціону; надання в оренду майнових комплексів, будівель і споруд із подальшою приватизацією; продаж будівель і споруд без одночасного продажу земельних ділянок, на яких вони розміщені, тощо.

Отже, практика вказує на доцільність та високу ефективність контролю місцевих бюджетів при поєднанні двох форм: аудита й інспектування. Таке поєднання дає змогу комплексно оцінити стан виконання місцевого бюджету — як з точки зору дотримання бюджетного процесу на всіх його стадіях, законності операцій із бюджетними коштами, так і щодо ефективності управління комунальним майном усіма суб'єктами на місцевому рівні.

Саме такої оцінки стану виконання місцевих бюджетів потребують місцеві й центральні органи виконавчої влади.