

Стефанюк І. Б.,

кандидат економічних наук, доцент,
заслужений економіст України,
заступник директора департаменту
з питань використання коштів
державного бюджету в регіонах
Рахункової палати

ОБ'ЄКТИВНІ ЗАСАДИ ПРОВЕДЕННЯ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

Досліджено існуючі типи взаємовідносин між державою та місцевим самоврядуванням, здійснено аналіз зарубіжного досвіду організації державного фінансового контролю за місцевими бюджетами. Визначено об'єктивну потребу здійснення Рахунковою палатою зовнішнього аудиту формування й використання коштів місцевих бюджетів.

The necessity of performing external audit of local budgets by the Accounting Chamber of Ukraine by disclosing existing types of relationships between state and local governments and through the analysis of foreign experience of the state financial control over local budgets is defined.

Ключові слова: об'єкти державного фінансового контролю, публічні фінанси, делеговані державою повноваження, взаємовідносини державного та місцевих бюджетів, контроль місцевих бюджетів, внутрішній та зовнішній аудит використання коштів місцевих бюджетів.

Удосконалення системи фінансового контролю формування й використання коштів місцевих бюджетів є надзвичайно важливою проблемою в сучасних умовах спрямованості на децентралізацію державної влади в Україні. Місцеве самоврядування не здатне забезпечити соціально-економічний розвиток територій та якісний рівень публічних послуг, що надаються населенню. Не сприяє цьому мізерна частка доходів місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) у структурі доходів зведеного бюджету, яка до того ж зменшується: у 2004 р. цей показник становив 26,6 %, у 2011 р. — 21,7 %.

Цим, зокрема, обумовлена необхідність реформування міжбюджетних відносин, адже більшість сільських, селищних бюджетів, у яких видатки на виплату заробітної плати з нарахуваннями становлять понад 90 %, не мають ресурсу для надання більшості визначених законодавством послуг. Однією з причин зазначеної проблеми у Програмі економічних реформ на 2010—2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”¹ визначено неефективний контроль за витратою коштів на місцях: “На місцевому рівні де-факто відсутній зовнішній аудит, а внутрішній проводиться з недостатньою комплексністю й системністю”. Відповідно серед шляхів підвищення

¹ Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава : програма економічних реформ на 2010—2014 роки [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_2.pdf.

ефективності витрат коштів на місцевому рівні Програмою передбачено “удосконалення системи моніторингу й оцінювання використання бюджетних коштів, забезпечення зовнішнього аудиту місцевих фінансів та проведення пов’язаних реформ щодо впровадження внутрішнього аудиту відповідно до міжнародних стандартів (INTOSAI)”².

Отже, удосконалення фінансового контролю формування й використання коштів місцевих бюджетів є вкрай актуальним завданням, розв’язання якого сприятиме підвищенню рівня фінансової незалежності органів місцевого самоврядування, якісному виконанню покладених на них завдань і функцій.

Останнім часом проблему державного фінансового контролю використання коштів органів місцевого самоврядування досліджували такі вітчизняні науковці, як О. П. Гетманець, Л. Б. Грицак, Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, І. М. Іванова, В. С. Куйбіда, М. М. Коцупатрий, І. П. Лопушинський, А. О. Монаєнко, Д. С. Олійник, В. Ф. Піхоцький, О. Г. Солонтай та ін.

Зокрема, О. П. Гетманець за результатами проведеного дослідження робить висновок про те, що для вдосконалення бюджетного контролю місцевих бюджетів потрібно визначити правовий механізм зовнішнього та внутрішнього контролю в бюджетному процесі³. Автори І. П. Лопушинський і Г. М. Полевик обґрунтовують необхідність невідкладного впорядкування прав і відповідальності органів, уповноважених державою на здійснення контролю дотримання бюджетного законодавства на рівні бюджетів місцевого самоврядування⁴.

Майже такої самої думки й В. С. Куйбіда, який разом із тим зазначає про відсутність системи оцінювання ефективності й результативності бюджетних видатків взагалі. Зокрема, він наголошує на тому, що “в поєднанні з фактичною неможливістю фінансування всіх зобов’язань держави та органів місцевого самоврядування та за відсутності механізмів впливу громади на місцеву владу це призводить до волонтаристських методів фінансування видатків за рахунок місцевих бюджетів. Фінансування всіх бюджетних видатків, крім захищених (тобто заробітної плати працівників бюджетних закладів та установ), залежить насамперед від волі представників місцевої влади. Також фактична відсутність системи зовнішнього, зокрема громадського, фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів також є причиною неефективного використання й без того обмежених фінансових ресурсів”⁵. Як видно, В. С. Куйбіда, як колишній

² Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава : програма економічних реформ на 2010–2014 роки [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_2.pdf.

³ Гетманець О. П. Правове регулювання державного контролю за місцевими бюджетами / О. П. Гетманець [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://radnuk.info/statti/255-fnpr/14>.

⁴ Лопушинський І. П. Державний контроль за використанням коштів місцевих бюджетів / І. П. Лопушинський, Г. М. Полевик [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vkhdtu/2009_3/30937.pdf.

⁵ Куйбіда В. С. Місцеве самоврядування — необхідні зміни / В. С. Куйбіда [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.social-science.com.ua>.

мер великого міста, наводить аргументи щодо необхідності здійснення зовнішнього фінансового нагляду за використанням коштів місцевих бюджетів, виходячи не з теорії питання, а з реалій життя.

Таким чином, деякі дослідники, а також окремі програмні документи органів центральної влади визначають необхідність проведення зовнішнього контролю місцевих бюджетів.

Разом із тим у працях названих та інших авторів, по суті, не розглядаються питання організації системи зовнішнього контролю за виконанням місцевих бюджетів, повноважень у цій сфері суб'єктів державного фінансового контролю, необхідності й можливості здійснення такого контролю силами вищого органу фінансового контролю — Рахунковою палатою.

Метою статті є аналіз існуючих типів взаємовідносин між державою та органами місцевого самоврядування, а також зарубіжного досвіду правового врегулювання організації державного фінансового контролю місцевих бюджетів і визначення об'єктивної необхідності й можливості його здійснення в Україні Рахунковою палатою.

Питання вдосконалення контролю місцевих бюджетів останнім часом стало темою активного обговорення фахівців фінансово-економічної сфери, науковців, державних діячів і правників. Цьому сприяло проведене в Міністерстві фінансів України в лютому 2011 р. засідання тематичної робочої групи за напрямом “Регіональний розвиток та реформа міжбюджетних відносин” на тему “Підходи до вдосконалення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів”. Нижче викладено позицію автора даної статті з цього питання.

По-перше, об'єкти державного фінансового контролю ні теоретично, ні практично не обмежуються коштами державного бюджету. Об'єктами державного фінансового контролю є відносини, які виникають між державою, з одного боку, і юридичними та фізичними особами — з другого, з приводу руху, формування й використання фінансових ресурсів держави.

Зокрема, стандартами INTOSAI (Міжнародної організації вищих органів аудиту державних фінансів), членом якої є Рахункова палата, визначено, що зовнішньому аудиту в особі вищого органу фінансового контролю потрібно піддавати всі публічні фінанси⁶.

Безперечно, публічними фінансами є й кошти місцевих бюджетів. Отже, об'єктом державного фінансового контролю є й відносини, що виникають між державою та органами місцевого самоврядування в частині формування й виконання місцевих бюджетів. Такий контроль реалізується суб'єктами як внутрішнього (урядового), так і зовнішнього (парламентського) державного фінансового контролю. Разом із тим в обох випадках, коли йдеться про державний контроль, він стосовно органів місцевого самоврядування є зовнішнім,

⁶Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів, ч. 3 ст. 18 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.

оскільки й органи Державної фінансової інспекції, і Рахункова палата не підпорядковані, не підконтрольні й не підзвітні органам місцевого самоврядування. Разом із тим ніхто й не стверджує, що таку контрольну діяльність держава має здійснювати лише у формі традиційних ревізій чи перевірок. Є інші форми контрольної діяльності, зокрема такі, як аудит ефективності, оцінка політики, висновки за результатами яких мають дорадчий характер.

Потрібно зазначити, що наявність в органах місцевого самоврядування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, які є складовими муніципального фінансового контролю, апіорі не відмінняє можливість здійснення зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю за місцевими бюджетами.

Об'єктивна необхідність зовнішнього контролю за місцевими бюджетами зумовлена тим, що держава практично не може забезпечити місцевому бюджету абсолютну самостійність і цілковиту незалежність від державного бюджету.

Збалансування переважної більшості місцевих бюджетів здійснюється за рахунок трансфертів із державного бюджету, значна частина яких (субвенції) має цільове призначення. Відповідно оцінка ефективності їх використання в умовах гострого дефіциту ресурсів державного бюджету потребує певного незалежного контролю.

Відомо, що повна незалежність і самостійність суб'єкта господарювання передбачають можливість його банкрутства, а щодо органу місцевого самоврядування держава такого допустити не може, адже завжди виступає гарантом його діяльності.

Таким чином, об'єктивно існує й надалі існуватиме ситуація, коли держава із допомогою різних інституцій відстежуватиме дотримання фінансового законодавства органами місцевого самоврядування з метою недопущення обставин, за яких наслідки діяльності цих органів можуть перетворитися на надважкі і для місцевих громад, і суспільства загалом.

По-друге, слід зважати на те, що нині у світі існують щонайменше два типи взаємовідносин між державою та органами місцевого самоврядування. Перший тип є характерним для країн, де держава не делегує органам місцевого самоврядування своїх повноважень, а отже, не передає для цього необхідні ресурси і, відповідно, не має потреби втручатися в їхню фінансову діяльність. Яскравим прикладом цього є Великобританія.

Другий тип взаємовідносин мають країни, де держава делегує частину своїх повноважень органам місцевого самоврядування. За цих умов ці органи є не лише захисниками інтересів місцевих громад, а й агентами держави у виконанні її повноважень. При цьому держава, передаючи органам місцевого самоврядування відповідні ресурси, і надалі залишається згідно з конституцією гарантом прав і свобод громадян, дотримання соціальних стандартів, наприклад, у сфері освіти, охорони здоров'я, соціального захисту. Саме тому держава не може відмовитися від права відстежувати, як забезпечують реалізацію цих стандартів

органи місцевого самоврядування, тобто від здійснення зовнішнього контролю виконання цими органами делегованих повноважень.

Світова практика має приклади різних підходів до забезпечення такого контролю. Наприклад, у Франції місцеве самоврядування представлене 36 тис. комун, у кожній із яких є державний бухгалтер, що реалізує функцію державного внутрішнього контролю. У низці інших країн за місцевими бюджетами наглядають як органи урядового фінансового контролю, так і державного зовнішнього фінансового контролю.

На сьогодні вищі органи фінансового контролю майже 20 держав світу мають повноваження на здійснення зовнішнього аудиту використання коштів місцевих бюджетів, зокрема, Австрія, Бельгія, Болгарія, Грузія, Італія, Латвія, Польща, Росія, Словаччина, Угорщина.

Наприклад, відповідно до Закону Латвійської Республіки “Про Державний контроль”⁷ вищий орган фінансового контролю контролює (здійснює аудит) надходження і витрачання коштів державного бюджету і бюджетів органів місцевого самоврядування.

Законом Республіки Польща “Про Верховну Контрольну Палату”⁸ визначено, що Палата може контролювати (піддавати аудиту) діяльність органів місцевого самоврядування, комунальних юридичних осіб та інших комунальних організаційних одиниць.

Федеральним Законом Австрії “Про Рахункову палату”⁹ визначено, що Рахункова палата зобов’язана ревізувати фінанси у сфері самостійної діяльності федеральних земель, а також фінансову діяльність установ, фондів і організацій, керованих органами федеральної землі або приватними особами (товариствами), призначеними для цього органами федеральної землі. Крім того, передбачено, що Рахункова палата проводить ревізії фінансової діяльності громад із кількістю жителів не менше ніж 20 тис. осіб.

Відповідно до частини другої ст. 12 Федерального закону РФ “Про Рахункову палату Російської Федерації”¹⁰ контрольні повноваження Рахункової палати поширюються також на органи місцевого самоврядування, якщо вони отримують, перераховують, використовують кошти з федерального бюджету чи використовують федеральну власність або управляють нею, а також мають надані федеральним законодавством або федеративними органами державної влади податкові, митні чи інші пільги й переваги.

⁷ Государственный контроль Латвийской Республики [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/latvia>.

⁸ Закон Республіки Польща “О Верховной Контрольной Палате”, ч. 2 ст. 2 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/poland>.

⁹ Счетная палата Австрийской Республики [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/austria>.

¹⁰ Федеральный закон “О Счетной палате Российской Федерации”, ч. 2 ст. 12 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ach.gov.ru/ru/law/federal-law>.

Присутні на засіданні “круглого столу” в Міністерстві фінансів України, яке відбулося 22 лютого 2011 р., Ш. П. Бернд (Німеччина) і Б. Джонатан (Великобританія) — експерти Програми Ради Європи “Посилення місцевої демократії та підтримка реформ місцевого самоврядування в Україні”, — презентуючи досвід європейських країн і рекомендації Ради Європи щодо організації фінансового аудиту діяльності органів місцевого самоврядування, по суті, також підтвердили, що вищі органи фінансового контролю низки держав мають повноваження на здійснення аудиту (нагляду) витрачання коштів місцевих бюджетів. Зокрема, вони наголошували на тому, що контроль за використанням коштів місцевих бюджетів у європейських країнах здійснюють виключно контрольні комісії органів місцевого самоврядування, адже *контроль* — це функція розпорядника коштів, отже, зовнішній орган його здійснювати не може. Разом із тим іноземні експерти засвідчили, що в європейських країнах дуже поширеним є *внутрішній аудит*, який здійснюють незалежні аудиторські офіси, створені на рівні провінцій, земель тощо, а також *зовнішній аудит*, представлений трьома моделями: аудит, який здійснюють урядові органи; аудит, що здійснюють вищі органи аудиту публічних фінансів; аудит, який здійснюють наймані приватні аудиторські фірми. При цьому було зазначено, що в низці країн одночасно використовуються три згадані моделі зовнішнього аудиту місцевих бюджетів, проте його результати, особливо аудиту ефективності, мають для органів місцевого самоврядування лише дорадчий, рекомендаційний характер.

Україна належить до держав, які делегують місцевому самоврядуванню значну частину своїх повноважень. Тому вітчизняні органи місцевого самоврядування поряд із власними повноваженнями реалізують багато делегованих державою повноважень (у сфері державного управління, освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, культури і спорту). Для їх виконання держава передає Раді міністрів АР Крим та органам місцевого самоврядування бюджетні ресурси у вигляді закріплених за відповідними бюджетами загальнодержавних податків та зборів, а також трансфертів із державного бюджету. У 2010 р. такі ресурси в місцевих бюджетах становили понад 85 %, у 2011 р. — понад 84 % загальної суми отриманих ними доходів¹¹.

Водночас, незважаючи на високу частку закріплених загальнодержавних податків та зборів, а також трансфертів із державного бюджету, з огляду на обсяги делегованих повноважень, цих коштів недостатньо. Саме тому органи місцевого самоврядування мали б бути зацікавлені в тому, щоб суспільство, парламент одержували інформацію про забезпеченість місцевих бюджетів такими коштами та про стан використання їх за призначенням не тільки з одного джерела.

¹¹ Розраховано за даними Міністерства фінансів України про виконання державного бюджету в 2010 і 2011 рр. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://economy.nayka.com.ua/index.php?operation=1&iid=952>.

В Україні контроль за місцевими бюджетами здійснюють лише органи Державної фінансової інспекції, які є представниками виконавчої влади. Однак цей контроль не спрямований на вдосконалення міжбюджетних відносин і має переважно каральний характер. Служби внутрішнього аудиту на рівні місцевого самоврядування не створено. Тобто принципи незалежності, об'єктивності й прозорості під час фінансових перевірок використання коштів місцевих бюджетів забезпечуються частково.

Така позиція знайшла відображення у проекті Національної стратегії щодо запобігання та протидії корупції на 2011—2014 роки¹², яка включає пункт про розширення повноважень зовнішнього незалежного аудиту — Рахункової палати щодо контролю за органами місцевої влади для охоплення всіх видів діяльності цих органів.

Висновком Конституційного Суду України від 21.12.2000¹³ положення щодо здійснення Рахунковою палатою контролю формування й виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках визнано таким, що відповідає вимогам статей 157 і 158 Конституції України, тобто не передбачає скасування чи обмеження прав і свобод людини і громадянина, не спрямовано на ліквідацію незалежності чи порушення територіальної цілісності України.

Більше того, Групою держав Ради Європи проти корупції (GRECO), в Оціночному звіті по Україні¹⁴ визначено необхідність розширення повноважень зовнішнього незалежного аудиту (Рахункової палати) щодо контролю за органами місцевої влади з метою охоплення всіх видів діяльності цих органів.

Статтею 8 “Адміністративний контроль за діяльністю органів місцевого самоврядування” Європейської хартії місцевого самоврядування¹⁵, ратифікованої Україною в 1997 р., передбачено, що “адміністративний контроль може включати також контроль вищестоящих органів влади за належним виконанням органами місцевого самоврядування делегованих їм повноважень”.

Отже, положення Конституції України й ратифікованих в Україні актів міжнародних організацій дозволяють проводити зовнішній аудит виконання

¹² Тест на публічність місцевих бюджетів [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16734443>.

¹³ У справі за зверненням Верховної Ради України про надання висновку щодо відповідності проекту Закону України “Про внесення змін до статті 98 Конституції України” вимогам статей 157 і 158 Конституції України (справа про зміни до статті 98 Конституції України) : висновок Конституційного Суду України від 21.12.2000 № 4-в/2000 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/36478>.

¹⁴ Звіт про виконання рекомендацій Україною [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minjust.gov.ua/files/GRECO_20090609.doc.

¹⁵ Європейська хартія місцевого самоврядування [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/994_036.

місцевих бюджетів у частині делегованих повноважень із боку вищого органу фінансового контролю.

Відповідно до ст. 110 Бюджетного кодексу України (в редакції 2001 р.)¹⁶ Рахункова палата вже була наділена такими повноваженнями, а саме мала право здійснювати контроль за “використанням бюджетних коштів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках”.

Необхідність здійснення зовнішнього аудиту за місцевими бюджетами підтверджують і результати проведеного Рахунковою палатою аналізу виконання показників стану взаємовідносин державного бюджету України та місцевих бюджетів у 2010—2011 рр.

Установлено, що загальний обсяг наданих із державного бюджету трансфертів місцевим бюджетам у 2010 р. збільшився порівняно з 2009 р. на 15,5 млрд грн, або на 25,1 %, і становив 77 млрд 766,2 млн грн. У 2011 р. обсяг трансфертів із державного бюджету зріс проти 2010 р. на 17,1 млрд грн (на 22 %) і становив 94 млрд 875,1 млн грн. Отже, за рахунок трансфертів із державного бюджету в 2010 р. місцеві бюджети було сформовано на 49,1 %, у 2011 р. — на 52,3 %¹⁷.

Разом із тим абсолютне збільшення обсягів видатків, які здійснювалися з місцевих бюджетів, не забезпечило умов для економічного зростання регіонів, про що свідчить збереження негативної тенденції до збільшення частки поточних витрат, тобто додатково отримані кошти спрямовано в основному на “проїдання” ресурсів (частка видатків на захищені статті у видатках загального фонду місцевих бюджетів зросла з 85,9 % у 2009 р. до 90,1 % у 2011 р.). Внаслідок цього гальмується розвиток економічного потенціалу регіонів, не створюються додаткові робочі місця, не вдосконалюються транспортна й інженерна інфраструктура (на це використовується лише близько 7 % коштів місцевих бюджетів).

Загалом результати проведеного аналізу показали, що надмірна централізація бюджетних ресурсів, недосконалість порядку їх розподілу, незабезпечення місцевих бюджетів у повному обсязі коштами на проведення, зокрема, видатків розвитку, низька ефективність управління коштами міжбюджетних трансфертів значно стримують повноцінне функціонування інституту місцевого самоврядування, не забезпечують надання населенню країни якісних послуг та підвищення рівня соціально-економічного розвитку регіонів.

Таким чином, існують об’єктивні причини для здійснення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів, у т. ч. силами Рахункової палати. Тому відносини, які виникають між державою та місцевими бюджетами з приводу надання й

¹⁶ Бюджетний кодекс України : закон України від 21.06.2001 № 2542-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2542-14/para0951#o951>.

¹⁷ За даними Звіту про результати аналізу взаємовідносин Державного бюджету України та місцевих бюджетів у 2010—2011 роках, затв. постановою Колегії Рахункової палати від 25.04.2012 № 7—3.

використання бюджетних трансфертів, повинні бути предметом аудиторського дослідження з боку вищого органу фінансового контролю.

З огляду на викладене вважаємо правомірним і доцільним введення розглянутої норми до законодавчого поля шляхом доповнення ч. 1 ст. 110 Бюджетного кодексу України (в редакції від 08.07.2010 № 2456-VI) положенням щодо повноважень Рахункової палати проводити незалежний аудит використання коштів місцевих бюджетів на здійснення видатків, визначених функціями держави й переданих на виконання Автономній Республіці Крим та органам місцевого самоврядування.

Врегулювання таким чином зазначеної норми, що відповідає Конституції України, не призведе до посилення контрольного тиску на органи місцевого самоврядування (адже йдеться не про перевірку чи ревізію, а про аудит, оцінювання міжбюджетних відносин), натомість дасть можливість однозначно законодавчо уточнити функції Рахункової палати у сфері зовнішнього аудиту на місцевому рівні. Внаслідок цього громадськість матиме змогу отримувати незалежну, об'єктивну, достовірну інформацію про стан забезпеченості доходами місцевих бюджетів, управління фінансами місцевих громад і результати діяльності органів місцевої влади.