

Надія Зорій, Надія Хорунжак, Світлана Сисюк

ДО ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ФОРМУВАННЯ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

Стаття висвітлює основні теоретичні підходи та проблеми щодо організації аудиту ефективності формування доходів місцевих бюджетів. Визначено авторську позицію та здійснено критичну оцінку існуючої методики аудиту.

Загальний еволюційний рух економіки України в бік ринку ставить нові вимоги до державного фінансового контролю як елементу фінансової політики держави. Зокрема, це стосується підвищенню ефективності контролю та якості вжитих заходів регулювання (своєчасність, достатність, адресність і затратність застосованих регуляторів) суб'єктами державного фінансового контролю.

Підвищення ефективності державного фінансового контролю залежить від можливостей поліпшення основних складників його системи, зокрема від конкретизації мети, завдань, об'єктів і вдосконалення самих форм контролю.

Незважаючи на те, що форми контролю в цьому ряді посідають останнє місце, недооцінювати їх значення не можна, оскільки форма контролю - це багатофункціональний інструмент із сукупністю застосованих прийомів (методів) дослідження певного явища, об'єкта, процесу. Від вибору форми контролю значною мірою залежить його оперативність і можливість внесення обґрунтованих рекомендацій щодо економії та ефективності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Наукові дослідження питань формування ефективної системи контролю давно знаходяться в полі зору вітчизняних і зарубіжних дослідників. Однак проблемами методики та організації контролю в бюджетних установах займався незначне коло науковців, а саме: М.М.Каленський, В.І.Крисюк, О.В.Юрченко, Р.Т.Джога, П.Т.Ворончук, С.В.Свірко, Л.М.Сінельник, Є.В.Калюга та деякі інші.

Більшість економістів-дослідників основною формою контролю фінансово-господарської діяльності вважають ревізію, вказуючи, що це засіб контролю всієї фінансово-господарської діяльності підприємства, установи чи організації за певний проміжок часу з метою встановлення законності операцій та достовірності облікових і звітних даних. З огляду на це, покликання ревізії прямо не передбачає пошуку слабких місць в організації управління, розробки пропозицій з метою підвищення ефективності використання фінансових ресурсів.

Водночас поряд з ревізією, популярною формою контролю є аудит, який передбачає дослідження фінансових документів і рахунків об'єкта контролю з тим, аби переконатися, що фінансово-господарські операції виконуються ним відповідно до визначених цілей і бюджету, з дотриманням обмежувальних правил і норм, а також, що вони правильно відображаються в обліку і звітності.

Під час ревізії, перевірки та фінансового аудиту застосовують одні й ті самі методи документального і фактичного контролю, а документи, що підтверджують надходження й витрачання коштів і матеріальних цінностей, у здійсненні зазначених форм контролю підлягають дослідженню з метою підтвердження відповідності чинному законодавству, достовірності обліку і звітності, викриття недостач, розтрат, привласнень і крадіжок коштів та матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Отже, ревізія, перевірка та фінансовий аудит по суті виконують одне завдання (виявляють порушення у фінансово-господарській діяльності суб'єкта господарювання з метою ліквідації їх і недопущення надалі) і суттєво між собою не відрізняються, використовуючи однакові джерела інформації, обґрунтовуючи висновки тільки на достовірних даних, підтверджених документально, визначаючи осіб, винних у завданні збитків тощо).

На жаль, ефективність витрачання фінансових ресурсів або рівень їх віддачі не завжди можна визначити ревізією чи перевіркою, зважаючи на те, що критерієм ефективності є рівень досягнення запланованих цілей, який більшою мірою залежить від якості прийнятих управлінських рішень.

На відміну від зазначених форм контролю, порівняно нова форма фінансового контролю - аудит ефективності передбачає процедури прийняття і виконання управлінських рішень з метою досягнення цілей, тобто контроль за дотриманням принципів економічності, ефективності і результативності під час здійснення фінансово-господарської діяльності.

Таким чином, аудит ефективності використання ресурсів є більш ширшою формою контролю, оскільки наряду із перевіркою законності і достовірності використання ресурсів за призначенням, визначається доцільність і необхідність того чи іншого управлінського рішення. З огляду на зазначене, а також враховуючи можливості запровадження та розвитку нової форми державного фінансового контролю в Україні, розглянемо докладніше мету, завдання, порядок здійснення та сферу застосування аудиту ефективності.

За допомогою аудиту ефективності досягається можливість оцінювати рівень досягнення запланованих цілей у залученні мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення

максимального результату під час використання визначеного бюджетом обсягів коштів, тобто ступінь досягнення принципу ефективності, проголошеного ст. 2 Бюджетного кодексу України [1:8].

Зазначене відкриває перед державною контрольно-ревізійною службою можливість відповідно до статей 26 і 113 Бюджетного кодексу оцінювати якість запроваджених механізмів управління бюджетними коштами та рівень досягнення цілей шляхом вивчення стану організації діяльності, даних фінансової, статистичної, оперативної звітності головних розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, проведення їх аналізу, врахування думки громадськості тощо.

З метою повноцінного запровадження такої форми контролю в Україні у внесених змінах до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», методичних рекомендаціях про проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми (затверджені наказом Головкиру від 02.04.2003 №75) передбачено функції і повноваження органів ДКРС щодо проведення аудиту ефективності.

Так, згідно з Рекомендаціями, аудит ефективності - це форма контролю, яка становить сукупність дій зі збору та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій і перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих бюджетними програмами (функціями) цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату за використанням визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів.

Метою аудиту ефективності є визначення слабких місць в організації виконання бюджетних програм (функцій), впливу цих вад на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Відповідно основними завданнями аудиту ефективності є:

- визначення рівня досягнення цілей державної програми;
- встановлення упущень і вад адміністративного, нормативно-правового і фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми (функції);
- визначення рівня впливу встановлених упущень і вад на якість виконання бюджетної програми (функції);
- оцінка доцільності подальшої реалізації бюджетної програми (функції) та обґрунтування пропозицій щодо її припинення чи забезпечення своєчасного й повного виконання із залученням оптимального обсягу державних ресурсів.

І виконавчій, і законодавчій гілкам влади необхідна інформація для того, щоб визначитися у прийнятті рішень щодо подальшого фінансування бюджетних програм (функцій), за виконання яких вони відповідають.

Саме підготовка такої інформації і є покликанням аудиту ефективності. Для отримання такої інформації необхідно провести ряд процедур у визначеній послідовності:

- шляхом порівняння досягнутих результативних показників і запланованих визначається рівень виконання поставлених завдань, тобто надається оцінка ефективності вкладених коштів;
- визначаються упущення, вади організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми (функції), і їх вплив на якість результатів;
- розробляються пропозиції щодо вдосконалення організації виконання програми (функції), доцільності її подальшої реалізації чи припинення, про що інформуються виконавці і органи управління. Процес аудиту ефективності виконання програми (функції) складається з трьох фаз його організації і проведення: підготовки до аудиту, проведення аудиторського дослідження, реалізації результатів аудиту.

Підготовка до аудиту, від якої в значній мірі залежить якість проведеного дослідження, містить процедури:

- вибір теми аудиту;
- визначення об'єкта аудиту;
- визначення проблеми аудиту;
- визначення гіпотез аудиту;
- підбір персоналу для проведення дослідження;
- розробка докладної програми аудиту.

Передусім необхідно правильно визначити тему аудиту - дослідження ефективності управління державними ресурсами у виконанні конкретно визначеної бюджетної програми чи бюджетної функції.

Бюджетна програма (функція) повинна бути актуальною та орієнтованою на впровадження корисних змін у реалізації Програми діяльності Уряду, виконанні державного чи місцевого бюджетів, реалізації соціальних гарантій громадян.

Тобто для аудиту ефективності передусім необхідно відбирати бюджетні програми (функції), які уже виконуються не менше року, на виконання яких виділено значні державні ресурси і результати реалізації яких є вкрай необхідні суспільству. При цьому потрібно чітко усвідомлювати, що об'єктом аудиту ефективності є бюджетні кошти та/або інші державні ресурси, які було виділено для виконання бюджетної програми (функції).

Найбільш відповідальним і складним елементом аудиторського дослідження є визначення проблеми аудиту. Для цього необхідно проаналізувати загальновідомі вади виконання бюджетної програми (функції), які визначаються під час попереднього ознайомлення з

досліджуваною бюджетною програмою (функцією).

На підставі визначеної проблеми, а також аналізуючи наявну інформацію про стан виконання бюджетної програми (функції), висувуються гіпотези аудиту - припущення (здогад, висновок) щодо причин виникнення та існування низки проблем, необґрунтованості певних позицій в організації виконання бюджетної програми (реалізації функції), які не дозволяють досягти очікуваних результатів.

Для визначення гіпотез конкретного аудиту необхідно мати чітке уявлення про те, звідки і яку інформацію можна отримати, щоб доказати або спростувати ту чи іншу гіпотезу.

Такими джерелами є: законодавство, науково-дослідні розробки, офіційні коментарі, інтерв'ю, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів тощо; статистичні та інші звітні дані в динаміці (до програми і після); результати попередніх контрольних заходів; результати опитування, анкетування тощо.

Ефективність виконання програми залежить також від правильного підбору групи працівників, які повинні володіти аналітичними здібностями, розсудливістю, комунікабельністю, проявляти творчий підхід і здатність виконати поставлене завдання.

По закінченні підготовчої роботи складається проект програми аудиту, який у процесі обговорення з представниками виконавців бюджетної програми (функції) уточнюється. З метою уніфікації результатів досліджень доцільно підготувати до програми табличний матеріал, схеми, визначити конкретні дані для порівняння та аналізу. Затверджена керівником органу ДКРС програма аудиту підлягає вивченню учасниками дослідження. Доцільно провести інструктаж з метою акцентування уваги ревізорів на найважливіших питаннях, які потребують досконалого вивчення.

Відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» (ст. 10) місцеві ради здійснюють функції і повноваження від імені та в інтересах територіальних громад, розподіляючи повноваження між собою та своїми виконавчими органами [2:38].

Одним з головних складників фінансової основи місцевого самоврядування є кошти місцевих бюджетів. Відповідно, ефективність виконання функцій місцевого самоврядування, спрямованих на надання членам громади суспільних благ, значною мірою залежить від стану, наповнення місцевих бюджетів доходами. Ці процеси забезпечуються двосторонньо: державою (в частині загальнодержавних податків і зборів) та органами місцевого самоврядування (в частині власних і закріплених доходів). Але в обох випадках на якість формування і виконання бюджетів великий вплив має діяльність органів місцевого самоврядування.

З огляду на існування в сучасних умовах проблем, пов'язаних із недофінансуванням наявних соціальних сфер органами місцевого самоврядування через обмеженість їх бюджетів доходами, можна визначити актуальну тему аудиту ефективності.

Відтак, пропонується наступне формулювання теми аудиту ефективності, що проводитиметься в органах місцевого самоврядування з метою пошуку резервів поповнення місцевих бюджетів: "Проблеми та фактори, що впливають на недостатнє наповнення місцевих бюджетів доходами".

Як свідчать матеріали перевірок, практично в розпорядженні кожного органу місцевого самоврядування є резерви щодо залучення додаткових доходів до бюджету, та відповідно, зростання якості та кількості послуг, які надаються членам громади. Однак ці резерви не завжди беруться до уваги.

Враховуючи обмеженість обсягу державних фінансових ресурсів, які на даний час забезпечують лише мінімальні суспільні потреби в них, є необхідність здійснити аудит з метою встановлення резервів наповнення місцевих бюджетів доходами, залучення яких сприятиме поліпшенню надання населенню суспільних благ.

Відповідно до визначеної теми дослідження можна сформулювати його головну мету, що заключається у виявленні причин, об'єктивних і суб'єктивних чинників, що стримують наповнення місцевих бюджетів додатковими доходами та внесенні пропозицій щодо поліпшення роботи зі збільшення їхніх обсягів.

Об'єктами аудиту є органи державної влади, органи місцевого самоврядування, фінансові органи, органи Державного казначейства, органи, на які покладено обов'язки щодо організації роботи з отримання платежів і перерахування їх до бюджету.

Необхідність проведеного дослідження обумовлено наявністю причин існування проблеми аудиту, серед яких основними є:

1. Органи державної влади та місцевого самоврядування дотаційних регіонів не зацікавлені в тому, щоб врахувати всі наявні джерела доходів.
2. Діяльність служб, що здійснюють функції, пов'язані із залученням доходів до бюджетів, належним чином не контролюється органами державної влади та місцевого самоврядування.
3. Рішення органів влади та місцевого самоврядування у плануванні доходів недостатньо обґрунтовуються економічними розрахунками.
4. Дохідна база міського бюджету є достатньою для створення кращих умов соціально-економічного розвитку міста порівняно з іншими містами.
5. Наявність невикористаних резервів поповнення доходів бюджетів створює умови для використання цих ресурсів поза бюджетом.
6. Існує недостатня компетентність керівного складу органів державної влади і місцевого самоврядування з питань виконання бюджету.

Суттєве значення в забезпеченні належної ефективності аудиту мають його прийоми та

методи. До них, зокрема слід віднести:

1. Аналіз нормативно-правових актів щодо формування дохідної частини місцевих бюджетів.
2. Аналіз рішень про затвердження місцевих бюджетів.
3. Аналіз фінансової звітності про виконання місцевих бюджетів.
4. Аналіз розпоряджень і рішень, які приймалися після затвердження місцевих бюджетів, на предмет їх впливу на його виконання.
5. Аналіз рішень постійних комісій місцевих рад на предмет обґрунтування пропозицій, які сприяли прийняттю відповідного рішення щодо місцевого бюджету.
6. Моніторинг виконання функцій уповноваженими органами щодо стягнення податків і інших обов'язкових платежів до бюджету.
7. Оцінка економічного ефекту від надання підприємствам, організаціям пільг з податкових платежів за умови їх цільового спрямування.
8. Анкетування за окремими гіпотезами.
9. Інтерв'ю з головами постійних комісій місцевих рад, керівниками органів виконавчої влади, фінансових органів, керівників підприємств з питання наявних проблем у вирішенні питань отримання доходів місцевими бюджетами.
10. Інтерв'ювання працівників фінансових органів з питань надання ними висновків щодо доцільності надання органами місцевого самоврядування окремим платникам додаткових пільг з оподаткування.

Найбільш доцільними та поширеними питаннями для дослідження при здійсненні аудиту повинні стати:

I. У фінансових органах, місцевих радах (постійних комісіях), відділах економіки проаналізувати:

1. Чи за всіма джерелами фактичних надходжень було передбачено відповідні планові показники. З яких причин відбулося надходження доходів за тими видами, які не планувалися (непередбачувана ситуація, прорахунок на етапі формування бюджету, умисне заниження бази оподаткування, вжиті додаткові заходи в процесі виконання бюджету тощо).
2. Що призвело до значних відхилень у виконанні бюджету за окремими видами доходів. Чи не пов'язано це з тим, що під час затвердження бюджету дотримувалися розрахункові показники, доведені «зверху», або розрахунок планових показників здійснено, виходячи з фактичного надходження за минулий рік без урахування змін у законодавстві чи бази оподаткування.
3. Чи обґрунтовано розрахунки за надходженнями доходів за видами.
4. Чи дотримано процедури уточнення доходів згідно з вимогами Бюджетного кодексу. Обґрунтованість проведених уточнень. Дотримання порядку прийняття рішень про спрямування додатково одержаних доходів. Аналіз напрямів їх використання.
5. Які організаційні заходи здійснювали органи державної влади та місцевого самоврядування для забезпечення виконання бюджету за доходами.
6. Які рішення щодо доходів бюджету приймали органи виконавчої влади, місцевого самоврядування. Які наслідки прийняття цих рішень (надходження додаткових доходів, виконання плану, зменшення недоплати тощо).
7. Чи обґрунтовувалися ці рішення відповідними розрахунками економічних служб.
8. Чи визначалися у наданні пільг з оподаткування напрями використання цих коштів.
9. Чи приймалися рішення про надання пільг з оподаткування або інші, що впливають на дохідну частину без визначення джерел покриття втрат доходів. Проаналізувати, яким підприємствам (з якою періодичністю) найбільше надано пільг за останні 3-5 років.
10. Які місцеві податки, збори запроваджено в місті, який рівень ставок за цими податками і зборами. Чи існує заборгованість за цими платежами, в яких обсягах та яких заходів було вжито органами, що відповідають за стягнення цих доходів. Чи своєчасно та в повному обсязі перераховуються акумульовані кошти до бюджету іншого рівня.

II. На підприємствах, які за рішеннями місцевих рад отримали пільги з оподаткування, проаналізувати звітні дані і матеріали попередніх контрольних заходів з метою оцінки рівня досягнення запланованих показників (зростання фінансових результатів; запровадження нових технологій).

III. В органах, які займаються стягненням платежів до бюджету, дослідити: 1. Передачу державного і комунального майна в оренду, стан його обліку, укладання угод оренди та облік заборгованості орендарів. Які заходи вживаються для забезпечення стягнення належних платежів, чи не залишаються кошти, належні бюджету, на рахунках цих органів з подальшим використанням на власні потреби.

2. Чи не залишають у своєму розпорядженні (або перераховують не за належністю) кошти, належні бюджету, установи (організації), які надають державні послуги, накладають адміністративні стягнення.

IV. У фінансових органах, відділах економіки дослідити:

1. Який рівень забезпеченості бюджетними коштами (власними доходами, а також доходами з урахуванням міжбюджетних трансфертів) на душу населення в місті порівняно з близько розташованими територіями, який рівень бюджетної заборгованості. Чи змінюються (і в який бік) ці показники за результатами проведених досліджень (перевірок). Як вплинули б доходи, визначені в результаті досліджень (перевірок), на обсяг міжбюджетних трансфертів.

2. Чи не ухвалювалися рішення про додаткові видатки за наявності заборгованості за

затвердженими видатками. Звернути увагу на планування видатків за тими програмами, які чітко не визначено в Бюджетному кодексі чи в Законі про Державний бюджет України, а також на надання позик, перерахування коштів на депозитні рахунки.

Анкетування керівників органів державної влади, місцевого самоврядування, депутатських комісій і посадових осіб суб'єктів господарювання, що забезпечують стягнення доходів до бюджету, здійснюється учасниками дослідження за анкетною, розробленою Головку.

Недоліком розробленої анкети, на наш погляд, є вимога щодо обмеження кількості відповідей за окремими питаннями. Наприклад, питання 2 анкети: Що є основною базою для формування власних доходів бюджету міста - допускається не більше 2 відповідей, але ж джерел формування даного бюджету є значно більше!

Питання 3: Які фактори обмежують наповнення бюджету міста власними доходами (допускається не більше 2 відповідей):

Питання 4: Які чинники обмежують наповнення бюджету міста в частині закріплених доходів (відзначити одну відповідь).

Питання 5: Які державні органи беруть недостатню участь у збільшенні дохідної частини бюджету міста (допускається не більше 2 відповідей):

Питання 6: У чому полягають вади у роботі місцевих державних органів щодо наповнення бюджету міста доходами (допускається не більше 3 відповідей).

Визначені нами основні концепції аудиту ефективності формування дохідної частини місцевих бюджетів та пропозиції щодо можливостей його удосконалення в цілому, незважаючи на певну дискусійність, дозволять забезпечити дійсно дієвий контроль даної ланки та сприятимуть забезпеченню більшої наповнюваності бюджетів даного рівня.

Література

1. Бюджетний кодекс України : закон, засади, коментар/ За редакцією О.В. Турчинова і Ц.Г. Огня.-К.: Парламентське вид-во, 2002.- 320с. 2. Закон України "Про місцеве самоврядування в Україні" від 21 травня 1997 р.// Відомості Верховної Ради України, 1997.- №24.-С. 379-429. 3. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26.01.93// Голос України, 1993.- №39. 4. Калюга С.В. Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення. // Фінансовий контроль, №1, 2002.-С. 44-52.

Nadija Chorunzhak, Nadija Zorij, Switlana Sysuk

THE PROBLEMS OF ORGANIZATION OF AUDIT OF EFFICIENCY OF THE RETURNS GENERATING OF LOCAL BUDGETS

The article lights basic theoretical approaches and problems of organization of audit of efficiency of the returns generating of local budgets. An author hike is certain and carried out critical estimation of operating method of audit.

УДК 336.717.061