

2. Василик О.Д. Податкова система України: навч. посіб. / О.Д. Василик. – К.: ВАТ «Поліграф-книга», 2004. – 478 с.
3. Кодацкий В.П. Совершенствование налоговой системы Украины / В.П. Кодацкий // Экономика, финансы, право. – 2006. – № 1. – С. 33–36.
4. Мартиненко В.П., Основні напрями розвитку оподаткування доходів фізичних осіб / В.П. Мартиненко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 5. – С. 70–74.
5. Закон України «Про податок на доходи фізичних осіб» [Електронний ресурс] Податковий кодекс України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page16>.
6. Коляда Т.А. Особливості фіскальної ефективності оподаткування доходів фізичних осіб в умовах інтеграції / Т.А. Коляда, І.Є. Чуркіна // Фінанси України. – 2010. – № 6. – С. 70–77.
7. Шевчук І.В. Напрями вдосконалення механізму ПДФО / І.В. Шевчук // Наука й економіка. – 2011. – Вип. 1 (9). – С. 98–103.

Кухарук-Лесів Зоряна Ростиславівна, провідний державний фінансовий інспектор Державної фінансової інспекції в Тернопільській обл.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

Сутність аудиту бюджетних програм через його поняття, мету, завдання і процедури, з урахуванням вітчизняної практики здійснення державного фінансового контролю, розкрито у двох документах – Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017 та Методичних рекомендаціях щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджених наказом Головкиру України від 15.12.2005 № 444.

Особливу увагу слід звернути на те, що лише державний фінансовий аудит бюджетних програм у контексті Порядку № 1017 можна ототожнювати з аудитом ефективності. Визначаючи

аудити виконання місцевих бюджетів та діяльність суб'єктів господарювання, нормативно-правові акти, які регулюють порядки їх проведення, виключають можливість застосування синоніму «аудит ефективності». Аудит ефективності передбачає оцінку досягнення запланованих цілей, виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та внесення пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів у процесі її виконання [1; 2; 3].

Перш ніж перейти до основних етапів аудиту ефективності, варто зазначити, що основним об'єктом контролю під час його проведення можуть бути не лише бюджетні програми, а й державні цільові програми. Державні цільові програми, як об'єкти аудиту, деталізуються у відповідних заходах, завданнях і показниках, які враховуються під час формування проекту Державного бюджету України на відпо-

відний рік. Оскільки державний бюджет виконується за програмно-цільовим методом, то бюджетні видатки на виконання заходів державних цільових програм здійснюються у форматі бюджетних програм, головними розпорядниками яких є виконавці державних цільових програм.

З огляду на це, методологія аудиту ефективності бюджетних програм поширюється і на виконання державних цільових, національних, регіональних, місцевих та інших програм як об'єктів контролю. На відміну від інспектування, аудит ефективності проводиться виключно у плановому порядку і організаційно складається: з планування, підготовки до аудиту, проведення аудиту, складання та узгодження аудиторського звіту, реалізації результатів аудиту. Процес планування аудиту ефективності зазвичай відбувається у такій послідовності:

- визначення сфери застосування аудиту – охорона здоров'я, освіта, культура, соціальна політика тощо;

- вивчення проблемних питань в обраній сфері;

- формулювання теми аудиторського дослідження та її включення до планових документів.

Визначення сфери застосування аудиту та вивчення її проблем, а також подальше визначення предметної області дослідження з метою формування річних і квартальних планів здійснюються насамперед з урахуванням

необхідності виконання законів і підзаконних актів, доручень Президента України, Кабінету Міністрів України та Міністерства фінансів України.

Іншою групою чинників, що впливають на вибір сфери аудиторського дослідження, є пропозиції Рахункової палати, Мінфіну, Мінекономіки, Державної казначейської служби України, звернення правоохоронних органів, юридичних і фізичних осіб [4, с. 230].

Органи Держфінінспекції можуть виявляти власну ініціативу в цьому питанні з урахуванням таких критеріїв, як:

- економічна і соціальна важливість питань, які обов'язково вносять до програм і планів дій Кабінету Міністрів України на відповідний період;

- значний обсяг фінансових потоків, інших державних ресурсів, що спрямовувалися на виконання бюджетних програм;

- публічна інформація про факти неефективного використання бюджетних коштів та управління державним майном, слабку систему внутрішнього контролю, правову неврегульованість тих чи інших питань;

- періодичність проведення контрольних заходів щодо виконання тих чи інших бюджетних програм [5, с. 16].

Етап підготовки до аудиту ефективності або так званий попередній аудит, складається зі стадій, відображених на рис. 1.



Рис. 1. Послідовність виконання етапу підготовки до аудиту ефективності (сформовано автором на основі [1])

Для проведення аудиту, як правило, створюється аудиторська група, до якої можуть входити не лише державні аудитори Держфінінспекції, а й представники підприємств, установ, організацій, оскільки в окремих випадках тільки їх кваліфікація та компетентність у специфічних питаннях дозволяють зробити обґрунтовані висновки та надати дієві пропозиції. Підходи до створення аудиторської групи подібні до підходів під час створення ревізійної бригади, допускається проведення аудиту і одноосібно – одним державним аудитором.

Аудит ефективності виконання головним розпорядником-міністерством, іншим центральним органом виконавчої влади – бюджетних програм державного бюджету проводиться Державною фінансовою інспекцією України. Для дослідження проходження коштів цієї програми на місцях до участі в аудиті залучаються фахівці відділів аудиту територіальних органів Держфінінспекції [2].

Про проведення аудиту ефективності орган Держфінінспекції в обов'язковому порядку повинен письмово повідомити головного розпорядника бюджетних коштів не пізніше, ніж

за 10 календарних днів до початку аудиту [1].

Збір інформації для попереднього вивчення питань, пов'язаних із обраною для дослідження бюджетною програмою, може здійснюватися переважно трьома способами. Ця стадія підготовчого етапу аудиту ефективності подібна до підготовки до проведення ревізії. Однак кардинальна відмінність у тому, що підготовчий етап ревізії, включаючи складання програми та робочого плану, передуює виходу на об'єкт.

Під час підготовки до аудиту, починаючи від попереднього вивчення питань, пов'язаних із обраною для дослідження бюджетною програмою, і закінчуючи затвердженням програми аудиту, допускається вихід на об'єкт на підставі відповідного направлення.

Визначення та аналіз результативних показників виконання бюджетної програми здійснюється в ході попереднього вивчення питань, пов'язаних із обраною для аудиту бюджетною програмою, або безпосередньо після цього. Як правило, за основу приймаються результативні показники паспорта бюджетної програми, тобто затрат, продукту, ефективності та якості. Часто паспортних показників буває недостатньо для всебічної та об'єктивної оцінки стану виконання бюджетної програми або вони визначені нечітко. У такому разі учасники аудиторського дослідження спільно з головним розпорядником та відповідальним виконавцем бюджетної програми самостійно визначають додаткові показники, підтверджені статистичною, фінансовою звітністю, аналітичними матеріалами, які

дають можливість оцінити використання коштів на виконання бюджетної програми [2; 3].

На підставі зібраних даних слід оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми порівняно із запланованими, а також ефективність програми шляхом порівняння забезпеченого рівня виконання результативних показників до рівня їх фінансування.

За результатами аналізу цих показників виконання бюджетної програми, як правило, може бути оцінено так:

- ефективне, коли рівень показників продукту, ефективності та якості дорівнював або перевищував рівень забезпеченого фінансування;

- недостатньо ефективне, якщо рівень виконання деяких показників продукту, ефективності чи якості був меншим за забезпечений рівень фінансування;

- неефективне, якщо рівень досягнення запланованих показників продукту, ефективності та якості був значно меншим за рівень фінансування [6, с. 178].

За результатами аналізу відповідних показників та постановки проблеми аудиту слід визначитися з конкретними напрямками та об'єктами дослідження: географічним масштабом, переліком розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, іншими юридичними особами, в яких можна одержати дані, що вказуватимуть на причини існування проблеми.

Після визначення проблеми аудиту формулюються гіпотези, які являють собою припущення аудитора щодо причин існування проблеми. Гіпотези

повинні стосуватись кожної стадії проходження бюджетних коштів: планування, розподіл, використання, контроль за використанням. Як гіпотези слід розглядати такі питання, як недосконалість чи суперечливість чинного законодавства, що не дозволяє ефективно виконувати бюджетну програму, відсутність чи недосконалість звітності про виконання бюджетної програми [2].

За результатами роботи, проведеної на підготовчому етапі, розробляється програма проведення аудиту ефективності. Підготовка та затвердження програми є завершальною стадією попереднього аудиту. Якщо програма ревізії є типовою, то програма аудиту – індивідуальною. Можна говорити лише про примірну її структуру (рис. 2).



Рис. 2. Примірна структура програми проведення аудиту ефективності [5, с. 19]

Для спрощення процесу узагальнення інформації та забезпечення єдиних підходів до її збору до програми аудиту доцільно розробляти таблиці, анкети тощо, чого не допускається під час ревізій. Замість гіпотез, які часто складно сформулювати за результатами попереднього аудиту, можна визначити коло примірних питань для дослідження і в ході аудиту їх доповнювати й коригувати. Програма, як правило, узгоджується з головним розпорядником бюджетних коштів або з відповідальним виконавцем бюджетної

програми. В окремих випадках, за рішенням керівника органу Держфінінспекції, програма аудиту також може погоджуватися з ініціатором його проведення. Але таке узгодження не обов'язкове. Програма аудиту ефективності затверджується керівником відповідного органу Держфінінспекції, фахівці якого проводять цей аудит.

Етап проведення аудиту складається з трьох стадій:

– збір даних, їх узагальнення та аналіз з метою підтвердження або спростування гіпотез аудиту;

– підготовка висновків і пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень виконання бюджетної програми;

– обговорення результатів учасниками аудиту.

Збір даних, їх узагальнення та аналіз із метою підтвердження або спростування гіпотез аудиту здійснюється за усією вертикаллю проходження бюджетних коштів: від головного розпорядника обраної для аудиту бюджетної програми до усіх її користувачів. Водночас аудиторі застосовують широкий арсенал методів і прийомів збору інформації: від аналізу документації на об'єкті контролю до опитування населення.

Підготовка висновків і пропозицій, реалізація яких підвищила б рівень виконання бюджетної програми, здійснюється за результатами збору та аналізу відповідної інформації. Висновки базуються на результатах проведеного дослідження і є основою підготовки пропозицій і рекомендацій. Детальне обґрунтування та апробація цього етапу аудиторського дослідження показують, що остаточній підготовці висновків має передувати групування факторів, які істотно впливають на використання ресурсів, досліджуваних у ході аудиту ефективності. Основні групи таких факторів, які визначаються за результатами підтвердження гіпотез – управлінські, нормативно-методологічні та ресурсні.

Результати аудиторського дослідження узагальнюються у підсумковому документі – аудиторському звіті. Хоча цей документ може викладатись у довільній формі, на відміну від акта ревізії, Методичні рекомендації щодо

проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджених наказом Головки КРУ України від 15.12.2005 № 444 передбачають його орієнтовну структуру.

Узгоджений звіт надсилається Верховній Раді України, Адміністрації Президента України, Кабінету Міністрів України, Міністерству фінансів України, відповідним органам державної влади, які причетні до виконання бюджетної програми, головному розпорядникові бюджетних коштів, а також усім іншим зацікавленим підприємствам, установам і організаціям [1; 2].

Останній етап аудиту – реалізація результатів аудиту ефективності – передбачає моніторинг стану впровадження пропозицій та соціально-економічного ефекту від проведення аудиту. Інформацію, необхідну для проведення моніторингу, органу Держфінінспекції повинен щокварталу надавати головний розпорядник та/або відповідальний виконавець бюджетної програми, щодо якої проведено аудит ефективності [6, с. 25].

Процес впровадження наданих рекомендацій та пропозицій є тривалим і може здійснюватися впродовж кількох років. З огляду на це, моніторинг пропозицій і рекомендацій триває до повного їх впровадження або прийняття органом, що здійснював аудит, разом з відповідальним виконавцем бюджетної програми або головним розпорядником бюджетної програми, якщо він не є одночасно відповідальним виконавцем, спільного рішення про недоцільність

подальшої реалізації рекомендацій, пропозицій.

Отож критеріями якості здійсненого аудиту можна вважати:

- у поточному бюджетному році – співвідношення прийнятих до реалізації пропозицій і рекомендацій відповідальним виконавцем бюджетної програми, головним розпорядником бюджетних коштів – до наданих пропозицій і рекомендацій за результатами аудиту;

- у наступних бюджетних роках – співвідношення фактично впроваджених до наданих пропозицій і рекомендацій, у разі прийняття спільного рішення про недоцільність подальшої реалізації наданих пропозицій для визначення якості аудиту, відповідно, коригується їх кількість.

Якість аудиту ефективності залежить від:

- якості програми аудиту та вміння залучити до спільної співпраці тих, кого контролюють;

- достовірності та повноти зібраної інформації;

- точності й неупередженості аналізу та ґрунтовності зроблених висновків;

- реальності, конкретності та корисності наданих пропозицій;

- переконливості опису в звіті висновків і рекомендацій та правильності визначення користувачів, кому направлено аудиторський звіт [7].

На усіх етапах аудиту ефективності слід уникати типових помилок, які можуть негативно вплинути на якість проведеного дослідження та цінність аудиторського звіту, складеного за його результатами.

Оскільки Україна ще знаходиться на стадії розбудови ринкових відносин, то державний фінансовий контроль відіграє досить вагомий роль в забезпеченні фінансової дисципліни. Адже це один із способів наповнення державного бюджету, інструмент боротьби зі злочинами у сфері фінансових відносин, спосіб збереження державного майна і коштів. Крім того, ефективність здійснення контрольних функцій сприяє підвищенню авторитету держави у світовому співтоваристві. Таким чином, без зрозумілого, прозорого та взаємопов'язаного процесу оцінки ефективності виконання бюджетних програм, а також без наукового обґрунтування необхідності існування окремих програм, що забезпечується завдяки державному фінансовому аудиту неможливо досягти мети впровадження програмно-цільового методу формування державного бюджету.

Отже, державний фінансовий аудит відіграє важливу роль у процесі ефективного використання бюджетних коштів. Виходячи з цього виникає гостра необхідність у розробці і прийнятті комплексу заходів з удосконалення проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм відповідно до міжнародних стандартів, шляхом обміну досвідом та ідеями, а також створення професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологічних та інших практичних матеріалів у сфері фінансового аудиту, що повинно збільшити ефективність і раціональність використання державних фінансів, яке має вирішальне значення для економічного розвитку України та суспільного добробуту.

Література:

1. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 32. – С. 21.
2. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 1. – С. 14.
3. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 № 698 // Офіційний вісник України. – 2007. – №37. – С. 1453.
4. Дорошенко О.О. Методичні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм / О.О. Дорошенко // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 16. – С. 227–233.
5. Нікіфорова І. Організаційно-методологічні засади аудиту ефективності виконання бюджетних програм / І. Дорошенко // Фінансовий контроль. – 2014. – № 7. – С. 15–21.
6. Гупаловська М.Б. Сучасні реалії та перспективи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / М.Б. Гупаловська // Наука й економіка. – 2014. – № 4 (36). – С.24–27.
7. Вербенко К.М. Аудит ефективності та умов його розвитку в Україні / К.М. Вербенко, Н.В. Тиквій // Сьома Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Наука і життя: сучасні тенденції, інтеграція у світову наукову думку» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/verbenko-km-tikviynv-audit-efektivnosti-ta-umovi-yogo-rozvitku-v-ukrayini/>.

Лазука Святослав Богданович, *начальник відділу погашення боргу Червоноградської ОДПІ ГУДФС у Львівській обл.*

ЕВОЛЮЦІЯ ТА СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Побудова системи оподаткування місцевих податків та зборів розпочалася з проголошенням незалежності України. В процесі свого становлення та розвитку вона пройшла складний та суперечливий шлях.

На сучасному етапі розвиток цієї складової місцевих фінансів є одним із найважливіших напрямків діяльності держави. Розширення функцій і повноважень органів місцевого самоврядування та збільшення ролі місцевого самоврядування у суспільстві і державі загалом, на жаль, не супроводжується збільшенням обсягів надходжень до місцевих бюджетів, оскільки основни-

ми факторами, що перешкоджають розвитку системи місцевих податків та зборів є нестабільність, неузгодженість та суперечливість українського законодавства. Між тим, ефективне функціонування інституту місцевого оподаткування сприяє нагромадженню фінансових ресурсів, необхідних як для розвитку місцевого самоврядування так і держави. Тому удосконалення системи місцевих податків і зборів сьогодні є вкрай актуальним завданням держави.

Дослідженням питання розвитку та формування системи місцевих податків та зборів займалися такі науковці, як: Алексєєв І.В., Барановський О.І.,