

УДК 351.93

С. Л. КИРІЙ

## ОСНОВНІ НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ АДМІНІСТРАТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

*Проаналізовано сучасний стан аудиту адміністративної діяльності в Україні. Визначено та теоретично обґрунтовано основні напрямки вдосконалення механізму проведення аудиту адміністративної діяльності в Україні.*

*It is analyzed state-of-the-art of the performance audit in Ukraine. It's determined and theoretically motivated main trends of the improvement existing mechanism of performance audit in Ukraine.*

**Ключові слова:** контроль в державному управлінні, аудит адміністративної діяльності, аудит ефективності, адміністративний аудит, аудит виконання.

Реформування суспільних відносин у державі охоплює не тільки зміни у структурі виробництва та споживання суспільного продукту, а й зміни акцентів у механізмах державного управління. Однією з основних функцій державного управління є функція контролю, яка, відповідно до світових тенденцій суспільного розвитку, змінюється в напрямку вдосконалення механізму державно-громадського контролю та їх взаємозв'язку. У системі контролю демократичних країн світу взаємовплив державного та громадського контролю спричинив виникнення в середині ХХ ст. нового типу контролю – аудиту адміністративної діяльності як методики оцінки економічності, ефективності, результативності діяльності органів державної влади з метою раціонального використання суспільних ресурсів. В Україні аудит адміністративної діяльності – це новий тип державного контролю, тому він відповідно до традицій пострадянських країн набув форми аудиту ефективності державних програм, що є обмеженим поглядом на його сутність та зміст і акцентує свою увагу лише на одній зі сторін комплексного процесу оцінки економічності, ефективності та результативності діяльності органів публічного управління.

Питанням реформування системи контролю в країнах пострадянського простору, а саме впровадження сучасних форм, методів, видів контролю значну увагу приділяли: Ф. Бутинець, Ю. Воронін, П. Германчук, Н. Дорош, А. Мамишев, Н. Рубан, Н. Петренко, О. Полінець, Л. Письмаченко, І. Чумакова, І. Стефанюк, І. Удачина, Ю. Футоранська та ін. Теорія, методологія, практика аудиту адміністративної діяльності та аудиту ефективності використання державних коштів висвітлена в роботах українських та російських науковців: С. Агапцова, В. Жукова, Т. Желюк, О. Іванової, С. Левицької, М. Лесечка, О. Макоев, М. Мельник, Л. Приходченко, Р. Рудницької, С. Рябухіна, А. Сауніна, А. Соменкова, С. Степашина, А. Чемериса, В. Черепанової, В. Шлейникова та ін. Значний вплив на розвиток теорії та методики аудиту адміністративної діяльності в Україні здійснює практика його

здійснення вищими органами державного контролю та аудиту розвинених країн, матеріали та документи Міжнародної організації вищих органів контролю та аудиту, Європейської організації вищих органів контролю. Попри значний внесок у розвиток теорії та практики аудиту адміністративної діяльності зазначених фахівців нез'ясованими залишаються питання практичного запровадження адміністративного аудиту в систему державного управління та місцевого самоврядування України.

Метою даної статті є визначення та теоретичне обґрунтування основних напрямів удосконалення механізму аудиту адміністративної діяльності в системі державного управління та місцевого самоврядування України.

У світовій практиці відомо декілька різновидів аудиту адміністративної діяльності: аудит виконання, аудит відповідності ціни якості, аудит ефективності використання державних коштів, операційний аудит, аудит управління [4, с. 24]. У країнах пострадянського простору він відомий як аудит ефективності, головна мета якого – оцінка ефективності використання бюджетних коштів. У Лімській декларації провідних принципів контролю та аудиту, прийнятій Міжнародною організацією вищих органів контролю та аудиту, зазначено, що аудит адміністративної діяльності включає не тільки специфічні фінансові аспекти управління, але й усю управлінську діяльність, у тому числі організаційну та адміністративну системи [11, с. 6]. Таким чином, адміністративна та фінансова підсистеми діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування є об'єктом дослідження аудиту адміністративної діяльності. Адміністративна діяльність є також об'єктом дослідження управлінського контролю, а фінансові ресурси відповідно фінансового контролю. Для пострадянських країн традиційним об'єктом контролю були фінансові ресурси, тому аудит адміністративної діяльності тут ідентифікований як аудит ефективності використання державних коштів. Проблема адміністративної діяльності в авторитарній системі управління значної уваги не приділялося, що обумовлено жорсткою владною ієрархією, відповідно пріоритетним напрямком розвитку системи державного контролю має бути управлінський аудит та аудит адміністративної діяльності. Подвійна природа об'єкта аудиту адміністративної діяльності визначає його специфіку та різновиди, а також сприяє відсутності єдиного підходу до визначення його місця в системі державного контролю.

Відповідно до положень параграфів 38 та 40 Міжнародних стандартів контролю та аудиту, державний контроль включає такі типи: аудит законності та правильності, а також аудит адміністративної діяльності [9]. Тип контролю – це сукупність видів контролю, метою яких є дослідження певної сторони підконтрольного об'єкта, тобто критерієм виділення типів контролю є характеристики об'єкта контролю, наприклад законність, відповідність, ефективність, якість та інші. Такими загальними типами контролю, на нашу думку, будуть виступати контроль законності (правильності) та аудит адміністративної діяльності.

Аудит адміністративної діяльності – це тип контролю за ефективністю, економічністю, результативністю адміністративної діяльності органів і посадових осіб державної влади з метою раціонального використання суспільних ресурсів. Об'єктом контролю під час проведення аудиту адміністративної діяльності виступає адміністративна діяльність органів і посадових осіб підприємств, установ,

організацій, які у процесі її здійснення використовують державні кошти, тобто об'єктом є фінансові ресурси та власне адміністративна діяльність. Подвійна природа об'єкта аудиту адміністративної діяльності дає можливість виділити в ньому такі підтипи: аудит ефективності та адміністративний аудит.

Аудит ефективності – це підтип аудиту адміністративної діяльності, що становить сукупність дій зі збору та експертно-аналітичній оцінці даних про ефективність діяльності органів державної влади, суб'єктів господарювання чи програм діяльності з метою визначення рівня відповідності цих даних певним критеріям та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів. Головною метою аудиту ефективності є визначення вад у виконанні державних програм, їх впливу на досягнення запланованих результатів та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів [2, с. 42]. Основними напрямками аудиту ефективності є такі: дослідження виконання поставленої мети державної програми чи програми діяльності органів управління організації, відповідність її нормативно-правовим актам, економічне та ефективне використання ресурсів, достовірність даних про ефективність, контроль і оцінку ефективності діяльності. Тобто, основне призначення аудиту ефективності в забезпеченні того, щоб мета діяльності чи програми були досягнуті найбільш результативним, економічним та ефективним шляхом [4, с. 19].

Адміністративний аудит – підтип аудиту адміністративної діяльності, що становить сукупність дій по діагностичному дослідженню державних установ, організацій, підприємств з метою перевірки правильності та ефективності виконання прийнятих управлінських рішень. Оскільки під час реалізації рішення, здійсненні будь-якої дії необхідно виконати операції з визначення, що є кінцевим продуктом, опрацювати послідовність етапів та завдань отримання продукту, сформувавши права і обов'язки, визначити комунікативні зв'язки, установити мінімально необхідну кількість ресурсів, визначити критерії оцінки виконаної роботи, вести облік результатів досягнення мети [5, с. 109], то адміністративний аудит охоплюватиме процеси, що відбуваються не тільки під час виконання управлінських рішень, але й на стадії їх прийняття. Таким чином, основними завданнями адміністративного аудиту будуть перевірки якості прийнятого управлінського рішення, кадрового забезпечення та ступеня компетентності державної установи, виявлення “вузьких місць” у правовому та адміністративному забезпеченні реалізації управлінських рішень, виявлення необґрунтованого дублювання обов'язків і повноважень, визначення якості надання послуг. Адміністративний аудит як і аудит адміністративної діяльності проводиться перед прийняття певного управлінського рішення, у процесі реалізації управлінських рішень, після здійснення певних програм діяльності та на перспективу.

На сьогодні порядок проведення аудиту ефективності Головним контрольно-ревізійним управлінням та його структурними підрозділами безпосередньо регламентується постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм” та наказом Головного контрольно-ревізійного управління “Про вдосконалення проведення аудиту ефективності

виконання бюджетних програм”, яким було затверджено Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми.

Методичні рекомендації є важливим документом у системі органів виконавчої влади, оскільки ними вперше було запроваджено аудит адміністративної діяльності у формі аудиту ефективності в практику системи контролю України. У них визначено суть, мету його проведення, завдання та процедури аудиту ефективності на основі міжнародних стандартів аудиту з урахуванням вітчизняної практики здійснення державного фінансового контролю [7, с. 2].

У 2002 р. у взаємодії зі Шведським інститутом державного управління Головне контрольно-ревізійне управління вперше провело дослідження ефективності бюджетних вкладень у підготовку педагогів з вищою освітою та державної підтримки агропромислового комплексу, в основу яких покладено досвід проведення аудиту адміністративної діяльності, запровадженого у Швеції. З цього періоду у звітах Головного контрольно-ревізійного управління з’являється розділ щодо проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

За 2007 р. підрозділами Головного контрольно-ревізійного управління проведено 161 аудит виконання бюджетних програм. За їх результатами надано більше 2,2 тисячі пропозицій, з яких 2,1 тисячі враховано та прийнято майже 1,5 тис. управлінських рішень. Завдяки цьому, за аудитами ефективності, проведеними в 2005 – 2007 рр. на регіональному рівні, прийнято та уточнено близько 400 бюджетних програм, місцевими бюджетами та підприємствами додатково виділено на виконання державних програм 234 млн грн., забезпечено економію 36 млн грн. бюджетних коштів та ресурсів підприємств, додатково отримано майже 214 млн грн. доходів [1].

Актуальність і корисність подібних досліджень підтверджується всіма учасниками та потенційними користувачами такої інформації, а саме міністерствами, обласними державними адміністраціями, підприємствами, установами та науковими закладами, адже проведення зазначених перевірок не тільки викриває явні недоліки в управлінні фінансами, а й сприяє оперативному їх усуненню.

За конституційними змінами 2004 р. Рахункова палата отримала право контролювати не лише використання, але й надходження коштів до Державного бюджету України. Однак нові конституційні положення не були відображені в Законі України “Про Рахункову палату”.

У 2005 р. програма Європейської Комісії SIGMA провела оцінювання системи державного управління України. У висновках щодо зовнішнього контролю зазначалось, що аудиторська діяльність Рахункової палати України обмежена здебільшого аспектами законності, тому було рекомендовано докласти значних зусиль для поширення своєї діяльності щодо питань правильності та результативності діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту [8, с. 99].

Якість правового регулювання діяльності Рахункової палати суттєво поступається якості регулювання інших органів державного фінансового контролю, зокрема контрольно-ревізійної служби. Так, до Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” у 2005 р. було внесено низку доповнень, спрямованих на вдосконалення ефективності роботи державної

контрольно-ревізійної служби (запровадження аудиту ефективності, інспектування, упорядкування форм контрольної діяльності тощо). Ці зміни слід було внести і до Закону України “Про Рахункову палату”, однак парламентом цього зроблено не було. Акти, які визначають статус Рахункової палати, містять і низку інших недоліків.

Конституція та Закон України “Про Рахункову палату” не встановлюють достатніх гарантій операційної, функціональної та фінансової незалежності Рахункової палати, що не відповідає принципу незалежності вищих органів фінансового контролю, закріпленому в Лімській декларації керівних принципів аудиту, а також Мексиканській декларації щодо незалежності [10; 11]. По-перше, у ст. 1 Закону України “Про рахункову палату” прямо фіксується підпорядкованість Рахункової палати парламенту, а у ст. 32 – право законодавчого органу спрямовувати діяльність Рахункової палати, що суперечить Лімській декларації. По-друге, Рахункова палата не має достатнього рівня операційної незалежності, зокрема при плануванні роботи: відповідно до ст. 15 Закону України “Про Рахункову палату” до плану роботи обов’язково включається виконання звернень народних депутатів, крім того, вона повинна проводити позапланові контрольні заходи за протокольними дорученнями та постановами Верховної Ради України, зверненнями комітетів, що також суперечить Лімській декларації. По-третє, підстави дострокового припинення повноважень Голови Рахункової палати не визначені Конституцією України, внаслідок чого створюється можливість припинення повноважень Голови Рахункової палати за власним розсудом парламенту, а не на підставі Закону України “Про Рахункову палату”. По-четверте, ст. 38 Закону “Про Рахункову палату” не гарантує фінансування Рахункової палати у повному обсязі [6, с. 15].

У Законі України “Про Рахункову палату” відсутнє визначення поняття аудиту та видів аудиту, на яких має зосереджуватись Рахункова палата. У результаті основні акценти в діяльності Палати зміщуються в бік аудиту законності використання коштів Державного бюджету, а також “неаудиторських” функцій – проведення експертиз та аналізу. Аудити правильності (атестація фінансів розпорядників бюджетних коштів і надання висновків щодо фінансових звітів розпорядників) та ефективності (перевірка надійності систем внутрішнього фінансового контролю) Рахунковою палатою практично не проводяться (прикладів проведення таких аудитів відносно небагато). Це призводить до часткового дублювання Рахунковою палатою функцій інших органів фінансового контролю, які так само зосереджуються на аудитах законності [6, с. 16].

Дослідження Рахунковою палатою в 2007 р. ефективності використання державних коштів з точки зору економності, продуктивності та результативності досягнення кінцевого результату виявило, що вперше за всі роки здійснення контрольних заходів спостерігається майже паритет між незаконним та неефективним використанням коштів Державного бюджету України, загальні обсяги неефективного використання коштів державного бюджету склали майже 5,6 млрд гривень. Найбільш характерними були такі порушення: неефективне використання та втрати бюджетних коштів унаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень; неефективне

управління коштами через недоліки в плануванні або відсутність обґрунтованого прогнозування і планування; неефективне використання коштів шляхом тривалого їх утримання без використання; неефективне використання коштів державних цільових фондів; неефективне використання коштів іноземних цільових позик і коштів держбюджету, пов'язаних з обслуговуванням іноземних кредитів; неефективне використання коштів на проведення науково-дослідних робіт; неефективне використання коштів спеціального фонду державного бюджету. Вони набули системного характеру і обумовлені загальним, по суті, “недержавним” підходом розпорядників бюджетних коштів [3].

Таким чином, сьогодні в Україні теорія і практика аудиту адміністративної діяльності акцентує свою увагу на одному з його підтипів, а саме аудиті ефективності, оскільки він тісно пов'язаний з фінансовим контролем, який є традиційним для пострадянських країн. Інша складова аудиту адміністративної діяльності – адміністративний аудит, ще недостатньо розроблений як у теоретичному, так і практичному плані, що обумовлено складністю врахування кінцевих результатів адміністративної діяльності та відсутністю традицій його проведення в системі контролю України.

Основними напрямками вдосконалення аудиту адміністративної діяльності в Україні мають стати такі:

- запровадження в системі виконавчої влади адміністративного аудиту;
- удосконалення проведення аудиту ефективності в системі органів виконавчої влади та місцевого самоврядування, за рахунок розподілу повноважень між Державною контрольно-ревізійною службою та Рахунковою палатою;
- упровадження адміністративного аудиту в системі органів місцевого самоврядування;
- імплементація міжнародних стандартів з аудиту адміністративної діяльності в практику контрольної та аудиторської діяльності України;
- залучення до проведення аудитів адміністративної діяльності аудиторських і громадських організацій.

Перші три напрямки можуть бути реалізовані через удосконалення існуючого механізму проведення аудиту адміністративної діяльності, в якому головними компонентами є суб'єкти проведення аудиту, об'єкт аудиту, підконтрольні об'єкти, користувачі звітів.

Суб'єкти проведення аудиту адміністративної діяльності представлені Головним контрольно-ревізійним управлінням, Рахунковою Палатою Верховної Ради України, приватними аудиторськими організаціями та відповідними громадськими організаціями.

Підконтрольні об'єкти аудиту адміністративної діяльності – це підприємства, установи, організації, що у своїй діяльності використовують державні кошти та кошти місцевих бюджетів. Об'єкт аудиту – адміністративна діяльність та кошти, що використовуються під час її проведення. Користувачі звітів – Верховна Рада України, Кабінет Міністрів, інші органи виконавчої влади та місцевого самоврядування, громадськість, підконтрольний об'єкт.

Контрольно-ревізійне управління та його регіональні структурні підрозділи

проводять адміністративний аудит та аудит ефективності органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування в аспекті делегованих повноважень, у разі необхідності залучають приватних аудиторів, громадські організації. Рахункова Палата на центральному та регіональному рівнях влади проводить аудит ефективності, залучаючи до його проведення приватні аудиторські організації. Значна роль відводиться Аудиторській палаті України, яка повинна проводити ліцензування приватних аудиторських організацій на право проведення аудиту адміністративної діяльності.

Суб'єкти проведення аудиту адміністративної діяльності здійснюють контроль економічності, ефективності, результативності адміністративної діяльності підконтрольного об'єкту, забезпечуючи прямі зв'язки у запропонованому механізмі. Зворотний зв'язок здійснюється шляхом узгодження звітів з підконтрольним об'єктом. Користувачі звітів, у свою чергу, можуть виступати як замовники щодо проведення аудиту адміністративної діяльності, здійснюють прямий вплив на суб'єкти проведення аудиту, а також зворотний зв'язок, впливаючи на підконтрольний об'єкт.

Таким чином, буде реалізовуватись два види прямих і зворотних зв'язків: внутрішньосистемний зв'язок у системі аудиту адміністративної діяльності – “контролюючий суб'єкт – об'єкт контролю” та зовнішньосистемний зв'язок у системі державного управління в цілому – “суб'єкти державного управління – об'єкт державного управління”, що забезпечить ефективність, результативність діяльності державних підприємств, організацій, установ.

Важливим елементом даного механізму виступають стандарти з проведення аудиту адміністративної діяльності, які розробляються Аудиторською палатою України на основі пропозицій від суб'єктів здійснення аудиту відповідно до стандартів Міжнародної організації вищих органів контролю та національних традицій проведення контролю.

У цілому запропонований механізм здійснення аудиту адміністративної діяльності забезпечить ефективність, економічність використання державних коштів і коштів місцевих громад, а також забезпечить результативність діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування.

Отже, перспективним напрямом розвитку системи контролю в Україні є зміщення акцентів у контрольній діяльності в бік управлінського аудиту та адміністративного аудиту як контролю ефективності, результативності прийнятих управлінських рішень.

#### Література:

1. Аналітичний звіт Головного контрольно-ревізійного управління за 2007 р. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/49030>
2. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / [П. К. Германчук, І. Б. Стефанюк, Н. І. Рубан та ін.]. – К. : НВП “АВТ”, 2004. – 423 с.
3. Звіт Рахункової палати України за 2007 рік. – Режим доступу : [http://www.achambers.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art\\_id=1146426@cat\\_id=32826](http://www.achambers.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=1146426@cat_id=32826)

4. *Иванова Е. И.* Аудит эффективности в рыночной экономике : учебное пособие / Е. И. Иванова, М. В. Мельник, В. И. Шлейников; под ред. С. И. Гайдаржи. – М. : КНОРУС, 2007. – 328 с.

5. *Мельтюхова Н. М.* Технологія державного управління : [навчальний посібник] / за заг. ред. Г. І. Мостового, О. Ф. Мельникова. – Х. : Вид-во ХарPI НАДУ “Магістр”, 2005. – 152 с.

6. Парламентський контроль: проблеми та шляхи підвищення ефективності. Підготовлено експертами Лабораторії законодавчих ініціатив в рамках проекту “Підвищення ефективності українського парламентаризму” (Developing Recommendation for the Improvement of Ukrainian Parliamentarism). – К., 2009. – С. 20. – Режим доступу : <http://parlament.org.ua/upload/docs/Parliamentaryoversightfunctions.pdf>

7. Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління від 15.12.2005 № 444. / Професійна правова пошукова система: “Інфодиск: Законодавство України”. – К. : Інфодиск, 2009. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM) : кольор. ; 12 см. – Систем. вимоги: Pentium-233 ; 32 Mb RAM; CD-ROM Windows 95/OSR2/98/NT SP6/2000/XP. – Назва з титул. екрану

8. Україна. Оцінка системи врядування. Березень 2006 р. – SIGMA: Підтримка удосконалення у врядуванні та управлінні (спільна ініціатива ОЕСР та Європейського Союзу, фінансована, головним чином, ЄС). – С. 125. – Режим доступу : <http://www.sigmaweb.org/dataoecd/47/1/37127338.pdf>

9. European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards – Luxembourg: European Court of Auditors, 1998

10. Mexico Declaration on SAI Independence. – Режим доступу : <http://www.intosai.org/blueline/upload/issai10mexikodekle.pdf>

11. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. – Режим доступу : <http://www.intosai.org/blueline/upload/limadeklaren.pdf>

*Надійшла до редколегії 18.06.2009 р.*