

УДК 657.6: 351/354 (075.8)

П. В. Іванюта,  
к. е. н., завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,  
Полтавська філія Національної академії статистики, обліку та аудиту

## ВИДИ КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ: СВІТОВИЙ ТА ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД

*Розкриті передумови застосування аудиторських процедур як доповнювальної функції контролю в системі державного управління, розглянуті історичні тенденції розвитку аудиту в світовій практиці, що постійно інтегрувався в сферу державного управління, та вітчизняний досвід становлення аудиторської діяльності.*

*Precondition of using audit procedures is revealed as additional function controls in the system state management, are historical tendencies of development audit where seen in world practical, what fixed to integration in the sphere state management and national experience of since audit activities.*

*Ключові слова: контроль, аудит, аудит адміністративної діяльності, аудиторська система, стандарти.  
Key words: control, audit, audit administrative activities, system of audit, standarts.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Розвиток продуктивних сил і виробничих відносин у різних соціально-економічних формаціях потребує вдосконалення функцій управління, зокрема контролю національної економіки. Функції контролю зумовлюються дією основного економічного закону формації і цілями суспільства, інтереси якого він забезпечує. Контроль проявляється як функція системи управління суспільними процесами. Це стосується в основному суспільного управління, політичного керівництва, народної демократії, правової держави. Незлагоджена система контролю в системі державного управління не забезпечує відображення повної ефективної діяльності вітчизняної економіки. Щоб оптимізувати державне управління економічними процесами, необхідно впровадити нові форми контролю, до яких належить аудит. У зарубіжній практиці аудит має поширену форму контролю, що застосовується в державних установах.

У системі державного управління завжди виникає необхідність здійснювати контроль: за витрачанням бюджетних коштів, у системі постачання населення енергетичними ресурсами, надходженням бюджетних коштів, за якістю продукції та ін., що здійснюється у вигляді інспекційних перевірок та системою аудиторських процедур.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідження теоретико-методологічних проблем аудиту належить вітчизняним вченим — М.Т. Білуха [1, с. 78—83], Ф.Ф. Бутинець [2, с. 29—37], А.М. Кузьмінський [3], Т.В. Симоненко [4]; зарубіжним — В.І. По-

дольський [5], Бавдсї А.Л. та Бєлий І.Н. [6], Дефліз Філік Л. [7]. Але потребує подальшого дослідження використання аудиторських процедур у галузях національної економіки державними органами контролю й управління.

Мета дослідження — обґрунтувати значення аудиторських процедур як одного із видів контролю у сфері державного управління якістю.

### РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ

Починаючи із 1811 р., на території України в роки існування Російської імперії здійснюється державний контроль в особі головного державного контролера, що підпорядковувався уряду, входив до складу ради міністрів і одночасно був у складі губернських контрольних палат, який діяв на місцях, але аудиторська незалежна діяльність не набула розвитку. В 1853 р. в Шотландії був створений Едінбургський інститут аудиторів, а в 1887 р. створена американська асоціація аудиторів. У 1976 р. асоціація аудиторських систем впровадила електронну обробку даних [3, с. 8—9].

У країнах з розвинутою ринковою економією аудит є тим засобом, що дозволяє не лише здійснювати перевірку господарських систем, але й створює умови для забезпечення ефективності їх діяльності. Аудиторські процедури застосовують різноманітні форми і методи дослідження. В системі державного управління аудит застосовується у формі автономного та саморегулюючого механізму контролю.

У СРСР контрольну функцію здійснювали: Міністерство державного контролю, Комітет народного контролю, відомчі контрольно-ревізійні органи контролю [5,

с. 6—9]. Виокремлюють такі види аудиту: операційний, технічний екологічний, фінансовий та ін.

Заслужує на особливу увагу Шведська модель аудиту адміністративної діяльності (ААД), що здійснюється у центральному уряді, місцевих органах влади, різних урядових установах. ААД є важливим інструментом, за допомогою якого платники податків, фінансисти, депутати парламенту, пересічні громадяни та засоби масової інформації можуть наглядати за результатами різних видів діяльності уряду. Внутрішньому нагляду сприяє той факт, що ААД не залежить від урядового міністерства, чия діяльність перевіряється. Таким чином, отримується незалежне альтернативне спостереження за діяльністю тих, хто здійснює перевірку. ААД не має зацікавленості та зв'язків фінансового та іншого характеру з тими, кого перевіряють [8].

Приватний сектор має автоматичну систему оцінки успішності діяльності корпорації, а саме: ринковий механізм і отримання прибутків. Прибуткова компанія отримує прибуток і залишається на ринку, в той час як неприбуткова може збанкрутувати і буде витіснена з ринку. В державному секторі такого механізму немає, тому що органи влади ніколи не збанкрутують. У цьому разі ААД у державному секторі можуть замінити ринкові механізми приватного сектора.

ААД був впроваджений у США, Канаді, Великій Британії, Швеції та деяких інших країнах наприкінці 60-х років. Спочатку ААД був тісно пов'язаний із концепцією розробки бюджету програми. Ідеї розробки бюджету програми були спрямовані на посилення результативності завдяки створенню системи контролю, яка посилювала б економічне мислення та фінансову відповідальність на всіх рівнях.

Основу розробки бюджету програми становить розподіл діяльності за програмами і визначення завдань для різних міністерств. Це також передбачає визначення цілей для кожної програми і міністерства. Ця діяльність доповнюється калькуляцією необхідних коштів.

З академічної точки зору, впровадження ААД було пов'язане з розвитком раціоналізму, тобто вірою в раціональну поведінку організацій і можливість оцінки їхньої діяльності, а також з розвитком таких академічних дисциплін, як теорія економічного добробуту. За понад 30-річне існування ААД в RRV концепція помітно змінювалась, проте незмінною залишалась основа — оцінка діяльності урядових міністерств. Зміни у використанні ААД були викликані різноманітними потребами

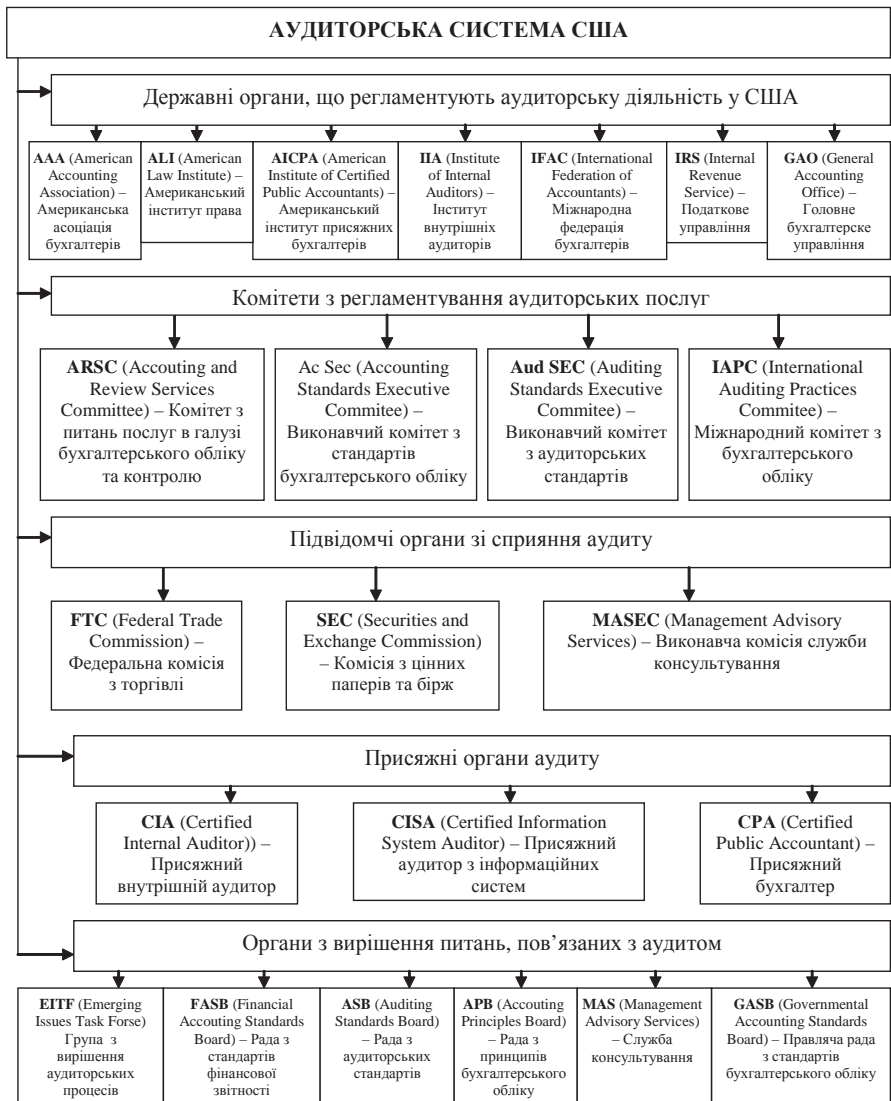


Рис. 1. Система аудиту в США.  
Розроблено автором за матеріалами [7]

суспільства, нестачею ресурсів, політичними міркуваннями та ін. Спочатку об'єктом аудиту визначалося окреме урядове міністерство, впродовж інших періодів увага зосереджувалась на всіх тих міністерствах, які були залучені до виконання конкретного завдання. В останні роки дослідження визначались як "системні дослідження". Такі системні дослідження були мотивовані необхідністю розслідування комплексних проблем у державному секторі. Недоліком даних досліджень були великі затрати часу, що сприяли удосконаленню системи ААД: від одного конкретного виду діяльності або окремого міністерства до всеохоплюючих системних досліджень. Порівняння ААД у різних країнах виявляє значні відмінності між ними, зокрема в масштабі, організації та методиці. Наприклад, у США комітет Конгресу чи окремий конгресмен має затвердити план тоді, коли плани RRV схвалюються керівництвом бюро. У країнах, де ААД виконує контрольну функцію, планування буває довготерміновим. Є, наприклад, країни, де ААД планується на п'ять років, тоді як у Швеції планування здійснюється на один рік. З організаційної точки зору, більшість аудиторських бюро підпорядковані парламенту. У Швеції парламент має відносно невелике бюро аудиту, зосереджене на питан-



**Рис. 2. Механізми регламентування аудиторської діяльності. Розроблено автором за матеріалами [7]**

нях ААД, а RRV підпорядковане Міністерству фінансів. RRV не може проводити аудит міністерств, а лише установ центрального уряду та різних урядових організацій, які є незалежними органами при різних міністерствах і становлять основу державного сектора. Аудитори використовують як первинну інформацію, (аудитор сам збирає та перевіряє всю необхідну інформацію), так і вторинні дані — офіційна статистика.

По-різному тлумачаться терміни визначення ААД. У деяких країнах використовується термін "аудит відповідності якості витрачених грошей" (VFM), в інших — "аудит результативності". Різні концепції можуть мати і відмінності, щодо методологічних підходів, але основа залишається та сама. Ми використовуємо термін аудит адміністративної діяльності (ААД), який визнаний INTOSAI, Міжнародною організацією аудиторських установ і використовується RRV під час проведення аудиторської діяльності. Кожний об'єкт аудиту має свою мету [9].

Фінансовий аудит часто називають регулятивним аудитом, або аудитом виконавської дисципліни. Підхід, що використовується у фінансовому аудиті, розвивався від вивчення неподілених статей до систем управління. Для розвитку цього типу фінансового аудиту було впроваджено комп'ютеризовані аудиторські методики.

ААД значно відрізняється від фінансового аудиту не лише в теорії, але й у аспектах практичної роботи. У той же час ААД і фінансовий аудит мають подібні ознаки. Представники аудитів виконують завдання одною типом, зокрема оцінюють і пояснюють діяльність тих, кого перевіряють. Таким чином, вони використовують подібні методи збирання даних. Якщо аудитори ААД зосереджуються на результативності, то фінансові аудитори зосереджуються на достовірності рахунків. Аудитори ААД і фінансові аудитори користуються однаковими методами проведення аудиту, мають однакові обов'язки

перед клієнтом і однакову підтримку у формі міжнародної співпраці та стандартів.

У Німеччині, Голландії та США бюро аудиту організоване ААД через окремий департамент. В інших країнах ААД інтегрований з фінансовим аудитом і має назву комплексного аудиту. Такий підхід може бути зручним за умов обмежених ресурсів. У RRV (Revision Redovisning Valkommen — Бюро з ревізії та аудиту) окремі департаменти займаються ААД і фінансовий аудитом. Однак у рамках нового шведського бюджетного процесу обидва департаменти співпрацюють у проведенні обмежених щорічних досліджень адміністративної діяльності різних урядових міністерств [10].

У країнах, які отримують інвестиції, проводиться так званий інвестиційний аудит. Цей аудит зосереджується на інвестиційних проектах, які фінансують

різними організаціями і концентрується на якості інвестицій.

До кінця ХХ століття незалежний аудит у Сполучених штатах Америки будувався за англійською моделлю — детальне вивчення даних балансу. Аудиторська система в США відображена на рис. 1.

ААД використовує методи, подібні до інших видів оціночної діяльності, зокрема: дослідження та оцінка, яку проводять урядові комісії; дослідження з питань раціоналізації, реструктуризації уряду тощо, які виконують спеціальні державні органи (центри вивчення продуктивності тощо).

Міжнародні аудиторські підприємницькі структури здійснюють дослідження у відповідності міжнародних стандартів аудиторських процедур.

Механізми регулювання аудиторською діяльністю в США базуються на принципах, положеннях аудиту, довідниках, інструкціях (рис. 2).

У Великобританії аудиторська діяльність здійснюється на основі стандартів аудиту, які використовуються в окремих галузях промисловості. В залежності від виду аудиту вони поділяються на національні нормативи зовнішнього і внутрішнього аудиту. Аудиторська система в Австралії представлена на рисунку 3 [11].

Методологія дослідження формує теоретичну базу для концепцій аудиторських процедур.

Початком розвитку аудиторської діяльності можна вважати 1993 рік після прийняття Закону України "Про аудиторську діяльність" [12] і створення Аудиторської палати України [13] і Союзу аудиторів України [14]. Питання пов'язані з підготовкою, діяльністю і професійною підготовкою аудиторів, регулюються Аудиторською палатою України і Союзом аудиторів України.

Аудиторська палата України розробляє нормативи і методичні рекомендації на проведення аудиту, атестує і

видає кваліфікаційні сертифікати на право здійснювати аудиторську діяльність, проводить роботу з підготовки і підвищення кваліфікації аудиторів, здійснює облік аудиторських фірм і аудиторів, контролює їхню діяльність, вивчає ринок аудиторських послуг для задоволення його попиту, розглядає розбіжності між аудиторами та замовниками послуг з питань якості й своєчасності проведення аудиту, затверджує норми аудиторської діяльності, веде реєстр аудиторів і підприємницьких структур, які здійснюють аудит, через аудиторські підприємницькі структури вона впливає на фінансово-господарський контроль діяльності підприємств, підприємців, банків, громадських і приватних утворень всіх форм власності, надає їм аудиторські послуги з питань методології бухгалтерського обліку і звітності, внутрішньогосподарського аудиту і ревізії, судово-бухгалтерської експертизи на платній основі. Для підготовки атестації і підвищення кваліфікації аудиторів Аудиторська палата створює навчальний центр із залученням вітчизняних і зарубіжних фахівців вищих навчальних закладів, а також практичних працівників фінансових органів банків, податкових адміністрацій, державної контрольно-ревізійної служби.

Діяльність Аудиторської палати ґрунтується на принципах збереження комерційної таємниці, персональної відповідальності аудиторів.

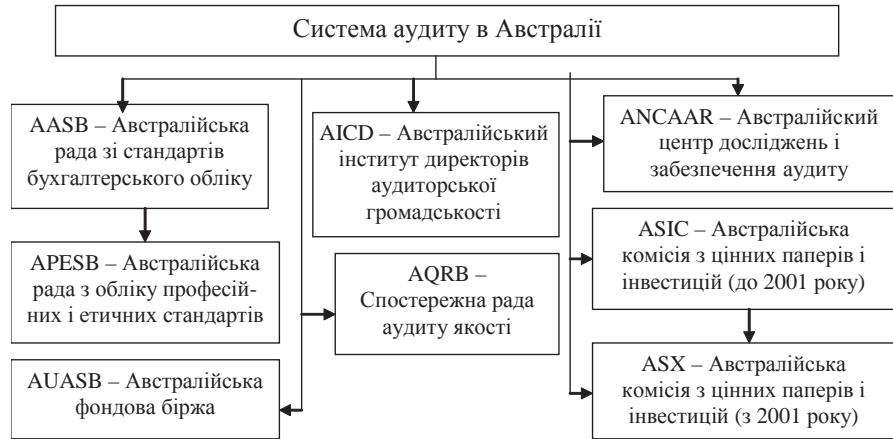
Поряд із традиційними аудиторськими операціями, аудиторські підприємницькі структури в Україні здійснюють послуги з приватизації майна, комерціалізації торгівлі, акціонуванню підприємств та ін. Вона функціонує як незалежний самостійний орган на основі самоуправління.

Аудиторські підприємницькі структури здійснюють свою діяльність відповідно до статутних документів, затверджених і зареєстрованих у встановленому порядку. Портфель замовлень на аудиторські послуги формується за договорами, а також замовленнями, що надходять від підприємницьких структур. За портфелем замовлень формується план діяльності на правах юридичної особи та здійснюються взаємовідносини з бюджетом, банками та замовниками аудиторських послуг.

Якість аудиторських процедур є основною характеристикою міжнародних стандартів аудиту. Стандарти якості повинні бути зрозумілими і обґрунтованими, здійснюватись на чітких принципах у відповідності міжнародних стандартів аудиторських процедур.

## ВИСНОВОК

До різновидів контролю належить аудит адміністративної діяльності (ААД) — вид інтелектуальної діяльності, що передбачає дослідження системи, процесу, проекту, продукту його економічності, ефективності та результативності. Розвиток аудиторської діяльності в Україні припадає на кінець ХХ століття після прийняття Закону України "Про аудиторську діяльність" і створення Аудиторської палати України і Союзу аудиторів України.



**Рис. 3. Структура австралійської системи аудиту (розроблено автором за матеріалами [11])**

## Література:

- Білуха М.Т. Курс аудиту: підручник. — 2-ге вид., перероб. — К.: Вища шк.: Т-во "Знання", КОО, 1999. — 574 с.
  - Аудит і ревізія підприємницької діяльності. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець та ін. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ПП "Рута", 2001. — 416 с.
  - Аудит: Практическое пособие / Ред. Кузьминский А.Н. — К.: Учетинформ, 1996. — С. 8—26.
  - Аудиторская деятельность в Украине: Сборник нормативных документов (с изменениями и дополнениями по состоянию на 1 марта 2001 г.) / Сост. Симоненко Т.В. — Х.: Конус, 2001. — 190 с.
  - Аудит: учебник для вузов / Ред. Подольский В.И. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. — С. 6—9, 36—38, 245—247.
  - Аудит и ревизия: Справочное пособие / Бавдей А.Л. Ред. Белый И.Н. — Минск: ООО "Мисанта", 1994. — 224 с.
  - Аудит Монтгомери: пер. с англ. / Дефлиз филик Л., Дженик Генри Р., О'Рейли Винсент М., Хирш Маррей Б. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. — 542 с. — С. 9—25.
  - Аудит адміністративної діяльності: Теорія та практика / Пер. з англ. В. Шульга. — К.: Основи, 2000. — 190 с.
  - Міжнародний журнал державного аудиту. — Режим доступу: <http://www.intosai.org>
  - Аудит адміністративної діяльності у Шведському національному бюро аудиту. — Режим доступу: <http://www.rvv.se>
  - Аудит качества в Австралии: Стратегический обзор. — Казначейство, Март 2010. — Режим доступа: <http://www.ag.gov.au/csa>
  - Закон України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 № 3125-XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). — 1993. — № 23. — Ст. 243.
  - Аудиторська палата України. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/content.php?c=show-news.php&lang=ukr>
  - Спілка Аудиторів України. — Режим доступу: <http://sau-apu.org.ua/>
- Стаття надійшла до редакції 26.11.2010 р.