

Н. В. Кармазіна,
д. е. н., доцент, Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського
ORCID ID: 0000-0002-5152-6446

DOI: 10.32702/2306-6814.2021.5.11

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ

N. Karmazina,
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,
Tavriya national university V.I. Vernadsky

CONCEPTUAL APPROACHES TO THE FORMATION OF THE QUALITY MANAGEMENT SYSTEM OF PUBLIC AUDIT

У статті визначено сутність поняття "система управління якістю послуг публічного аудиту" як функціональний процес, який передбачає єдиний ієрархічний склад елементів для відтворення якісних ознак послуг сервісного спрямування на основі потоків інформації, що отримується як із зовнішнього середовища, так і за допомогою зворотного зв'язку з визначенням домінант використання інформаційного потоку/ресурсу держави, громадськості та інших суб'єктів господарювання. Розроблено концептуальну модель формування системи управління якістю послуг публічного аудиту, що заснована на інфраструктурно-управлінському та когнітивно-інформаційному підґрунті з визначенням її як механістичної та адаптивної конструкції, складної ієрархічної побудови та специфічних функцій. Запропоновано структурно-логічну схему внутрішнього публічного аудиту в умовах суб'єктно-орієнтованого підходу, що трансформується у організаційну модель інтеграції внутрішнього публічного аудиту у системі управління органів державної влади та органів місцевого самоврядування та забезпечує формування внутрішніх стандартів публічного аудиту та контрольних процедур, управління організаційно-економічним, інформаційно-технологічним, кадровим та когнітивним потенціалом.

The article defines the essence of the concept of "quality management system of public audit services" as a functional process that provides a single hierarchical composition of elements for the reproduction of quality features of service services based on information flows from the environment and feedback with the definition of the dominants of the use of information flow / resource of the state, the public and other business entities. It is argued that public audit can be one of the tools to obtain objective and transparent information about the degree of satisfaction of citizens with the quality of public authorities and local governments. It is determined that public audit is carried out in the public interest to ensure legal, economical, efficient, effective and transparent management of public resources. Using a subject-oriented approach, public audit actions and procedures are incorporated into a system of consistent phenomena. A conceptual model of forming a quality management system for public audit services, which provides for the simultaneous use of system, service and subject-oriented approach and based on infrastructure-management and cognitive-information basis with the definition in a multilevel hierarchical management organization of specific functions of governing bodies audit, the competence of which will include the creation of regulatory and organizational and economic tools for the tightness of the transformation of transformations within the objects of management and the management system.

The proposed structural and logical scheme of internal public audit in terms of subject-oriented approach, which is transformed into an organizational model of integration of internal public audit in the management system of public authorities and local governments and ensures the formation of internal standards of public audit and control procedures. economic, information technology, personnel and cognitive potential. Regulators who determine the positive trajectory of changes in the quality management system of public audit services are substantiated, including: public audit planning; resource management; identification and assessment of risks of significant distortion; development and implementation of public audit control procedures; methodological, informational, regulatory support (internal standards of public audit) and technical support (standard forms of working documents, etc.); constant monitoring and periodic analysis.

Ключові слова: публічний аудит, система, потенціал, процедура, управління, контроль, якість, функції, система, стандарти.

Key words: public audit, system, capacity, procedure, management, control, quality, functions, system, standards.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Виділяючи невіршені частини проблем формування системи управління якістю публічного аудиту, слід підкреслити, що на сьогодні інститут публічного аудиту переживає етап свого становлення і наукова розробка основних проблем у сфері системи управління якістю послуг публічного аудиту є недостатньою. Зокрема відсутність наукових розробок у формуванні єдиних підходів до понятійної бази, основних завдань і видів аудиту, ролі і функцій керівних органів у сфері публічного аудиту. Адаптація до міжнародних стандартів відображається недосконалістю законодавства в цій сфері. Запровадження зворотного зв'язку, а також координація та контролювання за допомогою публічного аудиту взаємовідносин структурних елементів всередині загального механізму державного управління дозволить удосконалити нормативно-правове і методичне забезпечення публічного аудиту, синхронно застосовуючи когнітивно-інформаційні технології.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Теоретико-концептуальні засади створення такого інструменту, як публічний аудит для забезпечення найбільш ефективного врегулювання організації та діяльності органів публічної влади у напрямі створення механізму управління якістю послуг публічного аудиту відображено в наукових працях Н. Обушної, В. Аверянова, Ф. Бутинця, Л. Ланга, Г. Райта та ін. Проте сучасні підходи до розробки та створення системи контролю якості послуг публічного аудиту в існуючій інформаційно-керуючій системі державного управління, формування методологічних засад проектування схеми внутрішнього публічного аудиту в умовах суб'єктно-орієнтованого підходу, функціонування системи публічного аудиту в управлінських процесах громадянського суспільства потребують подальшого дослідження.

МЕТА СТАТТІ

Мета статті полягає у розробленні концептуальної моделі формування системи управління якістю послуг публічного аудиту, що заснована на інфраструктурно-

управлінському та когнітивно-інформаційному підґрунті з визначенням її як механістичної та адаптивної конструкції, складної ієрархічної побудови та специфічних функцій. Запропоновано структурно-логічну схему внутрішнього публічного аудиту в умовах суб'єктно-орієнтованого підходу, що трансформується у організаційну модель інтеграції внутрішнього публічного аудиту у систему управління органів державної влади та органів місцевого самоврядування та забезпечує формування внутрішніх стандартів публічного аудиту та контрольних процедур, управління організаційно-економічним, інформаційно-технологічним, кадровим та когнітивним потенціалом.

РЕЗУЛЬТАТИ

Результати світоглядно-методологічного аналізу дозволяють розкрити і визначити сутність поняття "система управління якістю послуг публічного аудиту" (надалі за текстом — СУЯППА) як функціонального єдиного ієрархічного складу елементів для відтворення якісних ознак послуг сервісного спрямування на основі потоків інформації, що отримується як із зовнішнього середовища, так і за допомогою зворотного зв'язку.

Доведено, що в умовах глобалізації економіки, процес розбудови системи управління якістю послуг публічного аудиту, передбачає встановлення ефективних взаємозв'язків та взаємозалежностей між ієрархічними елементами системи управління якістю послуг публічного аудиту з визначенням домінант використання інформаційного потоку/ресурсу держави, громадськості та інших суб'єктів господарювання [6]. В цих мовах, саме механізм управління якістю послуг публічного аудиту повинен функціонувати у двох режимах:

— стратегічному — з метою незалежної оцінки ефективності та результативності діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування, реалізації ними функцій державного управління та фінансового контролю відносно підвищення якості і доступності публічних послуг, тобто механізм управління якістю послуг публічного аудиту, пов'язаний з вибором перспектив розвитку організації й формуванням плану по управлінню якістю послуг аудиту;



Рис. 1. Побудова концептуальної моделі формування системи управління якістю послуг публічного аудиту

Джерело: авторська розробка.

— оперативному — у рамках реалізації встановленого плану по управлінню якістю аудиту з своєчасним виявленням та попередженням фактів порушень посадовими особами, розробленню комплексу засобів та способів усунення виявлених порушень та відхилень, тобто механізм управління якістю послуг публічного аудиту, що пов'язаний із забезпеченням заданої споживчої цінності та якості створюваних публічних послуг сервісного спрямування державою та визначенням рівня задоволеності громадян України якістю надання публічних послуг.

Поєднання принципів системного, сервісного та суб'єктно-орієнтованого підходів дає змогу обґрунтувати інтенсифікацію процесу формування системи управління якістю послуг публічного аудиту (СУЯППА) в умовах невизначеності та ризику [5].

Системний підхід розкривається у вимогах до функціонування теорії систем, де кожний об'єкт публічного аудиту розглядається як складна система і як чинник для інтенсифікації розвитку загальної системи [2]. Наголошено, що сервісний підхід являє єдність цільової орієнтації виконання у загальних функціях державного управління функціоналу сервісної природи аудиту, раціональності й результативності намічених заходів, визначеність заходів, забезпеченості їх достатніми обсягами ресурсів публічного аудиту. За суб'єктно-орієнтованим підходом нами розглядає формування системи управління якістю послуг публічного аудиту як су-

купність системно пов'язаних між собою елементів /об'єктів, які відповідно до власної цілі поєднуються для вирішення конкретних завдань і досягнення означених сервісних орієнтирів створення і подальшого розвитку суб'єктної орієнтації системи публічної влади щодо елімінації впливу деструктивних факторів зовнішнього середовища.

Аргументовано, що в основу функціонування публічного аудиту повинні бути покладені принципи загальної теорії управління, загально визнані принципи аудиту за Міжнародними стандартами аудиту у державному секторі та Державними стандартами аудиту, виданих під керівництвом Генерального контролера США (US Government Accountability Office) [4], а також частково — за Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (IFAC), що прийняті Аудиторською палатою України у якості національних [2], й принципова концептуальна модель формування системи управління якістю послуг

публічного аудиту. Характерними рисами системи управління якістю послуг публічного аудиту є п'ять ознак: по-перше, формується головна мета функціонування системи; по-друге, усі дії в рамках системи групуються в спеціальні функції; по-третє, передбачається багаторівнева організація управління на рівнях: держави загалом, відділів на рівні регіонів, ділянок, робочих місць в органах місцевого самоврядування; по-четверте, внутрішньофірмові стандарти публічного аудиту використовуються як організаційно-економічна основа системи; по-п'яте, створення системи, її впровадження й розвиток відбувається у тісному взаємозв'язку із загальною теорією управління, методами системності, комплексності, прозорості, достовірності й об'єктивності, заходів заохочення й морального стимулювання підвищення якості послуг публічного аудиту для того щоб запобігти зловживанням фінансовими і матеріальними ресурсами держави [1].

Відтак змістовність ресурсно-функціональних напрямів діяльності щодо удосконалення системи управління якістю послуг публічного аудиту дозволяє відобразити щільність зв'язку перетворень у межах об'єктів управління і управляючої системи, забезпечити єдність структурних і функціональних процесів.

За задумом і планом автора, за використання суб'єктно-орієнтованого підходу, дії та процедури публічного аудиту інкорпуються в систему послідовних

явищ. При цьому досягається результат (синергетичний ефект), одержати який в інший спосіб більш неможливо. Для вирішення методичних проблем щодо повного забезпечення виконання функцій публічного аудиту, а також для побудови концептуальної моделі формування системи управління якістю послуг публічного аудиту (рис. 1), нами одночасно використано системний, сервісний та суб'єктно-орієнтований підходи як основу для проведення реформаторських дій та узгодження, координації діяльності у сфері формування системи управління якістю послуг публічного аудиту для отримання достовірної та прозорої інформації про якість, стан, доступність публічних послуг, про рівень задоволеності громадян України якістю надання публічних послуг та надходження такої інформації до її користувачів [3]. Ця концептуальна модель заснована на інфраструктурно-управлінському та когнітивно-інформаційному підґрунті з визначенням її як механістичної та адаптивної конструкції, складної ієрархічної побудови.

Наголошено, що у разі вдосконалення системи управління послуг публічного аудиту необхідно використовувати комплексний підхід до визначення параметрів якості результатів процесу публічного аудиту через розробку внутрішньофірмових стандартів публічного аудиту, власної методології та методик у відповідності з вимогами міжнародних стандартів аудиту; проведення ефективної кадрової політики; дотримання загальноновизнаних принципів публічного аудиту та внутрішньому контролю якості послуг публічного аудиту, створення відповідної форми управління на всіх ієрархічних рівнях управління в органах публічної влади [5].

Розгляд ступеня впливу цих груп параметрів якості на окремі, але взаємозалежні сторони діяльності публічного аудиту та процесу аудиту, а також систематизація чинників якості результатів процесу публічного аудиту (надійність, релевантність, доступність для сприйняття, придатність для прийняття рішень користувачами) дозволили обґрунтувати логічну структуру параметрів якості публічного аудиту. Водночас слід визначити, що до елементів системи відноситься: планування, управління ресурсами, правила та процедури публічного аудиту, контроль якості публічного аудиту. Доведено, що регулятори, які визначають позитивну траєкторію змін у системі управління якістю послуг публічного аудиту включають: а) під час планування — перелік завдань для публічного аудиту; графік завдань; штатні розклади; звітування; бюджет витрат; б) в області управління ресурсами: розподіл аудиторських завдань; добір та навчання суб'єктів публічного аудиту; посадові інструкції; професійна підготовка; оцінка результатів праці; в) під час визначення правил та контрольних процедур — положення про інспекцію (департамент, відділ, сектор) публічного аудиту; положення про робочу політику (кадрову, інноваційну, облікову тощо); методичне та інформаційне забезпечення бази публічного аудиту; нормативно-правове забезпечення; регламентне забезпечення (внутрішньофірмові стандарти публічного аудиту); технічне забезпечення (типові форми робочих документів тощо); г) здійснення контролю якості публічного аудиту — внутрішні оцінки (постійний моніторинг та періодичний аналіз);

зовнішні оцінки; оцінка результативності діяльності публічного аудиту; усунення причин відхилень результатів публічного аудиту для забезпечення достовірної оцінки відповідності діяльності публічного аудиту прийнятим стандартам.

У результаті логічного аналізу сформованого зарубіжного досвіду й аналогічних досліджень теорії державного управління, теорії аудиту та практики внутрішньофірмової стандартизації аудиту в Україні встановлено, що проблема створення внутрішньофірмових стандартів публічного аудиту, належить до невирішених, які вимагають нагального науково-обґрунтованого вирішення [3; 7]. Вважаємо, наприклад, що головним аргументом на користь необхідності розробки та затвердження внутрішньофірмових стандартів публічного аудиту є те, що міжнародні стандарти аудиту не завжди можуть дати повну відповідь на всі питання, які виникають перед суб'єктом публічного аудиту під час його проведення. Вони повинні базуватися на єдиному підході до проведення публічного аудиту фахівцями, тому сукупність затверджених внутрішньофірмових стандартів публічного аудиту має містити опис комплексного підходу до організації й технології проведення публічного аудиту. Пропонуємо, внутрішньофірмові стандарти публічного аудиту об'єднати в чотири групи: організаційні стандарти публічного аудиту; стандарти процесу публічного аудиту; спеціалізовані стандарти публічного аудиту; стандарти послуг публічного аудиту.

Водночас розробка внутрішньофірмових стандартів публічного аудиту припускає реалізації стратегії сервісного спрямування у державі; зменшення хаотичності прийняття рішень; консолідація ресурсів публічного аудиту; створення методичного забезпечення для нових видів послуг і оформлення у вигляді інструкцій, робочих таблиць, тестів, які будуть задіяні в ході виконання та проведення публічного аудиту. Якщо нова потреба являє собою деякий різновид наявних потреб або близька їм, то її задоволення можливе шляхом підвищення організаційно-технічного, інноваційно-інформаційного рівня, відновлення нормативно-правової бази.

При виконанні робіт, пов'язаних з розробкою стандартів, вирішуються завдання створення послуги публічного аудиту, що володіє такою комбінацією властивостей, яка забезпечує задоволення нової потреби користувачів у отриманні прозорою та достовірною інформації [1].

З'ясовано, що використання всіма суб'єктами публічного аудиту у своїй діяльності єдиних базових принципів і основних контрольних процедур, як показує світовий досвід, буде сприяти підвищенню якості контрольних заходів, більш повному охопленню ними операцій, що пов'язані із створенням публічної послуги, а також створенню умов для аналізу, оцінки ефективності та результативності діяльності органів публічної влади при наданні публічних послуг в умовах суб'єктно-орієнтованого підходу.

Признаємо, що система стандартів публічного аудиту має структурно відповідати єдиній системі державного фінансового контролю, виходячи з того, що державний фінансовий контроль містить у собі дві підсис-



Рис. 2. Структурно-логічна схема внутрішнього публічного аудиту в умовах суб'єктно-орієнтованого підходу

Джерело: за пропозиціями автора.

теми — зовнішнього і внутрішнього контролю. До підсистеми зовнішнього контролю відносяться органи, що здійснюють "зовнішній аудит бюджету", — це Рахункова палата України, тобто орган, сформований законодавчою (представницькою) владою. Контроль, що здійснюється відповідними органами виконавчої влади, слід віднести до підсистеми внутрішнього державного фінансового контролю, головним методологом і координатором якого є Мінфін України [4].

Водночас визначаємо, що публічний аудит теж повинен здійснювати як зовнішній так і внутрішній контроль, тобто підсистеми єдиної системи публічного аудиту, повинні регламентуватися тими групами стандартів, що встановлюють для них загальні правила і процедури, причому, на всіх рівнях: державному, регіональному та місцевому.

Причиною всього цього ми вбачаємо також і у відсутності налагодженого внутрішнього контролю у самій системі органів державного управління та місцевого самоврядування, адже ефективність контролю передбачає не лише проведення зовнішнього коригування, але і виконання прямого внутрішнього публічного аудиту усіх можливих показників роботи кожної ланки в системі державного управління [6].

Поряд із наведеними положеннями, автор пропонує розподіл функцій органів публічного аудиту в частині перевірки (контролю) діяльності органів державного управління та місцевого самоврядування. Такими функціями доцільно визнати: виявлення суб'єктів публічної влади, які дестабілізують економічну ситуацію; перевірка та оцінка рівня якості та доступності масових і су-

пільно значущих публічних послуг; встановлення правильності ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності; встановлення правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати обов'язкових платежів; перевірка дотримання обмежуючих параметрів при використанні державних коштів, наданих суб'єктам місцевого самоврядування у будь-якій формі; оцінка ефективності використання державного і комунального майна; діагностика інформації з різних джерел, що дає уявлення про споживчу цінність публічної послуги, задоволеність і лояльність споживачів на відповідність цієї інформації встановленими критеріями якості з представленням результатів публічного аудиту зацікавленим користувачам

Для формування комплексного підходу до системи внутрішнього публічного аудиту у сфері державного управління, пропонується формування методології з управління його ресурсно-функціональною базою. В якості основних ресурсів та процедур виділяються: внутрішньофірмові стандарти, кадрова політика, ресурс робочого часу, інформаційно-технологічний та когнітивний потенціал.

Автор вважає за доцільним запропонувати структурно-логічну схему внутрішнього публічного аудиту з виділенням самостійних блоків, які містять необхідні документи, в розрізі таких напрямків, як управління внутрішнім публічним аудитом та безпосередньо виконання роботи, тому що формування такої схеми на базі чітко виділеної структури надає можливості для управління внутрішнім публічним аудитом, дає гарантії відображення усіх суттєвих аспектів його діяльності та швидкого реагування на зміни (рис. 2).

З огляду на зазначено, розроблена структурно-логічна схема внутрішнього публічного аудиту в умовах суб'єктно-орієнтованого підходу трансформується у організаційну модель інтеграції внутрішнього публічного аудиту у систему управління органів державної влади та органів місцевого самоврядування, що дозволяє сформулювати інструментарій відносно її впровадження, який включає:

1) законодавче закріплення за уповноваженою особою контрольної функції з введенням обов'язки щодо розкриття інформації про діючу систему внутрішнього публічного аудиту, її недоліки, планові заходи щодо їх усунення;

2) розширення і конкретизація функцій внутрішнього публічного аудиту з акцентом на вивчення процедур оцінки і управління ключовими питаннями сервісного спрямування, та винесення незалежного судження з результатами проведеної роботи із зовнішнього публічного аудиту;

3) прозорість, керованість, комплексність і мобільність системи управління якістю послуг публічного аудиту на усіх ієрархічних рівнях;

4) закріплення за службою внутрішнього публічного аудиту таких основних завдань і функцій: оцінка ефективності роботи системи внутрішнього публічного аудиту її незалежності; перевірка застосування та ефективності методології оцінки ризиків та процедур управління ним; перевірка достовірності, повноти, об'єктивності та своєчасності обліку, звітів про виконання кошторисів, перевірка надійності збору та обробки інформації; перевірка створених професійних кодексів поведінки, перевірка процесів і процедур внутрішнього публічного аудиту, оцінка роботи служби управління персоналом.

ВИСНОВКИ

Таким чином, на сучасному етапі розвитку державного контролю впровадження та удосконалення системи публічного аудиту є досить важливим та необхідним кроком, який забезпечить підвищення рівня результативності, дієвості та ефективності контрольних заходів. Удосконалення системи управління якістю послуг публічного аудиту дозволить відобразити щільність зв'язку перетворень у межах об'єктів управління і управляючій системі, та забезпечити єдність структурних і функціональних процесів для відтворення якісних ознак послуг сервісного спрямування на основі потоків інформації, що отримується як із зовнішнього середовища, так і за допомогою зворотного зв'язку. Визначено, що домінянти логічної структури параметрів загальної системи управління якістю послуг публічного аудиту включають функціональний напрям та технічні параметри через визначення: елементів системи, регуляторів, політик та процедур, що визначають позитивну траєкторію змін у системі державного управління та наслідків оптимізації.

Література:

1. Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21 грудня 2017 року № 2258 — VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua / 2258-19> (дата звернення: 04.11.2020).

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016—2017. Міжнародна Федерація Бухгалтерів, Аудиторська Палата України. URL: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2018_1.pdf (дата звернення: 04.02.2021).

3. Закон України "Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" від 21.11.2002 р. № 228 — IV. URL: <http://www.uan.2.laws.gov.ua> 26 (дата звернення: 24.01.2021).

4. Державні стандарти аудиту. Ч. 2. US Government Accountability Office. URL: http://www.gsa.org/Audit_2009.pdf (дата звернення: 26.12.2020).

5. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: монографія / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малуґа, Н.І. Петренко; за ред. Ф.Ф. Бутиця. Житомир: ЖДТУ, 2009. 564 с.

6. Обушна Н.І. Публічний аудит як модернізаційний механізм державного управління в Україні. Державне управління: теорія та практика. Київ. НАДУ, 2018. № 1. С. 41—48.

7. Faccio M. The separation of ownership and control: an analysis of ultimate ownership of Western European corporations (2015). URL: <https://www.elsevier.com/journals/journal-of-financial-economics> (дата звернення: 29.01.2021).

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "About financial statements audit and auditing", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/2258-19> (Accessed 4 November 2020).

2. International Federation of Accountants, Audit Chamber of Ukraine (2016-2017), "International standards on quality control, auditing, review, other assurance, and related services", available at: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2018_1.pdf (Accessed 4 February 2021).

3. The Verkhovna Rada of Ukraine (2002), The Law of Ukraine "On the Concept of the National Program of Adaptation of the Legislation of Ukraine to the Legislation of the European Union", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-IV#Text> (Accessed 24 January 2021).

4. US Government Accountability Office (2009), "State auditing standards", available at: http://www.gsa.org/Audit_2009.pdf (Accessed 26 December 2020).

5. Butynets, F. F. Malyuga, N. M. and Petrenko, N. I. (2019), Audit: stan i tendentsii rozvytku v Ukraini ta sviti [Audit: state and development trends in Ukraine and worldwide], JGTU, Zhitomir, Ukraine.

6. Obushna, N. I. (2018), "Public audit as a modernization mechanism of public administration in Ukraine", Derzhavne upravlinnia: teoriia ta praktyka, vol. 1, pp. 41—48.

7. Faccio, M. (2015), "The separation of ownership and control: an analysis of ultimate ownership of Western European corporations", Fynansy u ekonomyka, [Online], vol. 4, available at: <https://www.elsevier.com.ua/journals> (Accessed 29 January 2021).

Стаття надійшла до редакції 25.02.2021 р.