

державотворення : монографія / О. І. Крюков ; за наук. ред. Е. А. Афоніна. – К. : Вид-во НАДУ, 2006. – 252 с.

7. **Миرونюк М. Г.** Универсальные сравнения с использованием количественных методов. Обзор прецедентов / М. Г. Миرونюк, И. Н. Тимофеев, Я. И. Васильев // Полис. – 2006. – № 5. – С. 39 – 58.

8. **Понеделков А. В.** Политическая наука в элитологическом измерении / А. В. Понеделков. – Ростов н/Д. : СКАГС, 2010. – 512 с.

9. **Щоденна** інтернет-газета Грани.Ру. – Вип. від 04.06.2010. – Режим доступу: www.grani.ru/Society/m.178643.html.

Надійшла до редколегії 04.03.13

УДК 35

Руслана РУДНИЦЬКА

Національна академія державного управління
при Президентіві України

Львівський регіональний інститут державного управління

РОЛЬ АУДИТУ В ОЦІНЮВАННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ: СВІТОВИЙ ДОСВІД РОЗВИТКУ

Аналізуються основні характеристики розвитку аудиту відповідно до історичних етапів та його особливості в оцінюванні державного управління. Розглядається розвиток різних видів аудиту, а саме фінансового аудиту. Визначаються чинники, які впливають на процес еволюції.

Ключові слова: державне управління, внутрішній аудит, фінансовий аудит, аудит ефективності, внутрішній контроль, економічність, ефективність, результативність, законність, оцінювання.

Руслана Рудницька. Роль аудита в оценивании эффективности государственного управления: мировой опыт развития

Анализируются основные характеристики развития аудита в соответствии с историческими этапами и его особенности в оценивании государственного управления. Рассматривается развитие разных видов аудита, а именно финансового аудита. Определяются факторы, которые влияют на процесс эволюции.

Ключевые слова: государственное управление, внутренний аудит, финансовый аудит, аудит эффективности, внутренний контроль, экономичность, эффективность, результативность, законность, оценивание.

Ruslana Rudnytska. The role of the audit in evaluation of public administration efficiency: international experience of development

The main characteristics of the historical development of the audit and its influence on assessment of system of public administration. Development of different types of audit is underlined, such as financial audit-compliance audit-internal audit-performance audit. Factors that influence the process of audit development were identified.

© Рудницька Р. М., 2013

Key words: public administration, internal audit, financial audit, performance audit, internal control, profitability, efficiency, effectiveness, legality, evaluation.

Термін «аудит» має латинське походження від слова «audire», що означає «слухати». На думку Флінта, аудит є соціальним феноменом, що має практичне значення. Його виникнення зумовлене необхідністю індивідів чи окремих груп отримувати або підтверджувати інформацію про діяльність, яка лежить в площині їх професійних чи адміністративних інтересів. Флінт стверджує, що функція аудиту повинна розглядатися як форма суспільного контролю, що забезпечує механізм моніторингу за діяльністю і реалізацію принципу підзвітності [7]. У вступному слові до підручника «Підзвітність та аудит державних організацій» зазначена цитата Маккензі: «Без аудиту не існує контролю, а якщо немає контролю, то де ж місце владі?» [2] (тут і далі переклад наш. – Р. Р.). Аудит відіграє важливу функцію в забезпеченні розвитку благополуччя та стабільності в суспільстві.

Питаннями дослідження етапів розвитку аудиту в Україні займалися С. Б. Ільїна, Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький, Л. М. Янчева, З. О. Макеєва, А. О. Баранова, Л. П. Кулаковська та ряд інших авторів. Однак їх праці, як правило, присвячені історії розвитку аудиту в приватному секторі. Серед міжнародних публікацій заслуговують на увагу дослідження таких науковців: Р. Брауна, Б. Портера та Г. Саймона, С. Рамаморті, присвячених питанням становлення аудиту, зокрема різних його видів залежно від потреб суспільства та особливостей розвитку системи державного управління.

Очевидним є той факт, що зміна потреб та очікувань суспільства значною мірою визначаються впливом економічних, політичних та соціальних чинників. Як зазначає Браун, відповідно до зміни потреб суспільства за останні 400 років існування функції аудиту, його цілі та прийоми реалізації кардинально змінювалися [5]. Тому ретроспективний аналіз розвитку аудиту дозволяє прослідкувати цей зв'язок. Зважаючи на той факт, що аудит як форма контролю в державному управлінні є достатньо новим для України, зарубіжний досвід його становлення із визначенням причин, тенденцій та еволюції відповідних форм аудиту є особливо актуальним та цікавим.

Метою статті є історичний аналіз розвитку аудиту за кордоном із наголосом на цілі та доцільність проведення аудиту, відповідальність аудиторів та техніки, що використовували аудитори в державному управлінні в той чи інший період розвитку.

Аналіз розвитку аудиту проводиться з двох причин. По-перше, це дозволяє прослідкувати розвиток функції аудиту в певній послідовності. По-друге, це доводить, що функція аудиту змінювалася залежно від потреб та очікувань суспільства й системи державного управління.

На думку багатьох дослідників, розвиток аудиту можна поділити на такі хронологічні періоди: 1-й етап – до 1840 р.; 2-й етап – 1840 – 1920 рр.; 3-й етап – 1920 – 1960 рр., 4-й етап – 1960 – 1990 рр.; 5-й етап – 1990 р. – до сьогодні.

Докази найперших перевірок були виявлені в італійських містах. Торговці та купці Флоренції та Венеції залучали аудиторів для оцінки багатства, з яким поверталися кораблі до Європейського континенту із військових походів. При цьому слід зазначити, що в цей період аудит використовувався для виявлення порушень. Завданням аудиторів була перевірка державних чинів на предмет витрачання державних коштів [9, с. 2]. На думку Портера, до індустріальної революції аудит не мав комерційного значення [12]. Оскільки індустріальний розвиток того періоду був представлений невеликими фабриками та підприємствами, що мали окремих власників, які і здійснювали безпосереднє керівництво ними, не було необхідності у звітуванні керівника підприємства перед його власником щодо управління ресурсами, а отже, не було потреби і в аудиті.

Таким чином, історичні докази свідчать, що аудит у формі перевірок зародився саме в державному секторі, а не в приватному. Причому аудит даного періоду розвитку суспільства зводився до детальних перевірок усіх без винятку операцій. А тому методи тестування та вибірки були невідомі та не використовувалися. Невідомою була і концепція внутрішнього контролю. Як зазначає Фіцпатрік, метою виникнення аудиту була необхідність перевірки чесності особи, яка виконувала фінансові функції [9, с. 3].

Вважається, що аудит як вид професійної діяльності виник в Англії. Одними з найдавніших облікових документів, які дійшли до наших часів, є згадки про аудит в архіві казначейства Англії та Шотландії 1130 р. [5, с. 18]. Також є дані про існування аудиту в 1299 – 1324 рр., коли королівським указом були призначені аудитори у графствах Оксфорд, південний Емптон, Уїлтс та ін. Тому не дивно, що перший у світі законодавчий акт, який регулював діяльність аудиторів, був виданий у 1285 р. королем Англії Едвардом I. Відповідно до цього закону від імені держави аудиторам надавалися певні привілеї. А особи, що призначалися на ці посади, були із довірених слуг сеньйорів.

Однак практика аудиторської діяльності не набула стійкого розвитку аж до індустріальної революції у Великобританії в 1840 – 1920 рр. [5, с. 9]. Розвиток великих підприємств та машинного виробництва потребували аналізу та оцінки великих сум витрат. Поява в цей період «середнього класу» стимулювала розвиток великих промислових та комерційних підприємств і організацій. Однак ринок цінних паперів у цей період був нерегульований та спекулятивний. У результаті ймовірність фінансових втрат була дуже високою, а боргові зобов'язання не обмежувалися. Невинний інвестор повинен був відповідати за боргові зобов'язання підприємства. На думку Портера, самі умови ринкового середовища формували потребу захисту для невеликих інвесторів [12]. Це був вдалий час для формування функції професійного аудиту.

У відповідь на соціально-культурний розвиток даного періоду у Великобританії у 1844 р. був прийнятий закон про акціонерні товариства.

Цей закон вимагав у дирекції компанії підготовки балансових звітів. Крім того, саме цей закон надавав право аудиторам проводити перевірку стану рахунків. Проте зобов'язання щорічної презентації фінансового звіту акціонерам та вимога обов'язкового аудиту були визначені лише відповідним законом у 1862 р.

За Портером, на початку даного історичного періоду функція обліку була покладена на менеджера і саме в його відповідальності було належне використання ресурсів [12]. Аудитори в цей період вибиралися акціонерами, часто із наближеного оточення. Їх завданням були повна перевірка операцій та налагодження правильного обліку та фінансових звітів. Питанням внутрішнього контролю підприємств приділялася незначна увага. У практичному посібнику з аудиту цілями аудиту було визначено: виявлення порушень; встановлення технічних помилок та викриття помилок недотримання принципів обліку. Іншими словами, можна зробити висновок, що роль аудитора в період 1840 – 1920-х рр. в основному зводилася до виявлення порушень та належного відображення у фінансових звітах рівня платоспроможності великих підприємств.

Період розвитку економіки США в 1920 – 1960 рр. характеризується переміщенням аудиту із Великобританії до цієї країни. Після Великої депресії 1929 – 1933 рр. настав період відродження та швидкого зростання інвестицій. Оскільки відбувалося розширення підприємств, постало питання відокремлення функції управління від функції власності. Для гарантування постійного надходження інвестицій та рівномірного розвитку фінансових ринків необхідно було переконати його учасників, що фінансові звіти компаній відображають правдиву інформацію про їх фінансовий стан та рівень розвитку [12]. Економічні умови даного історичного періоду зумовили використання аудиту для підтвердження вірогідності фінансових звітів, які менеджери надавали акціонерам. Саме на цьому етапі була досягнута згода, що основною метою аудиту має бути не виявлення порушень та помилок, а підтвердження правильності фінансових звітів. Таким чином, доведено, що зміна фокусу функції аудиту від попередження та виявлення помилок та порушень на оцінювання правдивості та правильності фінансових звітів компаній відбулася саме в цей період.

Початок використання в цей період концепції матеріальності (важливості) та інструментів вибірки пояснюється обсягами операцій, що проводилися компаніями, які постійно зростали та розширювали свої географічні горизонти. Аудитор вже не повинен був перевіряти всі без винятку операції. Вибірковий підхід та формування аудиторського судження на основі матеріальності набули більшої вагомості. Використання вибірки повинно було опиратися на розвиток внутрішнього контролю в компанії.

Існують документальні свідчення розвитку внутрішнього контролю компаній саме в цей період. Як зазначалося вище, активне зростання розмірів, масштабів та складності виробництва довели необхідність забезпечення внутрішніх гарантій надійності інформації, що містилася у

звітах та становила основу для прийняття управлінських рішень. Керівництву потрібна була не лише інформація про ефективність організації діяльності, але й оцінка порядності персоналу. Поступове формування бази для внутрішнього аудиту було логічним задоволенням даних потреб. Історія формування, розвиток та вдосконалення професії внутрішнього аудитора тісно пов'язана з розвитком Інституту внутрішніх аудиторів, який був заснований в Америці у 1941 р. [13, с. 3]. Розвиток даного виду аудиту починався із забезпечення «правильного збору та звітування щодо конкретних фактів», які б дозволяли керівництву відслідковувати розвиток діяльності, отриманих результатів. Іншими словами, соціально-економічні передумови даного періоду значно вплинули на розвиток функції аудиту. Як зазначає Портер, ключовими характеристиками аудиторських підходів даного періоду були: покладання на внутрішній контроль компанії та використання інструментів вибірки; зібрання аудиторських доказів із зовнішніх та внутрішніх джерел; наголос на довірі та правдивості фінансових звітів; поступовий перехід до аудиту доходів та витрат, однак фінансові звіти залишалися важливими; фізичне спостереження зовнішніх та інших доказів фінансового стану розвитку компаній [12].

Подальший активний розвиток економіки в 1960 – 1990-х рр. зумовив технічний розвиток підприємств, їх розмірів та складності процесів. У 1970-х рр. аудитори відігравали важливу роль у підвищенні достовірності фінансової інформації та подальшого розвитку фінансового ринку. Подібне визначення ролі аудиторів було знайдено в газеті Нью Йорк Таймс, опублікованій 6 квітня 1975 р.: «поряд із іншими обов'язками аудитор повинен підтверджувати правдивість фінансових звітів та поданої в них інформації» [7].

Незважаючи на те що основне призначення аудиту в даний період розвитку цієї функції залишилося незмінним, на думку Девіса, йому притаманні певні критичні моменти [6]. На початку даного періоду відбувається зміна в підходах до аудиту, яку можна охарактеризувати як перехід від «підтвердження правдивості фінансових документів» до «забезпечення надійності систем». Такі зміни відбулися зважаючи на той факт, що постійне зростання обсягів та складності організацій позначилося на зростанні кількості операцій, що зумовило малоймовірність виконання аудиторами якісного контролю за операціями. У результаті, аудитори почали більше покладатися на надійність систем внутрішнього контролю. Крім того, від аудиторів вимагалось встановлення та документування системи обліку, яка б базувалася на потоках інформації та ідентифікації внутрішніх контрольних заходів. Ефективність внутрішнього контролю організації визначала зменшення рівня детального тестування та перевірки. Саме таким чином відбувалося становлення внутрішнього контролю та аудиту, які набули свого подальшого поширення на систему державного управління.

У 1978 р. Інститут внутрішніх аудиторів (ІВА) формально затвердив

професійні Стандарти внутрішнього аудиту. Стандарти містили таке визначення внутрішнього аудиту: «Внутрішній аудит – це незалежна діяльність, що здійснюється в межах організації та для організації. Це форма контролю, що передбачає перевірку та оцінку відповідності та результативності інших видів контролю. Метою внутрішнього аудиту є сприяння працівникам організації в ефективному виконанні визначеної для них відповідальності» [9, с. 6]. Відповідно, можна сміливо стверджувати, що вже в кінці 1970-х рр., внутрішній аудит перетворився на повноцінну професію та форму контролю.

На початку 80-х рр. було визначено, що оцінювання існуючих систем внутрішнього контролю є достатньо дорогим процесом. Це спонукало до змін у підходах до аудиту та в методах, що використовувалися. Аудитори повинні були застосовувати аналітичні підходи. Відбувся поступовий перехід до аудиту, що базувався на ризиках. Це підхід, що передбачав фокусування аудиторської діяльності на тих сферах діяльності, що найбільш імовірно могли містити помилки. Для цього від аудиторів очікувалися належне розуміння організації, де проводився аудит, її структури, існуючих політик та процедур, ключових осіб тощо. Таким чином, використання аудиту, що базувалося на ризиках ставило наголос на оцінювання аудиторських доказів, одержаних із широкого кола джерел як внутрішньої, так і зовнішньої інформації.

На думку Портера, саме в цей період більшість організацій почали запроваджувати інформаційні технології у фінансові системи та для здійснення діяльності, процесів моніторингу і контролю виробничих та адміністративних процесів. У той самий час аудитори окрім аудиту фінансової звітності почали активно надавати консультаційні або дорадчі послуги своїм клієнтам. Саме в період 1960 – 1990-х рр. розвивається нова форма аудиторських послуг – консультації аудиторів [8]. Саме із цього періоду роль аудиту починає розглядатися в площині надання рекомендацій.

Кінець 1960-х рр. відомий як період зародження аудиту ефективності. Цей вид аудиту був запроваджений у США, Канаді, Великобританії, Швеції та ряді інших країн. Хоча подібні ідеї використання аудиту для оцінювання ефективності та результативності діяльності сягають коренями ще в 1940 рр. [8, с. 18]. Виникнення аудиту ефективності тісно пов'язане із запровадженням в державному управлінні програмно-цільового підходу в бюджетному процесі. Потреба оцінювання досягнення визначених цілей та завдань зумовили розвиток нової форми аудиту, а саме аудиту ефективності.

Починаючи із 1990 р. аудит набуває стрімких змін та розвитку. Стало очевидним, що крім класичного фінансового аудиту, розвиваються нові форми, основані на оцінці потенційних ризиків провадження діяльності. З початку 90-х рр. ХХ ст. аудитори стали відповідальніше ставитися до виявлення та попередження порушень, оцінки відповідності існуючих систем управління та діяльності принципам належного врядування.

Спосіб, у який органи влади здійснюють контроль за складними, комплексними операціями та діяльністю і як вони при цьому забезпечують відповідальність та підзвітність, змінювався за останні 20 років не лише в Україні, але й за кордоном. Це зумовлено технологічними нововведеннями, зміною розмірів та структури органів влади, запровадженням програмно-цільового підходу в управлінні та рядом інших чинників.

Історія розвитку контролю в країнах-членах ОЕСР відбувається в напрямку переходу від попереднього контролю до наступного, а також розвитку та посилення внутрішнього контролю. Іншими словами, відбувся перехід від попереднього погодження чи затвердження зовнішнім щодо органу влади контролером (в Україні цю функцію виконує казначейство) дозволу на здійснення перерахунків до форми, коли керівництво самостійно здійснює розподіл та перерозподіл фінансових та нефінансових ресурсів, а їх ефективність, результативність та легітимність у подальшому вибірково перевіряється. Ці зміни поклали додаткову відповідальність на керівників щодо забезпечення ефективності, результативності, надійності та відповідності законодавству. Тенденція посилення внутрішнього контролю, іншими словами контролю керівництва за діяльністю органу влади, стосується всіх країн-членів ОЕСР. Проте питання попереднього та наступного контролю різняться у Франції, Італії та Іспанії, де залишається визначальною роль функції казначейства та попереднього контролю, а також країнах північної Європи та Скандинавії, де переважає наступний контроль та зовнішній аудит.

Тенденція до наступного контролю та управлінської гнучкості не означає зменшення обсягів контролю – зростає їх різноманітність та форми. Так, на сьогодні 50 % роботи зовнішніх аудиторів зосереджена на проведенні аудиту ефективності [7, с. 84]. Таке інтенсивне використання аудиту ефективності для розвитку державного управління зумовлене рядом причин, серед яких слід виділити: зростання ролі підзвітності та відповідальності керівників державного сектору за використанні ресурси; запровадження прозорості прийняття управлінських рішень та процесів реалізації проектів і програм; необхідність постійного вдосконалення ефективності та результативності державних політик та програм. Особливої уваги заслуговує використання аудиту ефективності для аналізу складних комплексних проблем, що виникають у процесах державного управління та стосуються діяльності різних інституцій та програм.

Аналіз історичного розвитку аудиту у світі вказує на те, що цілі аудиторської діяльності та роль аудиторів безперервно змінювалися. Як правило, ці зміни були зумовлені впливом факторів, які стосувалися, наприклад, історичних процесів (наприклад економічних підйомів та падінь), технологічного розвитку, організаційного розвитку як у приватному, так і в державному секторах, зміни очікувань як організацій приватного сектору, державних інституцій, так і суспільства в цілому щодо результатів роботи аудиторів.

Результати проведеного аналізу свідчать, що аудит виник у давні часи у формі перевірки і, пройшовши етапи розвитку, видозмінився. Іншими словами,

саме перевірку можна вважати первинною формою розвитку аудиту. Із проведеного аналізу очевидно є поступова еволюція аудиту, а саме: фінансовий аудит – аудит відповідності – внутрішній аудит – аудит ефективності. При цьому зміст та форма зазначених видів аудиту також видозмінюються.

Очевидно, що за останні 60 років внутрішній аудит пройшов значний розвиток, набувши при цьому більш важливої ролі в організаціях як приватного, так і державного секторів. Забезпечуючи надійні гарантії та широкий спектр консультативних послуг керівництву організації, внутрішній аудит сприяє підвищенню ефективності діяльності органів влади, прийняттю дієвих управлінських рішень та економному використанню бюджетних коштів та ресурсів.

Водночас основна частина зовнішнього аудиту в системі державного управління проводиться у формі аудиту ефективності. Пояснюється це зростаючою роллю питань економності, ефективності та результативності діяльності державних інституцій, забезпеченням прозорості та відповідальності керівників за результати діяльності та досягнення поставлених цілей.

Список використаних джерел

1. **Аудит** : навч. посіб. / Л. М. Янчева, З. О. Макеєва, А. О. Баранова [та ін.]. – К. : Знання, 2009. – 335 с.
2. **Гончарук Я. А.** Аудит : навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2007. – 443 с.
3. **Ільїна С. Б.** Основи аудиту : навч.-практ. посіб. / С. Б. Ільїна. – К. : Кондор, 2006 р. – 378 с.
4. **Кулаковська Л. П.** Основи аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська. – 4-е вид. – К. : Каравела, 2008. – 312 с.
5. **Brown R.** Changing audit objectives and techniques / R. Brown // The Accounting Review. – 1962. – № 37(4). – P. 696 – 703.
6. **Davies M.** UK GAAP / M. Davies, R. Paterson, A. Wilson. – Butterworth's Toiley, 1999.
7. **Flint D.** Philosophy and principles of auditing / D. Flint. – Hampshire : Macmillan Education Ltd, 1988.
8. **Handbook** in Performance Auditing. Theory and Practice / The Swedish National Audit Office. – Sweden, 1996. – 182 p.
9. **Lee T.** Corporate audit theory / T. Lee. – London : Chapman & Hall, 1994.
10. **Lee T.-H.** The evolution of auditing: An analysis of the historical development / T.-H. Lee, Ali Md. Azham // Journal of Modern Accounting and Auditing. – 2008. Vol. 4. № 12 (Serial № 43).
11. **Normanton E. L.** The accountability and audit of governments / E. L. Normanton. – Manchester : Manchester University Press, 1966.
12. **Porter B.** Principles of external auditing / B. Porter, J. Simon, D. Hatherly. – John Wiley & Sons, Ltd, 2005.
13. **Ramamoorti S.** Internal Auditing: history, evolution and prospects / S. Ramamoorti. – The Institute of Internal Auditors, 2003.

Надійшла до редколегії 02.04.13