

задоволення суспільних інтересів та вирішення суспільних проблем;

3) формування нової креативної організаційної культури з єдиним розумінням перспектив та цілей розвитку організації. Організація, яка відповідає сучасним вимогам, засновується на переході: від індивідуальної праці до командної роботи; від виконання функцій до реалізації проектів; від вузької та жорсткої спеціалізації до широкопрофільної підготовки; від підзвітності начальнику до відповідальності перед клієнтами; від ієрархії до горизонтальної координації всередині команд;

4) оцінка діяльності державних структур за результатами, які становлять цінність для громадян. При цьому система державного управління як управління суспільними справами піддається оцінці і з точки зору прагматичних критеріїв ефективності, і з точки зору політичних та моральних аспектів адміністрування, пов'язаних із прийняттям соціально значущих рішень;

5) оздоровлення системи державного управління, з одного боку, за рахунок використання практики менеджменту, яка стосується короткотермінових трудових відносин на державній службі, введення системи оплати праці на основі якісних показників, формування стратегій розвитку галузей народного господарства, розвитку нових інформаційних систем та сервісів G2G (уряд для уряду), G2B (уряд для бізнесу) та, головне, G2C (уряд для громадян), з іншого – за рахунок створення конкурентного середовища у сфері надання публічних послуг, підтримки появи конкуруючих між собою державних структур, приватних фірм та некомерційних організацій.

Нарешті, удосконалення механізмів управління державними фінансами й бюджетом, що тягне за собою скорочення витрат, з їх прив'язкою до результатів діяльності, а не до необхідних ресурсів, підвищення прозорості бюджетів та прибутковості державних організацій. При цьому необхідно пам'ятати, що ця управлінська модель може бути успішно впроваджена лише у відповідному інституційному середовищі. Можна припустити, що детермінуючий вплив при запозиченні елементів цієї управлінської моделі справляють: по-перше, культурне інституційне середовище, що вимагає урахування демократичної адміністративної традиції, зрілого громадянського суспільства, активної політичної участі населення; по-друге, управлінське середовище, що передбачає наявність раціонального бюрократичного апарату, який діє відповідно до формальних правил та інструкцій та підтримує реформи, залученість у процес прийняття рішень і контролю за їх реалізацією представницьких інститутів та органів місцевого самоврядування; по-третє, економічне середовище, яке являє собою зрілий конкурентоспроможний комерційний сектор, здатний узяти на себе виконання деяких державних функцій та надання низки послуг населенню, а також розвинутої ринкової системи,

заснованої на обмеженому втручанні держави, вільному підприємництві та інших механізмах вільного розподілу ресурсів у суспільстві.

Список використаних джерел / List of references

1. **Barzelay M.** Origins of the New Public Management: an International View from Public Administration / M. Barzelay / Political Science // New Public Management: Current Trends and Future Prospects / ed. by K. McLaughlin, S. Osborne, E. Ferlie. – London, 2002. – P. 15 – 33.

2. **Dowson S.** New Public Management: A Discussion with Special Reference to UK Health / S. Dowson, C. Dargie // New Public Management: Current Trends and Future Prospects / ed. by K. McLaughlin, S. Osborne, E. Ferlie. – London, 2002. – P. 34 – 56.

3. **Dunsire A.** Then and Now: Public Administration 1953 – 1999 / A. Dunsire // Political Studies. – 1999. – Vol. 47. – № 2. – P. 360 – 378.

4. **Hood C.** A Public Management for All Seasons? / C. Hood // Public Administration. – 1991. – Vol. 69. – № 1. – P. 3 – 19.

5. **Hood C.** Public Management: The Word, the Movement, the Science / C. Hood // The Oxford Handbook of Public Management / ed. by E. Ferlie, L. Lynn Jr., C. Pollitt. – Oxford, 2007. – P. 7 – 26.

6. **Osborne D.** Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector / D. Osborne, T. Gaebler. – N.Y., 1993. – 432 p.

Надійшла до редколегії 02.09.15

УДК 35.073.526

Лариса КНИЖНИК

*Національна академія державного управління
при Президентіві України*

РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В КОНТЕКСТІ СВІТОВОГО ДОСВІДУ

Аналізується становлення системи аудиту у світі з метою імплементації кращого історичного досвіду для розвитку державного аудиту в Україні. За допомогою ретроспективного аналізу показується, що функції аудиту змінювалися в ряд етапів. Аудит уперше з'явився у вигляді стародавніх перевірок заходів у давніх цивілізаціях Китаю, Єгипту та Греції. Тим не менш, практика сучасного аудиту укорінилася після промислової революції в середині XIX ст. Аудит у середині 1800-х рр. і на початку 1900-х рр. в основному був пов'язаний із забезпеченням правильності розрахунків, виявленням шахрайства і помилок. За останні приблизно 30 років аудитор відіграє важливу роль у підтвердженні

достовірності та надійності фінансової звітності. Обґрунтовується, що мета, цілі, завдання аудиту змінювалися протягом сотень років відповідно до мінливих потреб і очікувань суспільства та будуть змінюватися в майбутньому. Робиться висновок, що в сучасних умовах державний аудит повинен відіграти життєво важливу роль у створенні відкритого, добре керованого суспільства, що є метою самих громадян та бізнес-спільноти в усій Україні.

Ключові слова: державне управління, аудит, державний аудит, аудиторська діяльність, історія аудиту.

Larysa Knyzhnyk. The retrospective analysis of formation and development of the state audit system in the context of the world experience

The formation of audit system in the world with the aim of implementation of best historical experiences for the development of state audit in Ukraine is analyzed. Review of the historical development of the audit made it possible to see that the audit function changed in several stages. The audit first appeared in the form of ancient verification measures in the ancient civilizations of China, Egypt and Greece. However, modern audit practice rooted after the industrial revolution in the mid-nineteenth century. Audit in the mid-1800s and early 1900s mainly been associated with ensuring the accuracy of calculations, detecting fraud and error. Over the past 30 years or so, the auditor plays an important role in confirming the credibility and reliability of financial reporting. Proved that purpose, goals, objectives auditing changed for hundreds of years according to the changing needs and expectations of society and will change in the future. It is concluded that in today's state audit should play a vital role in creating an open, well-managed society is the goal of the citizens and the business community throughout Ukraine.

Key words: governance, audit, state audit, audit activity, audit history.

Суспільно-політична трансформація України, зумовлена подіями 2013 – 2014 рр., обумовлює й трансформацію форм фінансового контролю. Поряд з державним розвивається ще одна його форма – незалежний аудит. Зважаючи на те що аудит з'явився на запит окремих осіб чи груп осіб у суспільстві отримувати достовірну інформацію щодо результатів діяльності суб'єктів господарювання, його можна розглядати як засіб соціального контролю, що існує як механізм моніторингу діяльності та фінансових результатів підприємств. Функції аудиту змінювалися протягом чотирьох сотень років свого існування відповідно до мінливих потреб і очікувань суспільства, які, у свою чергу, впливали на формування певного економічного, політичного середовища в конкретний історичний період. В Україні проблема врахування історичного розвитку аудиту пов'язана з недостатньою розвиненістю національного економічного середовища. Тому говорити про остаточне становлення ринку аудиторських послуг та повну відповідність вимогам часу зарано. У зв'язку з цим питання утвердження цього сектору ринку з урахуванням особливостей його історичного розвитку є актуальним.

Вагомий внесок у розбудову сучасного розуміння аудиту зробили вітчизняні (М. Білуха, А. Кузьминський, Н. Дорош, Л. Кулаковська,

О. Петрик, Л. Чернелевський та ін.) та зарубіжні (А. Аренс, Дж. Робертсон, Дж. Лоббек та ін.) вчені. Зокрема, дослідження В. Вакарова, Г. Давидова, А. Касич, О. Приятельчук присвячені питанням розвитку та організації аудиту, аналізу обсягів наданих аудиторських послуг. Розвиток аудиту в Україні та адаптацію його до міжнародних стандартів досліджують вітчизняні спеціалісти та науковці: С. Столярова, В. Галкін, В. Жук, С. Голов, С. Канигін, Ю. Прозоров, Б. Усач, В. Рудницький та ін. Окремі аспекти даної проблематики в галузі знань державного управління висвітлюють Н. Балдич, В. Бодров, Г. Дмитренко, М. Малиш, О. Соколова, В. Юрчишин.

У сучасному науковому дискурсі аудиторська діяльність аналізувалася здебільшого в економічній площині, проте залишається малодослідженою в аспекті державного управління. Тому потребують наукового з'ясування та осмислення ролі аудиту в процесі світового суспільного розвитку.

Метою статті є з'ясування функціональної ролі аудиту в процесі історичного розвитку суспільства.

Аудит є одним із інструментів, який допомагає розвивати міжнародні відносини, оскільки забезпечує довіру до перевіреної фінансової інформації для її користувачів різних рівнів (міжнародного, державного, урядового, підприємства). Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил згідно з вимогами користувачів [2].

З метою спрощення розгляду історичного розвитку аудиту у світі розділимо його на п'ять хронологічних періодів: I – до 1840 р.; II – 1840 – 1920 рр.; III – 1920 – 1960 рр.; IV – 1960 – 1990 рр.; V – 1990 р. – до сьогодні.

I. Про початок історичного розвитку аудиту, на жаль, інформація майже відсутня. Аудит як форму перевірок було встановлено в древніх цивілізаціях Китаю [9], Єгипті та Греції [5]. Так, у Стародавньому Єгипті (близько 2600 р. до н. е.) існували чиновники, які поєднували функції обліку та контролю. У Римській імперії функції контролю виконували спеціальні службовці, так звані куратори. Водночас з ними діяли прокуратори – намісники провінцій, фінансові чиновники із забезпечення державних доходів.

В Італії аудит поширився після падіння Римської імперії. Купці Флоренції, Генуї та Венеції використовували працю аудиторів для перевірки платоспроможності капітанів торгових кораблів, які перевозили товари в інші країни Європи. У ті часи контроль здійснювався з метою попередження помилок в облікових книгах [1, с. 10].

У Стародавній Греції особлива увага приділялась контролю збереження власності, зокрема майна. Нестача цінностей покривалась матеріально відповідальною особою або його поручителями. Якщо ж нестача кваліфікувалась як розкрадання, то вона відшкодовувалася у 10-кратному розмірі. Таким чином, з часів рабовласництва та феодального ладу з розвитком державності, створенням цивілізованих устроїв і способів господарювання, а також у зв'язку з відокремленням власника від процесу управління коштами та майном виникає потреба в аудиті як незалежній формі контролю [1, с. 10].

Період середньовіччя характеризується вдосконаленням обліку і контролю господарської діяльності, що є наслідком розвитку суспільно-економічних відносин. З'являються спеціальні трактати про контроль обліку і звітності.

Під час правління Генріха I в Англії (1100 – 1135) аудиторі були призначені, щоб переконатися, що державні доходи і витрати були належним чином розподілені. Людина, відповідальна за проведення перевірок рахунків, називалась «аудитор». Метою такої експертизи було запобігання шахрайській діяльності [4]. Так виникла потреба гарантування достовірності звітності, унаслідок чого в Англії з'явився інститут контролерів.

До ХХ ст. основна функція обліку була суто контрольною, оскільки контроль став головним знаряддям збереження приватної власності. Пізніше бухгалтерський облік став засобом економічного контролю. На перше місце виходить функція управління господарськими процесами. Унаслідок розвитку економічних відносин, удосконалення управління виробництвом контроль виокремлюється в самостійну функцію управління діяльністю власників капіталу [1, с. 11].

Отже, до 1840 р. аудит був обмежений лише детальною перевіркою кожної грошової операції. Про існування внутрішнього контролю також невідомо. Дослідник Фіцпатрік зазначав, що метою аудиту в ранній період насамперед була перевірка законслухняності осіб, звинувачених у порушеннях податкового законодавства [7].

II. У Великобританії практика аудиту не була вкорінена до початку промислової революції [8, с. 9]. Зростання середнього класу в період промислової революції стало поштовхом до створення великих промислових і комерційних підприємств. Унаслідок запровадження машинного виробництва та появи великих заводів виникла необхідність в обліку великих грошових потоків. При цьому частка ринку в той період не регулювалася і була вельми спекулятивною. Як наслідок виникали величезні ризики швидкого банкрутства. Безневинні інвестори несли відповідальність за борги бізнесу. У таких умовах стає очевидним, що зростаюча кількість дрібних інвесторів потребує захисту. Отже, усі ці передумови стали причиною появи аудиту як професії [6].

Відповіддю на такі умови соціального розвитку у Великобританії стало ухвалення в 1844 р. закону «Про акціонерні товариства», де зазначалося, що директори несуть відповідальність за достовірність звітності. Крім того, закон передбачав призначення аудиторів з метою перевірки рахунків підприємств. Однак щорічне подання звітності акціонерам та проведення аудиту стали обов'язковими лише в 1900 р. відповідно до зазначеного закону.

Портер (2005 р.) зазначив, що обов'язки аудиторів протягом цього періоду визначалися рішеннями судів. Наприклад, рішенням Лондонського суду у справах Генерального банку (1985 р.) і Кінгстонського бавовняного комбінату (1896 р.) підкреслено, що метою аудиту було виявлення шахрайства та помилок. Такі випадки, у свою чергу, встановили загальний стандарт роботи аудиторів. Як зазначено в праці Р. Лоуренса «Практичний посібник для аудиторів» цілями аудиту були: виявлення шахрайства, визначення технічних помилок і виявлення порушень основних принципів [10, с. 7]. Отже, можна зробити висновок, що роль аудиторів у період 1840 – 1920-х рр. в основному зводилась до належного відображення в бухгалтерському балансі платоспроможності (або неплатоспроможності) підприємств та виявлення шахрайства.

III. Зростання американської економіки в 1920 – 1960 рр. сприяло розвитку аудиту у США та швидкому зростанню інвестицій. Водночас операції кредитних установ та на ринках цінних паперів сприяли також розвитку ринку капіталів у цей період. Оскільки підприємства вирости в розмірах, поділ функцій управління став більш очевидним. Отже, для того щоб кошти продовжували надходити від інвесторів до компаній і фінансові ринки нормально функціонували, необхідно було переконати учасників на фінансових ринках, що фінансова звітність підприємства дає точне відображення фінансового стану і результатів їх діяльності [11].

У таких умовах функцією аудиту стало забезпечення довіри до фінансової звітності, підготовленої керівництвом підприємства для своїх акціонерів. Консенсус між акціонерами та менеджерами, як правило, досягається, якщо основною метою аудиту є встановлення довіри до фінансової звітності, а не лише виявлення шахрайства та помилок. Отже, зміна функцій аудиту від попередження та виявлення шахрайства й помилок до оцінювання достовірності фінансової звітності підприємств відбулися саме в цей період.

Основоположні принципи аудиту формувалися саме в цей період, коли, окрім іншого, виникає необхідність в аудиті прибутків та збитків. Однак проведення аудиту прибутків та збитків стало обов'язковим із прийняттям закону у США «Про цінні папери та біржі» (1934 р.) та закону «Про компанії» у Великобританії (1948 р.). Отже, соціально-економічна ситуація цього періоду суттєво вплинула на розвиток аудиту. Основними характеристиками аудиту в цей період, зокрема, були: використання не

тільки внутрішніх, а й зовнішніх джерел інформації; достовірність фінансової звітності; першочерговість визначення фінансових результатів підприємств; проведення аудиту «поза межами» так званої головної книги.

IV. Світова економіка продовжувала зростати у 1960 – 1990-х рр., що сприяло, відповідно, збільшенню кількості великих підприємств. Аудитори в 1970-ті рр. відіграли важливу роль у забезпеченні достовірності фінансової інформації та подальшого ефективного функціонування ринку капіталів. Подібне описання обов'язків аудиторів було знайдено в Нью-Йорк Таймс 6 квітня 1975 р. [10, с. 10], де зазначалося, що аудитори повинні підтверджувати правдивість фінансової звітності та забезпечувати її подання відповідно до встановлених вимог. Отже, роль аудиторів загалом залишилася такою ж, як у попередньому періоді, проте відбулися деякі зміни. Змінився підхід до проведення аудиту: він не обмежувався лише перевіркою проведення грошових операцій у книгах, об'єктом дослідження стає вся система організації фінансового контролю. Така зміна обумовлена збільшенням кількості угод на проведення аудиту, що пояснюється збільшенням кількості великих підприємств та складністю ведення бухгалтерського обліку. Унаслідок цього зросло значення аудиторських послуг у системі внутрішнього контролю за підприємствами.

На початку 1980-х рр., оцінюючи тогочасну систему внутрішнього контролю, було встановлено, що це досить затратний процес, а тому аудитори почали застосовувати аналітичні методи дослідження [12]. Так, ризик-орієнтований аудит є підходом до проведення аудиту, де аудитор зосереджується на тих аспектах, які з більшою ймовірністю можуть містити помилки. Також у цей період більшість підприємств почали застосовувати комп'ютерні програми для полегшення ведення бухгалтерського обліку. Аналогічно аудитори суттєво залежать від передових обчислювальних технологій, які є інструментом надання аудиторських послуг. Водночас, окрім аудиту фінансової звітності, аудитори надають і консультаційні послуги клієнтам. Надання консультаційних аудиторських послуг стало вторинною метою аудиту в період 1960 – 1990-х рр. Із того часу аудит став пов'язаний із наданням консультаційних послуг.

V. Аудиторська професія зазнала істотних і швидких змін унаслідок швидкісного зростання світової економіки в 1990-х рр. Аудит у цей час поширився за межі основного фінансового звіту, про що свідчить зміна функцій аудиту. Нині аудит зосереджується на попередженні бізнес-ризиків своїх клієнтів. Прихильники цього підходу переконані в тому, що неконтрольовані бізнес-ризики врешті-решт вплинуть на фінансову звітність.

У цей час кінцева мета аудиту полягає в довірі до фінансової та нефінансової інформації, наданої керівництвом у річних звітах. Однак аудиторські фірми мають значною мірою надавати консультаційні

послуги для бізнесу. До 2000 р. доходи перевищили консалтингові аудиторські доходи на всіх основних аудиторських фірмах у США. Регулятори аудиторської професії й інвестори почали сумніватися, чи можуть аудиторські фірми залишатись незалежними з питань аудиту, коли фірми були настільки залежні від консалтингових доходів.

На сьогодні є ряд проблем, які можуть впливати на зменшення або обмеження важливості аудиту. Ці проблеми є спільними для України та багатьох держав:

1. Якість аудиту може бути настільки низькою, що аудит не принесе ніякої користі. Тим не менш, рішенням є ефективне забезпечення контролю якості з боку незалежного регулятора, який має повноваження застосовувати значні штрафні санкції за недотримання стандартів аудиту.

2. Аудитори не є незалежними від компаній, що перевіряються, так що немає ніякої вигоди для зовнішніх користувачів. Забезпечення незалежності та дотримання етичних вимог самими аудиторами поряд із постійним контролем з боку незалежного регулятора аудиторської діяльності знижують такий ризик.

3. Переваги аудиту не перевищують витрати на нього – потреба в ньому, по суті, є податком для компаній. Компанії – представники малого бізнесу повинні мати свободу вибору – проводити чи не проводити аудит – це норма для всіх країн ЄС, однак багато маленьких компаній, як і раніше, воліють проводити аудит [3].

Незважаючи на це, переваги аудиту більші, ніж просто економічні вигоди для компанії та її акціонерів – прозорість, ефективне управління і достовірна звітність значної частини економіки країни залежать від аудиту, метою якого є підвищення довіри до фінансової інформації, яка дозволяє всім, хто взаємодіє з компаніями в суспільстві, робити усвідомлений вибір і приймати ефективні рішення.

Аудит в Україні не матиме такого значення без ефективного й незалежного регулювання професії. Щоб аудит виконував ключову роль у суспільстві, його потрібно підняти до відповідного рівня якості, забезпечити незалежність і чітке дотримання етичних стандартів представниками професії – усе це є абсолютними цінностями й атрибутами професії.

Треба зазначити, що однією з основних причин недооцінювання важливості роботи аудитора в суспільстві є відсутність ефективного і незалежного регулятора професії. І Міністерство фінансів України вже зробило певні кроки до створення незалежного регулятора відповідно до Директив ЄС і кращих міжнародних практик.

Отже, загалом огляд історичного розвитку аудиту дав змогу побачити, що функції аудиту змінювалися в ряд етапів. Аудит уперше з'явився у вигляді стародавніх перевірних заходів у давніх цивілізаціях Китаю, Єгипту та Греції. Тим не менш, практика сучасного аудиту укорінилась після промислової революції в середині XIX ст. Спочатку аудит в основному

був пов'язаний із забезпеченням правильності розрахунків, виявленням шахрайства і помилок. Згодом аудитор став відігравати важливу роль у підтвердженні достовірності та надійності фінансової звітності.

Стосовно державного управління, то спочатку аудитори у всій Європі були саморегульованими, як і в Україні сьогодні. Проте з часом неефективність саморегульованих органів зростає, аудиторські органи стали не в змозі в одній особі регулювати професію і бути її представниками одночасно. З часів світових фінансових криз у 80-х і 90-х рр. XIX ст. і пізніше, унаслідок більш високого публічного інтересу та впливу проблем в аудиті на суспільство, діяльність аудиторів в Європі регулюється незалежними регуляторами, які спонсоруються урядом, самими аудиторами, а також суб'єктами суспільного інтересу.

Саморегулювання професії аудитора в Україні не є ефективним, як і в багатьох інших країнах. Україна повинна трансформувати свій аудиторський ринок, щоб відповідати потребам економіки зростання країни, підняти стандарти й довіру до аудиту з боку як внутрішніх, так і міжнародних інвесторів.

Поліпшити якість наданих аудиторських послуг можна лише за допомогою створення незалежного від професії регулятора, особливо для суб'єктів суспільного інтересу, відповідно до Директив ЄС. Незалежний орган нагляду за професією спільно із саморегульованими органами, такими як Аудиторська палата України та інші професійні організації, можуть поліпшити контроль за якістю аудиторських послуг і забезпечити необхідну фінансову прозорість в усій економіці України.

Європейське професійне співтовариство давно очікує від України фундаментальної реформи в аудиті. Тепер українське суспільство має вимагати негайної реформи, державний аудит повинен відіграти свою життєво важливу роль у створенні відкритого, добре керованого суспільства, що є метою самих громадян та бізнес-спільноти у всій Україні. Очевидно, що парадигма аудиту змінюється протягом багатьох років та буде продовжувати змінюватися в майбутньому.

Перспективи подальших досліджень вбачаються в дослідженні зарубіжних практик удосконалення аудиторських механізмів в умовах реалізації євроінтеграційної політики України.

Список використаних джерел / List of references

1. **Основи аудиту** : навч. посіб. / С. І. Дерев'яноко, С. О. Олійник, Н. П. Кузык, О. М. Ганяйло. – К. : Центр учб. л-ри, 2008. – 328 с. [Osnowy audytu : navch. posib. / S. I. Derevianko, S. O. Oliinyk, N. P. Kuzyk, O. M. Haniailo. – K. : Tsentr uchb. l-ry, 2008. – 328 s.].

2. **Про аудиторську діяльність** : Закон України від 22 квіт. 1993 р. № 3125-ХІІ. – Режим доступу : zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12 [Pro audytorську diialnist : Zakon Ukrainy vid 22 kvit. 1993 r. # 3125-ХІІ. – Rezhym dostupu : zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12].

3. **Хулер Дж.** Україна потребує аудиту світового рівня – експерт / Джон Хулер. – Режим доступу : nk.org.ua/ekonomika/ukrayina-potrebuie-auditu-svitovogo-rivnya-ekspert-17498 [Khuler Dzh. Ukraina potrebuie audytu svitovoho rivnia – ekspert / Dzhon Khuler. – Rezhym dostupu : nk.org.ua/ekonomika/ukrayina-potrebuie-auditu-svitovogo-rivnya-ekspert-17498].

4. **Abdel-Qader W.** An evaluation of the international auditing standards and their application to the audit of listed corporations in Jordan / W. Abdel-Qader // Unpublished Doctoral Thesis, University of Western Sydney, Australia. – 2002.

5. **Boyd E.** History of auditing. A History of Accounting and Accountants / E. Boyd. – 1905. – 74 p.

6. **Brown R.** Changing audit objectives and techniques / R. Brown // The Accounting Review. – 1962. – № 37(4). – P. 696 – 703.

7. **Fitzpatrick L.** The story of bookkeeping, accounting, and auditing / L. Fitzpatrick // Accounting Digest. – 1939. – P. 217.

8. **Gill G.** Modern auditing in Australia / G. Gill, G. Cosserat. – 4th ed. – John Wiley & Sons. – Australia, 1996.

9. **Lee J.** Government auditing in China / J. Lee // The Journal of Accountancy. – 1986. – 62, 190.

10. **Leung P.** Modern auditing & assurance service / P. Leung, P. Coram, B. Cooper [ets.]. – 2nd ed. – John Wiley & Sons. – Australia, 2004.

11. **Porter B.** Principles of external auditing / B. Porter, J. Simon, D. Hatherly. – John Wiley & Sons, Ltd, 2005.

12. **Salehi M.** An empirical study of corporate audit expectation gap in Iran : Unpublished Doctoral dissertation / M. Salehi ; University of Mysore, India, 2007.

Надійшла до редколегії 16.10.15

УДК 35:321

Наталія КОЛІСНІЧЕНКО

Національна академія державного управління

при Президентів України,

Одеський регіональний інститут державного управління

«ПОГАНЕ УПРАВЛІННЯ»: СУТНІСТЬ ПОНЯТТЯ І ШЛЯХИ ПОДОЛАННЯ

З'ясовується сутність поняття «погане управління» (незадовільне, корумповане, некомпетентне, недбале, несумлінне управління) та визначаються шляхи його подолання. Поняття «погане управління» протиставляється поняттям «належне врядування» та «хороше управління», під якими розуміють участь, прозорість, відповідальність, ефективність, рівноправність і верховенство права. Обґрунтовується право на хороше управління як законне право фізичних осіб у

© Колісніченко Н. М., 2015