

РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ВИНИКНЕННЯ ТА РОЗВИТКУ АУДИТУ В КОНТЕКСТІ МОДЕРНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Обушна Н. І.,

*к.е.н., доц., докторант кафедри державного менеджменту,
Національна академія державного управління при Президентові України,
м. Київ*

Обґрунтовано необхідність становлення інституту публічного аудиту в умовах модернізації системи державного управління в Україні. Систематизовано основні етапи становлення та розвитку аудиту в контексті модернізації системи державного фінансового контролю. На цій підставі уточнено сутність публічного аудиту.

Ключові слова: аудит, державний аудит, публічний аудит, державний фінансовий контроль, модернізація державного фінансового контролю.

Obushna N. I.,

*PhD in Economics, Associate Professor,
Doctoral student of State Management Department, NAPA, Kyiv*

RETROSPECTIVE ANALYSIS OF THE AUDIT EMERGENCE AND DEVELOPMENT IN THE CONTEXT OF THE MODERNIZATION OF THE STATE FINANCIAL CONTROL SYSTEM

The article substantiates the need for establishment of the institute of public audit in the modernization of public administration in Ukraine. Systematized the main stages of formation and development of audits in the context of modernization of the state financial control. On this basis clarified the content of public audit.

Key words: audit, state audit, public audit, state financial control, modernization of state financial control.

Постановка проблеми. Масштабні соціально-політичні зміни, які відбулися в Україні протягом останніх років, призвели до того, що українське суспільство має вирішувати завдання утвердження державності та збереження соборності й незалежності одночасно із забезпеченням демократизації всіх процесів, які передбачають докорінну перебудову управлінських функцій держави, в т. ч. й у сфері державного фінансового контролю (ДФК). У відповідності до цього у вітчизняній системі ДФК, починаючи з 2014 р., відбувається поступове утвердження прогресивної парадигми ДФК, яка передбачає перетворення засад адміністративно-дисциплінарного контролю (“контроль заради дисципліни”) у напрямку публічного аудиту (“контроль заради результативності та ефективності”) як нової філософії забезпечення якості публічного управління.

У даному контексті важливо відзначити, що всі новітні наукові дослідження повинні базуватися на теоретичних положеннях та формуватися виходячи з практичних напрацювань. У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність ретроспективного аналізу процесу становлення і розвитку публічного аудиту та визначення тих особливостей, які визначатимуть його майбутнє на тривалу перспективу.

Аналіз останніх публікацій та досліджень. Дослідженням етапів історичного розвитку аудиту у світовій практиці займалися багато зарубіжних науковців, серед яких доцільно відзначити праці Р. Брауна, Б. Портера, Г. Саймона, С. Рамаморті, С. Степашина та ін.

© Обушна Н. І., 2016

У свою чергу ретроспективний огляд вітчизняних теоретичних та практичних аспектів методології й організації аудиту в системі державного управління свідчить, що проблеми його становлення та розвитку досліджували такі відомі вчені, як І. Басанцов, Ф. Бутинець, В. Невідомий, В. Симоненко, Ю. Слободяник, І. Стефанюк, О. Царенко, О. Шевчук та ін.

Невирішені частини проблеми. Водночас у вітчизняній науковій літературі теоретичні засади публічного аудиту як нового інноваційно-якісного етапу розвитку системи ДФК лише починають досліджуватися. Відповідно фундаментальних наукових розробок, які б ставили собі за мету довести цінність саме публічного аудиту в контексті історичного розвитку суспільства та модернізації системи ДФК, в Україні поки що не існує, що й обумовлює інтерес науковців до даного напрямку дослідження.

Формулювання мети та цілей дослідження. Метою статті є проведення ретроспективного аналізу історичних етапів розвитку аудиту в контексті становлення публічно-аудиторської парадигми розвитку ДФК.

Вирішенню цієї мети сприятимуть такі *цільі*: обґрунтування необхідності становлення інституту публічного аудиту в умовах модернізації системи державного управління в Україні; узагальнення та систематизація основних етапів становлення та розвитку аудиту в контексті модернізації системи ДФК; уточнення сутності публічного аудиту.

Виклад основного матеріалу. Процес зародження та розвитку публічного аудиту невіддільний від його історії, тому саме ретроспективний погляд дає можливість виявити його тенденції та закономірності.

Термін “аудит” виник понад дві тисячі років тому, має романське походження і у перекладі з латинського “audio” означає “він чує”, “слухати”, “слухач” [3, с. 321]. Насправді переважна більшість населення не вміла читати і писати. Отже, рішення влади оголошували гучним голосом перед наговпом слухачів (аудиторією).

Разом із тим, узагальнюючи думку більшості дослідників історії аудиту, зазначимо, що у своєму первісному вигляді він виник у 3-му тисячолітті до н.е. в розвинутих древніх цивілізаціях – Єгипті, Китаї, Вавілоні, Римській імперії та Греції. Так, наприклад, ще Аристотель у своїй “Політиці” констатував, що перевірки є частиною контролю. В Афінах у V ст. до н. е. існувала система контролю доходів і витрат із боку Народних Зборів, а фінансова система “включала урядових аудиторів, які перевіряли документи всіх посадових осіб по закінченні їх повноважень” [4, с. 50].

У Римській імперії з VII ст. до н. е. контрольні функції здійснювали куратори, прокуратори, квестори. Останні контролювали державних бухгалтерів на місцях. Звіти квесторів направляли у Рим і їх вислуховували екзаменатори [4, с. 50]. Тобто давньоримські джерела відображають традиційну для тих часів практику “заслуховування” бухгалтерів, що й посприяло у подальшому виникненню терміна “аудитор”.

Вищевикладене засвідчує, що в рамках рабовласницького світу аудит традиційно розглядався лише як одна з процедур господарського контролю, і не більше. Тобто самостійної професії незалежних контролерів на той час не існувало, адже при перевірці діяльності державних посадових осіб у ролі контролерів виступали інші компетентні урядовці, а у сфері контролю власників – бухгалтери. Як наслідок, так звані “аудитори” позиціонувалися не як представники окремої професії, а в основному як авторитетні й освічені посадові особи, об’єктивність і досвід яких у візуальному викритті обманів, шахрайства та помилок не викликали сумнівів серед осіб, заінтересованих у результатах таких перевірок.

До XII ст. н. е. історичні згадки про практику заслуховування звітів державних посадових осіб та управляючих рабовласників були відсутні [2].

Дослідження історичної світової ретроспективи становлення публічного аудиту дозволяє стверджувати, що певні передумови його зародження почали формуватися саме з XIII ст. у Середньовічній Англії, де публічний аудит означав у буквальному сенсі “заслуховування аудиторських звітів у присутності посадових осіб та громадян”. Окрім того, саме тоді формування нових типів державних і виборних муніципальних органів, делегування їм функцій управління певною частиною державних та громадських справ зумовило необхідність включення аудиторів до складу виборних осіб міських муніципалітетів. Тобто по суті в цей час аудит із процедури трансформується у вид контролю з однією суттєвою різницею: з’являється нова його форма, яка ініціюється не державою для захисту її інтересів, не індивідуальним власником, а громадськістю. Ця особливість, на наш погляд, і дала в майбутньому поштовх до виділення публічного аудиту в діяльність та в майбутньому – в інститут, адже в публічному контролі аудиторство сформувалося саме у цей період, як нова діяльність, залежна не від держави чи власника, а від думки суспільства.

Перші архівні згадки про виборні посади аудиторів відомі ще з поч. XIV ст. Так, до цього часу збереглися свідчення, що 24 березня 1324 р. Едуард II призначив трьох державних аудиторів Англії, які були покликані “запитувати, слухати і брати всі рахунки, що були введені і які будуть введені у провінціях: Оксфорд, Беркенхед, Саутхемптон, Уельсі, Сомерсетшир і Дорсет, робити і позначати все, що аудитори з рахунками робити мають” [1, с. 38–39].

У цей же час разом із Національним управлінням аудиту Великобританії створюються такі найстаріші з точки зору історичної ретроспективи органи аудиту в Європі, як Палата рахунків Франції (1256 р.), Дім розповідей Португалії (1349 р.), Регулярна аудиторська організація Бельгії (1386 р.).

Таким чином особливостями цього періоду (XIII ст. – поч. XVI ст.) є:

1) з XIII ст. розпочинається становлення незалежного публічного аудиту в сучасному його трактуванні;

2) аудит представлений двома типами, що мали забезпечувати підзвітність державних і приватних посадових осіб щодо ввірених їм коштів:

а) на державному рівні – це “публічний аудит”, тобто читання аудиторських звітів скарбничим у присутності посадових осіб і громадян; пізніше, з поширенням грамотності, думку аудитора засвідчували письмово;

б) на рівні власника – у великих маєтках заслуховували усну доповідь аудитора перед власником і радою керуючих маєтком; аудитор був членом цієї ради, що послугувало надалі передумовою появи внутрішнього аудиту.

3) загалом епоха Середньовіччя характеризується повільним розвитком аудиту, окрім Великобританії та Франції, де активно формувалася система аудиту, основною метою якої був контроль сплати податків, формування і витрачання державних коштів.

На початку XVI ст. аудитори ще не мали професійного статусу, однак саме в цей час у багатьох країнах світу був офіційно введений правовий контроль облікових книг, що обумовив бурхливий розвиток аудиту в подальшому. На цій основі з кінця XVI ст. відбувається зародження так званої адміністративно-бюрократичної моделі ДФК, головною метою якої був облік матеріальних і фінансових ресурсів, що належали монарху як на приватному, так і публічному праві. Дана модель проіснувала до кін. XIX ст. у формі камерального управління (від пізньолат. *camera* – надвірна казна), теоретичним фундаментом якого вважається запропонована М. Вебером концепція “патримоніальної бюрократії” (від лат. *patrimonium* – родовий маєток) або традиційна ієрархічна модель бюрократичного устрою. Відповідно саме в цей історичний період аудит починає розглядатися не лише як форма контролю, але і як професійна діяльність, за якої функції аудиторів спрямовані на здійснення обліку матеріальних і фінансових ресурсів та перевірку фінансових звітів.

У XVII-XIX ст., під час поширення фінансових криз, аудит отримав значний поштовх для розвитку в результаті започаткування практики державного регулювання професійної діяльності облікових працівників. Відповідно з середини XVIII ст. в Європі почали створюватися автономні інститути державного аудиту, серед яких: Генеральна рахункова палата Пруссії (1714 р.), яку з 1871 р. палату перейменовано на Суд аудиторів Німецької імперії); Австрійська рахункова палата (1761 р.) як контролюючий орган у ранзі міністерства; Головна рахункова палата Варшавського князівства у Польщі (1808 р.); Рахункова палата Парижу (1807 р.); Бельгійська рахункова палата (1830 р.), яка отримала статус судової колегії; Комітет з державних рахунків у Данії (1849 р.) та ін.

Отже, при уважному вивченні цих фактів можна констатувати, що характерними рисами цього періоду (поч. XVI – кін. XIX ст.) є:

1) незалежний аудит розглядається вже не лише як форма контролю, але і як професійна діяльність;

2) утверджується концепція самостійності та незалежності державних аудиторів;

3) контроль державних фінансів відіграє нову роль – інформування громадськості про розпорядження державними фінансами та їх облік;

4) простежується зародження першої моделі ДФК – адміністративно-бюрократичної;

5) відбувається зміцнення систем контролю державних фінансів за рахунок їх реформування у напрямку посилення ролі парламентського контролю та закладаються передумови для формування вищих органів контролю двох основних типів/моделей:

а) англосаксонська модель (Великобританія, Данія, Швеція, Фінляндія та ін.): головну роль відіграє законодавчий орган (парламент), при якому вищий контрольний орган здійснює зовнішній контроль державних фінансів, а визначення ступеня відповідальності та накладення стягнень на винних відбувається у звичайних судах;

б) французька або латинська модель (Франції, Бельгії, Іспанії, Італії та ін.): характеризується наявністю власної юрисдикції, тобто контрольні органи цього типу утворюються у вигляді судових колегій і мають право притягувати до відповідальності порушників і накладати санкції.

Початком наступної важливої віхи в історії аудиту можна вважати зародження капіталістичного способу виробництва та прийняття у Великобританії в 1862 р. закону “Про обов’язковий аудит”, що підвищило роль і значення аудиту в суспільстві та стало свідченням визнання аудиту як окремої галузі економічної науки.

Під впливом британської практики наприкінці XIX ст. аудиторська діяльність також виникла у США, що пов’язано з розвитком залізничних і страхових компаній, значними інвестиціями в економіку. У 1887 р. утворено Асоціацію аудиторів Америки, а у 1896 р. у штаті Нью-Йорк було введено законодавче регламентування аудиторської діяльності – вимоги щодо фахової підготовки, кваліфікації, досвіду, складання відповідного екзамену і ліцензування [5]. Як засвідчує історичний досвід, саме надзвичайно швидкі темпи розвитку бізнесу у США сприяли впровадженню прогресивних аудиторських технологій і піднесенню теорії аудиту.

Отже, з моменту перетворення аудиту в самостійну професію відбувається створення та розвиток окремих суспільних інститутів та інституцій, які його представляють і регулюють (Інститут присяжних бухгалтерів в Англії та Уельсу (1880 р.) та Асоціація аудиторів Америки (1887 р.).

Надалі аж до кінця 40-х рр. XX ст. аудит переважно полягав у перевірці документації, підтвердженні облікових записів і правильного відображення даних у фінансовій звітності. Це був період домінування підтверджуючого аудиту [2, с. 132].

Водночас післявоєнна історія аудиту (з кінця 40-х рр. XX ст.) підтверджує його закріплення як самостійного суспільно необхідного інституту, що пов'язано з формуванням міжнародних професійних аудиторських організацій, а також розробкою стандартів державного аудиту з урахуванням глобальних потреб розвитку цивілізації.

Головним фундатором об'єднання вищих органів аудиту (BOA) країн-членів ООН з 1953 р. стає Міжнародна організація вищих органів державного аудиту (INTOSAI), заснована представниками BOA аудиту 34 держав на першому конгресі, проведеному на Кубі. INTOSAI виступає автономною, незалежною і неполітичною організацією, що отримала спеціальний консультативний статус при Економічній і Соціальній Раді (ECOSOC) при ООН, та має за мету – забезпечення обміну ідеями і досвідом між вищими органами аудиту різних держав світу.

З початку 70-х рр. XX ст. відбувається гармонізація аудиту на регіональному й інтернаціоналізації на міжнародному рівнях. Відправною точкою в цьому процесі стало створення у 1977 р. Міжнародної Федерації Бухгалтерів, якою розроблено, і Кодекс етики професійних бухгалтерів, і Міжнародні стандарти аудиту, які одержали визнання в демократичних країнах й впливають на інституціоналізацію аудиту в усьому світі.

У тому ж 1977 р. на Конгресі INTOSAI була прийнята Лімська декларація Керівних принципів аудиту (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) [7], яка остаточно закріпила основні принципи і завдання державного аудиту в демократичному суспільстві. Тобто подальший розподіл аудиту на зовнішній (незалежний від виконавчої гілки державної влади) та внутрішній (урядовий та відомчий) з пріоритетом першого після Лімського конгресу INTOSAI став стандартною умовою, закріпленою у Мексиканській декларації незалежності Вищих органів аудиту 2007 р., а також у резолюції Генеральної Асамблеї ООН “Просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом посилення вищих органів аудиту” від 22.12.2011 р. Окрім того саме в цей період у розвинутих країнах світу відбувається поступовий перехід від адміністративно-бюрократичної моделі ДФК до нової моделі ДФК – аудиту державного сектору (Government Sector Auditing), яка ґрунтується на демократичних принципах державного управління (у першу чергу, на засадах New Public Management).

Отже, аналіз ще одного періоду розвитку аудиту (кін. XIX ст. – поч. XXI ст.) засвідчив, такі його особливості:

1) відбувається суттєве розширення державного сектора економіки, що обумовлює активний розвиток систем ДФК в умовах розвитку соціального типу держави та утвердження сучасної концепції самостійності й незалежності державних аудиторів;

2) впроваджується конституційний принцип поділу ДФК на зовнішній по відношенню до органів виконавчої влади (парламентський контроль) і внутрішній (урядовий) ДФК;

3) здійснюється трансформація аудиту в самостійний суспільний інститут, що слугує початком процесів гармонізації й інтернаціоналізації аудиту. Створюються міжнародні організації, що об'єднали BOA різних країн;

4) відбувається поступовий перехід від адміністративно-бюрократичної моделі ДФК до нової моделі ДФК – аудиту державного сектору;

5) створюються нові методики аудиту державних доходів і витрат, який поширюється не лише на аналіз законності та правильності обліку фінансової звітності, а й на визначення ефективності використання державних коштів.

У зв'язку з цим слід нагадати, що бурхливе поширення аудиторської активності у публічному секторі Великобританії та США протягом 80-х рр. XX ст. обумовило появу таких крилатих висловів як “аудиторський вибух” (audit explosion) та “аудиторське суспільство” (audit society), автором яких є проф. Майкл Пайер [8] (Лондонська школа економіки). Наслідком таких суспільних тенденцій стало те, що з поч. XXI ст. набуває надзвичайного розвитку аудит публічного сектора, здійснюється впровадження аудиту адміністративної діяльності як основи нової моделі аудиту публічного сектора, спостерігається зростання ролі громадськості у здійсненні контролю в контексті державно-управлінської концепції “Good Governance”

Тобто сучасний концепт публічного аудиту, який прийшов на зміну попередній моделі ДФК – аудиту державного сектору (підпорядкованого уряду), представляє собою якісно модифікований підхід у системі ДФК, що поступово відходить від засад веберівської концепції “раціональної бюрократії” і формується на засадах демократичної моделі публічного управління (концепції “Good Governance”), теоретичним підґрунтям якої є фундаментальне дослідження Ю. Габермаса “Теорія комунікативної дії”.

Публічний аудит є інституціональною діяльністю, яка здійснюється за принципом “управління за правилами” (англ. rule-based practices). Він орієнтований на результат, передбачає чітку прив'язку до функцій та стандартів контрольної діяльності, порівняно з їхньою інституційною належністю, та спрямований на впровадження принципів підзвітності.

Згідно поширеного у країнах ЄС визначення, аудит публічного сектора (public sector auditing; audit of public sector organisations) розглядається як складова належного врядування та трактується як “систематичний процес об'єктивного отримання й оцінювання доказів, необхідних для обґрунтування висновків щодо відповідності наявної інформації до встановлених критеріїв” [6]. Окрім того в ISSAI 100 [6] (Fundamental Principles of Public-Sector Auditing / INTOSAI Professional Standards Committee) від 2013 р. наголошується, що аудит публічного сектору має важливе значення, адже забезпечує законодавчі та наглядові органи, що здійснюють публічне управління, і широку громадськість незалежною та об'єктивною інформацією щодо нагляду і виконання державної/урядової (government) політики, програм або операцій. Окрім того на порядок денний виходять стратегічні функції BOA – визначення економічності, ефективності, результативності використання ресурсів країни та якості державного управління на засадах публічності з урахуванням глобальних потреб розвитку цивілізації.

Узагальнюючи зарубіжний науковий досвід та існуючі теоретико-методологічні підходи до визначення змісту поняття “публічний аудит”, ми пропонуємо його сутність трактувати таким чином: *публічний аудит* – система відкритого зовнішнього аудиту діяльності органів публічної влади з питань дотримання/розвитку суспільних цінностей та управління суспільними ресурсами, що здійснюється незалежними інститутами на замовлення/за участю суб'єктів громадянського суспільства, які різним чином взаємодіють з владними структурами з метою забезпечення законної, ефективної, результативної та прозорої їх діяльності та вироблення рекомендацій щодо модернізації державного управління.

Отже, враховуючи перебіг історичних подій та їхній вплив на формування суспільної думки про сутність аудиту, пропонуємо виділяти такі етапи розвитку аудиту у світовій практиці в контексті модернізації системи ДФК (рисунок).

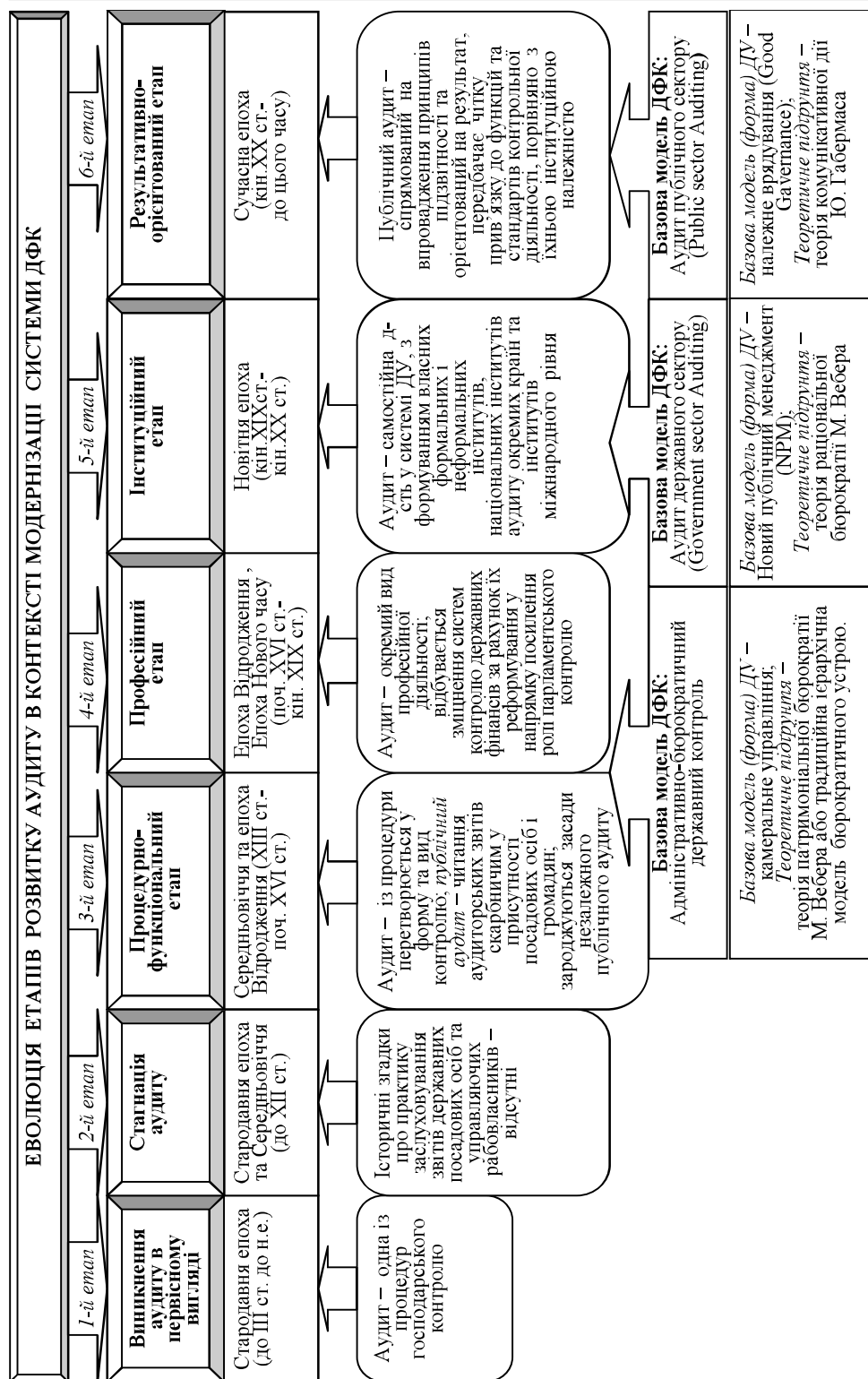


Рисунок. Ретроспективний аналіз етапів розвитку аудиту в контексті модернізації системи ДФК (авторська розробка)

1) виникнення аудиту в первісному вигляді (Стародавня епоха (до III ст. до н. е.)); 2) стагнація аудиту (Стародавня епоха та Середньовіччя (до XII ст.)); 3) процедурно-функціональний етап (Середньовіччя та епоха Відродження (XIII – поч. XVI ст.)); 4) професійний етап (Епоха Відродження, Епоха Нового часу (поч. XVI – кін. XIX ст.)); 5) інституційний етап (Новітня епоха (кін. XIX – кін. XX ст.)); 6) результативно-орієнтований етап (кін. XX ст. – до цього часу)).

Висновки. Підводячи підсумок ретроспективному аналізу розвитку аудиту в контексті модернізації системи ДФК, необхідно зазначити таке:

– у сучасній літературі мають місце різні підходи до періодизації аудиту, однак історичний досвід становлення систем аудиту (у т.ч. й державних фінансів) абсолютно чітко підтверджує тезу про тісний їх зв'язок із системою державного управління, особливостями чинної системи ДФК та задачами, що висуваються зі змінами соціально-економічного устрою тощо;

– сформовані в різні часи моделі систем аудиту/ДФК (адміністративно-бюрократична, аудит державного сектору, аудит публічного сектору) повністю відповідають конкретному історичному і політичному контексту тієї країни, у якій відбувалося їх зародження і становлення;

– створення та функціонування будь-якої моделі системи аудиту мало на меті забезпечення максимальної незалежності при здійсненні контрольних

функцій, що ставало можливим лише при знаходженні рівноваги між законодавчою і виконавчою владою та дослідженні підходів щодо його сприйняття суспільством.

Проведений ретроспективний аналіз етапів розвитку аудиту в контексті модернізації системи ДФК, на нашу думку, може бути використаний для подальших ґрунтовних досліджень формування інституціональних засад публічного аудиту як механізму модернізації державного управління в Україні.

Список використаних джерел

1. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз [и др.] ; пер. С. М. Бычкова ; ред. пер. Я. В. Соколов. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
2. Голяш І. Д. Тенденції розвитку аудиту: ретроспективний погляд та проєкція на майбутнє / І. Д. Голяш, Л. А. Будник // Науковий вісник Херсонського університету. – 2016. – Вип. 17, ч. 1. – С. 130–133.
3. Максимова В. Ф. Сутність державного аудиту / В. Ф. Максимова, Ю. Б. Слободяник // Бізнесінформ. – № 11. – 2013. – С. 319–323.
4. Мельничук Б. В. Еволюція сутності аудиту / Б. В. Мельничук // Економіка АПК. – 2011. – № 12. – С. 49–57.
5. Никольская Ю. П. Аудит. Часть 1 : учебное пособие / Ю. П. Никольская, Е. М. Мерзликина. – М. : Издательство МГУП, 2000. – 144 с.
6. ISSAI 100. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing / INTOSAI Professional Standards Committee (2013). – 16 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>.
7. The Lima Declaration (ISSAI 1). Approved at IXth Congress of INTOSAI, Lima/Peru 1977; INTOSAI Professional Standards Committee [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf.
8. Power Michael. The Audit Society: Rituals of Verification. – 2nd edn. – Oxford: Oxford University Press, 1999. – 200 p.

Надійшла до редколегії 17.09.2016 р.