

С. К. Бази́ка,

здобувач Хмельницького університету управління та права, м. Хмельницький

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ЯК ПЕРСПЕКТИВНА ФОРМА АУДИТУ ПУБЛІЧНОГО СЕКТОРУ В УКРАЇНІ

S. K. Bazyka,

Candidate for a degree of Khmelnytskyi university of management and law

AUDIT EFFICIENCY AS PERSPECTIVE FORM OF PUBLIC AUDIT

Обґрунтовано актуальність наукових досліджень теоретико-методологічних засад аудиту ефективності як перспективної форми аудиту публічного сектору в Україні. Висвітлено базові наукові підходи до визначення сутності понять “аудит” і “публічний аудит”. Проведено порівняльний аналіз сучасних форм публічного аудиту, серед яких: фінансовий аудит, аудит відповідності, аудит ефективності. Охарактеризовано традиційні для світової практики підходи до проведення аудиту ефективності публічного сектора з виокремлення перспективного підходу, пов’язаного з орієнтацією на цілі публічного управління (system-oriented approach).

The relevance of scientific research of theoretical and methodological principles of audit of effectiveness as a perspective form of public sector audit in Ukraine is substantiated. The basic scientific approaches to the definition of the essence of the concepts of “audit” and “public audit” are highlighted. A comparative analysis of modern forms of public audit, including: financial audit, compliance audit, audit of efficiency, was conducted. The traditional approaches to the world practice of auditing the effectiveness of the public sector are described, with a view to highlighting a promising approach related to the system-oriented approach.

Ключові слова: *аудит, публічний аудит, аудит ефективності, фінансовий аудит, аудит відповідності, публічне управління.*

Key words: *audit, public audit, audit of efficiency, financial audit, conformity audit, public administration.*

Постановка проблеми. Вхідження України в європейський і світовий простір викликає потребу у відповідних модернізаційних перетвореннях в усіх сферах суспільного життя, враховуючи й сферу державного фінансового контролю (далі – ДФК). У зв’язку з цим в Україні, яка перебуває в процесі руху до створення повноцінної демократичної суспільної організації, виходять на порядок денний такі нові для нашої держави стратегічні завдання у сфері ДФК, як визначення законності, економічності, результативності й ефективності формування, розподілу, перерозподілу й використання публічних коштів та управління публічним майном, якості публічного управління загалом. У свою чергу вирішення вищезазначених завдань потребує нових теоретико-методологічних розробок щодо становлення й розбудови інституту публічного аудиту в Україні, в рамках якого головним системо-формуючим чинником виступає аудит ефективності (performance audit).

Означені тенденції актуалізують необхідність наукового обґрунтування сутності та особливостей аудиту ефективності як перспективної форми аудиту публічного сектору, що є важливим напрямом подальшої наукової рефлексії в контексті визначеності науково-теоретичного осмислення ролі аудиту ефективності в умовах становлення засад публічного управління в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Разом із тим відзначимо, що теоретико-методологічним засадам аудиту ефективності як перспективної форми аудиту публічного сектору у світовій державно-управлінській практиці та споріднених науках присвячено чималу кількість праць. Найбільш ґрунтовно ця проблема розроблена в західноєвропейській науці (Р. Адамс, А. Баріларі, Дж. Мозер, М. Пауер, М. Фліндерс, П. Шпан та ін.). Окремі теоретико-методологічні аспекти формування та реалізації інституціональних засад

публічного аудиту (в т.ч. й аудиту ефективності) вже активно розробляються й на території СНД, підтвердженням чого є праці таких учених, як Т. Антіпової, В. Двуреченського, С. Степашина, Є. Чергинеця та ін.

В Україні в цьому напрямі наразі вже активно працюють такі українські вчені, як: О. Александрович, І. Басанцов, Г. Дмитренко, Т. Іванова, О. Оболенський, Ю. Слободяник, І. Стефанюк, О. Царенко та ін. Водночас аналіз наукових джерел із досліджуваної проблематики засвідчує, що для теорії та практики публічного управління в Україні питання становлення інституціональних засад аудиту ефективності як перспективної форми аудиту публічного сектору залишаються ще порівняно новими, що надзвичайно ускладнює вирішення багатьох важливих як теоретичних, так і практичних державних завдань.

Мета статті. Метою статті є обґрунтування сутності аудиту ефективності як перспективної форми аудиту публічного сектору в умовах становлення засад публічного управління в Україні.

Виклад основного матеріалу. Як відомо, з позицій методології наукового пізнання визначення сутності понять є вихідним моментом дослідження будь-якого явища чи процесу. З огляду на це, відзначимо, що на сьогодні більшість історіографічних джерел підтверджують існування терміну “аудит” вже понад дві тисячі років. При цьому термін “аудит” має романське походження і в перекладі з латинської “audio” означає “він чує”, “слухати”, “слухач” [4, с. 321].

На думку А. Загороднього, термін “аудит” походить від. англ. “audit” – має більше десяти значень: контроль, перевірка, ревізія, розслідування, відстеження, опитування, прослуховування, а так само релігійне поняття “страшний суд”. У значенні “офіційна перевірка рахунків” вперше зафіксовано в 1557 році [3, с. 39].

Отже, “аудит” – категорія історична, що розвивається разом з еволюцією суспільства, систем державного управління, економічної системи загалом як складової ринкової економіки та притаманних їй суспільних відносин. У зв’язку з цим зауважимо, що в “Політичних рекомендаціях щодо удосконалення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів в Україні”, які підготовлено Директоратом з питань демократичних інститутів Генерального директорату з питань демократії та політичних справ у співробітництві з професорами П. Шпаном (Німеччина), Ж. Марку (Франція), Дж. Барбером (Великобританія), зафіксовано, що “є різні визначення аудиту, ширші чи вужчі, залежно від їх мети” [6, с. 3]:

– у ширшому сенсі, аудит – це оцінка організації, системи, проекту, продукту, події чи особи на відповідність стандартам. Аудит може бути юридичним, фінансовим чи технічним, коли він стосується відповідно юридичних, фінансових чи технічних стандартів;

– у вужчому сенсі, аудит стосується фінансових звітів чи рахунків, або, більш загально, фінансового керівництва.

Дійсно категорія “аудит” у класичному розумінні (у вузькому сенсі), означає, в основному, перевірку, ревізію у сенсі підтвердження повноти, достовірності і точності складання бухгалтерської звітності. У 1973 році американською асоціацією бухгалтерів (ААА) було запропоновано визначення аудиту, в якому відображено всю різноманітність цілей аудиту та всю різноманітність предметів дослідження, на яких може бути зосереджена увага в процесі конкретної аудиторської перевірки: аудит (auditing) – це “систематичний процес отримання та об’єктивної оцінки свідчень щодо фінансового звіту про економічні дії і факти з метою встановлення ступеня відповідності між цим звітом і належними критеріями та повідомлення результатів зацікавленим користувачам” [8].

В Україні термін “аудит” тривалий час зберігав свою семантичну нейтральність і політичну незаангажованість, оскільки широко вживатися розпочав лише після 1989 року. Даний термін безпосередньо пов’язаний із діяльністю комерційних організацій, так як його сутність розглядається через призму Закону України “Про аудиторську діяльність” [7, ст. 3], згідно якого “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 ін. правил (внутрішніх положень суб’єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів”. Аналогічне визначення знаходимо й в ГКУ [2].

Тобто сфера аудиту чітко обмежується лише бухгалтерським обліком і звітністю, тому фактично стосується лише одного виду аудиту – аудиту фінансової звітності. Саме такий традиційний підхід до визначення сутності аудиту виключно як спеціального виду підприємницької діяльності, пов’язаної з перевіркою фінансової звітності, протягом тривалого часу залишався в Україні домінуючим.

Водночас аудит має надзвичайно складну сутність та багатовекторність прояву. На відміну від усталеної вітчизняної практики, в якій аспект бухгалтерського обліку і фінансової звітності для аудиту є досить вагомим, у міжнародній практиці змістовне наповнення “аудиту” є значно ширшим, що демонструє необов’язковість зв’язку між аудитом та бухгалтерським обліком. Наприклад, у “Жовтій книзі” Генерального директорату з питань бюджету Єврокомісії (“Welcome to the world of PIFC”) визначено, що “аудит – у найбільш широкому загальному сенсі може означати будь-яке ex-post обстеження угоди, процедури або звіту з метою перегляду/перевірки будь-якого її/його аспекту – її/його точності, ефективності тощо”, а для використання цей термін “має бути, як правило, кваліфікований більш вузько” [9]. Це ж джерело містить визначення “аудиту ефективності”, що також виходить за рамки перевірки бухгалтерського обліку та фінансової звітності й передбачає незалежну оцінку економічності, ефективності та результативності діяльності програми чи організації.

Згідно Лімської декларації основоположних керівних принципів аудиту (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) [13], аудит – це “невід’ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення якомога раніше відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економічності управління суспільними ресурсами”. При цьому управління суспільними ресурсами розглядається як форма довіри, а фундаментальні принципи аудиту INTOSAI (Міжнародна організація вищих органів аудиту) вже складаються з чотирьох керівних вказівок [13]: ISSAI 100 “Основні принципи аудиту державного сектору”; ISSAI 200 “Основні принципи фінансового аудиту”; ISSAI 300 “Основні принципи аудиту ефективності”; ISSAI 400 “Основні принципи аудиту відповідності”. Такий перелік керівних вказівок засвідчує, що аудит бухгалтерського обліку і фінансової звітності (фінансовий аудит) стає лише одним із чотирьох основних напрямів аудиту.

Загалом на сучасному етапі суспільного розвитку аудит все частіше трактується як “визначення фінансового здоров’я” економічного суб’єкта, державної організації або органу державного управління. Зокрема в міжнародній практиці застосовується конституційний принцип поділу ДФК на зовнішній по відношенню до органів виконавчої влади (парламентський контроль) і внутрішній (урядовий). При цьому має місце чітко виражена пріоритетність незалежного зовнішнього ДФК над внутрішнім. У результаті для ідентифікації системи зовнішнього незалежного ДФК використовується термін “публічний аудит” (“аудит публічного сектору”), який приходить на заміну усталеному та загальноприйнятому “державному аудиту”. Відповідно поняттям “зовнішній аудит” у міжнародній практиці, на думку В. Піхоцького [5, с. 226], замінюють поняття ДФК, тобто ці поняття є еквівалентними.

Загалом у країнах ЄС аудит публічного сектору розглядається:

– з одного боку, як складова належного урядування, що забезпечує законодавчі та наглядові органи, які здійснюють публічне управління, і широку громадськість незалежною та об’єктивною інформацією щодо нагляду і виконання державної/урядової політики, програм або операцій;

– з другого боку, як “систематичний процес об’єктивного отримання й оцінювання доказів, необхідних для обґрунтування висновків щодо відповідності наявної інформації до встановлених критеріїв” [13].

При цьому публічний аудит має свої форми реалізації, які можна трактувати як зовнішнє вираження практичної реалізації процесу публічного аудиту (рис. 1). Серед таких форм у світовій практиці визначають: фінансовий аудит; аудит відповідності; аудит ефективності. Згідно ж стандартів INTOSAI цілі кожної з трьох вищезгаданих форм публічного аудиту мають визначати правила застосовуваних стандартів [10, р. 4].



Рис. 1. Форми аудиту публічного сектору
[побудовано з використанням [1; 11; 13]]

З огляду на це, у табл. 1 узагальнено результати порівняльного аналізу сучасних форм публічного аудиту.

Таблиця 1.
Порівняльний аналіз форм аудиту публічного сектору

Ознаки аналізу	Аудит відповідності (compliance audit)	Фінансовий аудит (financial audit)	Аудит ефективності / ААД (performance audit)
1. Мета	Спрямований на перевірку того, наскільки предмет аудиту відповідає повноваженням, визначеним як критерій, тобто виконання норм чинного законодавства, відповідності показників виконання бюджетів, законності проведених фінансових операцій та ін.	Визначення відповідності наданої фінансової інформації стандартам фінансової звітності та регуляторним умовам / оцінка фінансових операцій	Незалежна та об'єктивна перевірка урядових (government) дій, програм та організацій, з точки зору принципів – економічності, результативності та ефективності, спрямованих на досягнення кращих результатів / комплексна оцінка діяльності органів публічної влади
2. Базові керівні принципи INTOSAI	ISSAI 4000-4999	ISSAI 1000-2999	ISSAI 3000-3999
3. Види функціональних складових	–	Аудит фінансової звітності; аудит фінансового менеджменту	Аудит економічності; аудит ефективності/ результативності, аудит продуктивності
4. Фокус /Предмет аудиту	Відповідність в істотних аспектах діяльності, фінансових операцій та інформації повноваженням тих, хто управляє аудитованою організацією	Перевіряються окремі фінансові операції, порядок організації та ведення бухгалтерського обліку, фінансова звітність та ін. ключові управлінські процедури	Вивченню підлягають не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування публічного сектору, включаючи перевірку діяльності систем публічних організацій та управління
5. Ступінь відкритості/ публічності	Менш відкриті до аудиторських перевірок та до оприлюднення результатів таких перевірок		Більш відкриті для аудиторських перевірок; результати такого аудиту, як правило, мають оприлюднюватись
6. Методи	Стандартизований формат		Залежать від мети та об'єкту аудиту
7. Академічна база	Управлінський, бухгалтерський та фінансовий облік, нормативно-законодавча база		Публічне управління та адміністрування, економіка, соціологія, право

**Джерело: авторська розробка*

Передова зарубіжна практика засвідчує, що головним системо-формуючим чинником в рамках інституту публічного аудиту виступає саме аудит ефективності (performance audit). Відразу зауважимо, що однозначному трактуванню сутності поняття “performance audit” перешкоджають різні переклади Лімської декларації та ін. нормативів і стандартів INTOSAI: “аудит (контроль) ефективності”, “аудит виконання”, “аудит діяльності”, “аудит дій”, “аудит продуктивності”, “аудит адміністративної діяльності”.

Батьківщиною аудиту ефективності вважається Швеція, де в сер. 60-х рр. XX ст. аудит виник на основі теорії “трьох Е”, які характеризували стан управління публічними ресурсами: економію (economy), ефективність (efficiency), результативність (effectiveness).

На сьогодні статтею 4 (п. 2) Лімської Декларації аудит ефективності по відношенню до фінансового аудиту публічного сектора визначається як “інший вид аудиту, що спрямований на оцінювання економічності, ефективності та результативності публічної адміністрації. Аудит ефективності охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування публічного сектору, включаючи перевірку систем організації та управління” [13].

Згідно ISSAI 3100 [11, р. 2] аудит ефективності – незалежна, об'єктивна та надійна перевірка урядових (government) дій, операцій, програм та організацій з точки зору відповідності трьом принципам – економічності, результативності та ефективності, спрямованих на досягнення кращих результатів. З урахуванням цього, основною метою аудиту ефективності є конструктивне сприяння економічному, продуктивному та результативному управлінню, що, у свою чергу, дозволяє виокремити три його функціональні складові:

- аудит економічності (audit of the economy of administrative activities): згідно принципів, досвіду й поширеної практики управлінської діяльності;
- аудит продуктивності (audit of the efficiency): щодо використання людських, фінансових та ін. ресурсів, у т.ч. й інформаційних систем, виконавчих дій, систем моніторингу та ін.;

– аудит результативності (audit of the effectiveness of performance): у контексті досягнення цілей об'єкту перевірок та встановлення фактичного впливу відповідної діяльності в порівнянні із заходами, що передбачалися.

Доцільність існування означених складових аудиту ефективності обумовлена тим, що “в міру підвищення суспільної свідомості дедалі більшими стають вимоги щодо суспільної відповідальності та підзвітності осіб чи органів, які уповноважені управляти публічними фінансами, тож є потреба в тому, щоб процес відповідальності та підзвітності був наявним і функціонував ефективно й результативно” [13].

У світовій практиці проведення аудиту ефективності у публічному секторі, як правило, ґрунтується на двох підходах (рис. 2):

- орієнтація на результати (англ. results-oriented approach). У процесі проведення аудиту встановлюються відхилення від норм та критеріїв, а також виробляються рекомендації щодо їх усунення;
- орієнтація на суперечності та/або проблеми суспільства, що вирішуються системою публічного управління (англ. problem-oriented approach). Такий підхід є незалежним від раніше встановлених критеріїв та пов'язаний із аналізом причин існуючих проблем та шляхами їх вирішення.



Рис. 2. Підходи до проведення публічного аудиту
[розробка автора]

Проте, на сьогодні в умовах стрімкого зростання обсягів та складності урядових програм набуває особливої актуальності нова модель публічного аудиту – так звана “цільова модель”, яка побудована на врахуванні цілей та методів їх досягнення (рис. 2). Саме така модель й виступає наразі основою для визначення третього підходу до аудиту ефективності – підходу, орієнтованого на систему (англ. system-oriented approach), тобто урядову діяльність як систему зобов'язань та програм, а також сукупність інтеракцій підпорядкованих елементів. Системний підхід орієнтує аудиторів на цілісне дослідження урядових ініціатив та програм [12].

На наше переконання, саме такий підхід має стати ключовим для розуміння сучасних інституціональних засад модернізованої системи ДФК.

Висновки. Враховуючи вищевикладене, можемо констатувати, що проведення аудиту ефективності необхідне, насамперед, для оцінки управлінських рішень, тому його елементи можуть бути частиною більш широкого аудиту публічного сектору, який охоплює також аудит відповідності та фінансовий аудит. При цьому у вітчизняній практиці формування інституціональних засад аудиту ефективності як перспективної форми публічного аудиту носить поки що концептуальний характер. Пояснюється це тим, що в Україні сама ідея необхідності практичної участі виборців (платників податків) у прямому чи непрямому управлінні публічними

фінансами, майном, інтелектуальними та іншими ресурсами країни ще не стала невід'ємною складовою системи цінностей в умовах формаційної та цивілізаційної модернізації суспільства й відповідно законодавчо не закріпленою.

Все це обумовлює необхідність розробки офіційних механізмів впливу громадянського суспільства на політико-економічні процеси в цілому та ефективність бюджетного процесу зокрема, що й має стати предметом наших подальших наукових досліджень.

Список використаних джерел

1. Александрович О.О. Термінологічно-понятійні аспекти модернізації системи державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / О.О. Александрович // Державне будівництво. – Харків, 2015. – № 1. – Режим доступу: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2015-1/doc/2/09.pdf>.
2. Господарський кодекс України: Закон України № 436-IV від 16.01.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page>.
3. Загородній А.Г. Облік і аудит: Термінологічний словник / Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Л. : Центр Європи, 2002. – 671с.
4. Максимова В.Ф. Сутність державного аудиту / В.Ф. Максимова, Ю.Б. Слободяник // Бізнесінформ. – 2013. – № 11. – С. 319-323.
5. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики. Дис. ... д. екон. наук: 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит // В.Ф. Піхоцький. – Львів: 2015. – 435 с.
6. Політичні рекомендації щодо удосконалення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів в Україні. Страсбург, 14 березня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.slg-coe.org.ua/.../Рекомендації-РС-щодо-удосконалення.
7. Про аудиторську діяльність: Закон України № 3125-XII від 22.04.1993 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
8. A Statement of Basic Auditing Concepts / American Accounting Association. Committee on Basic Auditing Concepts. – American Accounting Association, 1973. – 58 p. (Studies in Accounting Research, No 6).
9. Government Auditing Standards 2011 Revision / United States Government Accountability Office. – 235 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>.
10. ISSAI 100. Fundamental Principles of Public Sector Auditing / INTOSAI Professional Standards Committee (2013): Adopted by XXI INCOSAI 2013, Beijing, China. – 16 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.issai.org/media/69909/issai_100-english.pdf.
11. ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines: Key Principles: Approved at XXth Congress of INTOSAI, Johannesburg 2010/ – 9 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.issai.org/media/13220/issai_3100_e.pdf.
12. New ISSAI 200 – Fundamental Principles of Financial Auditing. Exposure draft [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.issai.org/media/12967/exposure_draft_new_issai_100.pdf.
13. 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.

References.

1. Aleksandrovich, O.O. (2015), "Terminological and conceptual aspects of modernization of the system of state financial control in Ukraine", available at: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2015-1/doc/2/09.pdf> (Accessed 16 January 2016).
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine "Economic Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page> (Accessed 16 January 2016).
3. Zagorodniy, A.G. Voznyuk, G.L. and Partin, G.O. (2002), "Accounting and Auditing" [*Terminologichny`j slovny`k*], Lviv, Ukraine.
4. Maksimova, V.F. and Slobodyanek, Yu.B. (2013), "The essence of the state audit", vol. 11, pp. 319-323, Kyiv, Ukraine.
5. Pikhotsky, V.F. (2015), "The system of state financial control in Ukraine: conceptual foundations of theory and practice", Abstract of Ph.D. dissertation, Money, finance and credit, Lviv, Ukraine.
6. Policy recommendations for improving the external audit of local budgets in Ukraine (2011), Strasbourg, France, available at: www.slg-coe.org.ua/.../Рекомендації-РС-щодо-удосконалення (Accessed 16 January 2016).
7. The Verkhovna Rada of Ukraine (1993), The Law of Ukraine "About audit activity", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua> (Accessed 17 January 2016).
8. A Statement of Basic Auditing Concepts. Committee on Basic Auditing Concepts (1973), vol. 6, 58 p. American Accounting Association.
9. Government Auditing Standards 2011 Revision. United States Government Accountability Office (2011), available at: <http://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf> (Accessed 17 January 2016).
10. ISSAI 100. Fundamental Principles of Public Sector Auditing. INTOSAI Professional Standards Committee (2013), available at: http://www.issai.org/media/69909/issai_100-english.pdf (Accessed 17 January 2016).

11. ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines: Key Principles Approved at XXth Congress of INTOSAI (2010), available at: http://www.issai.org/media/13220/issai_3100_e.pdf (Accessed 18 January 2016).
12. New ISSAI 200. Fundamental Principles of Financial Auditing. Exposure draft, available at: http://www.issai.org/media/12967/exposure_draft_new_issai_100.pdf (Accessed 18 January 2016).
13. The Lima Declaration (ISSAI 1) (1977), Approved at IXth Congress of INTOSAI, Lima, Peru, available at: http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf (Accessed 18 January 2016).

Стаття надійшла до редакції 20.01.2016 р.