

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

САМПР ВОЛОДИМИР ДМИТРОВИЧ

Допускається до захисту:
завідувач кафедри
політології та державного
управління
д. політ. н., професор
Чальцева О.М.
« » 2024 р.

**ПУБЛІЧНИЙ АУДИТ В СИСТЕМІ
ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ: ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ДОСВІД І
УКРАЇНА**

Спеціальність 281 Публічне управління та адміністрування
Кваліфікаційна робота

Науковий керівник:
Чальцева О.М., професор кафедри
політології та державного управління
д.політ.н., професор
Оцінка: _____ / _____ / _____
(бали/за шкалою ЄКТС/за національною шкалою)
Голова ЕК: _____
(підпис)

Вінниця 2024

АНОТАЦІЯ

Сампір В.Д. Публічний аудит в системі державного управління: європейський досвід і Україна

Метою публічного аудиту в політичній системі є інформування суспільства про результати незалежної професійної оцінки діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування та вироблення рекомендацій щодо модернізації державного управління та фінансового контролю. Публічний аудит сприяє підвищенню прозорості, ефективності та результативності управлінських рішень у публічній сфері, відповідальності та підзвітності органів публічної влади суспільству. Теоретичним підґрунтям публічного аудиту виступають засади концепції Good Governance.

Впровадження в практику державного управління такого інструменту як публічний аудит має супроводжуватися обґрунтуванням його базових теоретичних і практичних засад та розробки механізмів його здійснення в різних сферах публічної політики.

Регуляція публічного аудиту в деліберативних системах не може відбуватись без участі суспільства, тому є така особлива складова публічного аудиту як громадський контроль. Інституалізовані практики громадського контролю в європейських державах представляють досить широкий набір інструментів, який будується, перш за все, навколо принципів прозорості державної влади й участі суспільства в її роботі.

Ключові слова: публічний аудит, державне управління, публічне адміністрування, ефективність, результативність, оцінювання, громадський контроль.

Sampir V. Public audit in the system public administration: European experience and Ukraine

The purpose of the public audit in the political system is to inform the society about the results of the independent professional assessment of the activities of the state authorities and local self-government bodies and to develop recommendations for the modernisation of public administration and financial control. Public audit contributes to increasing the transparency, efficiency and effectiveness of management decisions in the public sphere, responsibility and accountability of public authorities to the public.

The theoretical basis of public audit is the principles of the Good Governance concept.

The introduction of such a tool as public audit into the practice of public administration should be accompanied by substantiation of its basic theoretical and practical principles and development of mechanisms for its implementation in various areas of public policy.

Regulation of public audit in deliberative systems cannot take place without the participation of society, so there is a special component of public audit - public control. Institutionalised practices of public control in European countries represent a fairly wide range of tools, which is based primarily on the principles of transparency of the state authorities and public participation in their work.

Keywords: public audit, public management, public administration, efficiency, effectiveness, evaluation, public control.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ.....	10
1.1.«Публічний аудит» як комплексна категорія.....	10
1.2. Міждисциплінарні теорії публічного аудиту.....	15
РОЗДІЛ 2. ПУБЛІЧНИЙ АУДИТ ЯК ПОКАЗНИК ЕФЕКТИВНОЇ УПРАВЛІНСЬКОЇ СИСТЕМИ.....	24
2.1. Регулювання аудиторської діяльності в Європейському Союзі.....	24
2.2. Практики публічного аудиту в країнах Європейського Союзу.....	29
РОЗДІЛ 3. ПУБЛІЧНИЙ АУДИТ В УКРАЇНІ.....	41
3.1. Інституціоналізація публічного аудиту в Україні.....	41
3.2 Аудит публічних закупівель в період воєнного положення.....	48
ВИСНОВКИ.....	56
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ І ЛІТЕРАТУРИ.....	60

ВСТУП

Актуальність дослідження: Сучасна публічна політика в деліберативних демократіях має тенденцію до розширення і включення в процес її формування великої кількості як державних, так і недержавних акторів. Механізми вироблення публічної політики тим самим ускладнюються, і пред'являється все більше сучасних вимог до її здійснення. У демократичних системах планування і реалізація публічної політики здійснюється під пильною увагою громадського контролю, який диференційовано представлений в державних практиках, але має одну мету – це соціальний аудит усіх прийнятих владою рішень.

Для систем, що знаходяться в процесі трансформації, формування інституту публічного аудиту набуває особливого змісту.

Актуальність теми для України обумовлена тим, що зараз відбувається становлення інституту публічного аудиту як інноваційного механізму модернізації публічного управління. Слід зауважити, що в сучасній Україні лише формуються передумови для переходу до нової філософії аудиту – публічного аудиту як на рівні національної політичної еліти, так і на рівні соціуму. Використання інструменту публічного аудиту у вітчизняних реаліях супроводжується суттєвими труднощами, особливо в частині офіційного визнання його та розробки і формування базових засад його функціонування. В свою чергу такі труднощі ускладнюють процес його реалізації в сфері публічного управління та стримують розробку офіційних механізмів впливу суспільства на економічні, фінансові, політичні процеси.

Повномасштабне вторгнення російської федерації в Україну суттєво вплинуло на всі управлінські функції, в тому числі і в системі контролю, що потребує особливої уваги науковців і практиків. Публічність аудиту в умовах війни не може бути реалізована в повній мірі, проте в реальності це в цілому негативно впливає на рівень прозорості, тому у дослідників виникає питання як це може впливати на майбутнє України та її рівень демократичності.

Ступінь наукової розробки проблеми. Тема публічного аудиту вивчалась різними науками, тому з одного боку, складність полягає в тому, що необхідно урахувати міждисциплінарність обраного предмету дослідження, з іншого боку, це дає, безумовно, простір для включення в аналіз теоретичні і емпіричні напрацювання різних наук, що надає можливість більш комплексно і детально дослідити обрану тему дослідження.

Серед найбільш цитованих робіт по проблемі аудиту слід назвати дослідження таких зарубіжних науковців як: Р. Адамс, Х. Андерсон, І. Беккер, М. Пауер, Ф. Дефлиз, Р. Додж, Т. Лі, Р. Масгрейв, Дж. Мозер, Р. Еліот, М. Хірш та інші.

Запровадження засад публічного аудиту в Україні знаходиться ще на стадії наукового розроблення. Найбільш значними в цій сфері є розробки О. Александровича, О. Іваницької, О. Оболенського, І. Розпутенка, Н. Виговської, Ю. Слободяника, О. Шевчук, І. Петренка, І. Салтовського, В. М. Федорченко, В. В. Колюха, О. Євсюкової, Н. Обушної, В. Бондаренко, Т. Іванової, які досліджують питання публічного аудиту, окремі аспекти оцінювання ефективності діяльності суб'єктів державного управління та питання методології публічного аудиту в Україні. Публічні функції аудиту розглядає в своїх роботах Л. Булгакова, функції аудиту як інструменту соціального контролю досліджує С. Бичкова.

Проблема публічного аудиту переважно розглядається в науковій літературі через розуміння публічного інтересу і взаємодії акторів в процесі прийняття рішень.

Публічні інтереси можуть бути реалізовані тільки спільно, а тому частково вони становлять потреби, які об'єктивно не можуть бути задоволені в індивідуальному порядку, а частково — це загальні потреби, більш ефективно задоволення яких буде відбуватися за умови їх спільного, а не індивідуального здійснення. Як стверджує в своїх роботах нобелівська лауреатка з економіки Е. Остром, суспільні блага — це блага, які не можуть бути легко розфасовані, які не можуть бути продані лише тим особам, які готові за них платити.

Захист публічних інтересів повинен здійснюватися не для захисту самої держави як кінцевої цілі, а задля найбільш ефективного здійснення прав приватних осіб. У спеціальній літературі на основі розробленої в економічній теорії класифікації благ залежно від ознак конкурентності в їх споживанні та можливості їх виключення зі споживання запропонована така дефініція: «Публічними можна вважати послуги, які наділені властивостями приватних благ, але безпосередньо пов'язані із специфікацією та захистом прав власності окремих осіб».

Розвитку аудиту як важливого суспільного інституту присвячені праці О.Петрик та Г.Давидова. Стандарти аудиту Європейського Союзу через їх вплив на розвиток аудиту в Україні розглядає в своїх роботах Н. Антоненко.

Незважаючи на великий інтерес науковців до означеної проблематики, не до кінця дослідженими залишаються питання імплементації європейського законодавства в аудиторську діяльність в Україні, проблеми взаємозалежності ефективності державного управління і публічного аудиту (внутрішнього і зовнішнього) в деліберативних демократіях і перехідних системах, в тому числі в Україні, розвиток інституціонального публічного аудиту в Україні.

Мета дослідження – визначити сутність публічного аудиту як одного з основних показників ефективності державного управління на підставі розгляду практик в європейських системах, з виокремленням проблем публічного аудиту в Україні.

Завдання дослідження:

1. проаналізувати категорію «публічний аудит» через призму різних міждисциплінарних підходів;
2. зробити аналіз теоретичних концепцій по темі дослідження;
3. виокремити характерні ознаки публічного аудиту як комплексної категорії;
4. проаналізувати практики публічного аудиту в європейських системах;

5. охарактеризувати нормативно-правову основу публічного управління в Україні;

6. визначити проблеми публічного аудиту в Україні в умовах воєнного часу.

Об’єкт дослідження – процес адаптації європейських стандартів аудиту і формування публічного аудиту як інноваційного механізму модернізації публічного управління.

Предмет – теорія і практика публічного аудиту як показника ефективності державного управління в європейських системах і Україні.

Методи наукового дослідження. З’ясування мети й визначення задач дослідження зумовили наступні методи наукового пошуку:

В роботі було використано наступні загальнонаукові і спеціальні методи дослідження:

- аналізу і синтезу, який дозволив комплексно розглянути проблему публічного аудиту;
- індуктивний дав змогу проаналізувати інститут публічного аудиту як комплекс складових, що формують окремі національні моделі аудиту;
- дедуктивний допоміг у розумінні загальних вимог і стандартів, щодо оцінювання публічного аудиту в кожному окремому випадку;
- системно-функціональний аналіз був використаний для дослідження публічного аудиту через розуміння його як частини інституційної підсистеми цілісної системи публічної політики, що має свої відповідні функції, що в свою чергу впливають на ефективність системи державного управління;
- порівняння (case study (Україна), регіональний (країни ЄС), темпоральний (синхронний, логітюдний)) дозволили провести компаративний аналіз публічного аудиту в Європейському Союзі, як прикладу адаптації демократичних стандартів аудиту і в Україні, як окремий випадок держави, яка реформує систему управління в умовах війни;
- для дослідження еволюції нормативно-правового регулювання системи публічного аудиту в Україні було використано історично-правовий

метод дослідження. Аналіз нормативно-правових документів прийнятих в період воєнного стану був використаний для аналізу законодавчої бази дослідження.

Наукова гіпотеза: адаптація європейських стандартів аудиту в Україні і ефективність державного управління буде залежати від рівня інституціоналізації публічного аудиту в державі та її спроможності подолати проблеми, які стримують розробку офіційних механізмів впливу суспільства на систему.

Наукова новизна дослідження. Комплексний аналіз системи публічного аудиту в європейських країнах і Україні дозволив більш детально проаналізувати термінологічний інструментарій визначеної теми дослідження в науковій літературі і застосування категорії «публічний аудит» в правовому полі означених країн; дослідити відмінності в законодавстві країн ЄС і України у сфері аудиторської діяльності; виокремити основні проблеми публічного аудиту в Україні в умовах воєнного стану.

Науково-практична значущість отриманих результатів дослідження. полягає в тому, що основні наукові положення магістерської роботи можуть бути застосовані в процесі вдосконалення категоріального апарату дослідження, існуючої нормативно-правової основи системи державного аудиту в Україні. Окремі положення роботи можна використовувати у навчальному процесі під час підготовки навчально-методичних рекомендацій і викладання дисциплін – «Публічний аудит» або «Громадський контроль».

Результати дослідження можуть бути використані на практиці громадськими об'єднаннями в аудиторській діяльності публічних фінансів.

Структура магістерської роботи. Логіка проведеного дослідження зумовила структуру роботи: вступ, три розділи, висновки, список джерел і літератури, використаних в процесі написання роботи (71 найменувань). Загальний обсяг наукової роботи становить 70 сторінок.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ

1.1. «Публічний аудит» як комплексна категорія.

В сучасній науковій літературі існує безліч визначень категорії «публічний аудит». Кожна наука вносить своє конкретизоване пояснення і намагається адаптувати зміст категорії до сучасних тенденцій політико-управлінського, економічного і культурного характеру. В підрозділі дана спроба розглянути зміст категорії «публічний аудит» як комплексну, багатокомпонентну категорію, яка наповнюється новими змістами в сучасних умовах.

“Аудит” – категорія історична, що розвивається разом з еволюцією суспільства, систем державного управління, економічної системи загалом як складової ринкової економіки та притаманних їй суспільних відносин. Так, більшість історіографічних джерел підтверджують існування терміну “аудит” (з лат. “audio” означає “він чує”, “слухати”, “слухач”) вже понад дві тисячі років.

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 [25, с.39].

Водночас зауважимо, що значення термінологічних дискусій з приводу сутності та правил використання основних термінів у сфері публічного аудиту виходить далеко за межі простих етимологічних пошуків. Так, у “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” [36]:

- у ширшому сенсі, аудит – це оцінка організації, системи, проєкту, 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.

Згідно Стандартів INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), “Audit (Аудит)” визначається як “...аналіз діяльності та дій органу для отримання впевненості, що вони виконуються відповідно до цілей, бюджету, правил і стандартів. Мета цього аналізу – виявлення на регулярній основі відхилень, які можуть вимагати коригуючих дій” [4, с. 32]. Тобто в міжнародних стандартах термін “аудит” покриває ту сферу, яку в національній практиці ДФК прийнято означати поняттями як “контроль” (насамперед “державний фінансовий контроль”), так і “аудит” (зокрема “державний фінансовий аудит”).

В англomовному оригіналі Лімської декларації основним терміном також залишається “audit” (або “auditing” як процес проведення аудиту і, який перекладається також як “аудит”). У самій Декларації термін “аудит” використовується в різних контекстах і співвідноситься з такими поняттями як “публічний сектор” (“public sector”), “публічний фінансовий менеджмент” (public financial management), “публічні фінанси” (public finance), “публічні фонди / кошти” (public funds), “органи публічної влади” (public authorities, public administration, public body) або у значенні “органи державної виконавчої влади та їх похідні” (government auditing) [56]. Разом з тим, у міжнародній практиці поняття “аудит у публічному секторі/публічний аудит” (“audit in public sector/public audit”), “аудит публічних коштів” (“audit of public funds”), “аудит публічних фінансів” (“audit of public finance”) використовуються як синоніми[4].

Визначення публічного аудиту через призму контролю над фінансами традиційний в науці і популярний серед дослідників економістів. Більшість з них

погоджується, що «публічний аудит – це синтез категорії, породженої як система державного фінансового контролю».

Така думка розповсюджена і в українському науковому середовищі, а також закріплена в нормативних документах:

- «Перевірка й аналіз стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю (ст.2 Закон України про контрольно-ревізійну службу України) [37]. Аудит - це перевірка бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності законодавству та встановленим нормативам (Згідно зі ст. 1 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»)).»

- Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю (ст.2 Закон України про контрольно-ревізійну службу України).

- Аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності (Згідно зі ст. 1 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»).

У країнах ЄС аудит публічного сектора розглядається більш широко і включає базові концептуальні положення належного урядування:

- 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” [4].

Спільною метою органів, що займаються внутрішнім та зовнішнім аудитом, є сприяння належному урядуванню (GG) шляхом забезпечення прозорості та відкритості (англ. transparency) та підзвітності (англ. accountability) у процесі використання публічних ресурсів, а також через забезпечення ефективності, результативності та економічності державного управління [62, р. 1]. Тобто публічний аудит зорієнтований на результат, передбачає чітку прив'язку до функцій та стандартів контрольної діяльності, порівняно з їхньою інституційною належністю, та спрямований на впровадження принципів підзвітності (англ. public accountability), яка наразі перетворюється на “суперконцепцію (Uber-concept) XXI ст.”, що обумовлює й зростання відповідальності органів контролю перед суспільством [1].

Українська дослідниця О. Євсюкова дає наступне визначення категорії «публічний аудит», «це системоутворюючий процес незалежної публічної перевірки, який пов'язаний з об'єктивними потребами суспільства та здійснюється для отримання повної та достовірної оцінки подій, ефективності та результативності управлінських рішень у публічній сфері, відповідальності, міжсекторною взаємодією та підзвітності органів публічної влади суспільству» [23].

Як зауважує Н. Обушна, «сукупність взаємообумовлених дій щодо зовнішнього незалежного публічного оцінювання аналізу результативності й ефективності діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування,

визначення відхилень від планових (нормативних) соціально-економічних показників виконання програм та заходів державного та локального (місцевого) рівня, що здійснюються незалежним спеціалізованим органом на всіх рівнях публічного управління (державного та місцевого) за участю представників громадськості чи на їх замовлення» [35].

Українська дослідниця з державного управління Т. Іванова наголошує, що «подальше розроблення категоріально-понятійного апарату в ареалі формування інституціональних засад публічного аудиту є абсолютно новим та обумовлює можливість адаптації теорії публічного аудиту в рамках інституціональної концепції»[29].

Проблема визначення інституційного аудиту розглянута в роботах Ю. Слободяника, який вважає, що «аудит систем і процедур сприяє підвищенню спроможності інституції виконувати основні функції, вирішувати проблеми, досягати цілей, оцінювати майбутні потреби та реагувати на них, щоб підтримувати актуальність і результативність протягом тривалого часу. Таку спроможність називають організаційною, а сам аудит – інституційним аудитом. у сфері публічного управління й адміністрування поняття інституційного аудиту органів публічної влади наразі не отримало належного ні змістовного наповнення у вітчизняній науковій літературі, ні законодавчого закріплення. Оскільки наука публічного управління в Україні на сьогодні дуже тісно прив'язана до законодавчого поля та практичних процесів» [54].

Соціальне розуміння аудиту надає Редько Ю., а саме: «аудит - є соціальним феноменом, що має практичне значення» [51].

Ще одне визначення аудиту, яке заслуговує на нашу увагу – це його розуміння через призму інформаційної складової. В інтерпретації В. Фесенко «сучасний аудит є дещо інтегрований поняттям, що передбачає його застосування у різних сферах державного та недержавного контролю. Основна його особливість у контексті сучасних економіко-соціальних змін є спрямованість на зменшення інформаційної асиметрії між суб'єктами

інформаційної взаємодії і спрямованість його на підвищення довіри суспільства до економічної інформації суб'єктів господарювання» [56].

На думку А.Балан і А.Бондаренко, в теорії та практиці державного управління до цього часу немає чітко визначеного понятійного апарату щодо публічного аудиту, відповідно відсутнє системне розуміння його механізмів та важелів дії і реалізації. Публічний аудит проводиться з метою оцінки поточних рішень, а також контролю за їх результатом. Сучасний етап розвитку даного виду контролю знаходиться на рівні реалізації саме громадського контролю. Отже, питання розробки комплексних підходів до впровадження саме публічного аудиту в процес бюджету, дані питання потребують суттєвого доопрацювання [4].

Загалом студіювання науково-теоретичних підходів до розуміння феномену “публічний аудит”, що представлені в сучасному українському та зарубіжному науковому дискурсі, виявило використання абсолютно різних вихідних принципів до формулювання сутності та особливостей публічного аудиту в країнах ЄС (акцент робиться на принципах, правилах, стандартах аудиторських перевірок) та в Україні (пріоритет традиційно надається адміністративній інфраструктурі контролюючих інстанцій).

1.2. Міждисциплінарні теорії публічного аудиту

Методологічні підходи, які є на наш погляд необхідними для розкриття теми магістерського дослідження наступні: системно-функціональний, інституціональний, біхевіоральний.

Як вже було зазначено, методологія дослідження є поліваріантною і включає в себе доробки різних наук, які з різних сторін пояснюють і розкривають зміст публічного аудиту.

Економічні теорії є найбільш затребувані в розгляді цієї проблеми. Підхід, який був запропонований економістами науковцями Р. Маутцем та Х. Шарафом, відрізняється тим, що в ньому відсутні окремі твердження, які прямо

обґрунтовують необхідність перевірки звітності, усі вісім зазначених авторами висновків, швидше, переслідують таку ціль: показати, що за певних умов можна отримати об'єктивне уявлення про фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта. Наприклад, вченими був запропонований такий постулат: «Фінансова звітність та інша інформація, яка підлягає перевірці, не містить зумовлених тайною змовою та інших незвичних викривлень». Даний висновок обґрунтовує можливість застосування системно орієнтованого підходу до проведення аудиту, який полягає в аналізі системи внутрішнього контролю з метою виявлення слабких місць (якщо вони існують). На думку авторів, це твердження дозволяє аудитору застосувати в роботі методи формального вибіркового дослідження та виконувати тести по перевірці операцій, використовуючи відносно невеликий обсяг репрезентативних даних.

Проте постійний розвиток аудиту відображає визнання того, що аудитор повинен планувати свої перевірки для виявлення існуючих зловживань та помилок, про що свідчать положення міжнародних стандартів аудиту, хоча це і не визнається основною метою аудиту.

Два додаткових твердження, які пояснюють необхідність аудиту, містяться в доповненнях, розроблених Т. Лі та Д. Робертсоном, а саме:

1. Якщо звітна інформація протягом року не була піддана незалежній перевірці, то вона не заслуговує на достатній рівень довіри. Якщо аудитор не дав підтвердження, що підприємство буде функціонувати щонайменше ще рік, то інвестувати грошові кошти в цю компанію досить ризиковано.

2. Користь від звітних даних прямо пропорційна ступеню їх перевірності. Чим надійніші докази, отримані на підставі перевірених даних, тим вони корисніші з точки зору зовнішніх користувачів (Робертсон Дж. даний постулат називає «максимую економічної ефективності»).

Основною теорією, яка використовується при обґрунтуванні необхідності аудиту, є теорія агентів. Р. Адамс у своїй роботі «Аудит» підкреслює, що теорія агентів акцентує увагу на процесі поступового відділення власника від управління підприємством. Оскільки власники залучають додаткове зовнішнє

фінансування (наприклад, шляхом емісії акцій), вони поступово втрачають контроль над деякими аспектами бізнесу, особливо над питаннями фінансової звітності і подальшого залучення капіталу, а цими питаннями займаються менеджери, яких наймають акціонери і які отримали назву «агентів». Зі збільшенням зовнішніх джерел капіталу росте і потреба в сучасній і надійній фінансовій інформації (наприклад, про те, наскільки адекватний одержуваний власниками дохід, ступінь ризику зроблених ними інвестицій, чи буде підприємство здатне задовольнити їхні очікування щодо розміру дивідендів).

Найпростіша модель в рамках теорії агентів припускає, що немає агентів, яким би можна було б довіряти, і якщо агент може показати себе акціонерові (власнику) з кращого боку, то він це зробить. Вважається, що агенти більш оптимістично налаштовані стосовно фінансового стану підприємства та своєї діяльності внаслідок багатьох факторів, таких, як фінансова винагорода, можливості ринку праці, взаємовідносини з іншими особами, які не пов'язані з акціонерами (власниками). В результаті цих та багатьох інших мотивів акціонери (власники) можуть відчувати нестачу довіри до своїх менеджерів, не можуть бути впевненими в чесності й акуратності своїх менеджерів, а також у відсутності фальсифікацій у наданій їм фінансовій звітності, і тому, відповідно до теорії агентів, вони звертаються до спеціального механізму — аудиту, аби повернути цю довіру і з'ясувати реальний стан справ.

Для більш повного розгляду сутності та призначення аудиту доцільним є застосування положень інституціональної теорії: теорії трансакційних витрат та теорії контрактів. Тому слід зробити перший відступ, який полягає у необхідності розгляду аудиту як інституту в рамках інституціональної теорії.

З точки зору інституційного підходу аудит слід розглядати як соціально нейтральний інститут, який сформувався як результат еволюційних процесів розвитку відносин власності і на даний час перетворився у формальний інститут, що існує у вигляді жорсткої формально регламентуючої норми. Його формалізованість проявляється, по-перше, в існуванні стандартів, яких повинні дотримуватися аудитори у професійній діяльності і які регламентують як

організаційні, методичні аспекти виконання аудиту та інших завдань з надання впевненості, так і поведінку аудиторів, хоча сам аудит може здійснюватися лише за ініціативою господарюючих суб'єктів, а по-друге, у введенні випадків обов'язковості аудиту[4].

Необхідність аудиту, як уже зазначалося вище, доводиться саме в рамках теорії агентських контрактів, яка фактично є однією з теорій контрактів, що розвиваються в рамках інституціональної економічної теорії, і розглядає взаємодію учасників контракту як антагоністичну, а їх поведінку — як раціональну та максимізуючу[4].

Розгляд аудиту з позиції теорії агентів слід розширити, враховуючи надбання економічної та юридичної науки в дослідженні такої проблеми, як «конфлікт інтересів», яка дозволяє виділити, за висловленням Дедова Д., духовний зміст права, оскільки захист від конфлікту інтересів, так само, як і від недобросовісності та несправедливості, має глибоко моральний характер. Зауважимо, що інтереси завжди виступають потужним фактором життєдіяльності людей, створення та функціонування державних і суспільних інститутів, по-різному відображаються в системі права, взаємодіючи, суперечачи та узгоджуючись між собою.

«Конфлікт інтересів» — це загальноприйнятий термін, який означає протиріччя між інтересами, що захищені правом та повинні бути задоволені діями особи, яка вповноважена принципалом (а це як фізичні особи, так і суспільство (держава) в цілому), та особистими інтересами цього вповноваженого. Інтереси, які захищаються, можуть мати як особистий, так і публічний характер, включаючи інтереси необмеженого кола визначеної категорії фізичних осіб (акціонери, інвестори і т. ін.).

В рамках нової інституціональної економічної теорії, в якій досліджуються дві групи теорій контрактів. Одна група (теорія агентських контрактів) тяжіє до неокласичного напрямку економічної думки та побудована на постулатах «економічної людини», «абсолютної раціональності» та «поведінки, яка максимізує очікування», має математичну спрямованість, концентрується на

моделюванні та робить акцент на вплив переваг сторін за контрактом, джерелах невизначеності та інформаційній асиметрії. Інша група (теорія контрактів відносин) спирається на нетрадиційні для економічної науки поняття, такі як «відносини», «солідарність», «довіра» тощо, застосовує нематематичний ситуаційний підхід, приділяє значну увагу вивченню конкретних ситуацій, впливу контрактних технологій, акцентує на ролі кооперації, співробітництва та солідарності, поведінку учасників взаємодії не вважає абсолютно раціональною, адже на неї спричинює суттєвий вплив інституціоналізована система цінностей. Проте межа між ними недостатньо чітка. Так, на думку Норта Д., в складних суспільствах все більш вигідними стають такі форми поведінки, як опортунізм, обман та шахрайство.

Вихідною стала проблема обмеженості інформації, якою володіють економічні агенти і яка перетворюється на інформаційну асиметрію, завдяки чому з'являється можливість появи опортунізму, тобто схильності індивідів у прагненні до власної вигоди застосовувати обман або приховування інформації.

Біхевіоральний підхід до розуміння аудиту, що пояснюється зростанням ролі суб'єктивного фактора у процесах прийняття рішень при формуванні інформації. Інформаційна складова є також невід'ємним компонентом поліваріантної методології публічного аудиту. Однією з таких складових є теорія інформаційної асиметрії було досліджено у працях Джорджа Акерлофа, Майкла Спенса та Джозефа Стігліца у рамках дослідження інформаційної економіки. Сутність інформаційної асиметрії полягає тому, що в процесі інформаційної взаємодії учасники економічних процесів володіють нееквівалентною кількістю інформації, що призводить до інформаційної переваги одних учасників, та дефіциту інформації інших учасників. Здебільшого дослідження зазначених вище авторів стосувалися процесів ринкового обміну товарами, але, на думку вчених, інформаційна асиметрія може виникати в процесі будь-якої взаємодії суб'єктів різних економічних систем – між органами державної влади, господарюючими суб'єктами та ін. Інформаційна асиметрія також властива й

процесу інформаційної взаємодії між керівниками підприємств, аудитором та реальними й потенційними користувачами звітності підприємства.

Застосування різних форм спільного аудиту дозволить зменшити рівень інформаційної асиметрії за рахунок інформаційної взаємодії представників різних видів аудиту. Наприклад, спільний інтегрований аудит пропонується здійснювати на основі інформаційної взаємодії між незалежними аудитором й аудитором органів Державного контролю за рахунок обміну аудиторськими доказами, що дасть змогу підвищити ефективність аудиторських перевірок.

Спільний міжнародний аудит пропонується здійснювати на основі інформаційної взаємодії між аудитором великої четвірки міжнародних аудиторських фірм (Pricewaterhousecoopers, Deloitte, Ernst and Yong, KPMG), що забезпечує підвищення ефективності й результативності саме незалежного аудиту звітності підприємств, особливо міжнародних компаній.

Запровадження спільного аудиту в систему незалежного професійного аудиту звітності підприємств зумовлює необхідність визначення характеристик такого аудиторського завдання (послуги), рівень відповідальності аудиторів при здійсненні таких послуг та умови інформаційної взаємодії аудиторів, які задіяні в спільному аудиті. Розвиток спільного аудиту в практиці аудиту на підприємствах України може мати неоднозначний ефект. З одного боку, це справді має зміцнити та посилити довіру до публічної звітності (фінансової та нефінансової), підтвердженої в ході аудитів, з іншого боку, у зв'язку зі збільшенням вартості таких аудитів може сформуватися протистояння з боку підприємств, які підпадають під обов'язковий аудит згідно з законодавством.

В основу інформаційної взаємодії між суб'єктами різних економічних систем покладено поняття «інформація» та «цінність інформації». Розглянемо детально сутності цих понять з метою поглиблення подальшого наукового дослідження.

Підтвердження інформації про результати діяльності підприємства для зовнішніх користувачів потребує компетентного підходу з боку аудитора, що вимагає від аудитора глибокого розуміння сутності інформації й відповідального

ставлення до інформаційної взаємодії з керівниками підприємства, користувачами даних публічної звітності підприємств та інших аудиторів.

Отже, зміни, які відбуваються у зв'язку з розвитком економіки України та світовими процесами глобалізації й інтернаціоналізації, призводять до трансформації функціонального призначення аналізу і виводять його на рівень інструменту підвищення ефективності інформаційної взаємодії між різними суб'єктами.

Аудит наразі стає специфічною формою інформаційної взаємодії принципалів економічної інформації (держава, власники, суспільство, інвестори, кредитори) й агентів аудиторської діяльності (податкові аудитори, незалежні професійні аудитори, внутрішні корпоративні аудитори) у двох концептуальних напрямках: як елемент податкової політики у сфері державного фінансового контролю та як елемент незалежного фінансового контролю для принципалів економічної інформації у формі зовнішнього та внутрішнього аудиту.

У світлі розглянутих вище проєкцій слід відзначити, що особливості інституційно-функціональної побудови системи державного фінансового контролю дозволяють розглядати публічний аудит як більш широку інноваційно-якісну модель державного фінансового контролю і оцінювання, теоретичним підґрунтям якої виступають засади концепції Good Governance та теорії комунікативної дії Ю.Габермаса.

В розрізі цих теорій можна зробити висновки щодо різниці в сутності таких явищ як «публічний аудит» і «державний аудит». Перший вид аудиту передбачає співучасть в процесі управління державою громадянського суспільства і «роздержавлення», другий відноситься до ієрархічного типу прийняття рішень

На думку української дослідниці О. Чальцевої, інститут публічний аудит базується на принципах Good Governance, які закладені в методику всіх моніторингів (глобальний, регіональний та місцевий рівні). Проблема аудиту і оцінювання актуальна для сучасних політичних систем, які знаходяться в процесі адаптації своїх національних моделей публічної політики до сучасних політичних, соціальних і економічних викликів [58].

На сьогоднішній день виділяють три стратегії оцінювання публічної політики, які використовують держави: по-перше, це пов'язано з результативністю діяльності публічної влади, по-друге, це аналіз витрат, які були використані в процесі здійснення політики, по-третє, це комплексний показник затрат і результатів».

Сучасні моделі оцінювання політик та програм в залежності від суб'єктів, які здійснюють оцінювання, умовно поділяють на дві загальні групи – внутрішні та зовнішні. Внутрішнє оцінювання здійснюється органом державної влади, який і реалізує політику. Зовнішнє оцінювання здійснюється незалежними експертами чи консультантами.

Оцінювання публічної політики міжнародними аналітичними дослідницькими центрами здійснюється на підставі ідеально-типових індикаторів ефективності публічної політики та публічного управління, орієнтованих на принципи Good Governance, що демонструють якість функціонування інститутів публічної політики й ефективність діяльності влади, які використовуються в глобальних індексах.

На думку дослідниці О. Євсюкової «для оцінювання ефективності та результативності владних відносин у державі, яке пов'язане з процесами управління сервісного спрямування та регулювання функціонування публічної сфери у більшості розвинутих країн проводиться "публічний аудит", що виступає важливим елементом системи публічного управління та означає будь-яке "ex-post" обстеження угоди, процедури або звіту з метою перевірки будь-якого аспекту їх точності, ефективності тощо. Аналізуючи вищезазначене, на нашу думку, варто вважати, що публічний аудит є трендом сучасної публічної демократії, у якій комунікаційні обмеження є слабкими, а не зникають у повній мірі і виступають емпіричним проявом комунікативного співтовариства» [23].

Вона згадує концепцію К.О. Апеля, який вважав, що будь-який комунікативний акт апелює до ідеального комунікативного співтовариства, тобто претендує на повне визнання зі сторони всіх учасників суспільної комунікації без виключення. Будь-яке рішення є результатом такого

комунікативного дискурсу і не може виключати чи ігнорувати будь-якого зацікавленого суб'єкта-учасника комунікативного процесу. Завдяки певній процедурній умові можливо визначити вид дискурсу, який здатний виконати політичну функцію та конструювати спільноту [23].

На думку О. Євсюкової, необхідність публічного аудиту впливає, по-перше, з вимоги реалізації таких позначених раніше функціональних принципів як принцип зовнішньої стратегічної координації процесів управління орієнтаційними взаємодіями, принцип збалансованості персоналізації і стандартизації відносин послугодавця з послугоотримувачем, принцип холізму, прецизійності, спостережливості у моделюванні ціннісної характеристики сервісно-орієнтованої діяльності. По-друге, перетворення інформації у процесі створення цінності публічної послуги актуалізує збір інформації, необхідний у вказаному процесі, як ключовий елемент проведення незалежної оцінки. По-третє, запропонований методологічний підхід до оцінки ціннісної характеристики сервісно-орієнтованої діяльності в СПУ вимагає зовнішньої оцінки послуго-отримувача, яка може бути отримана у ході публічного аудиту. По-четверте, розгляд взаємодіючих суб'єктів "крізь призму" визначення орієнтаційної взаємодії вимагає врахування цілей суб'єкта-орієнтира, що може бути реалізовано в рамках публічного аудиту [23].

Отже, методологічний інструментарій дослідження публічного аудиту є складним і різноспрямованим. В науковій літературі автори переважно розглядають проблему публічного аудиту через призму економічних підходів, проте це призводить до обмежених і спрощених пояснень навколо фінансової складової. Проте, слід враховувати інформаційно-комунікативні, конфліктні, акторно-поведінкові, соціальні та інші складові багатокomпонентного феномену «публічний аудит».

РОЗДІЛ 2. ПУБЛІЧНИЙ АУДИТ ЯК ПОКАЗНИК ЕФЕКТИВНОЇ УПРАВЛІНСЬКОЇ СИСТЕМИ

2.1. Регулювання аудиторської діяльності в Європейському Союзі

Першим документом в Європейському Союзі у сфері регулювання аудиторської діяльності була Восьма Директива Ради ЄС (84/253/ ЄС) про порядок затвердження осіб для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності у країнах — членах ЄС, прийнята 10 квітня 1984 року. Основні принципи регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм, включаючи вимоги обов'язковості державної реєстрації аудиторів та дотримання ними норм професійної етики, які містилися у 8-й Директиві, були обов'язковими для виконання країнами — членами ЄС.

Відсутність гармонізованого підходу до обов'язкового аудиту у ЄС стала для Єврокомісії причиною внесення пропозицій у вигляді Повідомлення від 8 травня 1998 року (No 98/C) щодо обов'язкового аудиту в Європейському Союзі: дорога уперед (Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/C 143/03)). Відповідно до вимог даного документа в Євросоюзі було створено Комітет з аудиту (Audit Regulatory Committee — AuRC), який і нині займається питаннями співпраці професійних організацій країн ЄС, розробляє подальші заходи в тісній співпраці з представниками аудиторської та бухгалтерської професій і державами-членами, обговорює шляхи і методи, які б сприяли поліпшенню якості аудиту[11].

В результаті розвитку аудиторської професії в наступне десятиріччя та зростання ролі аудиту положення Восьмої Директиви виявилися недостатніми, що стало поштовхом в 1996 році до всебічного розгляду комісією Європейського Союзу стану регулювання аудиторської діяльності в країнах — членах ЄС. Підсумком виконаної роботи стало прийняття Пояснювального меморандуму до

проекту змін до Восьмої Директиви Ради Європи 84/253/ЄЕС від 10 квітня 1984 року³, а в травні 2006 року — самої Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності⁴ (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts⁵) (далі — Директива 2006/43/ЄС) [11].

Варто підкреслити, що основна увага в Директиві 2006/43/ЄС та в інших європейських документах приділяється вимогам до обов'язкового аудиту. Для характеристики ситуацій, в яких проводиться обов'язковий аудит, застосовується термін «суб'єкти суспільного інтересу» («public interest entities»), тобто вважається, що ступінь значущості суспільних (публічних) інтересів має визначати тих суб'єктів, які повинні в обов'язковому порядку піддаватися щорічному аудиту [11].

Після прийняття Директиви в подальші роки основна увага була приділена таким питанням, як:

- процедури переходу до застосування єдиних міжнародних стандартів аудиту;
- запровадження систем суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- порядок співпраці між державами-членами у сфері суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- запровадження зовнішніх систем забезпечення якості;
- встановлення обґрунтованих норм відповідальності аудиторів та порядку її страхування.

Крім Директиви 2006/43/ЄС продовжували діяти раніше прийняті Рекомендації Єврокомісії:

1. Рекомендації комісії Європейського Співтовариства щодо мінімальних вимог до якості аудиту, який виконується офіційним аудитором від 15 листопада 2000 року 2001/256/ЄС⁶.

2. Рекомендація комісії Європейського Співтовариства від 16 травня 2002 року 2002/590/ЄС «Незалежність аудиторів в ЄС: набір фундаментальних

принципів» (Commission Recommendation of 16 May 2002/2002/590/ EC «Statutory Auditor's Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles»7).

Ці Рекомендації сформульовані більш детально, ніж кореспондуючі положення Директиви, але, на відміну від Директиви, не є обов'язковими для виконання державами — членам ЄС.

В 2014 році була прийнята Директива щодо внесення змін (Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts [3] та відпо відний Регуляторний акт щодо специфічних вимог до обов'язкового аудиту суб'єктів публічного інтересу (Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC [55]).

Ці документи містять більш жорсткі вимоги щодо таких питань, як аудиторський гонорар, заборона на дання інших послуг під час проведення обов'язкового аудиту, дотримання незалежності, контроль якості виконання завдання, забезпечення прозорості діяльності суб'єктів аудиторської діяльності, зовнішній контроль якості з боку компетентних органів [55].

Слід зауважити, що протягом всіх вищевказаних років постійно додавались документи, призначені для публічного обговорення, в яких піднімались проблеми ролі аудиту в сучасному суспільстві, контролю якості аудиторської діяльності, незалежності аудиторів тощо.

Проте єдині стандарти аудиторської діяльності в ЄС не всіма країнами використовуються без урахування національно-правових норм. Так, 56 % із країн — членів ЄС застосовують національні аудиторські стандарти, які в цілому базуються на діючих МСА, але враховують і вимоги національного законодавства з метою покращення якості аудиту. Решта країн — членів ЄС застосовують національні стандарти, які значною мірою відрізняються між собою та від вимог МСА, зокрема. Уведення МСА повинно усунути

розходження у стандартах аудиту між країнами та зменшити розходження між національним законодавством та МСА.

Отже, на думку дослідників О. Гавриловського, Л. Гавриловської були виокремлені такі основні напрями регулювання аудиторської діяльності в ЕС за останні роки, як:

1. Гармонізація, уніфікація вимог до аудиторів, аудиторських фірм та механізмів регулювання аудиту.
2. Перегляд, упорядкування, встановлення більш жорстких норм, особливо у сфері обов'язкового аудиту, як щодо суб'єктів аудиторської діяльності, так і щодо самих суб'єктів суспільного інтересу, діяльність яких підлягає обов'язковому аудиту.
3. Посилення вимог щодо контролю якості діяльності аудиторів та аудиторських фірм [11].

Регуляція публічного аудиту в деліберативних системах не може відбуватись без участі суспільства, тому є така особлива складова публічного аудиту як громадський контроль. Інституалізовані практики громадського контролю в європейських державах представляють досить широкий набір інструментів, який будується, перш за все, навколо принципів прозорості державної влади й участі суспільства в її роботі.

Акторами, які здійснюють громадський контроль, можуть бути відповідальні й активні громадяни, об'єднання громадянського суспільства різної спрямованості, експертні співтовариства, журналісти, які ставлять собі за мету захист та забезпечення інтересів суспільства, недопущення з боку влади незаконної діяльності. Інституалізованими формами контролю є: громадсько-публічний аудит (забезпечує перевірку підзвітності органів державної влади, виконання ними організаційно-функціональних зобов'язань) та громадсько-публічна експертиза (процесуально-правова форма громадського контролю, яка забезпечує аналіз державно-управлінської практики шляхом з'ясування її адекватності інтересам громадськості)

Ефективний суспільний (громадський) нагляд за аудиторською професією — це вирішальний елемент підтримки і посилення довіри до діяльності аудиторів серед громадськості. Сьогоднішня нестача такої довіри частково базується на тому факті, що громадськість сприймає професію аудитора як саморегулюючу та як таку, якій притаманний серйозний ризик конфліктів інтересів, що й породжує недоліки у такій роботі. Отже, надійним і необхідним елементом професійної діяльності аудитора є суспільний (громадський) нагляд/контроль.

Обговорення питання громадського контролю не нове, вперше воно розглядалося у Звіті Організації економічного співробітництва та розвитку за 1985 рік, проте отримало новий стимул унаслідок скандалів у великих компаніях, що мали місце у 2000 році, та прийняття Акту Сарбейнса-Оксли у США у 2002 році. Основні документи, в яких розглядалися питання суспільного (громадського) нагляду до прийняття Директиви, такі: у 2000 році Європейський Союз схвалив Рекомендацію про гарантії якості для обов'язкового аудиту — мінімальні вимоги; у 2002 році IOSCO (International Organization of Securities Commissions) надрукувала принципи нагляду за аудиторською діяльністю; Держави-члени мають організувати ефективну систему громадського контролю за аудиторами та аудиторськими фірмами на основі принципу контролю з боку країни походження. Регуляторні заходи із забезпечення суспільного нагляду мають уможливлювати результативну співпрацю на рівні Співтовариства в тому, що стосується наглядової діяльності держав-членів.

Отже, в ЄС відбувається в нормативній сфері два взаємопов'язаних між собою процеси. З одного боку — це удосконалення норм і механізмів аудиторської діяльності в рамках ЄС і імплементація цих норм в національні системи, з іншого боку активно розвивається в юридичному сенсі такий інститут, як громадський контроль, який є необхідною умовою для виконання функцій контролю суспільства за діяльністю влади в деліберативних системах.

2.2. Практики публічного аудиту в країнах Європейського Союзу

Практики реалізації публічного аудиту в європейських країнах сформувались відповідно до поєднання нормативних вимог ЄС і національних традицій нормативно-правової системи конкретних держав. Наразі, на підставі компаративних досліджень виокремлюють декілька типів моделей аудиту.

В першу групу моделей аудиту, яка орієнтована на тому, який інститут здійснює перевірку, дослідники виокремлюють: вестмінстерську, колегіальну, судову (юрисдикційну).

Вестмінстерська (англосаксонська) парламентська модель, у якій вищий орган фінансового контролю проводить аудит витрачання коштів, затверджених парламентом. Орган повідомляє результати перевірки і направляє щорічні звіти до законодавчого органу, не будучи при цьому його частиною. Орган не може надавати рекомендації безпосередньо виконавцю, а працює безпосередньо із спеціальним комітетом, який часто називається комітетом з державних (публічних) рахунків. Орган очолюється одним керівником, який зазвичай має посаду генерального аудитора.

Колегіальна модель, у якій вищий орган фінансового контролю є частиною системи парламенту. Члени органу приймають рішення на основі консенсусу. Орган працює незалежно і доповідає парламентському комітету, що уповноважений розглядати його справи. Орган очолює голова.

Судова або юрисдикційна модель, у якій вищий орган фінансового контролю зазвичай асоціюється з судовою системою, та має повноваження виносити рішення (вироки) стосовно посадових осіб (державних бухгалтерів) за неналежні вчинки при виконанні своїх обов'язків. Орган також має право пропонувати рекомендації або зобов'язувати їх виконувати установи, що проходять аудит, накладати санкції на посадових осіб. На підставі отриманих органом фактів посадові особи можуть нести відповідальність за неправомірні витрати.

Наступна типологія базується на тому хто і на яких умовах може здійснювати аудит, вона включає наступні моделі аудиту, які функціонують в ЄС: державне регулювання, саморегулювання професії та змішана форма.

Державна модель регулювання незалежного аудиту запроваджена в Нідерландах, Італії, Франції, Німеччині, Австрії, Іспанії, Польщі. Регулювання аудиторської діяльності здійснюється державним органом, який є елементом фінансової інституції та контролює роботу ринку цінних паперів. Така державна інституція здійснює допуск до професії, веде реєстр суб'єктів аудиту, забезпечує незалежний контроль якості та контроль (суспільний нагляд) за аудиторською діяльністю. До компетенції професійних організацій належить професійне навчання аудиторів, безперервне підвищення кваліфікації, випуск рекомендацій щодо застосування професійних стандартів [65].

Недержавна модель діє у Великій Британії. Згідно з Угодою про вихід Великої Британії зі складу ЄС (Brexit), після 47 річного членства в ЄС Велика Британія вже не є державою членом ЄС з 31.01.2020 року. Допуск до професії, її регулювання здійснюється переважно недержавними професійними організаціями з чітким розподілом компетенції та відповідальності. Ці суспільні аудиторські об'єднання орієнтовані в основному на потреби інвесторів, акціонерів, кредиторів та інших суб'єктів господарювання. При цьому такі приватні організації підконтрольні державним органам. Участь держави обмежується створенням правового поля, наглядом за дотриманням принципу незалежності в керівних органах професійних організацій через вплив на призначення керівників із числа осіб, що не є практикуючими бухгалтерами чи аудиторами [65].

Змішана модель організації та регулювання аудиторської діяльності запроваджена у більшості країн членів ЄС, зокрема у Словаччині, Чехії, Хорватії, Болгарії, Угорщині та ін. Допуск до професії, сертифікація аудиторів, ведення реєстрів аудиторів та аудиторських фірм, а також контроль якості здійснює переважно громадська професійна організація [65].

Практична реалізація цих моделей в конкретних системах має свої особливості і відмінності, незважаючи на єдність стандартів аудиту в ЄС. Так, наприклад, у Німеччині аудиторська діяльність здійснюється відповідно до Закону «Про професійний статут аудиторів» 1961 р., яким аудитор визначається як особа, що публічно здійснює цю діяльність, підтвердила особисту та професійну компетентність шляхом здачі відповідного екзамену.

У 1932 р. у Німеччині створено Інститут аудиторів, завданням якого є: сприяння розвитку аудиторської професії, забезпечення країни аудиторськими кадрами, розробка єдиних професійних принципів і норм, дотримання їх всіма представниками аудиторської професії. В Інститут аудиторів добровільно входять близько 5600 аудиторів й 600 аудиторських організацій, тобто приблизно 80% всіх представників цієї професії [2, с.48]. Головна умова членства - добровільне, але строге дотримання професійних правил і етичних норм.

Аудит у Німеччині має кілька напрямків: аудиторський контроль підприємства наприкінці фінансового року (перевірка правильності ведення бухгалтерських книг, перевірка річної звітності); 2) аудиторський контроль документів юридичної особи в період його підстави на предмет відповідності законодавству країни; 3) аудиторський контроль з доручення загальних зборів акціонерів (як правило окремі області діяльності акціонерного товариства, а не усі); 4) аудиторський контроль окремих сегментів ділової і фінансової діяльності (зокрема, депоновані цінні папери в кредитних установах); 5) аудиторські перевірки на предмет виявлення правопорушень, включаючи контрольні перевірки поточного характеру, превентивні перевірки з метою попередження можливих порушень; 6) контрольна перевірка всього підприємства чи його частини (при продажі).

Аудитори в Німеччині дуже обмежені у відношенні поєднання аудиторської діяльності з наступними видами діяльності: 1) здійснення діяльності в технічній і юридичній області; 2) науково-дослідна робота в інститутах наукового профілю, викладацька робота у вузах і університетах; 3)

участь в операціях довірчого керування; 4) вільна професійна діяльність в області літератури чи мистецтва.

У Німеччині існують дві професійні аудиторські організації: Аудиторська палата і Інститут аудиторів. Членство в Аудиторській палаті є обов'язковим для кожного аудитора і кожної аудиторської фірми, а у Інституті аудиторів – добровільна, хоча в ній беруть участь понад 90% усіх німецьких аудиторів. Завданнями Аудиторської палати є: сприяння реалізації й охорона інтересів своїх членів у професійній області; консультування й освіта своїх членів у правовій області щодо професійного статусу аудитора; спостереження за професійною діяльністю своїх членів [3, с.85]. Інститут аудиторів у Німеччині займається проблемами аудиторської справи в країні, розвитку і зміцнення міжнародних зв'язків з ідентичними професійними організаціями, здійснює видавничу діяльність, випускаючи щомісячний журнал, різні довідники з аудиту, правовими і податковими питаннями, а також розробляючи програми професійної аудиторської підготовки.

Нагляд за професією аудитора в Німеччині здійснюється з 2005 р. спеціальним незалежним державним органом контролю – Комісією по нагляду за професією аудитора, яка контролює діяльність Аудиторської палати. З вересня 2007 р. запроваджено нову структуру контролю – інспекцію, яка здійснює контроль стосовно лише тих аудиторських компаній, які підтверджують фінансову звітність підприємств, що працюють на ринку капіталу. У будь-яких інших випадках контроль за якістю послуг здійснюється у тому разі, коли наявний привід для проведення такого контролю (скарга клієнта, повідомлення у пресі, банкрутство тощо) [3, с.87].

Іншим прикладом є республіка Чехія. Аудиторську діяльність в Чехії регулює Закон «Про аудиторську діяльність в Чехії», який відповідає правилам Європейського Співтовариства, а також регулює статус і діяльність аудиторів, аудиторських фірм та аудиторських помічників, статус і сферу Палати аудиторів Чеської Республіки і Ради для здійснення громадського контролю аудиту.

Дозвіл на проведення аудиту в Чехії може отримати особа, яка: а) має вищу освіту; б) правоздатність, цілісність; в) наявний, не менше 3 років професійний досвід помічника аудитора або досвід роботи на аналогічній посаді в іншій державі, принаймні 35 годин на тиждень або за аналогічний період в 3 роки, якщо практика в тиждень коротше; г) пройшла аудиторський тест; д) не була в останні 10 років виключена зі списку аудиторів або її сертифікат не був вилучений у зв'язку з накладенням дисциплінарних заходів; е) не має заборгованості з податків, зборів, платежів, пені та штрафів; є) не має простроченої заборгованості за медичну страховку або страхування, за соціальним забезпеченням та державною політикою зайнятості.

Цілісність означає, що особа не була засуджена за злочин, вчинений умисно або за злочин, вчинений з необережності у зв'язку із здійсненням аудиторської діяльності. Аудитор у виконанні своєї роботи керується етичним Кодексом, який є мінімальним стандартом професійної етики аудитора. Кодекс встановлює докладні умови цілісності, незалежності, неупередженості, компетентності і сумлінності. Кодекс видається Палатою аудиторів в якості внутрішнього розпорядку[3, с.95].

Основними обов'язками аудитора є:

а) виконувати внутрішній регламент Палати аудиторів; б) дотримання міжнародних стандартів аудиту та стандартів, виданих Палатою аудиторів Чехії; в) сплата обов'язкового внеску до Палати аудиторів, зазначений її правилами внутрішнього розпорядку; г) співпрацювати з Радою в здійсненні громадського контролю над аудитом.

Аудитори Чехії мають наступні права: а) вимагати надання об'єктом перевірки всіх документів, необхідних для належного проведення аудиторської діяльності, інформації і пояснень, необхідних для належного виконання аудиторської роботи. Аудитор має право бути присутнім при інвентаризації активів і зобов'язань юридичної особи, вимагати доступу до інформації про взаємини з банками, дебіторами і кредиторами.

До аудитора чи аудиторської фірми можуть бути застосовані такі дисциплінарні заходи: а) догана; б) громадський осуд; в) штраф у розмірі до 1 000 000 крон, який є доходом Палати аудиторів; г) тимчасова заборона на здійснення аудиторської діяльності відповідно до 1 року; д) постійна заборона на виконання аудиторської діяльності [5].

Палата – це самоврядна організація всіх аудиторів та є юридичною особою. Основними її функціями є: а) забезпечення умов для організації та управління аудиторською діяльністю; б) перевірки аудиторів, аудиторських фірм та аудиторських помічників на відповідність вимогам Закону «Про аудиторську діяльність в Чехії»; в) розгляд Кодексу етики і стандартів аудиту, за винятком міжнародних стандартів аудиту, які регулюються законодавством Європейського Співтовариства; г) ведення списку (реєстру) аудиторів і помічників аудитора; д) створення умов для підтримки та постійного вдосконалення професійного рівня аудиторів; е) створення умов для підготовки помічників аудиторів у задачі тестування [5].

Органами організації Палати аудиторів є: а) Асамблея (з'їзд аудиторів); б) виконавчий комітет (Правління); в) Наглядний комітет (Комісії з нагляду); г) спостережна рада; д) дисциплінарна комісія. Термін дії членів правління палати не повинен перевищувати 4 років. Вищим органом є Асамблея палати. Асамблея скликається не рідше одного разу кожні два роки. Виконавчий комітет скликає Асамблею палати в будь-який час, у разі прохання в письмовому вигляді принаймні однієї третини аудиторів або на прохання Комітету з нагляду.

Асамблея виконує такі функції: а) обирає та звільняє з посади членів Правління Палати аудиторів та їх заступників; б) затверджує Положення про Палату, внутрішні правила або поправки; в) затверджує Кодекс етики та стандарти аудиту; г) приймає рішення про розмір обов'язкових внесків аудиторів та аудиторських фірм до Палати; д) прийняти рішення про розмір реєстраційного внеску; е) розглядає і затверджує звіт про діяльність виконавчого комітету; є) затверджує фінансову звітність Палати. Виконавчий комітет є виконавчим органом Палати. Виконавчий комітет налічує 14 членів і 6 заступників.

Виконавчий комітет зазвичай збирається раз на два місяці, скликається президентом Палати.

Наглядовий комітет є контролюючим органом палати. Наглядовий комітет організовує і управляє системою контролю якості аудиторських перевірок, дотримання законодавства про заходи щодо боротьби з відмиванням грошей і фінансуванням тероризму та дотримання правил внутрішнього розпорядку Палати усіма аудиторами, аудиторськими фірмами, аудиторами та асистентами органів Палати. Спостережна рада створена для здійснення громадського контролю за діяльністю аудиторів, аудиторських фірм та Палати. Діяльність Ради здійснюється за рахунок доходів від штрафів, а в разі браку ресурсів, субсидій з державного бюджету. Вона виконує такі функції: а) забезпечує дотримання положень Закону «Про аудиторську діяльність Чехії», стандартів аудиту, етичних кодексів і правил внутрішнього розпорядку Палати аудиторів та її органів; б) організації, управління та експлуатації контролю якості аудиторської роботи палати; в) організації та функціонування системи безперервної освіти аудиторів; г) застосовує дисциплінарні санкції. Також Рада зобов'язана: а) співпрацювати з Міністерством фінансів у підготовці законодавства, що стосується обов'язкового аудиту фінансової звітності та консолідованої звітності; б) співпрацювати з громадським контролем аудиторів іншими державами; в) співпрацювати з Чеським національним банком в частині виконання аудиторської діяльності особами, які підлягають нагляду з боку Національного банку Чехії; г) виступати в якості апеляційної інстанції; д) затверджувати Статут Ради, план дій Ради, проект бюджету Ради, правила та процедури проведення аудиту; е) обговорити з Палатою пропозиції щодо зміни правил внутрішнього розпорядку тощо. Рада щорічно, не пізніше 30 червня подає доповідь до Палати про державний нагляд аудиторської діяльності в Чехії за попередній календарний рік. Виконавчим органом Ради є Президія. Президія складається з 6 членів, 5 з них не являються аудиторами і один є офіційним аудитором. Члени Президії призначаються на посаду і звільняються з посади Міністром фінансів за погодженням з Чеським національним банком. Термін

повноважень членів Президії становить 6 років. Членом Президії може бути громадянин Чеської Республіки, який є визнаним експертом і працював або працює в області бухгалтерського обліку, аудиту, або в областях, пов'язаних з ними. Президія збирається у міру необхідності, не рідше одного разу кожні 3 місяці. За запитом у письмовій формі будь-якого з членів Президії про скликання позачергової сесії, Президія скликається президентом Ради протягом 30 днів з моменту отримання такого запиту.

Формалізація рішень вищого органу фінансового контролю в європейських країнах також відбувається по різному, тому дослідниками було виокремлено дві моделі:

1. Рішення приймаються генеральним аудитором або президентом (Австрія, Великобританія, Данія, Естонія, Ірландія, Кіпр, Латвія, Литва, Мальта, Словаччина, Словенія, Угорщина, Фінляндія, Швеція);

2. Рішення приймаються колегіально (Бельгія, Греція, Європейський суд аудиторів, Іспанія, Італія, Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Польща, Португалія, Франція, Чеська Республіка).

Вищі органи фінансового контролю за своїм визначенням мають сприяти належному врядуванню шляхом забезпечення відповідальності державних органів за управління державними ресурсами. Незалежність вищих органів фінансового контролю сприяє формуванню об'єктивної і достовірної інформації на основі достатніх і належних доказів.

Дотримання принципів GG для європейських країн, які розширюють участь громадянського суспільства в процесі прийняття рішень, є обов'язковою умовою для розвитку деліберативної, інклюзивної демократії. Так, на світовому рівні в Пекінській декларації ІНТОСАІ 2013 року було передбачено низку способів підтримки належного врядування (GG), які увійшли і в нормативно-практичну основу ЄС:

- підвищення підзвітності та прозорості, заохочення постійного вдосконалення і стійкої впевненості у належному використанні державних коштів та активів, виконанні функцій державного управління;

• зміцнення ефективності та результативності цих органів у межах конституційного устрою, які здійснюють загальний моніторинг та коригувальні функції над урядом, і тих, хто відповідає за управління заходами, що фінансуються за рахунок публічних коштів;

• створення стимулів для змін шляхом поширення знань, всебічного аналізу і обґрунтованих рекомендацій;

• сприяння демократії, верховенству права і забезпеченню порядку, а також сприяння поліпшенню життя людей за рахунок досягнення очікуваної мети витрачання публічних коштів;

• участь у виявленні і протидії шахрайству, у боротьбі з корупцією та захисті національних інтересів шляхом виявлення ризиків для економіки і суспільства [65] .

Вищі органи фінансового контролю також можуть сприяти належному урядуванню та відкритості державних органів, продовжуючи практику створення якісної і корисної інформації про державні органи і процеси, а також щодо власне самих себе. Ці органи можуть також оцінити відкритість держави, а саме можливості громадян для отримання відповідної інформації, для отримання послуг, для здійснення транзакцій, а також брати участь у прийнятті рішень.

Принципи ОЕСР щодо управління бюджетними коштами (2014 рік) передбачають, що бюджетні документи повинні бути відкритими, прозорими і доступними, і що бюджетний процес повинен бути відкритим та реалістичним. Наприклад, в Естонії усі звіти надсилаються до комітету бюджетного контролю. У Фінляндії орган доповідає парламенту про свою діяльність. Цей звіт є предметом розгляду, водночас аудиторські звіти надсилаються лише для інформування. У Нідерландах звіти обговорюються у сесійній залі нижньої палати парламенту та в спеціальному комітеті з питань публічних рахунків. В Угорщині все більша частка звітів обговорюється на засіданнях парламентських комітетів. Деякі парламенти утворили спеціальні комітети для розгляду звітів, а в інших звіт може розглядатися декількома комітетами. Наприклад, у Німеччині

рекомендації розглядаються комітетами з питань бюджету, з питань публічних рахунків та, у разі необхідності, іншими комітетами [59] .

Взаємодія з комітетами парламенту також має свої відмінності. В Ірландії, наприклад, Офіс ревізора та генерального аудитора має відповідального посадовця, що прикріплений (відряджений) до комітету з питань публічних рахунків, і допомагає погодити зміст звітів [59] .

Звіти створюють основу для постановки запитань чиновникам, відповідальним за витрачання публічних коштів. У Великобританії та Ірландії, на відміну від інших країн, глава органу, що проходить аудит, викликається для свідчення перед спеціальним комітетом. На Мальті у засіданнях комітету з публічних рахунків беруть участь представників вищого органу фінансового контролю та представник органу, що проходить аудит. У Австрії комітет з публічних рахунків має право викликати посадових осіб на засідання. Водночас у країнах, де вищий орган фінансового контролю має функції судового органу, підзвітними є міністри, а не державні службовці [59].

Практика громадського контролю в ЄС. Загальноєвропейською практикою громадського контролю можна назвати проект Digiwhist, який спрямований на підвищення довіри до урядів та ефективності державних витрат в Європі шляхом розширення можливостей громадянського суспільства, журналістів, які проводять журналістські розслідування та державних службовців з інформацією та інструментами, необхідними для підвищення прозорості державних витрат. Проект був розроблений такими мозковими центрами, як: науково-дослідницький центр Європейського товариства боротьби з корупцією та державного будівництва (ERCAS), Кембриджський університет, Дослідницький центр з вивчення корупції в Будапешті, Компанія Datlab у Празі, Німецький фонд відкритих знань у Берліні тощо. Фінансово проект підтримала Восьма рамкова програма ЄС обсягом фінансування в 3 млн. євро [57].

Успішні практики застосування громадського контролю усфері державного та муніципального замовлення можуть грати важливу роль в ефективному витрачанні бюджетних коштів і в цілому в боротьбі з корупцією,

проводячи незалежний моніторинг державних і муніципальних закупівель; здійснюючи громадську експертизу документації і перевірку якості реалізації бюджету; сприяючи розвитку й зміцненню громадянського суспільства як інституту, який контролює процес розміщення державно-муніципальних замовлень; реалізуючи проекти у сфері державних і муніципальних витрат; розробляючи освітні програми для громадських контролерів та освіти громадян у цій галузі[57].

Поширеним є також використання практики громадського контролю велекторальному процесі (моніторинг виборчої кампанії та спостереження в день голосування за процедурами голосування та підрахунку голосів), де збоку влади й груп інтересів можуть спостерігатися порушення виборчого законодавства та корупція. Спостереження за виборами можуть здійснювати як міжнародні організації (наприклад, Бюро ОБСЄ з демократичних інститутів і прав людини (БДПІ)) [8] і внутрішньополітичні громадські об'єднання, які, залучаючи волонтерів, здійснюють контроль. Таке спостереження за активної позиції громадських структур дозволяє підвищити прозорість і підзвітність виборів та не допустити або знизити кількість порушень. Практика контролю за діяльністю влади є розгалуженою й крапковою в тих державах, де розвинене громадянське суспільство, що усвідомлює свої інтереси й права, та є влада, готова відповідати за свої дії, створюючи умови, що не перешкоджають аудиту та експертизі. У перехідних країнах процес інституціоналізації громадського контролю проходить успішніше в тому випадку, якщо вищезазначені актори готові до взаємодії й співпраці. Прикладом успішного застосування практики громадського контролю в перехідних системах можна назвати Польщу, де громадський контроль набув системного характеру з різною спрямованістю (правозахисна, моніторингова, благодійна, соціальна, виборча). Активно використовуються інтернет-технології для розширення участі громадян, наприклад, діяльність Товариства 61, яке збирає офіційну інформацію про людей, які виконують виборні державні функції, й поміщає їх у базу даних на сайті <http://mamprawowiedzies.pl>. Іншим прикладом є портал www.sejsmometr.pl,

де, у свою чергу, можна без перешкод стежити за інформацією про роботу сейму й зміни законодавства в Польщі. З'являються також короткі й дуже конкретні ініціативи з моніторингу вибору осіб на найвищі державні посади, напр., Генерального Прокурора <http://www.hfhrpol.waw.pl/prokurator/>, кандидатів у судді Конституційного Трибуналу <http://inpris.yumistudio.pl/wazne/omx-monitoring/wybory-do-tk-omx-tk/>, Генерального інспектора особистих даних <http://www.panoptykon.org/content/zaczynamy-obywatelskimonitoring-wybor-w-giodo>. На інтернет-сайтах з'являються біографії кандидатів, їхні відповіді на питання, поставлені в процесі моніторингу, інформація для громадської думки про характер цієї посади, обсяг обов'язків і необхідну компетенцію. Щодо дотримання права доступу до публічної інформації існує Неурядовий центр доступу до публічної інформації (що ведеться Асоціацією лідерів локальних громадських груп), який займається підвищенням у Польщі гласності www.informacjapubliczna.org.pl., <http://msps.su/files/2013/09/usppraktkontr.pdf> [57].

Незважаючи на представлені позитивні приклади здійснення громадського контролю в державах, необхідно звернути увагу на існуючі проблеми цієї інституціоналізованої практики громадянського контролю, з якими стикаються в більшій або в меншій мірі практично в усіх державах, а саме: оформлення комплексної правової основи діяльності; координація й регулярність взаємодії між учасниками; публічна звітність; технічна доступність для всіх бажаючих брати участь у контролі; інформованість суспільства з приводу проблеми, яку слід перевірити; досвід участі в представників громадянського суспільства в публічному аудиті; визначення міри відповідальності за порушення; рішення, що носять переважно рекомендаційний характер. Вирішення цих та інших проблем залежить від готовності держави до відкритого діалогу з суспільством і адекватного реагування на проблеми, які необхідно вирішувати на основі солідарності, субсидіарності та консенсусності [57].

РОЗДІЛ 3. ПУБЛІЧНИЙ АУДИТ В УКРАЇНІ

3.1. Інституціоналізація публічного аудиту в Україні

Після прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» Постановою Верховної Ради №90а/95-ВР від 14 березня 1995 року «Про порядок введення в дію Закону України «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України» була встановлена заборона на використання термінів «аудит» та «аудиторська діяльність» інакше, ніж у контексті з чітко означеною аудиторською діяльністю за Законом України «Про аудиторську діяльність». Однак пізніше аудит згадується в офіційних документах як форма здійснення контрольної діяльності таких суб'єктів контролю, як Державна контрольно-ревізійна служба, Державна податкова адміністрація України, а починаючи з 2000 року, цей термін активно експлуатується іншими органами виконавчої влади та державного фінансового контролю[26].

Правове поле аудиторської діяльності в Україні регламентує Закон України «Про аудиторську діяльність», викладений у новій редакції Законом України №140-V від 14.09.2006 р.49, яким не передбачається виключний характер проведення аудиту незалежними експертами — сертифікованими аудиторами. У статті 1 зазначено, що дія цього закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю[26].

Відокремлення та узаконення такого поняття, як «державний фінансовий аудит», відбулося у зв'язку із прийняттям Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» від 15.12.2005 року №3202-IV50 і внесенням ним змін до ст. 2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу», які стосувалися визначення форм державного фінансового

контролю та розширення завдань державної контрольно-ревізійної служби. В нормативних документах ДКРС використовуються різноманітні визначення та види цієї форми державного фінансового контролю, а саме: державний фінансовий аудит (аудит); державний фінансовий аудит виконання місцевого бюджету (аудит виконання місцевого бюджету); аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи (фінансово-господарський аудит); державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності).

Наприкінці 2006 року були внесені зміни до Класифікатора професій ДК003:2005 (наказ Держспоживстандарту України від 26 грудня 2005 року №375)52, відповідно до яких запроваджено професії: «головний державний аудитор» (код КП 1229.1 — Керівні працівники апарату центральних органів державної влади) та «державний аудитор» (код КП 2419.3 — «Професіонали державної служби»). Цими професіями можуть володіти посадові особи органів державної контрольно-ревізійної служби, наділені повноваженнями на здійснення аудиту.

Фактично, Аудиторська палата України визнала існування та необхідність запровадження такої форми державного фінансового контролю, як державний фінансовий аудит, навіть запровадила певні пільги для державних аудиторів при продовженні чинності сертифіката аудитора, якщо вони такий отримали свого часу. Рішенням АПУ від 26.06.2008 року №191/10.1 внесено доповнення до п. 10.2 розд. 10 Положення про сертифікацію аудиторів, суть яких зводиться до того, що аудитори, які здійснюють державний фінансовий аудит як різновид державного фінансового контролю (як і аудитори — викладачі вищих навчальних закладів, які мають вчені звання або наукові ступені за фахом бухгалтерський облік і аудит, та аудитори — викладачі центрів удосконалення знань аудиторів, визначених АПУ) отримують право на продовження чинності сертифіката на наступні п'ять років при підтвердженні вимог, зазначених у підпунктах в), г) п. 10 названого вище Положення, а саме: щорічно успішно проходили контрольні тестування за підсумками удосконалення професійних

знань за програмами, затвердженими АПУ, або щорічно здійснювали удосконалення професійних знань згідно з розділом V Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України.

Така практика в цілому відповідає зарубіжному досвідові. На сучасний момент, фактично, сформувалися два напрямки аудиторської діяльності: незалежний аудит, який виконується сертифікованими аудиторами, та державний аудит, який виконується працівниками державних органів фінансового контролю

Перший напрямок регламентується розробками Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMCAHВ) — International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), заснованої Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) — International Federation of Accounting (IFAC). Мета IFAC полягає у розвитку та вдосконаленні бухгалтерської професії на міжнародному рівні за допомогою гармонізованих стандартів для надання бухгалтерами стабільно високоякісних послуг в інтересах суспільства. IAASB діє як незалежний орган розробки та впровадження стандартів під егідою IFAC. Мета IAASB — служіння інтересам громадськості шляхом розробки та впровадження високоякісних стандартів аудиту та надання впевненості, допомоги у зближенні міжнародних та національних стандартів, що дозволить покращити якість та рівень практики в усьому світі, а також збільшити довіру суспільства до аудиторської професії на глобальному рівні.

Сфера державного аудиту регулюється розробками INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) — організацією вищих органів контролю державних фінансів країн, що є членами Організації Об'єднаних Націй чи її спеціалізованих органів. INTOSAI визнана як одна з найважливіших організацій у сфері контролю державних фінансів, яка видає міжнародні директиви у сфері фінансового управління, розробляє методологічні підходи, пов'язані з цією сферою, здійснює навчальні заходи та сприяє обмінові інформацією між своїми членами.

Отже, існування системи незалежного аудиту та запровадження державного фінансового аудиту в практику діяльності контрольно-ревізійної служби — це об'єктивний процес, який наближує систему національного фінансового контролю України до практики інших країн та вимог INTOSAI.

В практичному сенсі, за влучною характеристикою О. Редька, в Україні «законодавець почав щільніше опікуватися аудитом, що, на жаль, призвело до появи таких українських самородків, як «електроаудит», «енергоаудит», «аудит сертифікації», «податковий аудит», «кабінетний аудит», «екологічний аудит», «аудит відповідності», «пробірний аудит» тощо», тобто слід констатувати, що на сьогодні терміном «аудит» почали називати значно ширше коло контрольних дій та перевірок проти того, коли в державі було впроваджено у правове поле бізнесу незалежний аудит як одну з форм фінансового контролю.

Отже, виокремимо причини розриву в очікуваннях, які існують на даний час в Україні:

- помилкове трактування аудиту як системи незалежного фінансового контролю;
- неправомірне використання термінів «аудит» та «аудитор» у практиці роботи інших органів та для виконання іншої роботи;
- змішування незалежного аудиту з державним аудитом, який здійснюється органами державного фінансового контролю;
- довільне використання терміну «аудит» в нормативних та законодавчих документах, які стосуються зовсім інших питань;
- невідповідність положень Закону України «Про аудиторську діяльність» [37] та Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду [32], надання впевненості та супутніх послуг стосовно сутності аудиту та його місця в системі завдань з надання впевненості, яка підсилюється існуючими теоретичними розробками стосовно класифікації аудиту;
- чітка ув'язка інших послуг та аудитора внаслідок використання терміну «інші аудиторські послуги», що перешкоджає ефективному забезпеченню об'єктивності аудитора;

- недостатній рівень інформування про систему національного фінансового контролю в цілому і систему незалежного аудиту, в тому числі майбутніх фахівців економічного профілю;
- недостатність системи прозорості аудиту;
- недосконалість та неузгодженість законодавства про обов'язковий аудит;
- невідповідність вимог стандартів очікуванням користувачів стосовно встановлення рівня суттєвості помилок, принципів оцінки системи внутрішнього контролю, дотримання принципу безперервності діяльності, врахування законодавчих вимог[51, 27].

Н.Обушна на підставі компаративного аналізу нормативних баз аудиторської діяльності в ЄС і України довела, що в українському законодавстві ще не враховано багато стандартів INTOSAI, особливо включення громадськості в процес аудиту. Українська модель публічного аудиту базується переважно на фінансовому контролі з боку держави.

Також, дослідниця наголошує, що «публічний аудит в умовах чинної моделі ДФК в Україні здійснюється як державний аудит публічного сектору, оскільки легітимність поняття “публічний аудит” у чинному законодавстві не підтверджена до цього часу. У зв'язку з цим діалектичний взаємозв'язок змістовної наповнюваності дефініції “публічний аудит”, на нашу думку, може бути представлений у трьох проєкціях, а саме в контексті:

1) формування публічно-аудиторських парадигмальних засад ДФК в Україні: публічний аудит – якісно-інноваційна модель ДФК, яка сприяє належному врядуванню шляхом забезпечення прозорості та відкритості (англ. transparency) й підзвітності (англ. accountability) діяльності у публічному секторі, а також через вироблення рекомендацій щодо модернізації публічного управління;

2) використання системно-функціонального підходу: публічний аудит – система зовнішнього незалежного аудиту, що забезпечує процес об'єктивної оцінки економічності, результативності та ефективності управління в

публічному секторі та реалізації урядових політик, програм чи заходів, а також правильності звітності, у відповідності із чинними законами та положеннями;

3) використання інституціонального підходу: публічний аудит – комплекс формальних та неформальних правил (законів, норм, стандартів, концепцій та ін.), що відображають нормативно-ціннісні характеристики громадянського суспільства та уніфікують зміст публічного аудиту, та механізмів, що регулюють їх дію на практиці [63].

Інституціоналізація публічного аудиту і громадського контролю в Україні ще знаходиться в стадії свого методологічного, нормативного та практичного оформлення і становлення. Нормативно питання громадського контролю не вирішено досих пір, хоча проєкт закону «Про громадський контроль» був прийнятий дорозгляду в 2015р. [42]. Можна виділити деякі новостворені мережеві інституціоналізовані структури публічного аудиту в політичному просторі, насамперед – це експертні співтовариства, громадські організації, мережеві структури, створювані з ініціативи держави, які об'єднують у собі аналітичні групи, представників влади, консультантів, менеджерів та ін [12].

Так, наприклад, з ініціативи держави для протидії корупції в Україні, як однієї з невирішених проблем, що не дозволяє системі бути ефективною і проводити якісні реформи, були створені за сприяння держави, громадських активістів та міжнародної організації Transparency International України на відкритій, прозорій, конкурсній основі спеціальної інституціональної структури. Одним з інституціональних інструментів протидії кримінальним корупційним правопорушенням, які вчинені вищими посадовими особами, уповноваженими на виконання функцій держави або місцевого самоврядування та становлять загрозу національній безпеці було створено Національне антикорупційне бюро України (НАБУ) згідно закону України «Про Національне антикорупційне бюро України» No 1698-18 [27].

Для реалізації реформи у сфері публічних закупівель у протидії з корупцією, з ініціативи волонтерів і держави було створено Державне підприємство «ПРОЗОРРО», яке належить до сфери управління Міністерства економічного

розвитку і торгівлі України, завдяки якій впроваджено систему електронних закупівель ProZorro («всі бачать все») [52]. Також, за підтримки Transparency International була створена комунікаційна платформа «Корупція» для комунікації та експертної підтримки впровадження антикорупційних розслідувань.

На думку українського дослідника Н. Вінниченка, відсутність єдиних комплексних підходів до трактування сутності і визначення сфер застосування поняття «публічний аудит» створює ряд труднощів для його впровадження в Україні, серед яких особливу роль відіграють:

1. Необхідність розробки нормативно-правового забезпечення процесу публічного аудиту, з метою визначення його статусу та закріплення базових засад його проведення, зокрема необмеженого доступу до всієї необхідної інформації.

2. Розробка методичного забезпечення публічного аудиту та розробка критеріїв оцінки роботи органів влади, гнучкість підходів при оцінці однотипних об'єктів.

3. Необхідність оптимізації інституціонального забезпечення публічного аудиту: чітке визначення інституцій, що будуть реалізовувати даний вид аудиту, визначення за якими критеріями провадитиметься відбір фахівців до відповідних інституцій, ким буде здійснюватися нагляд за їх діяльністю тощо.

4. Створення передумов для наповнення системи інформаційно-аналітичного забезпечення публічного аудиту. Розробка розгорнутою публічної звітності за результатами діяльності владних інститутів, адже існуючий рівень розкриття інформації не дає повного уявлення про ефективність діяльності органів влади, що потребує суттєвих змін.

5. Визначення фінансового підґрунтя для створення і підтримки інституцій, на які покладатиметься функції публічного аудиту тощо[12].

Таким чином, впровадження в практику такого інструменту як публічний аудит має супроводжуватися обґрунтуванням його базових теоретичних і практичних засад та розробки механізмів його здійснення в різних сферах державного управління. Особливою сферою впровадження публічного аудиту є

на нашу думку бюджетний процес адже саме бюджетні ресурси є основою соціально-економічного розвитку, як країни в цілому так і її адміністративно-територіальних одиниць зокрема.

Отже, підсумовуючи результати дослідження, можна дійти висновків, що теоретичне та практичне значення полягає у вивченні зарубіжного досвіду аудиторської діяльності, виокремленні тих моментів, які доцільно адаптувати в Україні для удосконалення організації аудиторської діяльності, і в першу чергу, щодо контролю за ефективністю виконання функцій Аудиторською палатою України, яка за оцінками учасників останнього з'їзду Асоціації аудиторів України перетворюється із органу регулювання аудиторської діяльності в «закрите акціонерне товариство» великих аудиторських.

3.2 Аудит публічних закупівель в період воєнного положення.

17.06.2022 р. набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки» від 31.05.2022 р. № 2285-IX [26].

В період воєнного стану змінився і порядок взаємодії з громадськістю. Так на сайті Державної аудиторської служби з безпекових вимог було закрито майже всю інформацію, проте залишили можливості для подання звернень громадян, гарячі лінії міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби, часткова інформація про стан розгляду звернень громадян.

Проте в період воєнного часу з'явилося дуже багато питань, які стосуються держзакупівель і корупційних скандалів навколо цього питання.

Національне агентство з питань запобігання корупції (НАЗК) провело комплексне дослідження «Корупційні ризики під час проведення публічних закупівель в умовах воєнного стану» та виявило низку корупційних ризиків. Це питання набуло особливої актуальності через прагнення українського

суспільства до здійснення антикорупційних реформ навіть в умовах війни, без розв'язання якого неможливою є подальша європейська та євроатлантична інтеграція України [38].

Було зафіксовано, що у 2022р. в Україні було зменшено прозорість закупівель і послаблено обмеження щодо їх підзвітності[38].

Враховуючи важливість проблеми та увагу суспільства до публічних закупівель, НАЗК провело дослідження та виявило низку корупційних ризиків:

- можливість подання тендерних пропозицій за ціною, вищою за очікувану вартість;
- зловживання закупівлями через електронний каталог;
- застосування «штучних перепон» у закупівлях для надання переваги необхідному учаснику;
- корупційні зловживання шляхом укладення прямих договорів;
- неможливість оскарження рішень, дій чи бездіяльності замовників під час проведення спрощених процедур закупівель; інші (нецінові) критерії оцінки пропозицій як інструмент зловживання тощо [38].

За результатами дослідження експерти НАЗК напрацювали та надали рекомендації щодо мінімізації та усунення корупціогених факторів. Передусім вони стосуються необхідності внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України №1178 від 12.10.2022 «Про затвердження особливостей здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі», на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування»[28]. Постанова КМУ від 12 жовтня 2022 р. № 1178 «Про затвердження особливостей здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників», передбачених Законом України “Про публічні закупівлі”, на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування» [28,47].

На думку експертів, які проводили дослідження, деякі положення постанови нівелюють окремі принципи здійснення процедур закупівель – такі як:

добросовісна конкуренція серед учасників та максимальна економія, ефективність і пропорційність[28, 47]

Також, аналітиками було ідентифіковано низку корупціогенних факторів, які зумовлюють потребу в його доопрацюванні.

Одним із таких факторів є дозвіл на здійснення закупівлі додаткових аналогічних робіт чи послуг, у тому числі високовартісних, у того самого учасника протягом трьох років після укладення основного договору про закупівлю, що не узгоджується із пропонованим строком дії проекту постанови та збільшує корупційні ризики.

Цією Постановою, зокрема, було встановлено:

- перелік підстав для незастосування електронної системи закупівель;
- право для замовників застосовувати електронний каталог без обмеження вартості закупівлі;
- скорочення строків та спрощення умов проведення відкритих торгів;
- можливості для зміни істотних умов договору про закупівлю після його укладання тощо.

Застосування гнучких механізмів здійснення закупівель видається можливою лише в умовах воєнного стану. Проте Національне агентство наголошує, що повернення до загальних засад здійснення закупівель є найпродуктивнішим шляхом захисту інтересів держави й народу України від потенційних корупційних ризиків.

Вітчизняна електронна система закупівель вже довела, що відповідає передовим міжнародним стандартам, а її стабільна робота та здатність гнучко реагувати на виклики свідчать, що Prozorro має стати єдиною системою для здійснення всіх закупівель по проектах післявоєнної відбудови країни

За даними дослідження Київської школи економіки, тендерні процедури забезпечили економію більше 5%, а Prozorro Market – понад 10%. Для кожного ринку окремо рівень реальної економії варіювався від 1 до більш ніж 20% від цін закупівель, що проводились поза межами Prozorro.

За період з 2016 по 2021 роки система електронних закупівель допомогла українському населенню заощадити близько 6 млрд доларів державних коштів. Загальна вартість виявлених «проблемних» тендерів становила майже 1 млрд доларів. Ці результати стали перемогою у боротьбі за прозорі, етичні та ефективні державні закупівлі в Україні

У перші місяці широкомасштабного вторгнення російських військ в Україну публічні закупівлі було дозволено проводити без систем електронних закупівель для пришвидшеного закриття нагальних потреб. Загалом у 2022 році здійснено кардинальні зміни у закупівельному законодавстві.

Так, зокрема, замовникам у разі здійснення закупівлі без використання електронної системи закупівель у звіті про її проведення дозволено не публікувати інформації про своє місцезнаходження та місцезнаходження постачальників, місце поставки товарів, виконання робіт чи надання послуг, якщо поширення такої інформації несе ризики для безпеки замовника та постачальників. Водночас не регламентовано, які саме ризики для безпеки замовника та постачальників нестиме виконання вимог щодо публікації такої інформації. Поступово, від можливості цілковито не використовувати Prozorro [37], закупівлі повернули в електронну систему з особливостями або ж як альтернативу шляхом проведення спрощених закупівель та використання електронних каталогів. Однак звітуватимуть замовники лише після того, як воєнний стан буде припинено чи скасовано. Фахівці Національного агентства з питань запобігання корупції продовжують здійснювати моніторинг законодавства з метою недопущення появи корупційних ризиків та прогалин. НАЗК виявляє у проєктах нормативно-правових актів корупційні ризики та надає розробникам рекомендації для усунення й мінімізації виявлених корупціогенних факторів [38].

Водночас у 2022 році розробники не завжди враховували висновки антикорупційної експертизи НАЗК у цій сфері [38].

Зокрема, за результатами розгляду проєкту постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження особливостей здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі», на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування» ідентифіковано низку корупціогенних факторів, які зумовлюють потребу в його доопрацюванні.

Одним із таких факторів є дозвіл на здійснення закупівлі додаткових аналогічних робіт чи послуг, у тому числі високовартісних, у того самого учасника протягом трьох років після укладення основного договору про закупівлю, що не узгоджується із пропонуваним строком дії проєкту постанови та збільшує корупційні ризики.

Крім цього, з'являються все нові й нові ініціативи, які можуть значно послабити контроль за використанням коштів під час публічних закупівель та погіршити ситуацію із корупцією.

На конвеєр поставлено ініціативи, що містять значні прогалини. Для деяких недобросовісних посадових осіб це можливість скористатися ситуацією, пов'язаною з воєнним станом.

Під приводом змін щодо усунення проблем з виконання договорів у сфері будівництва та ремонту автомобільних доріг встановлюється можливість замовнику на власний розсуд обирати контрагентів при здійсненні закупівель високовартісних товарів та послуг.

Під приводом забезпечення проведення публічних закупівель із застосуванням електронної системи закупівель в умовах стабілізаційних та аварійних відключень електричної енергії на території України запропоновано виключити електронний аукціон з механізму проведення відкритих торгів, що створює умови для поширення корупційних зловживань, а також неефективного й непрозорого використання бюджетних коштів.

Наразі ініціюється виведення процедури закупівлі за проєктами відбудови з Prozorro, що унеможливить доступ громадськості до відповідної інформації. Проведення таких закупівель без їх публікації в електронній системі – дуже

ризиковий крок для країни, оскільки система електронних закупівель дає можливість суспільству контролювати, як і куди витрачаються кошти.

Будь-яке незастосування системи електронних закупівель щодо товарів чи послуг, які не належать до категорії невідкладних, є невиправданим кроком з точки зору запобігання корупції.

Крім того, Світовий банк, який вже фінансує окремі проекти критичної відбудови України, рекомендував використовувати Prozorro для всіх закупівель на потреби відбудови. З початком повномасштабної реалізації Плану відновлення України кількість таких проектів значно зростає, і Prozorro має стати єдиною системою для проведення всіх закупівель у межах відбудови.

Українська електронна система закупівель довела, що відповідає найвищим міжнародним стандартам проведення закупівель, а її безперебійна робота в умовах широкомасштабного вторгнення та здатність гнучко реагувати на потреби держави свідчить про те, що Prozorro має стати єдиною системою для здійснення всіх закупівель по проектах відбудови – як за бюджетні кошти, так і за кошти міжнародних партнерів та інвесторів.

Отже, публічні закупівлі є одним з основних чинників, що визначають розмір державного бюджету і забезпечують потреби країни в благах, необхідних для вирішення соціально-економічних проблем, підтримання обороноздатності країни та безпеки її громадян, забезпечення конституційних прав на освіту та охорону здоров'я, а також відтворення та збільшення валового внутрішнього продукту країни. Введення в дію змін до законодавчої бази публічних закупівель значно прискорює процес закупівлі товарів, робіт та послуг замовниками.

Враховуючи вищезазначене, війна РФ проти України призупинила процес впровадження деяких реформ. У відповідь на загрози воєнний стан зменшив прозорість закупівель, щоб уникнути розголошення інформації про національну безпеку, і послабив обмеження підзвітності для полегшення закупівлі. Тим не менш, українське суспільство продемонструвало свою готовність навіть під час

триваючої війни продовжувати реформи та імплементувати і реалізовувати європейське законодавство.

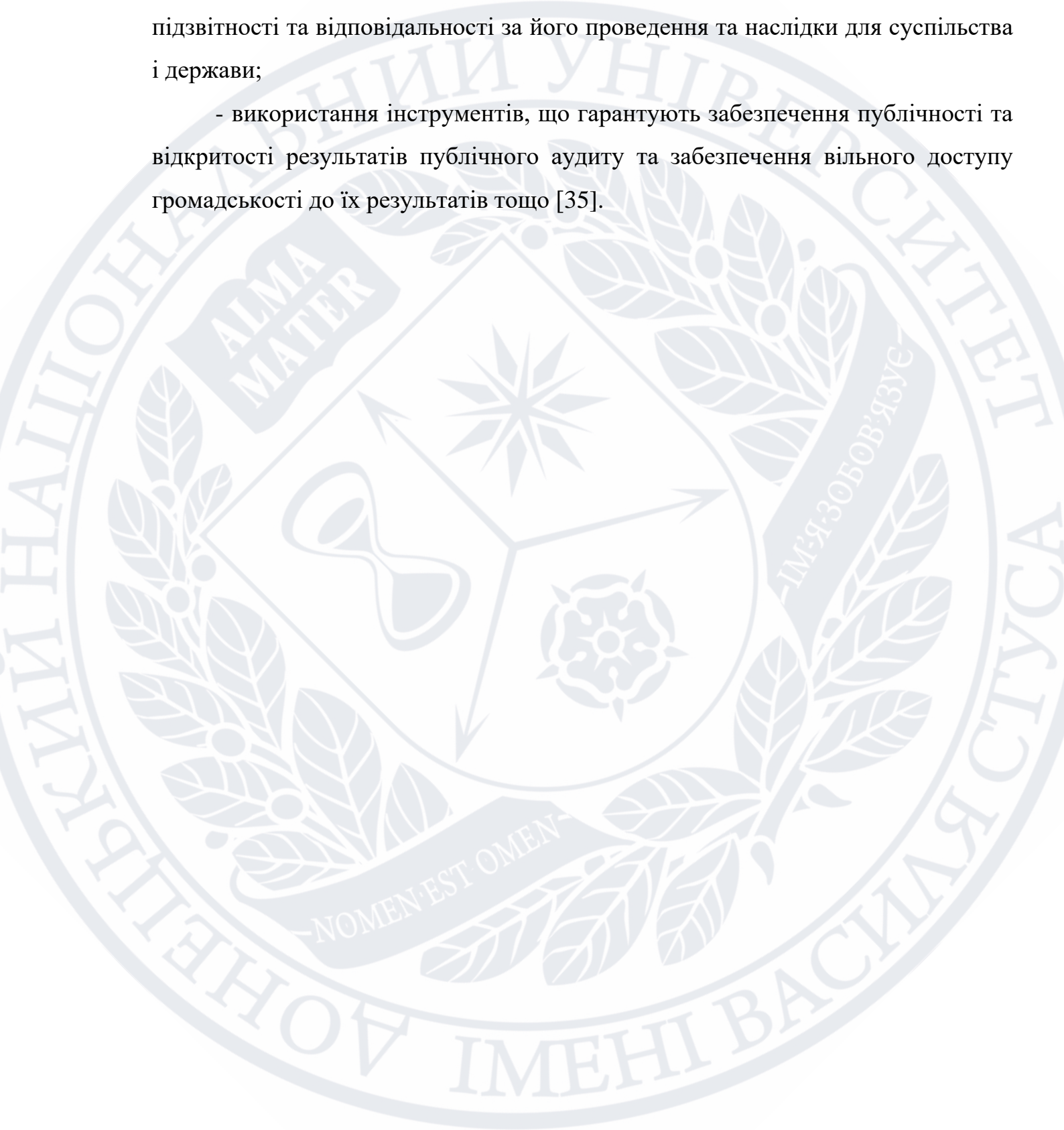
На сьогодні об'єктивно неможливо усунути всі корупційні ризики та повернутись до положень законодавства щодо здійснення закупівель, якими вони були втручання в Україну (наприклад, корупційні скандали Укроборонпрома). Водночас громадськість та уповноважені органи мають розробити гнучкі механізми забезпечення прозорості закупівель, а також запобігання корупції. У тих випадках, в яких це дійсно питання безпеки та невідкладності, необхідно застосовувати спрощені механізми, а у сферах, де це можливо та залежно від категорії товарів / послуг і суми закупівель та інших параметрів, – мають застосовуватись повноцінні конкурентні процедури та посилений контроль за використанням бюджетних коштів. Крім того, після закінчення воєнного стану надзвичайно важливим кроком є повне (а не фрагментарне) та швидке повернення до процедур довоєнних закупівель з акцентом на мінімізації корупційних ризиків під час відбудови України.

Отже, для України вкрай необхідно виконання наступних умов:

- проведення наукових досліджень щодо необхідності створення відповідної законодавчої та нормативно-правової бази функціонування публічного аудиту (визначення ключових термінів, повноважень і функцій, статусу, функціональної незалежності тощо);
- наближення діючої законодавчої бази в Україні та її практики застосування, спільних прав та обов'язків до міжнародних стандартів, які є обов'язковими для держав- членів ЄС;
- узгодження фахової термінології, що використовується в національному законодавстві про державний аудит та фінансовий контроль, з вимогами директивних документів Міжнародної (INTOSAI) та Європейської (EUROSAI) організацій вищих органів державного аудиту;
- запровадження у практику державного управління та фінансового контролю сучасних технологій (у тому числі інформаційних) та методів публічного аудиту, перевірених світовою практикою;

- забезпечення та дотримання принципу незалежності організаційних структур та державних службовців, які здійснюють публічний аудит, їх підзвітності та відповідальності за його проведення та наслідки для суспільства і держави;

- використання інструментів, що гарантують забезпечення публічності та відкритості результатів публічного аудиту та забезпечення вільного доступу громадськості до їх результатів тощо [35].



ВИСНОВКИ

В результаті дослідження були зроблені наступні висновки:

1. Аналіз категоріального апарату досліджуваної проблеми довів, що існує багато визначень термінів пов'язаних з аудитом в публічній сфері. Проте, слід зауважити, що термінологічний інструментарій, який стосується публічного аудиту, ще вимагає уточнення і нормативного оформлення завдяки міждисциплінарним дослідженням. Термін "публічний аудит" в Україні ще не є загальноживаним та законодавчо не закріплений у жодному нормативно-правовому акті держави. Однак у розвинутих сервісно-орієнтованих країнах, у яких діє деліберативна демократія, цей термін є зрозумілим не лише для вузького кола науковців чи практиків, а й для широкого загалу.

Розуміння феномену “публічний аудит”, що представлені в сучасному українському та зарубіжному науковому дискурсі, виявило використання абсолютно різних вихідних принципів до формулювання сутності та особливостей публічного аудиту в країнах ЄС (акцент робиться на принципах, правилах, стандартах аудиторських перевірок) та в Україні (пріоритет традиційно надається адміністративній інфраструктурі контролюючих інстанцій).

Розвиток інституційного аудиту передбачає формування нового типу відносин як всередині системи публічного управління, так і між органами публічної влади і громадськості громадськими організаціями, їх спілками та коаліціями, окремими громадянами, науковцями й експертами. Адже останні теж можуть бути суб'єктами інституційного аудиту.

Незважаючи на досить велику кількість публікацій щодо різних видів аудиту в державному управлінні, наявність міжнародних нормативних документів і методологічних підходів, запровадження інституційного аудиту в Україні, концепт інституційного аудиту досі немає єдиного трактування.

Отже, на практиці існують різні підходи до визначення сутності поняття «публічний аудит», що в свою чергу створює додаткові труднощі при його законодавчому оформленні та реалізації на практиці.

2. В результаті аналізу теоретичних концепцій по темі дослідження було доведено, що методологічні підходи, які є оптимальними для вивчення проблеми публічного аудиту наступні: системно-функціональний, інституціональний, біхевіоральний.

Було доведено, що зміна парадигмальних установок у системі публічного управління, яка відбулася в науковій літературі, передбачала, що “адміністрування” (administration) або “управління / уряд” (Government – урядове управління) перестає бути ключовим аспектом діяльності держави, замість нього особливого значення набуває “урядування” (Governance – публічне (суспільне) управління) процесами організації взаємодії між державою та суспільством щодо задоволення суспільних інтересів.

Інституціональний підхід через призму економічних теорій, теорії раціональної дії і теорії агентів дав змогу проаналізувати практики національних моделей аудиту і дійти до висновку щодо необхідності імплементації і реалізації міжнародних стандартів задля підвищення ефективності системи державного управління.

Біхевіоралізм, через теорії комунікативної дії і інформації дозволив довести, що повнота інформації і забезпечення взаємодії державних і громадянських акторів в процесі аудиторської діяльності, особливо з питань фінансових витрат, сприяє підвищенню рівня публічності.

3. Нормативна складова публічного аудиту в європейських країнах поєднує два взаємопов’язаних між собою процеси. З одного боку – це удосконалення норм і механізмів аудиторської діяльності в рамках всього ЄС і імплементація цих норм в національні системи, з іншого боку активно розвивається в юридичному сенсі такий інститут, як громадський контроль, який є необхідною умовою для виконання функцій контролю суспільства за діяльністю влади в деліберативних системах.

4. Компаративний аналіз практик публічного аудиту в європейських системах довів, що в розвинутих деліберативних країнах інститут публічного аудиту вже традиційно виступає важливим елементом сучасного публічного управління, який розглядають як один із провідних інститутів громадянського суспільства у системі суспільно-економічного регулювання. Практики реалізації публічного аудиту в європейських країнах сформувались відповідно до поєднання нормативних вимог ЄС і національних традицій нормативно-правової системи конкретних держав. Виокремлюють два типи моделей аудиту: 1) вестмінстерську, колегіальну, судову (юрисдикційну, 2) державного регулювання, саморегулювання професії та змішану форму.

Були виокремлені наступні характерні ознаки інституту публічного в деліберативних системах: а) посилення контролю громадянського суспільства за діяльністю органів публічної влади; б) зростання ролі підзвітності як управлінського феномену та перетворення підзвітності на “суперконцепцію XXI ст.”; в) утвердження такої інституціональної форми ДФК як незалежний від органів виконавчої влади зовнішній аудит у поєднанні з урядовим внутрішнім фінансовим контролем (за умови чітко визначеної пріоритетності зовнішнього аудиту); г) здійснення поступового переходу від державного аудиту до нової моделі ДФК – аудиту публічного сектору; д) основною формою публічного аудиту є аудит ефективності; е) поширення діалогу держави й суспільства; ж) розробка та удосконалення професійною аудиторською спільнотою національних і міжнародних стандартів та методик щодо здійснення аудиту публічного сектору, а також їх імплементація в практику публічного аудиту країн-членів INTOSAI ін. [62].

5. Для ефективного і якісного впровадження публічного аудиту як державного апарату контролю необхідно враховувати зарубіжний досвід. В умовах трансформації державного управління в контексті реалізації Угоди про асоціацію з ЄС потрібно опиратись на досвід країн Євросоюзу. Організація публічного аудиту сформує в Україні нову «філософію публічної влади», що визначає перехід від управління суспільством до служіння йому, а також

підвищення рівня професіоналізму, підзвітність публічних службовців, боротьбу з корупцією. Нормативно-правова основа публічного аудиту в Україні

б. Зважаючи на складний та динамічний перехід до сучасного громадянського суспільства в Україні, трансформацію відносин між суспільством і державою, необхідність створення нових форм та критеріїв впливу людей на публічно-управлінські процеси і відповідно їх участю в громадсько-політичному житті суспільства, модернізацію діяльності органів публічної влади актуальною вимогою сьогодення є запровадження публічного аудиту в усіх сферах системи державного управління.

Таким чином, в Україні ідея створення повноцінного інституту публічного аудиту носить поки що концептуальний характер. Пояснюється це тим, що сама ідея необхідності практичної участі суспільства у вирішенні питань державного значення ще не стала невід'ємною складовою системи суспільних цінностей в Україні в умовах формаційної та цивілізаційної модернізації суспільства й відповідно законодавчо повністю не закріплена. Публічний аудит в Україні є необхідним інструментом вирішення питань публічності державного управління та може стати ефективною складовою реалізації системи контролю за використанням бюджетних коштів. В Україні, яка поступово реформує свою модель державного управління, активно використовуються інструменти оцінювання публічної політики, що надає можливість виявляти проблеми і конструювати шляхи для їх подолання навіть в умовах війни [58]. Проте його реалізація в бюджетній сфері супроводжується значною кількістю перешкод подолання яких можливе лише шляхом розробки комплексних підходів до його реалізації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ І ЛІТЕРАТУРИ:

1. Аудит адміністративної діяльності: Теорія і практика / Пер.з англ.. В.Шульга. К.: Основи, 2000. 190 с.
2. Андросова О.Ф. Стандартизація аудиторської діяльності в країнах ЄС та Україні. Сталий розвиток економіки. 2013. № 3. С. 256-259.
3. Антоненко Н.В. Розвиток аудиту в Україні до стандартів Європейського Союзу. Проблеми і перспективи економіки та управління. 2015. № 4. С. 342-346.
4. Балан А.А., Бондаренко А.О. Публічний аудит: теорія та практика. Монографія. URL: <https://economics.net.ua/files/archive/2019/No6/22.pdf>
5. Басанцов І. В. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні. *Економічний часопис-XXI*. 2014. № 1/2 (1). С. 78-81.
6. Бутинець, Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні. Житомир : ЖДТУ, 2004. 564 с.
7. Буханевич А.І. Публічний контроль задіяльністю органів державної влади: теоретико-методологічний аналіз. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата наук з державного управління. К. 2011. 21с.
8. Бюро ОБСЕ по демократичним інститутам і правам людини (БДПІЛ). URL: <http://www.osce.org/odihr/elections/68439?download=true>
9. Ведунг Е. Оцінювання державної політики і програм. К. 2003. URL: <http://kyivheritage.com/sites/default/files/ВЕДУНГ%20%20Оцінювання%20держ%20політики%20і%20програм%202003%20352с.pdf>
10. Винниченко Н. Публічний аудит як елемент системи бюджетного контролю. Державне управління: удосконалення та розвиток. № 5, 2015. URL: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=854>
11. Гавриловський О., Гавриловська Л. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Випуск 15, частина 1. 2017 С.68-71 URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/15_1_2017ua/17.pdf

12. Громадський аудит : методичні рекомендації щодо організації та проведення / Муніципальне врядування та розширення повноважень громад: Програма розвитку ООН в Україні. Київ, 2008. 171 с.
13. Директива 2006/43/ЄС (зі змінами) від 17.05.2006 р. № 2006/43/ЄС. Офіційний журнал Євро пейського Союзу. 2006. L 112. 32
14. Директива 2012/30/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 25 жовтня 2012 р. Офіційний журнал Європейського Союзу. 2012. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2012/30/oj>
15. Директива 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС. Офіційний журнал Європейського Союзу. 2014. L 158/1. 30 с.
16. Давидов Г.М. Теорія аудиту. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 5. С. 44 – 51.
17. Давидов, Г.М. Аудит: теорія і практика. Кіровоград : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. 324 с.
18. Долбнева Д. В. Дослідження сутності та необхідності публічного аудиту як вектора модернізації державного управління та фінансового контролю в Україні. URL: <http://journals.uran.ua/tarp/article/viewFile/94216/90053>
19. ДСТУ ISO 14001:1997 «Система управління навколишнім середовищем»: URL: www.isol4000ukraine.org.ua.
20. ДСТУ ISO 14004:1997 «Система управління навколишнім середовищем»: URL: www.isol4000ukraine.org.ua.
21. ДСТУ ISO 14015:2005 «Екологічне оцінювання виробничих об'єктів та організацій». URL: www.isol4000ukraine.org.ua.
22. ДСТУ ISO 19011:2012 «Настанови щодо здійснення аудитів систем управління»: URL: www.isol4000ukraine.org.ua.
23. Євсюкова О. В. Система публічного аудиту сервісизації діяльності органів публічної влади у межах суб'єктно-орієнтованого підходу за умов деліберативної демократії. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 13. С. 92–97.

24. Желюк Т. Адміністративний аудит як інструмент оцінки ефективності використання бюджетних коштів для виконання загальнодержавних програм. Світ фінансів. Вип. 2(3). 2005. С. 50–60.

25. Загородній А.Г. Облік і аудит: Термінологічний словник / Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. Л. : Центр Європи, 2002. – 671с.

26. Закон України «Про внесення змін до Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2285-20/conv#n3>

27. Закон України «Про Національне антикорупційне бюро України» No 1698-18: URL: <https://nabu.gov.ua/zmist-ta-pryncypy-diyalnosti>

28. Закон України “Про публічні закупівлі”, на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1178-2022-п#Text>

29. Іванова О. Публічний аудит у системі управління природоохоронною діяльністю. URL: http://psae-jrnl.nau.in.ua/journal/6_62_1_2017_ukr/14.pdf

30. Кирій С. Л. Аудит адміністративної діяльності в системі державного контролю : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. управління: спец. 25.00.02 «Механізми державного управління».Х. : ХарПІДУ НАДУ, 2011.20 с.

31. Класифікатор професій. URL: <https://www.me.gov.ua/Profession/List?lang=uk-UA&id=d4162ef8-2771-4ac5-99ef-1d4b6f5336af&tag=KlasifikatorProfesii-Poshuk>

32. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1/ Пер. з англ.: Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зеніна О. О., Гик О. В., Біндер С. Г. К.: Видавництво «Фенікс». 2011. 846 с

33. Оболенський О.Ю., Обушна Н.І. Публічний аудит: цілі та економічний зміст. Теорія та практика державного управління: зб. наук. пр. /

Харків. регіональний ін-т держ. упр. Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. 2015. Вип.1(48) С.84-92.

34. Оболенський О.Ю. Публічний аудит: цілі та економічний зміст / О.О. Оболенський, Н.І. Обушна. Теорія та практика державного управління / зб. наук. пр. Харків : Магістр, 2015. Вип. 1 (48). С – 84-92.

35. Обушна Н. Публічний аудит як модернізаційний механізм державного управління в Україні. Державне управління: теорія та практика. 2015. No 1. С. 41-48. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Dutp_2015_1_8

36. Обушна Н.І. Інституціональні аспекти розвитку публічного аудиту в умовах модернізації публічного управління в Україні: проблеми теорії та практики: монографія. Київ: Вид-во «Каравела». 2017. 472 с.

37. Офіційний сайт Державна аудиторська служба України. URL: <https://dasu.gov.ua>

38. Офіційний сайт НАЗК. URL: <https://nazk.gov.ua/uk/novyny/koruptsijni-ryzyky-v-publichnyh-zakupivlyah-pid-chas-voyennogo-stanu-rekomendatsiyi-nazk/>

39. Письменна М. С. Методологія та організація аналізу і контролю закупівель за державні кошти : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Одес. нац. екон. ун-т. Одеса, 2018. 40 с.

40. Приходченко Л.Л. Забезпечення ефективності державного управління: теоретико-методологічні засади : монографія / Національна академія держ. управління при Президентові України, Одеський регіональний ін-т держ. управління. Одеса : Оптимум, 2009. 299 с.

41. Постанова КМУ від 12 жовтня 2022 р. № 1178 Про затвердження особливостей здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1178-2022-п#Text>

42. Про громадський контроль: проєкт Закону України від 13.05.2015 р. No 2737-1. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/ JH2411AA>

43. Про публічні закупівлі : Закон України від 25 грудня 2015 р. No 922-VIII./ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/92>

44. Про деякі питання здійснення оборонних закупівель та публічних закупівель товарів, робіт і послуг в умовах воєнного стану : Постанова від 28 лютого 2022 р. No 169. / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/169-2022%D0%BF#Text>

45. Про оборонні закупівлі : Закон України від 16 серпня 2022 р. No 2526-IX ./ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/808-20#Text>

46. Про затвердження особливостей здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників, передбачених Законом України “Про публічні закупівлі”, на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування : Постанова від 12 жовтня 2022 р. No 1178 Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1178-2022-%D0%BF#Text>

47. Постанова Кабінету Міністрів України «Про заборону ввезення на митну територію України товарів, що походять з Російської Федерації» від 30 грудня 2015 р. No 1147/ URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-015-%D0%BF#Text>

48. Про INTOSAI. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16733062>

49. Псьота В. О. Ефективні публічні закупівлі як інструмент сталого розвитку економіки країни. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Серія: Економічні науки.* 2020. Вип. 59. С. 65–73

50. Разборська О.О., Курдибаха К.В. , Серженік Я.С. особливості публічного аудиту: виклики сьогодення. *Економіка і організація управління.* No 4 (32) 2018

51. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія. К.: Інформ.-аналіт. Агентство. 2008. 493 с

52. Сайт системи електронних закупівель ProZorro: URL: <https://prozorro.gov.ua/>

53. Скаска О. Організація системи аудиту в європейських країнах. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2014. 1(12). URL: <https://fkd.net.ua/index.php/fkd/article/view/2769>

54. Слободяник Ю.Б. Розвиток теорії державного аудиту. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2015. Вип. 2(32). С. 342–354.

55. Сисоєва А. Особливості аудиту у країнах Європейського Союзу. *Інвестиції: практика та досвід*. № 3/2021 С. 26-31.

56. Фесенко В. В. Теоретичні аспекти розвитку аудиту як форми інформаційної взаємодії принципалів та агентів аудиторських послуг / *Галицький економічний вісник*. 2017. Том 53. № 2. С. 130–137.

57. Чальцева О.М. Публічна політика: теоретичний вимір і сучасна практика. Монографія. Вінниця. 2017. 336 с.

58. Чальцева О. Оцінювання публічної політики як показник її ефективності: досвід для України. *Публічне управління та місцеве самоврядування*. № 1.2023. С.63-68. URL:

<https://journals.politehnica.dp.ua/index.php/public/issue/view/21/21>

59. Черніков Д., Кузьо М. Державний зовнішній аудит в контексті Європейської інтеграції. Київ. 2015. URL: <https://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2018/03/6.pdf>

60. Чигура А. Механізми формування та розвитку публічного аудиту в Україні. Автореферат URL: <https://krs.chmnu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/783/1/АВТОРЕФЕРАТ%20ЧИГУРА.pdf>

61. Шалімова Наталя Станіславівна. Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика: монографія. Кіровоград. 2012. 672 с.

62. Beijing Declaration on promotion of good governance by supreme audit institutions. 2013. URL: http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/5_events/congresses/EN_Beijing_Declaration_plus_Annexes.pdf.

63. Civil Society Procurement Monitoring (CSPM):
URL:<http://monitoring.transparency-usa.org>
64. Cohen J. 1989. Deliberation and Democratic Legitimacy. HablinA.,PettitB.TheGoodPolity.Oxford.URL:<https://philosophyfaculty.ucsd.edu/faculty/rarneson/JCOHENDELIBERATIVE%20DEM.pdf>
65. Dewey J. 1954. The Public and Problems. Chicago. URL:<https://journals.uvic.ca/index.php/pir/article/viewFile/13117/4021>
66. Flint D. Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction. Palgrave Macmillan, 1988. 208p.
67. Habermas J. Faktizitat und Geltung. URL:http://www.gleichsatz.de/kago/xzp/habermas_faktungel-tung.pdf
68. Healey P. Policy Processes in Planning?Policy and Politics. 1990. 18(1). P. 91–103.
69. Hirschman A.O. Exit, Voice and Loyalty. Harvard University Press, Cambridge, Mass, 1983.135 p.
70. Institutional audit. URL:
<https://www.azvo.hr/en/component/seoglossary/6-quality-assurance-and-accreditation-glossary-basic-terms-and/194-institutional-audit>.
71. Organizational Capacity Audit Tool Prepared by Esther Mwiyeria Wachira. GeSCI. 22 p. URL: <https://en.unesco.org/icted/sites/default/files/2019-04/capacity-audit-tool.pdf>.