

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

КРАВЧУК МАКСИМ ІГОРОВИЧ

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

ПУБЛІЧНИЙ АУДИТ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

Спеціальність 281 Публічне управління та адміністрування

Кваліфікаційна робота

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

Вінниця 2024

АНОТАЦІЯ

Кравчук М.І. Публічний аудит в системі державного управління

Публічний аудит є важливим інструментом забезпечення ефективності та результативності діяльності органів державної влади. Він дозволяє суспільству контролювати використання державних ресурсів та сприяє підвищенню якості публічних послуг. У роботі розглянуто теоретичні та методологічні основи публічного аудиту, його види та форми, а також основні функції та завдання.

Проаналізовано роль публічного аудиту в забезпеченні ефективності та результативності діяльності органів державної влади в Україні. Автор дійшов висновку, що публічний аудит є важливим механізмом підвищення ефективності та результативності державного управління. Він сприяє забезпеченню прозорості та підзвітності органів державної влади, а також підвищенню якості публічних послуг.

Ключові слова: публічний аудит, державне управління, ефективність, результативність, контроль, оцінка, прозорість, підзвітність.

Kravchuk M. Public audit in the state administration system

Public audit is an important tool for ensuring the efficiency and effectiveness of the activities of state authorities. It allows society to control the use of public resources and contributes to the improvement of the quality of public services. The work examines the theoretical and methodological foundations of public audit, its types and forms, as well as the main functions and tasks.

The role of public audit in ensuring the efficiency and effectiveness of the activities of state authorities in Ukraine is analyzed. The author came to the conclusion that public audit is an important mechanism for increasing the efficiency and effectiveness of public administration. It contributes to ensuring transparency and accountability of state authorities, as well as improving the quality of public services.

Keywords: public audit, public administration, efficiency, effectiveness, control, assessment, transparency, accountability.



ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРІЯ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ.....	10
1.1. Категоріальний апарат досліджуваної проблеми.....	10
1.2. Теоретичне обґрунтування публічного аудиту.....	15
РОЗДІЛ 2. ПУБЛІЧНИЙ АУДИТ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ.....	21
2.1. Стандарти публічного аудиту.....	21
2.2. Внутрішній і незалежний аудит.....	25
РОЗДІЛ 3. ПУБЛІЧНИЙ АУДИТ В НАЦІОНАЛЬНИХ СИСТЕМАХ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ.....	32
3.1. Публічний аудит в США та європейських країнах.....	32
3.2. Еволюція становлення публічного аудиту в Україні.....	37
ВИСНОВКИ.....	49
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ ТА ДЖЕРЕЛ.....	52
ДОДАТКИ.....	58

ВСТУП

Актуальність дослідження: На сьогодні практика аудиту у світі досить розвинута і постійно розширюється в своїх формах відповідно до нових запитів держави і суспільства. Зі зростанням глобалізації практичні аспекти аудиторської діяльності набувають міжнародного масштабу та розголосу у світовому просторі. відповідно, проблеми та особливості проведення незалежного аудиту в різних країнах світу стають доступними для вивчення, аналізу та практичного використання.

Актуальність даного дослідження обумовлюється практичною цінністю проведення оцінювання ефективності, яка полягає в тому, що надає змогу визначити: наскільки співвідносяться обрані напрямки діяльності та методи досягнення задекларованих цілей; якими є витрати ресурсів щодо створення продукту (товару чи послуги); який результат і ефект отримали в підсумку (поточному та кінцевому), чи отримують споживачі послуг задоволення від споживання продукту тощо. Крім того, оцінювання – процес, що потребує постійного удосконалення через специфічність призначення: здатність отримувати об'єктивну інформацію, за допомогою якої простежувати рівень розвитку об'єкта оцінювання, визначати напрямки покращення існуючого стану і вносити корективи, як у діяльність, так і безпосередньо в саму систему оцінювання щодо критеріїв та показників. Його застосування [Приходченко]: допомагає поліпшити якість, прозорість діяльності влади, тому що результати оцінювання завжди доступні широкому колу громадськості. Важко переоцінити важливість проведення систематичного оцінювання і для бюджетного процесу, який можна значно покращити шляхом оцінки відповідності рівня послуг витратам коштів.

Ступінь наукової розробки проблеми. У сфері аудиту наукові дослідження широко представлені в економічній, політико-управлінській науках, про що свідчать дослідження Н. Бондаренко, З. Понікарова, Я. Гончарук,

Р. Рудницької, Л. Савченка, Ю. Слободяник, Б. Усача та ін. Проте проблема публічного аудиту та контролю найгрунтовніше розроблена в західноєвропейській науці, зокрема у працях Ж. Р. Алвентозу, А. Баріларі, Ж. Бенете, Ж. Ю. Бертуччо, С. Бхамбхрі, Р. Васкеса, Ч. Валейна, А. Доел, Л. Тімо, Ж. Л. Шартъє та ін.

Питання аудиту в національних системах вивчаються в працях таких зарубіжних вчених: Х. Андерсон, І. Беккер, М. Масгрейв, Дж. Мозер та ін.,

Проте в більшості робіт не розкрито питання незалежного аудиту в порівнянні різних країн, визначення незалежності аудиторської думки та розповсюдження аудиторської оцінки на різних господарських суб'єктів.

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.

Питання ефективності державного управління (вивчення сутності поняття ефективність, визначення показників та критеріїв вимірювання діяльності органів публічної влади та ін.) досить детально вивчають такі вчені, як Г. Атаманчук, В. Дзюндзюк, А. Гошко, О. Кілієвич, О. Кулініна, М. Лесечко, П. Надолішній, С. Наумкіна, Н. Нижник, В. Мельниченко, О. Оболенський, Г. Одинцова, В. Цветков, А. Чемерис. Щодо досліджень питань оцінки, вимірювання результатів діяльності, оцінювання рівня ефективності та управлінського потенціалу, перспективності управлінських рішень, то починаючи від «панелі приладів» Д. Джурано, П. Друкера, ідеї яких знайшли

своє продовження і в збалансованій системі показників Нортон-Каплана (Balanced Scorecard – BSC), маємо здобутки К. Адамса, Г. Атаманчука, М. Болріджа, К. Вайс, Е. Ведунга, В. Дзюндзюка, А. Дронова, А. Гошко, Р. Каплан, О. Кілієвича, М. Кеннерлі, Н. Мельтюхової, Э. Нілі, Д. Нортон, О. Оболенського, В. Тертички, А. Урсула та інші [17].

Проблема публічного аудиту переважно розглядається в науковій літературі через розуміння публічного інтересу і взаємодії акторів в процесі прийняття рішень. Але, незважаючи на значний рівень наукових здобутків з тематики контролю і аудиту, значна кількість теоретичних та практичних аспектів вимагають проведення подальших досліджень.

Мета дослідження – визначити зміст публічного аудиту як одного з основних показників ефективності державного управління на підставі розгляду світових стандартів аудиту в умовах становлення засад публічного управління в Україні.

Відповідно до поставленої мети дослідження виокремлено **завдання дослідження**:

1. проаналізувати категоріальний апарат досліджуваної проблеми;
2. зробити аналіз теоретичних концепцій по темі дослідження;
3. дослідити світові стандарти публічного аудиту;
4. проаналізувати внутрішній, зовнішній і незалежний аудит;
5. охарактеризувати практику реалізації публічного аудиту в європейських країнах і США;
6. дослідити еволюцію становлення публічного аудиту в Україні.

Об'єкт дослідження – формування публічного аудиту як інноваційного інструменту державного управління в сучасних умовах.

Предмет – публічний аудит як показник ефективності державного управління.

Методи наукового дослідження. Під час дослідження використовувався комплекс логічних і загальнонаукових методів:

- історико-нормативний метод на підставі юридичних документів дозволив дослідити еволюцію формування загальних світових стандартів аудиту;
- індуктивний – дослідити окремі практики аудиту в національних системах, включаючи окремі специфічні характерні ознаки задля формування уявлення щодо загальної моделі публічного аудиту;
- дедуктивний – виокремити загальні стандарти публічного аудиту задля застосування в практичній площині;
- системний – розглянути систему публічного аудиту як частини інституційної підсистеми,
- структурно-функціональний – проаналізувати і визначити функціональні можливості внутрішнього і зовнішнього аудиту в системі державного управління;
- компаративний – case study, темпоральний (логіюдний) дозволили в результаті порівняння з ідеальним типом (міжнародні стандарти аудиту) виокремити специфічні риси використання стандартів публічного аудиту в США, європейських країнах і Україні задля розуміння ролі держави і суспільства в процесі формування консолідованої демократії.

Наукова гіпотеза: ефективність державного управління буде залежати від застосування практик незалежного і внутрішнього публічного аудиту в національній системі на основі міжнародних стандартів.

Наукова новизна дослідження. Комплексний аналіз публічного аудиту в з точки зору ефективності державного управління дозволив розглянути теоретико-концептуальні засади феномену що досліджується, деталізувати критерії аналізу публічного аудиту, визначити змістовні характеристики і проблеми публічного аудиту в Україні.

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 в державному управлінні».

Результати дослідження можуть бути використані на практиці державними інституціями в аудиторській діяльності.

Структура магістерської роботи. Логіка проведеного дослідження зумовила структуру роботи: вступ, три розділи, шість підрозділів, висновки, список джерел і літератури, використаних в процесі написання роботи (48 найменувань), додатки. Загальний обсяг наукової роботи становить 62 сторінки.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРІЯ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

1.1. Категоріальний апарат досліджуваної проблеми.

Виклад основного матеріалу потребує змістовний аналіз таких дефініцій як: «публічний аудит», «аудит», «аудит постфактум», «суб'єкти публічного аудиту», «простір внутрішнього аудиту».

Публічний аудит – це діяльність незалежних, експертних та аналітичних оцінок, що визначають ефективність та результативність діяльності органів публічної влади щодо питань дотримання та розвитку суспільних цінностей та управління суспільними ресурсами, що здійснюються відокремленим незалежним органом на всіх рівнях публічного управління на замовлення суспільства чи безпосередньо за його участю [35].

Метою публічного аудиту територіальних громад є перевірка та аналіз фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Також територіальні громади підлягають публічному аудиту для того, щоб безпосередньо надати оцінку формування і рівню виконання місцевого бюджету; встановити причини, що негативно впливають на його виконання; визначити шляхи удосконалення управління бюджетними коштами, комунальним майном, в тому числі можливості збільшення доходів бюджету [24].

Згідно зі змістом терміну «публічний аудит» розрізняють публічний аудит, як: суспільний інститут; вид фахової діяльності; процес оцінки; нову функцію публічного управління; інструмент участі громадськості в управлінні; напрям наукових досліджень [17]. Водночас, публічний аудит для України є новою, недостатньо дослідженою сферою і перебуває на стадії становлення. Відповідно, термін «публічний аудит» в Україні ще не є загальноживаним і часто його

ототожнюють із поняттям «контроль». Непродумане використання цих термінів нівелює принципові відмінності між державним контролем (самоконтроль держави) та незалежним наглядом суспільства за його діяльністю [5].

Відповідно публічний аудит, як цілісна система суспільних взаємовідносин, має відповідати основним принципам:

– законність дій (встановлення правильності та доцільності публічних рішень органів влади, виявлення та аналіз причин недотримання норм чинного законодавства та нормативно-правових актів органом публічної влади чи посадовою особою);

– ефективність (перевірка та оцінювання доцільності та відповідності обраних методів вирішення суперечностей та, або проблеми та використаних ресурсів отриманим результатам діяльності органу публічної влади) [19];

– результативність (встановлення можливого рівня досягнення визначених цілей та з'ясування причин відхилення фактичних результатів діяльності від запланованих) [6].

Важливим є визначення суб'єктів публічного аудиту, які, зазвичай, об'єднують в такі групи:

- користувачі результатів публічного аудиту – замовники, ініціатори аудиту, наділені певними повноваженнями, які можуть безпосередньо не брати участі в діях щодо перевірки, а лише користуватимуться результатами цього аудиту. До них належать представники громадянського суспільства, тобто громадянин зі своїми громадянськими правами і організації-асоціації, об'єднання, рухи і громадські інститути, інші зацікавлені установи;

- суб'єкти, які безпосередньо проводять публічний аудит – визначають його методологію, розробляють технологію й інструменти дослідження, відповідають за збирання даних, їх аналіз, підготовку звіту про результати оцінювання. Такими суб'єктами є: незалежні українські чи міжнародні аудиторські установи/організації, громадські організації, які є

професійними учасниками ринку аудиторських послуг, аналітичні, консалтингові фірми та дослідницькі інститути [7].

Європейська практика аудиторської діяльності включає також наступні типи аудиту: попередній і постфактум, які потребують свого сутнісного пояснення.

Попередній аудит має місце, коли вищий орган фінансового контролю надає дозвіл або рекомендації щодо державних видатків. Наприклад, орган може отримувати копії усіх платіжних доручень разом із супровідними документами, і перевіряти акуратність, правомірність та регулярність всіх транзакцій. Орган також має переконатися, що існують достатні бюджетні асигнування для проведення транзакції.

Аудит постфактум, який складається із судового, фінансового та аудиту ефективності:

— Судовий аудит передбачає вивчення справи і винесення рішення стосовно особистої відповідальності за використання публічних коштів.

— Фінансовий аудит дозволяє вищому органу фінансового контролю доповідати про стан рахунків та надає законодавчому органу підстави для прийняття кадрових рішень або висловлення позиції.

— Аудит ефективності стосується широкого кола питань економічної ефективності та результативності видатків [10].

— Виклад основного матеріалу потребує уточнення також таких понять: «індикатори», «критерії», «показники», з якими безпосередньо пов'язаний процес оцінювання. Їх призначення полягає в тому, що вони не тільки допомагають складні процеси зробити простими, але й надають змогу порівнювати отримані результати у часі. Звернемося до великого тлумачного словника сучасної української мови [23]:

— індикатор це прилад, пристрій, елемент, який відображає перебіг процесу або стан об'єкта спостереження, його кількісні та якісні характеристики у формі, зручній для сприйняття людиною; у системах обробки інформації

елемент даних, який запитується для з'ясування – чи задовольняється певна умова в процесі виконання машинної програми [24];

— критерій – підстава для оцінки, визначення кваліфікації чогось; мірило істинності, вірогідності людських знань, їх відповідності об'єктивній дійсності; ознака чи сукупність ознак [23];

— показник – свідчення, доказ, ознака чогось; наочні дані про результати роботи, якогось процесу, дані про досягнення в чому-небудь; кількісна характеристика властивостей виробу; явище або подія, на підставі яких можна робити висновок про перебіг якого-небудь процесу [10].

Таким чином, показники – це згруповані певним чином дані, що дозволяють оцінити судження про ключові аспекти функціонування систем (управлінських, економічних, соціальних тощо); критерії – ознака чи сукупність ознак, які надають підставу для здійснення оцінки показників; а індикатори – елемент даних, що містить кількісні та якісні характеристики процесу або стану об'єкта оцінювання. І саме в такому контексті ми будемо їх розуміти в нашому дослідженні.

Що стосується понять «ефективність», «результативність» та «якість», то вони також потребують уточнення з огляду на нечіткість, невизначеність та надмірну дискусійність у теорії та практиці державного управління.

Так, з огляду на проведені дослідження сутності вказаних понять у зарубіжній та вітчизняній науці, пропонуємо наступне розуміння [11]:

– ефективність – це диференційована та багаторівнева характеристика, яка водночас зберігає свою відносність стосовно проголошених цілей; співвідношення між продуктом та ресурсами, які пішли на його створення з огляду на результат, тобто ми вказуємо на зв'язок із ресурсами, продуктом і цілями, але обов'язково і з ефектом, причому останній досягається за межами діяльності, процесу творення товару чи послуги, саме в процесі його споживання;

– результативність пов’язана із технічною раціональністю, це результати порівняно з цілями, тобто ступінь досягнення декларованих цілей, причому у зіставленні з використаними для цього в процесі діяльності ресурсами: оцінюються при цьому як досягнуті результати, так і наслідки, що спостерігаються;

– якість – це ступінь вартості, придатності (застосування) чого-небудь для використання за призначенням, сукупність характеристик продукту (товару чи послуги) стосовно його здатності задовольняти встановлені і передбачувані норми [24], вона не зводиться до окремих властивостей, а охоплює послугу цілком і невіддільна від неї (не можна залишаючись самим собою втратити свою якість).

Ще одна категорія, яка використовується у дослідженні це «простір внутрішнього аудиту». Під поняттям «простір внутрішнього аудиту» розуміється загальна сфера застосування функції внутрішнього аудиту, сукупність об’єктів внутрішнього аудиту, а також підприємств, установ та організацій, на яких можуть здійснюватися внутрішні аудити. Простір внутрішнього аудиту – простий спосіб визначення всього, чи сукупності всього, що можливо окремо дослідити під час здійснення внутрішнього аудиту [18].

Простір внутрішнього аудиту – сукупність об’єктів внутрішнього аудиту, а також підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління державного органу, щодо діяльності яких можуть проводитись внутрішні аудити [18].

Отже, простір внутрішнього аудиту визначає та описує об’єкти внутрішнього аудиту (а саме: частини напрямів діяльності, функцій/процесів, систем, програм тощо, які можуть підлягати внутрішньому аудиту).

Доцільно розділяти простір аудиту за такими категоріями:

- організаційною структурою (наприклад, структурні підрозділи установи – департаменти, управління, відділи, сектори);

- загальними процесами – стандартні процеси, які притаманні діяльності кожної установи (наприклад, державні закупівлі, бухгалтерський облік і фінансова звітність, управління об'єктами державної власності, капітальне будівництво, IT-системи, управління персоналом);
- функціональними процесами – специфічні процеси, які характерні лише для відповідних державних органів (наприклад, у сфері дорожнього господарства до простору аудиту може включатися процес будівництва, реконструкції, ремонту та утримання автомобільних доріг або процес видачі дозволів на розміщення, будівництво споруд, об'єктів дорожнього сервісу, автозаправних станцій, прокладення інженерних мереж). На відміну від загальних процесів, функціональні процеси можуть не покривати діяльність усіх підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління державного органу, а реалізовуватись лише в окремих з них;
- місцем розташування (установи центрального, обласного чи районного рівнів).

Використання різних вихідних принципів до формулювання сутності та особливостей публічного аудиту в країнах Європейського Союзу (акцент робиться на принципах, правилах, стандартах аудиторських перевірок) та в Україні (пріоритет традиційно надається адміністративній інфраструктурі контролюючих інстанцій) [18].

1.2. Теоретичне обґрунтування публічного аудиту.

Перші моделі оцінки результатів діяльності підприємств, що з'явилися в 1920-х роках і поширилися практично в усіх країнах з ринковою економікою, є досить простими для розрахунку. Будуються вони винятково з фінансових показників (наприклад, мультиплікативна модель Дюпона чи показник ROI).

У 70—90-х роках з'явилися інші концепції оцінки вартості й ефективності роботи підприємств, серед яких найбільшої популярності в останні роки набуває

збалансована система показників (BSC) Нортон і Каплана. Ще у 1975 р. Стівен Кер, підбиваючи підсумки діяльності багатьох компаній, зробив висновок про необхідність використання різних систем вимірювання результатів діяльності компаній з різною метою, проте найбільший внесок у вирішення цієї проблеми зробили американці - директор Norlan Norton Institute Девід Нортон, нині керівник Balanced Scorecard Collaborative, та Роберт Каплан - професор Harvard Business School, якого було запрошено як наукового консультанта проекту. В 1990 р. вони дослідили 12 великих компаній, які намагалися поширити свої системи вимірювання шляхом включення в них показників нефінансового характеру, що дало б їм змогу розширити інформаційну базу для прийняття управлінських рішень. Як головну учасниками проекту було обрано таку гіпотезу: «базування методики оцінки ефективності діяльності підприємства виключно на фінансових показниках не забезпечує зростання майбутньої економічної цінності організації». Результати досліджень сприяли появі концепції збалансованої системи показників (BSC), яка дістала назву «збалансована» внаслідок комплексного підходу до оцінки як матеріальних, так і нематеріальних активів, ґрунтуючись на чотирьох складових - фінанси, маркетинг, внутрішні бізнес-процеси, навчання та зростання [35]. Як і традиційні системи, BSC містить фінансові показники як одні з основних критеріїв оцінки результатів діяльності організації, але підкреслює важливість показників нефінансового характеру, що оцінюють задоволеність покупців і акціонерів, ефективність внутрішніх бізнес-процесів, потенціал співробітників з метою забезпечення довгострокового фінансового успіху компанії [35].

Українські дослідники В. Цвих і Д. Неліпа, які проаналізували принципи переходу від бюрократичного до постбюрократичного державного управління, розроблені Б. Армаджані та М. Барзелеєм, проголошують необхідність актуалізації результатів діяльності публічної організації, які б були цінними, найперше, для громадян; підвищення якості внутрішніх і зовнішніх взаємодій організації та якості послуг, що надаються клієнтам; концентрації на процесі

виробництва послуг; визначення місії публічної організації, провідних послуг, цільових клієнтів та передбачених прибутків; підвищення рівня відповідальності кожного окремого державного службовця і організації загалом; визначення проблем та розробки конкретних рішень для їх подолання з акцентом на постійному удосконаленні процесів, що досягається шляхом запровадження контролю (аудиту) виконання; імплементації постбюрократичної культури державного управління тощо [35].

На основі підприємницького підходу Т. Геблера та Д. Озборна була обґрунтована відмова від ієрархічної архітектури більшості державних бюрократій. Пильна підзвітність вимагає ретельного контролю та мінімуму бюрократичного розсуду. Ця традиційна система державного управління має багато переваг, але вона також значною мірою відповідає за стереотипну негнучкість та безвідповідальність урядової бюрократії. Результат дуже часто коштує дорого, тому що організації керуються правилами, а не результатами. Творчість задушена, вирішенню проблем перешкоджає дотримання рутинності, а значні ресурси приділяються просто управлінню людьми в системі, а не досягненню цілей політики. Д. Озборн і Т. Геблер віділили 10 принципів переосмислення урядування, ґрунтуючись на широкій базі практичних кейсів. Ці принципи були засновані на припущенні, що уряд необхідний, але він не обов'язково повинен діяти у традиційний спосіб.

Більшість підприємницьких урядів сприяє конкуренції між постачальниками послуг. Вони наділяють повноваженнями громадян шляхом перенесення функції контролю від бюрократії до громади. Вони вимірюють ефективність роботи своїх агентств, орієнтуючись не на внесок, а на результати. Вони керуються своїми цілями (місіями), а не правилами та вказівками [35].

В Україні дослідники намагаються не відставати від зарубіжних дослідників і на підставі аналізу національної літератури по проблемі аудиту можна виокремити наступні напрями, які спрямовують учених на подальші наукові розвідки.

Так, Н. Антоненко розглядає стандарти аудиту Європейського Союзу через їх вплив на розвиток аудиту в Україні. Автор відзначає, що метою реформування аудиту є підвищення якості надання послуг, що повинні відповідати стандартам Європейського Союзу, обґрунтовує, що внесення змін у Національні стандарти наближає вітчизняний аудит до міжнародного рівня [2].

О. Андросова у своїй науковій діяльності приділяє увагу стандартизації аудиторської діяльності у країнах ЄС та Україні, звертає увагу на стандарти Європейського Союзу щодо аудиторської діяльності (зокрема, на директиву 2006/43/ЄС) [1].

Дослідники О. Гавриловський і Л. Гавриловська звернулись до дослідження регулятивних документів ЄС у сфері аудиту, що певною мірою демонструє розвиток нормативного напрямку у вивченні аудиту[2].

Першим документом Європейського Співтовариства у сфері регулювання аудиторської діяльності була Восьма Директива Ради ЄС (84/253/ЄС) про порядок затвердження осіб для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності в 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 [2].

Брак гармонізованого підходу до обов'язкового аудиту у Співтоваристві став причиною внесення Єврокомісією пропозицій у вигляді Повідомлення від 8 травня 1998 року (No 98/C) щодо обов'язкового аудиту у Європейському Союзі (Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (98/C 143/03)). Відповідно до вимог цього документу в Євросоюзі був створений Комітет з аудиту (Audit Regulatory Committee – AuRC), який займається питаннями співпраці між професійними організаціями країн ЄС, розробляє подальші заходи у тісній співпраці з представниками аудиторської та

бухгалтерської професії та державами-членами, обговорює шляхи і методи, які би сприяли поліпшенню якості аудиту 11. [11].

У результаті розвитку в наступне десятиріччя аудиторської професії та зростання ролі аудиту положення 8-ї Директиви виявилися недостатніми, що стало поштовхом у 1996 році до всебічного розгляду комісією Європейського Співтовариства стану регулювання аудиторської діяльності в країнах-членах ЄС. Підсумком роботи стало прийняття Пояснювального меморандуму до проекту змін до 8-ої Директиви Ради Європи 84/253/ЄЕС від 10 квітня 1984 року [5], 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 звітності [2] (DIRECTIVE 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts [7]) (далі – Директива 2006/43/ЄС) [31].

Останніми роками питання дослідження внутрішнього аудиту в бюджетній сфері набуває особливої актуальності в Україні. Так, експерти проєкту «ЄС для підсилення державних фінансових систем місцевих урядів» за підтримки Європейського Союзу у 2020 році розробили матеріали «Внутрішній аудит: від теорії до практики» для розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів. Метою зазначеного є надання методичної підтримки керівникам, внутрішнім аудиторам і працівникам державного сектору із внутрішнього аудиту [29].

Автори В. Рядінська, Ю. Костенко та Г. Петренко [26] досліджували організаційно-правові аспекти у сфері державного фінансового контролю, зокрема внутрішнього аудиту. Науковці виокремили чотири рівні системи побудови нормативно-правових актів щодо внутрішнього аудиту в державному секторі економіки: 1) норми Бюджетного кодексу України, які мають найвищу юридичну силу в структурі нормативних документів у сфері внутрішнього аудиту та містять його узагальнене визначення; 2) особливості здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, що визначає базові засади створення й організації функціонування

підрозділів внутрішнього аудиту від чисельності підрозділу із внутрішнього аудиту до їх підзвітності; 3) вітчизняні стандарти внутрішнього аудиту, згідно з якими здійснюються внутрішні аудити; 4) міжнародні нормативно-правові акти [29].

Важливими в дослідженні нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту є наукові доробки у юридичній сфері. Наприклад, В. Оболенцев з юридичного погляду сформулював засади системної діяльності суб'єктів внутрішнього аудиту задля вдосконалення системної діяльності України [29].

Таким чином, теорія публічного аудиту формується під впливом нормативних стандартів прийнятих на міжнародному рівні і характеризується більшою мірою орієнтацією на фінансові проблеми.

Отже, теорія публічного аудиту ще знаходиться у стані свого формування. З одного боку на цей процес впливають глобальні зміни управління, з іншої сторони досвід окремих країн індуктивно конструює певну логіку аудиторської діяльності. Різні науки розробляють свої окремі напрямки цього феномену і зараз в науці державного управління є потреба формування міждисциплінарного підходу щодо дослідження аудиту і вироблення практичних рекомендацій для країн.

РОЗДІЛ 2. ПУБЛІЧНИЙ АУДИТ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

2.1. Стандарти публічного аудиту.

У сфері державного аудиту стандартизація розпочалася не так давно, що обумовлено процесами світової глобалізації, можливостями широкого обміну досвідом і кращою практикою у зв'язку з розширенням представництва країн світу в INTOSAI. Отже, Керівна рада Комітету INTOSAI з професійних стандартів на засіданні у Вашингтоні у 2006 р. затвердила так званий «подвійний підхід» (dual approach), який полягав у тому, щоб визнати для державного аудиту стандарти, що регулюють аудит у приватному секторі, а у тих сферах, де їх недостатньо, розробити власні [32].

Батьківщиною аудиту ефективності (performance audit) вважається Швеція, де в сер. 60-х рр. XX ст. аудит виник на основі теорії «трьох Е», які характеризували стан управління публічними ресурсами: економію (economy), ефективність (efficiency), результативність (effectiveness) [32].

Згідно ISSAI 3100 [9] аудит ефективності – незалежна, об'єктивна та надійна перевірка урядових (government) дій, операцій, програм та організацій з точки зору відповідності трьом принципам – економічності, результативності та ефективності, спрямованих на досягнення кращих результатів. З урахуванням цього, основною метою аудиту ефективності є конструктивне сприяння економічному, продуктивному та результативному управлінню, що, у свою чергу, дозволяє виокремити три його функціональні складові:

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

– аудит результативності (audit of the effectiveness of performance): у контексті досягнення цілей об'єкту перевірок та встановлення фактичного впливу відповідної діяльності в порівнянні із заходами, що передбачалися [32].

В своїх дослідженнях А. Мартинюк, Д. Пульча стверджують, що «аудит ефективності у державному секторі має бути налаштован належним чином, щоб дозволити організаціям державного сектору виконувати свої обов'язки щодо підзвітності та прозорості, досягаючи при цьому своїх цілей ефективно, ефективно, економічно та етично» [13].

В міжнародній практиці вироблено спеціальну аналітичну методику оцінки ефективності діяльності державних органів, що отримала назву «функціональний огляд» (functional review) [15], розробки концепції Balanced Scorecard (збалансованої системи показників ефективності), яка набула масового поширення як у бізнесових структурах, так і окремі її елементи перенесені до державного сектору [17]. Разом з тим, у Франції вже понад 70 років використовується подібний інструмент – tableau de bord (Тб) для вибору, документування та інтерпретації об'єднаних причинно-наслідковими зв'язками фінансових та не фінансових показників. Перевагами даного інструменту є здатність об'єднати в одній структурі стратегічні та операційні показники, передбачати багаторівневу деталізацію цілей з допомогою конкретних показників та високий рівень узгодження визначених заходів для досягнення цільових показників, ітеративний характер формування, відсутність чіткої структурованості [32].

Основу tableau de bord складають дві категорії показників: цільові (визначаються керівниками вищого рівня управління відповідно до обраних стратегій розвитку); функціональні (показники, які істотно впливають на досягнення цільових показників) [24].

На думку Л. Приходченко доцільним є застосування алгоритму при розробці критеріїв оцінювання, який складається із наступних етапів:

- визначення рівнів (високий, середній, низький чи оптимальний, припустимий, неприпустимий тощо), на яких має здійснюватися оцінювання, оскільки кожний з них передбачає відмінності у показниках;
- відпрацьовування набору показників, що в сукупності характеризують рівень розвитку оцінюваної якості, параметра, результату;
- ранжування показників та оцінювання факторів їх вагомості;
- застосування показників. При цьому методологічною вимогою є дотримання наступного правила: кожний із критеріїв оцінки має бути представлений як сукупність під критеріїв більш низького рівня, а вони, у свою чергу, у вигляді сукупності під критеріїв ще нижчого рівня. Цей процес повторюють доти, поки не з'являється можливість визначити для кожного з критеріїв і під критеріїв одного чи кількох показників оцінки, значення яких визначають за допомогою вимірювальної методики [22].

Кожна із країн світу має відповідні вимоги до незалежної аудиторської діяльності. Вони викладаються у певних принципах, нормах та стандартах, за якими аудитори мають працювати. Незалежність аудиту багато в чому стала питанням дотримання нормативних вимог. Він застосовується для забезпечення того, щоб аудитор був вільний (або приймав рішення) відштовхуючись від певного списку обставин, у яких незалежність сприймається як скомпрометована. Так, підхід до незалежності аудитора все частіше ґрунтується на правилах, а не на принципах. Незалежність аудитора часто є питанням, що знаходить своє відображення у внутрішньому законодавстві, і деякі країни застосовують дещо інший (у деяких випадках повністю заснований на правилах) підхід. Різні підходи країн до незалежності ілюструються окремими прикладами [1].

Етичний стандарт UK FRC визначає незалежність як «свободу від умов та відносин, які в контексті угоди можуть поставити під загрозу чесність чи об'єктивність фірми чи осіб, на яких поширюється дія зобов'язання». Він описується як те, що лежить в основі об'єктивності, але досить відмінний від

того, що стосується обставин, що оточують відносини, а не суб'єктивну думку аудитора. Таким чином, цей підхід до незалежності значно більшою мірою пов'язаний із «незалежністю зовнішнього стану», а не з «незалежністю думки», з низкою докладних нормативних вимог, розроблених для забезпечення «незалежності зовнішнього стану» [1].

Серед стандартів аудиту є також положення ICAEW («Інститут сертифікованих професіоналів обліку й аудиту», що діє на міжнародній основі). ICAEW виступає за рамковий підхід до незалежності, який встановлює фундаментальні етичні засади; дає аргументований аналіз можливих загроз цим принципам; дає рекомендації щодо заходів безпеки, які можуть знадобитися для пом'якшення цих загроз. вважається, що це більш суворий спосіб забезпечення незалежності аудитора [1].

Новим рішенням в галузі систем звітності, що спирається на оптимальні технології збалансованих систем показників, даючи можливість установам та їхнім працівникам визначати, візуалізувати, вимірювати й аналізувати ключові показники ефективності, а також стратегії установи з меншими фінансовими витратами та більшою гнучкістю, ніж аналогічні продукти є Microsoft Federal Agency Balanced Scorecard Solution [30]. Вона надає установам гнучкий набір альтернатив для швидкого створення інтерактивних систем показників і застосовується для оцінювання діяльності окремих працівників, груп та всієї установи шляхом порівняння поточних показників із запланованими. Фактично, мова про автоматизацію збалансованої системи показників, яка створює можливості для:

- удосконалення управління ресурсами;
- раціоналізація процесу визначення стратегічних напрямків діяльності;
- візуалізація стратегій та завдань установи;
- розширення можливостей співробітництва та спільного використання знань;
- підвищення швидкості та якості процесу ухвалення рішень;

–отримання доступу в режимі реального часу до ключових показників ефективності;

–поліпшення контролю за діяльністю установ.

Отже, стандартизація аудиторської діяльності диференційована за напрямками, які використовують держави в своїх національних практиках, формуючи власну культуру і традицію аудиту.

2.2. Внутрішній і незалежний аудит.

Поняття внутрішнього та зовнішнього контролю вважаємо доцільним пов'язувати з системою, в межах якої цей контроль ідентифікований. «Внутрішній» в даному випадку є тотожним внутрішньосистемному контролю, тобто знаходиться в системі виконавчої влади. Зовнішній контроль не входить в неї і є зовнішнім по відношенню до контрольованих виконавчим органом інститутом, не пов'язаним з ними і, як наслідок, незалежним. Виговська

Н. Виговська, А. Славіцька зауважують, що зовнішній контроль трактується різними дослідниками як державний контроль за діяльністю виконавчої влади у сфері розпорядження державними фінансами і власністю, що здійснюється органами, незалежними від неї, формується представницькою (законодавчою) гілкою влади; відносно якогось відомства, що здійснюється нібито «ззовні» державними і недержавними органами фінансового контролю; здійснюваний лише недержавними органами [5].

Внутрішній аудит — поняття не нове, проте він звернув до себе особливу увагу лише на початку третього тисячоліття. Зростаючий інтерес до внутрішнього аудиту в Україні і у всьому світі зумовлений рядом чинників.

По-перше, внутрішній аудит є одним з не багатьох доступних на даний момент і в той же час недооцінених ресурсів, правильне використання якого може підвищити ефективність підприємства.

По-друге, незалежний аудит не завжди може бути доступним;

По-третє, наявність на підприємстві хорошого корпоративного управління, однією з невід'ємних ланок якого стає внутрішній аудит, — позитивний сигнал для потенційних інвесторів і кредиторів, що підвищує інвестиційну привабливість підприємства.

Що ми можемо розуміти під внутрішнім аудитом? На думку аудитора А.Чуєнкова «внутрішній аудит — це незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах. Мета внутрішнього аудиту — допомогти членам суб'єкта господарювання ефективно виконувати свої функції. Внутрішні аудитори надають керівництву суб'єкта господарювання дані аналізу й оцінки, рекомендації та іншу необхідну інформацію за результатами перевірок» [38].

Внутрішні оцінки повинні включати:

- безперервний моніторинг діяльності внутрішнього аудиту;
- періодичні перевірки, що проводяться шляхом самооцінки внутрішніми аудиторами або що проводяться іншими співробітниками організації, які володіють достатніми знаннями в області внутрішнього аудиту. Достатні знання в сфері внутрішнього аудиту вимагають принаймні розуміння усіх елементів Основ міжнародної професійної практики [38].

Основні міжнародні стандарти для державного внутрішнього фінансового контролю є Керівні принципи для внутрішнього контролю в державному секторі INTOSAI, а в ЄС – документ «Внутрішній аудит у Європі». Основним міжнародним стандартом для публічного зовнішнього аудиту є Лімська декларація 1977 року [38].

Водночас системи Державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) мають на меті забезпечити адекватні і прозорі методи та організацію, щоб гарантувати розумну впевненість в тому, що державні кошти використовуються для цілей, визначених уповноваженими бюджетними органами (тобто урядами і парламентами).

Крім того, система внутрішнього контролю є ефективним інструментом у боротьбі з корупцією та шахрайством.

ДВФК є всеосяжною концепцією модернізації систем внутрішнього контролю. Зовнішній аудит стосується функції вищого органу фінансового контролю, що підзвітний парламенту. ДВФК та зовнішній аудит стосуються усього державного бюджету, зокрема доходів та витрат центрального уряду, включно із зарубіжними фондами [38].

Концепція ДВФК заснована на трьох компонентах:

- 1) управлінська звітність реалізується за допомогою, зокрема, ефективного фінансового менеджменту та контролю (ФМК) системи,
- 2) децентралізований і функціонально незалежний внутрішній аудит (ВА),
- 3) централізована гармонізація системи ФУК та ВА.

Як правило, більш традиційні системи публічного внутрішнього контролю на основі системи централізованого управління *ex ante* і *ex post* зосереджуються на скаргах третіх осіб, на сумнівних угодах, на порушенні бюджетних правил і покаранні помилок.

У порівнянні з сучасними системами публічного внутрішнього контролю, традиційній системі з її акцентом на законності та регулярності не вистачає критеріїв економії, ефективності та результативності управління та контролю державних коштів. Сучасний внутрішній контроль орієнтований на прозорість, як з точки зору чіткого розподілу відповідальності, так і з погляду узгодженої методології та стандартів.

ДВФК охоплює міжнародні стандарти та найкращі практики ЄС і покликана забезпечити оптимальний підхід для реформування традиційних національних систем контролю [38].

Центральне місце в ДВФК належить поняттю управлінської звітності та функціонально незалежного децентралізованого внутрішнього аудиту.

ДВФК не зосереджені на методах бюджетування та бухгалтерського обліку (хоча внутрішній контроль може також рекомендувати поліпшення в цих

системах), а також не включає інспекційних завдань, таких як розслідування і покарання окремих випадків шахрайства або серйозних порушень. Публічний внутрішній контроль має превентивний характер і спрямований на забезпечення функціонування адекватних систем в установах, щоб якнайбільше перешкодити виникненню корупції та шахрайства. Водночас система та здійснення публічного внутрішнього контролю підлягає зовнішній оцінці вищим органом фінансового контролю.

ДВФК зазвичай поділяють на три складові:

- а) управлінська підзвітність (система фінансового управління та контролю);
- б) функціонально незалежний внутрішній аудит (ВА);
- в) центральний відділ гармонізації (ЦВГ) для розробки методологій і стандартів (стосується перших двох складових).

А) Управлінська підзвітність – фінансовий менеджмент і контроль.

Менеджери всіх рівнів з підрозділів з питань доходів та видатків повинні нести відповідальність за діяльність, яку вони здійснюють, – не тільки в оперативній політиці, а й у політиці фінансового менеджменту та контролю. Перший рівень контролю повинен бути на рівні менеджера[38].

Б) Функціонально незалежний внутрішній аудит.

Відділи бюджету та витрат повинні включати функціонально незалежних внутрішніх аудиторів у цілях підтримки управління шляхом надання об'єктивних оцінок системі внутрішнього контролю на місці. Аудитори звітують безпосередньо топ-менеджеру в ієрархічному сенсі, але не залежать від думки керівника про те, як вони повинні перевіряти. Це підтримується тим фактом, що внутрішній аудитор не є частиною фінансової служби певного департаменту, а безпосередньо підпорядковується найвищому рівню управління в установі.

Роль аудитора полягає в оцінці адекватності систем внутрішнього контролю, які були введені в дію керівництвом, щоб виділити слабкі місця та надати рекомендації щодо покращень ситуації, де це необхідно. Ця роль

формально має бути описана і пояснена в Статуті внутрішнього аудиту, документі, який підписують менеджери і аудитори. Аудит роботи регулюється за допомогою набору правил і етики, які впливають з професійних навичок і стандартів аудиту, а не від вказівок керівництва. Цей набір правил і етики, як правило, міститься в документі під назвою «Кодекс етики для внутрішнього аудитора» і підписаний аудиторами при їх сертифікації в якості «публічного внутрішнього аудитора» [38].

Аудитор відрізняється від традиційного експерта з питань інспектування і ревізії. Аудитор розглядає адекватність існуючих систем з погляду їх ефективності, економії та результативності, з метою виділення будь-яких потенційних недоліків, які можуть поставити під загрозу виконання цілей організації. Аудитор потім робить рекомендації менеджеру де та яким чином поліпшити систему. Аудитори не повинні втручатися в управлінські питання, за які вони не можуть нести відповідальність. Аудитор оцінює і рекомендує, однак, саме менеджер вирішує, чи слідувати пропозиціям аудитора. Таким чином, менеджер несе відповідальність. Аудитор не карає і не накладає санкції; це питання належить до компетенції менеджера – у випадках наявності людських або системних помилок, або судових органів у разі серйозних порушень та/або шахрайства.

В) Центральний відділ гармонізації як двигун змін.

Важливо мати центральну структуру, що зазвичай має назву Центральний відділ гармонізації (ЦВГ), яка наділена повноваженнями управляти розвитком ДВФК. ЦВГ відповідає за розробку і просування методології внутрішнього контролю та аудиту на основі прийнятих на міжнародному рівні стандартів і кращої практики, а також за координацію реалізації нового законодавства з управлінської звітності (систем фінансового менеджменту та контролю) і результатів внутрішнього аудиту. ЦВГ найкраще утворити в міністерстві фінансів.

Незалежний аудит. На думку українських дослідників О. Артюха і М. Памфілова, «кожна із країн світу має відповідні вимоги до незалежної аудиторської діяльності. Вони викладаються у певних принципах, нормах та стандартах, за якими аудитори мають працювати. Незалежність аудиту багато в чому стала питанням дотримання нормативних вимог, він застосовується для забезпечення того, щоб аудитор був вільний (або приймав рішення) відштовхуючись від певного списку обставин, у яких незалежність сприймається як скомпрометована. Так, підхід до незалежності аудитора все частіше ґрунтується на правилах, а не на принципах. Незалежність аудитора часто є питанням, що знаходить своє відображення у внутрішньому законодавстві, і деякі країни застосовують дещо інший (у деяких випадках повністю заснований на правилах) підхід. Різні підходи країн до незалежності ілюструються окремими прикладами» [1].

Так, наприклад, у Японії вимоги незалежності впливають із Кодексу та статуту Японського інституту дипломованих бухгалтерів (JICPA). У них викладено докладні правила щодо фінансових інтересів, особистих інтересів, обсягу неаудиторських послуг та ротації партнерів з аудиту [1]. JICPA доповнює це деякими положеннями саморегулювання, однак загальна відповідність оцінюється за допомогою підходу на основі правил [1].

Закон Швеції про аудиторів вимагає, щоб аудитори були незалежними, але підхід зовсім інший і ґрунтується на значно більшому принципі. Закон вимагає, щоб аудитори проводили аналіз погроз і гарантій, щоб були вжиті достатні заходи для забезпечення того, щоб незалежність не піддавалася сумніву.

Отже, державний аудит в правовій демократичній державі відіграє найважливішу роль. Демократія як форма правління передбачає контроль з боку народу (як методами прямої демократії, так і опосередковано за допомогою обраних народом представників) не лише за прийняттям рішень, а й за їх виконанням. Контроль є однією з інституційних форм такого політичного

інституту сучасної представницької демократії, як доступ до альтернативних джерел інформації [1].

РОЗДІЛ 3. ПУБЛІЧНИЙ АУДИТ В НАЦІОНАЛЬНИХ СИСТЕМАХ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

3.1. Публічний аудит в США та європейських країнах

Ефективність державного управління зумовлює політичні, економічні та соціальні ефекти, визначає ступінь розвитку суспільства, безпосередньо впливає на ступінь задоволення потреб, інтересів та цілей конкретної особи тощо. Водночас, визначити результати державного управління й оцінити їх, навіть за наявності достовірних даних і чіткої методики розрахунку й порівняння показників, релевантних критеріїв, дуже складно через специфічність управлінської діяльності [23].

Передова зарубіжна практика також засвідчує, що головним системо-формуєчим чинником в рамках інституту публічного аудиту виступає саме аудит ефективності (performance audit). Він би міг стати інноваційним методом аудиту діяльності органів публічної влади в Україні.

У США незалежними аудиторськими фірмами можуть керувати лише особи, офіційно визнані урядом штату як дипломовані бухгалтери (CPA). Розмір таких фірм варіюється від великих (у KPMG працює понад 135 000 осіб, що працюють у 140 країнах, річний дохід яких за рік, що закінчився 30 вересня 2008 р., становить близько 22,7 млрд доларів) до організацій, що складаються лише з одного або двох чоловік [9]. Очевидно, що перевірку фінансової звітності найбільших клієнтів ефективно виконати аудиторське завдання спроможна тільки аудиторська компанія. Проте існують тисячі невеликих незалежних фірм CPA, що надають численні послуги, такі як аудит, податкове планування та підготовка, а також консультаційну роботу для широкого кола клієнтів. Американський інститут дипломованих бухгалтерів (AICPA) ретельно аналізує існуючі сьогодні в США стандарти. Безсумнівно, що вимоги незалежності, прийняті ще в часи великої депресії, вимагали перегляду. Комісія з цінних

паперів і бірж намагається домогтися перегляду стандартів не тільки в США, але й у світовому масштабі [1].

Наведемо кілька успішних прикладів зі світової практики щодо участі громадян у громадському контролі для боротьби з корупцією, а саме в контролі держзакупівлі як інституціоналізованій формі взаємодії акторів на різних етапах формування публічної політики. Так, у США був створений Портал для моніторингу закупівель (Civil Society Procurement Monitoring (CSPM), на якому представлені різного роду інструменти громадського контролю закупівель: довідкова інформація про процес закупівель і законодавчі засади закупівель, рекомендації щодо громадського контролю закупівель, корисні посилання, форум активних громадян, онлайн-тренінг [36].

Аудиторський досвід країн ЄС базується на міжнародних принципах аудиту і на організаційних, які регулюють цей процес в країнах-членах. Так, глава 32 *acquis* ЄС, що застосовується під час переговорів про вступ країн-кандидатів до ЄС, складається з трьох елементів: 1) державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК), 2) зовнішнього аудиту, 3) захисту фінансових інтересів ЄС та боротьби з шахрайством.

Щодо перших двох елементів, які не покриваються правом ЄС, держави-члени завжди були вільними у виборі своїх власних механізмів управління національними бюджетними коштами. Управління та контроль фондів ЄС є предметом регулювання конкретних актів законодавства ЄС, які мають бути реалізовані в країнах-кандидатах.

У рамках переговорів про вступ до ЄС 10 країн, що почалися на початку 2000-х років, ДВФК і зовнішній аудит розглядалися як «м'яке» *acquis*, – питання, в яких відсутнє спеціальне законодавство ЄС. Європейські інституції (Рада, Парламент, Рахункова палата і Комісія) домовилися, що в даному розділі країни-кандидати повинні реформувати свою систему публічного внутрішнього контролю та системи зовнішнього аудиту таким чином, щоб дотримуватися і виконувати міжнародні стандарти та кращі практики ЄС.

Під час переговорів про вступ країна кандидат повинна погодитися прийняти модель ДВФК і впровадити міжнародні стандарти у цій сфері. Це стає частиною відповідних зобов'язань у контексті інтеграції держави з ЄС.

Що стосується управління і контролю фондів ЄС у третіх країнах, то з цих питань існує «жорстке» *acquis*, законодавчі акти ЄС.

У цілому термін Система внутрішнього контролю (СВК) означає встановлені керівництвом інституції всі форми контролю, здійснюваного на рівні державного органу, у тому числі щодо внутрішнього аудиту. Вона включає в себе процедури, методи та обов'язки, які спрямовані на забезпечення відповідності законодавству в цій сфері, принципу прозорості, економії, ефективності та результативності інституції.

У таких європейських країнах, як Австрія, Іспанія, Франція, Німеччина поширена концепція державного регулювання, за якої аудиторська діяльність суворо регламентується центральними органами. А концепція саморегулювання, згідно з якою аудиторська діяльність регулюється переважно громадськими аудиторськими об'єднаннями й орієнтована на споживання інвесторів, акціонерів, кредиторів, розвинена у Великобританії. водночас Міжнародні стандарти аудиту не відмінюють національні положення, що існують у низці країн світової економіки [42].

Сучасний стан незалежного аудиту вимагає впровадження реформ. Так, у травні 2022 року велика Британія оголосила про довгоочікувану зміну режиму аудиту, а уряд оголосив про створення нового регулятора для забезпечення нагляду за найбільшими приватними компаніями. Раду з фінансової звітності буде замінено новим Органом аудиту, звітності та управління (ARGA), який фінансується за рахунок нового збору з промисловості, який контролюватиме компанії, які не зареєстровані на біржі, мають щонайменше 750 співробітників і понад 750 мільйонів фунтів стерлінгів річного обороту [20].

Законодавчі органи держав-членів ЄС мають різну практику розгляду звітів вищих органів фінансового контролю. 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 [10].

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 [10].

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 [10].

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 [10].

Бюджетна відкритість, прозорість та інклюзивність є одними із основних показників публічного аудиту. Вищий орган фінансового контролю може використовувати наступні інструменти забезпечення бюджетної відкритості, прозорості та інклюзивності: публікація результатів основних висновків аудиту та інших технічних оцінок у форматі та стилі, доступному для громадян, у тому числі шляхом зрозумілих публікацій і он-лайн ЗМІ; запрошення безпосередньо

громадян, НУО та організацій громадянського суспільства для збору фактів для підтвердження аудиту або оцінки ефективності програми; надання звіту до парламенту або ключового комітету парламенту, щоб забезпечити двосторонній зв'язок з представниками влади щодо результатів аудиту і його наслідків для державної політики; сприяння бюджетній прозорості у виконавчій владі [12].

Кращі практики ОЕСР у сфері прозорості бюджету можуть забезпечити чітке і практичне керівництво в цьому контексті та створити основу для проведення якісної оцінки з боку вищого органу фінансового контролю [8].

Системи Державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) мають на меті забезпечити адекватні і прозорі методи та організацію, щоб гарантувати розумну впевненість в тому, що державні кошти використовуються для цілей, визначених уповноваженими бюджетними органами (тобто урядами і парламентами) ДВФК є всеосяжною концепцією модернізації систем внутрішнього контролю. Зовнішній аудит стосується функції вищого органу фінансового контролю, що підзвітний парламенту. ДВФК та зовнішній аудит стосуються усього державного бюджету, зокрема доходів та витрат центрального уряду, включно із зарубіжними фондами.

Концепція ДВФК заснована на трьох компонентах:

- 1) управлінська звітність реалізується за допомогою, зокрема, ефективного фінансового менеджменту та контролю (ФМК) системи,
- 2) децентралізований і функціонально незалежний внутрішній аудит (ВА),
- 3) централізована гармонізація системи ФУК та ВА.

Як правило, більш традиційні системи публічного внутрішнього контролю на основі системи централізованого управління *ex ante* і *ex post* зосереджуються на скаргах третіх осіб, на сумнівних угодах, на порушенні бюджетних правил і покаранні помилок.

У порівнянні з сучасними системами публічного внутрішнього контролю, традиційній системі з її акцентом на законності та регулярності не вистачає критеріїв економії, ефективності та результативності управління та контролю

державних коштів. Сучасний внутрішній контроль орієнтований на прозорість, як з точки зору чіткого розподілу відповідальності, так і з погляду узгодженої методології та стандартів [10].

ДВФК охоплює міжнародні стандарти та найкращі практики ЄС і покликана забезпечити оптимальний підхід для реформування традиційних національних систем контролю.

Центральне місце в ДВФК належить поняттю управлінської звітності та функціонально незалежного децентралізованого внутрішнього аудиту.

Публічний внутрішній контроль має превентивний характер і спрямований на забезпечення функціонування адекватних систем в установах, щоб якнайбільше перешкодити виникненню корупції та шахрайства. Водночас система та здійснення публічного внутрішнього контролю підлягає зовнішній оцінці вищим органом фінансового контролю [8].

Основні міжнародні стандарти для державного внутрішнього фінансового контролю є Керівні принципи для внутрішнього контролю в державному секторі INTOSAI2, а в ЄС – документ «Внутрішній аудит у Європі». Основним міжнародним стандартом для публічного зовнішнього аудиту є Лімська декларація 1977 року [10].

3.2. Еволюція становлення публічного аудиту в Україні

В Україні спроби оцінити діяльність органів публічної влади робилися неодноразово, свідченням чого є Розпорядження Кабінету Міністрів «Деякі питання оцінювання роботи центральних і місцевих органів виконавчої влади щодо залучення інвестицій, здійснення заходів з поліпшення інвестиційного клімату, проведення моніторингу умов інвестиційної діяльності та стану роботи із зверненнями інвесторів» з відповідним додатком щодо показників статистичної звітності економічного і соціального розвитку, на основі яких має проводитися оцінювання роботи [28]. А також Розпорядженням

Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі» [28] було визначено кількісні та якісні показники, які характеризують результати виконання бюджетної програми і підтверджуються статистичною, бухгалтерською та іншою звітністю і які дають можливість здійснити оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми. Передбачалось, що їх застосування надасть змогу чітко показати ефективність використання бюджетних коштів, співвідношення досягнутих результатів та витрат, тривалість виконання бюджетної програми, її необхідність і відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання бюджетних програм у динаміці за роками та між головними розпорядниками бюджетних коштів, визначати найефективніші бюджетні програми при розподілі бюджетних коштів. Результативні показники поділено на такі групи:

–показники затрат – визначають обсяги та структуру ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми;

–показники продукту – використовуються для оцінки досягнення поставлених цілей; показником продукту є, зокрема, кількість користувачів товарами (роботами, послугами), виробленими в процесі виконання бюджетної програми;

–показники ефективності – визначаються як відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до їх вартості у грошовому або людському вимірі (витрати ресурсів на одиницю показника продукту);

–показники якості – відображають якість вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг).

Відповідно, на допомогу практикам було розроблено методи обліку ефективності (продуктивності) програм, які повинні відповідати наступним вимогам [5]:

–повністю враховувати плановий та фактичний обсяг товарів (робіт, послуг)та затрати на їх виробництво;

–забезпечувати єдність методів вимірювання продуктивності праці;– показники ефективності (продуктивності) мають бути наскрізними,зведеними, порівняльними, мати високий ступінь узагальнення, бути універсальними у застосуванні.

Однак, проведений аналіз запропонованих підходів та прикладів визначення показників переконливо показує, що показник результативності (якості) покликаний відображати в динаміці покращення рівня якості отримання даного продукту діяльності, відбивати соціальну ефективність програми. Натомість, показники ефективності мають кількісний вираз: кількість дітей на одного педагога, чол.; вартість перебування дитини за рік.

Про «дієвість» застосування на практиці показників ефективності та якості свідчить аналіз понад 100 бюджетних програм з керівництва і управління у різних сферах діяльності за 2006 рік, проведений НДЕІ Мінекономіки України. Серед 243 результативних показників ефективності і 214 – якості відповідно лише 7 і 20 показників конкретно спрямовані на соціально-економічний результат [8;30]. Слід також зазначити, що серед показників якості показник «відсоток вчасно виконаних доручень» передбачено в програмах 37 міністерств і відомств України (або понад 75 % загальної їх кількості), що свідчить про недостатність виконання вимоги «Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі» щодо встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання. Доцільним, у даному випадку є порівняння із зарубіжним досвідом. Наприклад, при наданні такої послуги як водопостачання, в країнах-членах ОЕСР враховуються такі показники [30]:

–поточні витрати на обробку води (продуктивність обробки води);

–поточні витрати на водопостачання (продуктивність водопостачання);

–приблизні втрати води (% води, котрий не обраховується);

–результати проб, тестування (результати тестів обробки води, обладнання системи водопостачання);

–кількість полумок по всім напрямкам постачання води по км. труб;– мінімізація втрат води;

–ефективність: вода збережена, безпечна та відповідає вимогам [8].

Вимоги щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів спонукають до пошуку визначення критеріїв та показників оцінювання ефективності та результативності доцільності використання бюджетних коштів. Однак, критерії, які застосовуються при цьому не є формалізованими, офіційно ніким не встановлені, тому у кожному конкретному випадку при визначенні таких критеріїв повинен бути закладений більш глибокий зміст, ніж звичайна оцінка фінансового планування чи витрат за економічними проектами. Крім того, треба враховувати і той факт, що часові межі реалізації програм використання бюджетних коштів значно ширші, період наслідків їх впровадження більший, а отриманий ефект не завжди є матеріальним, тому дуже складно оцінити результат використання бюджетних коштів. Проблема проведення оцінювання ефективності полягає і в тому, що сформульовані цілі та очікувані результати багатьох програм також не містять чітких критеріїв та показників їхнього досягнення [30].

В Україні функцію гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю здійснює Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю (за міжнародним визначенням – Центральний підрозділ гармонізації), що діє у складі Мінфіну.

Центральний підрозділ гармонізації є невід’ємною складовою державного внутрішнього фінансового контролю і водночас своєрідним містком, який з’єднує між собою дві інші складові – внутрішній контроль та внутрішній аудит.

Аудит діяльності органів публічної влади в обов’язковому порядку має заручатися підтримкою держави та органів місцевого самоврядування. Тому ми згодні з думкою Н. Обушної, яка зазначає, що закордонний досвід створення та

ефективного функціонування публічного аудиту визначає для України необхідність наступних дій на державному рівні:

- розроблення цілісної концепції публічного аудиту з урахуванням складних економічних умов, соціальної кризи та військових дій у східній частині України, яка відповідала б європейським стандартам і принципам;

- 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; Див. додаток 1 і 2

- 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 [18].

Для державного сектору України адаптовано Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту (ІА) у Національні стандарти внутрішнього аудиту, які включають (аналогічно міжнародним стандартам):

- Стандарти якісних характеристик (Attribute Standards), що визначають властиві ознаки, які притаманні діяльності як підрозділів, так і окремих посадових осіб, що здійснюють діяльність із внутрішнього аудиту, а також вимоги щодо забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту;

- Стандарти діяльності (Performance Standards), які описують сутність діяльності з внутрішнього аудиту, визначають критерії ефективності управління діяльністю з внутрішнього аудиту, загальні підходи до планування діяльності з внутрішнього аудиту та вимоги стосовно основних етапів здійснення аудиту (починаючи від планування аудиторського завдання і закінчуючи звітуванням про діяльність підрозділу внутрішнього аудиту).

Отже, Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (International Professional Practices Framework, IPPF), підготовлені Інститутом внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, ІА) редакція: січень 2017 року [14].

Окрім міжнародних стандартів внутрішній аудит в Україні регулюється наступними нормативно-правовими актами: Бюджетний кодекс, Положення про Міністерство фінансів України, Порядок No 1001, Національні стандарти внутрішнього аудиту [6].

Центральний підрозділ гармонізації здійснює: нормативно-правове та методологічне забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. [14]. Це передбачає розробку/удосконалення нормативно-правових актів у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, їх гармонізації з міжнародними стандартами та практиками у цій сфері, підготовку методичних посібників з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту; консультаційну та роз'яснювальну підтримку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, що передбачає розробку Програми розвитку внутрішніх аудиторів державного сектору України, організацію проведення для керівників усіх рівнів та працівників установ, державних внутрішніх аудиторів тренінгових заходів з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (а саме: тренінгів,

семінарів, брифінгів, круглих столів, конференцій, пілотних проектів тощо), направлення на адресу установ оглядових, інформаційних та роз'яснювальних листів з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а також надання консультацій з цих питань; оцінку функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішню оцінку якості внутрішнього аудиту) в державних органах та інформування Міністра фінансів та Кабінету Міністрів України про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту; координацію та моніторинг діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, яка здійснюється шляхом аналізу планів діяльності з внутрішнього аудиту (змін до них) на предмет дотримання вимог законодавства у сфері внутрішнього аудиту, моніторингу впровадження рекомендацій, наданих Мінфіном, щодо удосконалення функціонування системи внутрішнього аудиту, розгляду та надання відповідей на запити підрозділів внутрішнього аудиту тощо [14].

Взаємодія підрозділів внутрішнього аудиту з Мінфіном здійснюється шляхом надання Мінфіну: копій затверджених стратегічних та операційних планів (зведених планів) діяльності з внутрішнього аудиту та змін до них протягом десяти робочих днів з дати їх затвердження (пункт 6 Порядку No 1001); звітності про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту щороку до 1 лютого (п. 16 Порядку No 1001); співпрацю із міжнародними інституціями у сфері державного внутрішнього фінансового контролю. Інформації (на звернення Мінфіну) відомостей, що стосуються його проведення протягом 10 робочих днів з дня надходження такого звернення (п. 17 Порядку No 1001); інформації про вжиття відповідних заходів стосовно виконання рекомендацій щодо удосконалення системи внутрішнього аудиту за результатами оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту), проведеної Мінфіном [14].

Відповідно до Положення про Державну аудиторську службу України (затвердженого постановою Кабінеті Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43), Державна аудиторська служба України (Держаудитслужба) є

центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю [9].

Основні принципи діяльності Держаудитслужби:

1.) верховенство права; 2.) законність; 3.) професіоналізм ; 4.) прозорість; 5.) політична неупередженість; 6.) незалежність; 7.) конфіденційність; 8.) добросесність [9].

Особливості здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок формування підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України. Так, у Кабінеті Міністрів України 28.09.2011 р. ухвалено постанову «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» за № 1001. На виконання зазначеної постанови міністерства, інші центральні органи виконавчої влади з 1 січня 2012 р. утворили підрозділи внутрішнього аудиту на базі внутрішніх контрольно-ревізійних підрозділів. Згодом відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062 внесено зміни до Порядку здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту. Оскільки організаційно-методологічні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту належать до компетенції Міністерства фінансів України, яке згідно з міжнародно визнаною практикою є ключовим суб'єктом у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, то нормативно-правове супроводження діяльності підрозділів внутрішнього аудиту здійснюється саме цим відомством. Зокрема, Міністерство фінансів України оцінює рівень функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. З огляду на це відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217 було ухвалено Кодекс етики внутрішнього аудитора, а

згідно з наказом від 04.10.2011 № 1247 - Стандарти внутрішнього аудиту. У Стандартах внутрішнього аудиту визначаються єдині підходи до провадження діяльності з внутрішнього аудиту в державних органах у розрізі планування, здійснення і звітування про результати такого аудиту. У 2014 році у Міністерстві фінансів України (наказ «Про затвердження форми звітності № 1-ДВА «Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту», пояснювальної записки до звіту (зведеного звіту) та інструкції про їх складання та подання» від 27.03.2014 № 347) затверджено відповідну форму звітності про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту з інструкцією про її складання та подання [14].

Порядок здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (наказ Міністерства фінансів України від 03.05.2017 № 480), згідно з яким оцінка функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішня оцінка якості внутрішнього аудиту) проводиться у формі дослідження та не є контрольним заходом [14].

Процес унормування публічного аудиту продовжився і в умовах воєнного стану. Наприклад, був прийнятий документ «Про запровадження сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001» від 12.01.2022 № 12 у Міністерстві фінансів України затверджено Порядок проведення сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту (наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2022 № 144). В цьому Порядку міністерством визначений механізм проведення сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту державних органів, інших головних розпорядників бюджетних коштів та їх територіальних органів [14].

Організаційно публічний аудит оформився в Україні на початку 2000-х рр. Так, Всеукраїнська громадська організація «Інститут Внутрішніх Аудиторів України» була заснована в 2001 р. і вона є представником Інституту Внутрішніх Аудиторів в Україні. Метою діяльності Інституту є задоволення

та захист професійних, соціальних, економічних, освітніх та інших спільних інтересів своїх членів, сприяння поширенню та затвердженню принципів правової держави та впровадженню в Україні міжнародної професійної практики внутрішнього аудиту. Процес запровадження внутрішнього аудиту як складової системи державного внутрішнього фінансового контролю для вдосконалення діяльності органів державного сектору, підвищення рівня культури державного управління розпочався з Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. згідно з розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р. [14].

Зовнішній контроль здійснюється контрольним органом, зовнішнім по відношенню до даного органу влади, відомству, організації і не входять в його структуру (наприклад, перевірка податковою службою будь-якого іншого міністерства або відомства) [12].

Недостатній розвиток громадського контролю не надає можливості здійснювати повноцінний зовнішній контроль, тому в умовах системи поділу влади такий контроль здійснюється обраним населенням представницьким органом, тобто парламентом – законодавчою гілкою влади. Контроль представницького органу влади за виконавчою владою передбачає не лише фінансовий, але й політичний контроль, тобто за своїми завданнями значно ширше державного аудиту [12].

В розвиненій сучасній демократичній державі контроль не є винятковою функцією представницького органу, оскільки такий орган одночасно є законодавчим. Це обумовлює створення законодавчою владою для більш ефективного здійснення парламентського контролю спеціальних органів, що займаються державним аудитом [12].

В Україні це зумовило появу Рахункової палати, яка є постійно діючим органом зовнішнього державного фінансового контролю, що будує свою діяльність на основі принципів законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності. Конституція України, прийнята Верховною Радою

України 28 червня 1996 року, закріпила конституційний статус Рахункової палати як органу, що діє від імені Верховної Ради України і здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України. 11 липня 1996 року Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» [24].

На місцевому рівні аудит в першу чергу стосується органів місцевого самоврядування. Державна політика України у сфері місцевого самоврядування в першу чергу спирається на інтереси жителів територіальних громад і передбачає проведення кардинальних змін і системних реформ, децентралізацію влади – тобто передачу від органів виконавчої влади органам місцевого самоврядування значної частини повноважень, ресурсів та відповідальності. У квітні 2014 року Уряд країни схвалив основний концептуальний документ - Концепцію реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади, затверджену розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 № 333-р [2]. Реформа місцевого самоврядування та територіальної організації влади на засадах децентралізації розпочалась у 2015 році та спрямована на створення сучасної системи місцевого самоврядування в Україні на основі європейських цінностей розвитку місцевої демократії, наділення територіальних громад повноваженнями та ресурсами, що забезпечать місцевий економічний розвиток, надання населенню високоякісних та доступних публічних послуг. Роль об'єднаних територіальних громад у забезпеченні інтересів громадян в усіх сферах життєдіяльності на відповідній території має стати ключовою. Відповідно до ст.ст. 2, 4, 6, 7 Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» від 05.02.2015 № 157-VIII (далі - Закон № 157-VIII) [4].

Відповідно ч. 3 ст. 8 Закону України №157-VIII [3] органи місцевого самоврядування об'єднаної територіальної громади є правонаступниками активів і пасивів (зобов'язань) органів місцевого самоврядування територіальних громад, що об'єдналися.

Так, згідно ст. 34 Закону, № 2258-VIII, великі підприємства зобов'язані створити аудиторський комітет або покласти відповідні функції на ревізійну комісію або наглядову раду, що створюється відповідно до законодавства. Інші підприємства, які належать до підприємств, що становлять суспільний інтерес, можуть покласти функції аудиторського комітету на окремий підрозділ органу управління або на наглядовий орган.

Фактична ситуація у ряді областей свідчить про проблеми у вирішенні цього питання: нерозуміння депутатами місцевих рад і їх керівниками ролі наглядових рад, формальний підхід до їх утворення на рівні органів місцевого самоврядування, і як наслідок – проведення формального або непроведення аудиту фінансової звітності взагалі.

Продовження процесу імплементації європейських стандартів в українське законодавство пов'язано із прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України від 07.07.2021 №702 «Деякі питання взаємодії з Європейським управлінням з питань запобігання зловживанням та шахрайству (OLAF) та Європейським судом аудиторів (ЕСА) з питань виконання розділу VI “Фінансове співробітництво та положення щодо боротьби із шахрайством” Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, та додатків до нього» [28].

Отже, аналіз нормативно-правової бази України, яка регламентує публічний аудит в державному секторі на різних державних рівнях доводить, що процес оформлення даного інституту відбувається відповідно до європейських і світових стандартів, хоча має певні проблеми.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження ми дійшли до наступних висновків.

На сьогодні головна проблема державотворчого процесу – відсутність дієвого механізму реалізації на практиці основ взаємодії державних управлінських структур із громадянськими інституціями, а також недостатньо розвинена законодавча база, на підставі якої змогли формуватись інститути громадянського суспільства і соціальний аспект державності. Показово, що громадяни сьогодні вважають основним чинником, що гальмує соціально економічний розвиток, саме дії чи бездіяльність представників органів публічної влади.

Аналіз зарубіжних та вітчизняних наукових здобутків показує, що складність таких досліджень пов'язана із відсутністю чітко визначених показників та критеріїв оцінювання ефективності державного управління, а саме усталеної методики, яка б заслуговувала на довіру достовірністю отриманих результатів.

Категоріальний апарат досліджуваної проблеми потребує свого уточнення. Так, поняття публічного аудиту давно вийшло за межі фінансового змісту і спрямоване на удосконалення системи публічного управління. Публічний аудит є складовою ефективною системою публічного управління, державним органом, бюджетною установою, організацією тощо.

Крім того, недостатньо розробленими у науковому та практичному плані залишаються питання понятійного апарату: ототожнення понять «показники», «індикатори», «критерії», а також «ефективність», «результативність», «якість», що також призводить до різних концептуальних підходів до наукових розробок методик оцінювання.

Ефективність є багатоаспектним поняттям, визначається різними критеріями, оскільки покликана відобразити відносини різних аспектів діяльності: продукту і ресурсів, результату і витрат, результату і цілей,

результату і потреб, корисності та витрат. Це потребує особливих способів узгодження критеріїв між собою, пошуку їх компромісу. Наприклад, між економічністю, мінімізацією використання обмежених ресурсів і якістю отриманого продукту.

Міжнародні стандарти формують універсальні критерії оцінювання ефективності і результативності систем. В Європейських системах управління застосовуються системи забезпечення та оцінювання якості – TQM (Total Quality Management), SQMS (Scottish Quality Management System), ISO (International Standardization) та інші.

У більшості зарубіжних країн основою для оцінювання соціально-економічних результатів діяльності державного сектору формують показники ефективності та результативності.

Можемо визнати практику ЄС в незалежному аудиті найефективнішою та прогресивною. Гідність підходу ЄС полягає в тому, що він розглядає всі можливі ситуації (у тому числі непередбачені) та покладає на аудиторів відповідальність за розгляд усіх можливих загроз його незалежності та застосування адекватних гарантій. Згідно з американським підходом, що ґрунтується на правилах, відхилення від правил вимагають попереднього схвалення SEC [28]. 28

Отже, світова спільнота все ж долає проблеми проведення аудиторської перевірки, переходячи на новий рівень надання незалежних аудиторських висновків за міжнародними правилами та принципами роботи бізнесу. Звичайно, проблеми і неточності все ж існують, проте, їх цілком можна вирішити на як національному рівні управління окремої країни, так і на міжнародному.

Слід зазначити, що у більшості зарубіжних країн основою для оцінювання соціально-економічних результатів діяльності державного сектору формують показники ефективності та результативності. Сама система оцінки ефективності витрачання бюджетних коштів має бути побудована таким чином, аби показники надавали можливість отримати комплексну оцінку ефективності функціонування органів публічної влади.

Отже, можемо бачити високу різноманітність у визначенні незалежності аудиторської оцінки серед різних країн світу. Проте, бачимо, що кожна із країн має свої особливості обліку, а, отже, і аудиту. Важливо правильно оцінювати достатність та ефективність незалежного аудиту в кожній країні та за необхідності покращувати систему.

Прагнення України стати повноправним партнером розвинених європейських країн також має супроводжуватися створенням системи оцінки ефективності та якості функціонування органів влади на всіх етапах процесу прийняття та реалізації управлінських рішень як на місцевому, так і на центральному рівнях управління, оскільки за відсутності системної оцінки будь-якої діяльності не можна говорити про її ефективність чи якість надання послуг населенню.

Україна та ЄС працюють над розвитком системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно-визнаними стандартами (зокрема такими, як ІІА, ІFAC, ІNТOСАI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах, а також з метою удосконалення методів, спрямованих на боротьбу та попередження шахрайства і корупції у бюджетній сфері

Було встановлено, що вітчизняне нормативно-правове забезпечення у сфері внутрішнього аудиту в державному секторі формувалося протягом останнього десятиліття на базі міжнародних стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (ІNТOСАI) та Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, що розроблені в Інституті внутрішніх аудиторів (ІІА)

СПИСОК ДЖЕРЕЛ ТА ЛІТЕРАТУРИ:

1. Артюх О.В. Панфілов М.С. Проблеми та особливості незалежного аудиту в зарубіжних країнах. *Вісник ХНТУ*. No 2(81), 2022 р.
2. Аудит адміністративної діяльності: Теорія і практика / Пер.з англ.. В.Шульга. К.: Основи, 2000. 190 с.
3. Бабінова О. Проблеми оцінки якості та ефективності діяльності органів місцевої влади URL: <http://www.niss.gov.ua/Monitor/September/6.htm>
4. Балан А. А. Територіальні громади, як об'єкт публічного аудиту / А. А. Балан, Т. В. Букорос. *Економічний журнал Одеського політехнічного університету*. 2019. No 4 (10). С. 14-19. URL: <https://economics.opu.ua/ejoru/2019/No4/14.pdf>. DOI: 10.5281/zenodo.3834721
5. 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.
6. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. No 2456-VI. Офіційний веб-портал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
7. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD)/ Уклад. і голов. ред. В.Т.Бусел. К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2007. 736 с.
8. Держава у ХХІ сторіччі: Випуск 2. Частина 2. Microsoft: рішення для місцевих та регіональних органів виконавчої влади URL: <http://www.microsoft.com/Ukraine/Government/Newsletters/IT/Part2/Solutions/Default.aspx>
9. Держаудитслужба України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/3504>
10. Державний зовнішній аудит в контексті Європейської інтеграції. Автори укладачі. Д. Черніков, М. Кузьо. URL: <https://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2018/03/6.pdf>

11. Євсюкова О. В. Формування механізмів управління розвитком сервісної держави в умовах суспільних трансформацій. Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису. URL: https://moodle.znu.edu.ua/pluginfile.php/556878/mod_resource/content/2/d20a22b2-3cfa-4920-afb4-d725880ab474.pdf

12. Кузьмін О., Мельник О. Індикатори в системі управління підприємством URL: http://www.nalogovnet.com/stat_st.php?x=234

13. Мартинюк А.О. Удосконалення аудиту ефективності процесу підготовки управлінських кадрів, здатних до професійної діяльності в органах публічної влади. *Економічний журнал Одеського політехнічного університету*. 2022. № 2 (20). С. 51-59. URL.: <https://economics.net.ua/ejopu/2022/No2/51.pdf>. DOI:10.15276/EJ.02.2022.6.DOI: 10.5281/zenodo.7126362

14. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України. Міністерство Фінансів України. National Academy for Finance and Economics Ministry of Finance of the Netherlands. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/МВ_новий_формат_Вступ_%2В_розділи_1-8.pdf

15. Наказ Міністерства фінансів України Про запровадження результативних показників, що характеризують виконання бюджетних програм від 08.08.2002 № 621. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10#Text>

16. Нили Э., Адамс К., Кеннерли М. Призма ефективности: карта сбалансированных показателей для измерения успеха в бизнесе и управлении. Пер. а англ. Днепропетровск: Баланс-клуб, 2003. 400 с.

17. 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.

18. 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

19. Пахтусова І.В. Оцінка рівня ефективності управлінської діяльності органів місцевого самоврядування в Україні: URL: http://www.confcontact.com/2007mart/2_pahtus.htm

20. Поляк О.В. Механізми надання управлінських послуг органами влади. URL: http://www.oda.cv.ua/index.php?option=com_content&task=view&id=339&Itemid=59

21. Постанова Кабінету Міністрів України від 07.07.2021 №702 «Деякі питання взаємодії з Європейським управлінням з питань запобігання зловживанням та шахрайству (OLAF) та Європейським судом аудиторів (ЄСА) з питань виконання розділу VI “Фінансове співробітництво та положення щодо боротьби із шахрайством” Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, та додатків до нього» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/702-2021-п#Text>

22. Приходченко Л. Ефективність державного управління: критерії і підходи до оцінювання. *Теорія та практика державного управління*. Зб. наук. праць. Вип. 3 (15). Х.: Вид-во ХарPI НАДУ «Магістр», 2006. С. 139 – 146

23. Приходченко Л. Забезпечення ефективності системи органів публічної влади: питання формулювання та вимірювання цілей. *Актуальні проблеми державного управління: Збірник наукових праць ОРІДУ*. Вип. 2 (34) Одеса: ОРІДУ НАДУ, 2008. С. 23 – 32

24. Приходченко Л. Щодо сутності поняття «ефективність» в системі демократичного врядування. *Актуальні проблеми державного управління: Збірник наукових праць ОРІДУ*. Вип. 3 (31) Одеса: ОРІДУ НАДУ, 2007. С. 57–65

25. Рахункова палата України. URL: <http://rp.gov.ua/home/>

26. Рядінська В. О., Костенко Ю. О., Петренко Г. О. Організаційно-правові аспекти внутрішнього аудиту в державному секторі економіки. *Юридичний науковий електронний журнал*. No 7. 2020. С. 287–291

27. Реалізація галузевих стратегій розвитку: програмно-цільовий метод Практичний посібник для розпорядників коштів міських бюджетів (Видання перероблене та оновлене) / Проект «Реформа місцевих бюджетів в Україні», RTI International. К.: 2008. 123 с.

28. Розпорядження Кабінету Міністрів «Деякі питання оцінювання роботи центральних і місцевих органів виконавчої влади щодо залучення інвестицій, здійснення заходів з поліпшення інвестиційного клімату, проведення моніторингу умов інвестиційної діяльності та стану роботи із зверненнями інвесторів». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/779-2003-r#Text>

29. Ружанський О. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту публічному управлінні системою державної служби України з надзвичайних ситуацій. *Науковий вісник: Державне управління*. 2023. №1 (13). С.123-137.

30. Сальнікова О.Ф. Ефективність державного управління. *Науковий вісник: Державне управління*. 2018. №1. С.100-112. URL: <https://nvdu.undicz.org.ua/index.php/nvdu/article/view/15/11>

31. Сисоєва І. М. Особливості аудиту у країнах європейського Союзу. *Інвестиції: практика та досвід*, 2021. № 3. С. 26–31.

32. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні: монографія. Суми : ФОП Наталуха А.С., 2014. 321 с.

33. Стандарти внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247. Офіційний веб-портал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text> (дата звернення : 25.01.2023).

34. Функціональний огляд, як аналітична методика оцінки ефективності управлінської діяльності: Доповідь Н. Маннінга і Н. Парісона «Модернізація федеральної державної служби. Методика проведення функціональних оглядів» URL: // www.academia.org.ua

35. Цвих В., Неліпа Д. Сучасна теорія публічного управління в США: від постбюрократичної парадигми Б. Армаджані та М. Барзелея до постмодерної концепції Ч. Фокса та Г. Міллера. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. *Державне управління*. 2020. (11), 53-61. URL: <https://doi.org/10.17721/2616-9193.2019/11-6/7>

36. 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>

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

38. Чуєнков А.Є. Внутрішній аудит у системі управління підприємством *Агросвіт* №19. 2011. С.37-40.

39. Шкворець Ю.Ф. Критерії та показники оцінки ефективності програмно-цільового фінансування центральних органів управління з питань науки, інноваційної діяльності й освіти. URL: iee.org.ua/files/alushta/06-shkvorec-kryteryu_ta_pokaznyky.pdf

40. Audit Regulations and Guidance, 2021. URL: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/working-in-the-regulated-area-of-audit/audit-regulations-and-guidance-effective-from-1-january-2021.ashx?la=en>

41. Developments in Audit 2021. URL: https://www.frc.org.uk/getattachment/c5580fd0-64f3-4abd-b57a-b05f01dc9841/FRC-Developments-in-Audit-_November-2021.pdf

42. European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA). Position Paper: Internal Auditing in Europe. February 2005. URL: http://portalcodgdh.min-saude.pt/images/9/9a/Prise_de_position_eciia.pdf.

43. Healey P. Policy Processes in Planning? *Policy and Politics*. 1990. 18(1). P. 91–103.

44. Hirschman A.O. Exit, Voice and Loyalty. Harvard University Press, Cambridge. Mass. 1983.135 p.

45. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, 2004. URL: http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf.

46. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). The Lima Declaration URL: http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf.

47. Norton D., Kaplan R. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. Harvard Business Review, January- February 1996

48. ProZorro. URL: <https://prozorro.gov.ua/>



ДОДАТКИ

ДОДАТОК 1

Витяги з Угоди про асоціацію Україна – ЄС (Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони).

Глава 3. Управління державними фінансами: бюджетна політика, внутрішній контроль і зовнішній аудит**Стаття 346**

Співробітництво в галузі управління державними фінансами спрямовується на забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах, а також відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності.

Стаття 347

Сторони обмінюються інформацією, досвідом, найкращою практикою та здійснюють інші заходи, зокрема, щодо такого:

1. У галузі бюджетної політики:

- a) розвитку системи середньострокового бюджетного прогнозування/планування;
- b) удосконалення програмно-цільових підходів у бюджетному процесі й аналізу ефективності та результативності виконання бюджетних програм;
- c) покращення обміну досвідом та інформацією з питань планування і виконання бюджету та стану державного боргу.

2. У галузі зовнішнього аудиту:

– імплементації стандартів та методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), а також обміну найкращими практиками ЄС у галузі зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів з особливим акцентом на незалежності відповідних органів Сторін;

3. У галузі державного внутрішнього фінансового контролю:

– подальшого розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (ІФАС), INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах;

4. У сфері боротьби із шахрайством:

– удосконалення методів, спрямованих на припинення шахрайства і корупції та запобігання цим явищам у сферах, що охоплюються Главою 3 Розділу V («Економічне та галузеве співробітництво»), зокрема співробітництво між відповідними адміністративними органами.

ДОДАТОК 2

Витяги з Угоди про асоціацію Україна – ЄС (Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони).

Стаття 459

1. Сторони здійснюють допомогу згідно з принципами належного фінансового управління та співробітничать у сфері захисту фінансових інтересів України та ЄС, як це визначено в Додатку XLIII до цієї Угоди. Сторони вживають ефективних заходів з метою попередження та боротьби із шахрайством, корупцією та іншою нелегальною діяльністю, *inter alia* шляхом взаємної адміністративної допомоги та спільної правової підтримки у сферах, охоплених цією Угодою.

2. Із цією метою Україна також поступово приводить національне законодавство у відповідність до положень, викладених у Додатку XLIV до цієї Угоди. Для цього Україна буде зобов'язана належно запровадити у своєї законодавство відповідні положення *acquis* ЄС, що визначені у Додатках XLIV та XLIII до Угоди, які поширюють дію законодавства ЄС щодо фінансового контролю на угоди та фінансові документи з ЄС, зокрема щодо:

- відповідальності, у т.ч. кримінальної, за порушення законодавства щодо отримання і використання допомоги ЄС;
- відповідальності за корупцію у цій сфері;
- відмивання грошей тощо.

3. Додаток XLIII до цієї Угоди поширюється на будь-яку подальшу угоду чи фінансовий документ, що укладається між Сторонами, а також будь-який інший фінансовий документ ЄС, з яким Україна може бути пов'язана, без шкоди для будь-яких інших додаткових положень, які охоплюють аудит, перевірки на місцях, інспекції, контроль та заходи протидії шахрайству, *inter alia* такі, що

здійснюються Європейським офісом протидії шахрайству (OLAF) та Європейським судом аудиторів (ECA).

Таким чином, інститут публічного аудиту в Україні поступово оформлюється як нормативно, так і концептуально. Питання, які стоять перед подальшим розвитком системи до демократичного стану багато в чому залежить від ефективності роботи аудиторів як зовнішніх, так і внутрішніх.