

ХМЕЛЬНИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА
ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ЕКОНОМІКИ
Кафедра публічного управління та адміністрування

МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему:

«Здійснення публічного аудиту в Україні»

Виконала: студентка магістратури за спеціальністю 281 Публічне управління та адміністрування (денної форми навчання)

Якимець Анастасія

(прізвище, ім'я та по-батькові)

Керівник: **Чмир О.С.**

(науковий ступінь, вчене звання,
прізвище та ініціали)

Рецензент:

(науковий ступінь, вчене звання,
прізвище та ініціали)

Хмельницький – 2021 рік

Анотація

Якимець А. __ Здійснення публічного аудиту в Україні. – Рукопис.

Магістерська робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 281 Публічне управління та адміністрування. – Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова. – Хмельницький, 2021.

У магістерському дослідженні на теоретико-прикладному рівні запропоновано шляхи вирішення актуального завдання щодо обґрунтування сутності та змісту публічного аудиту, а також його ролі в умовах модернізації системи державного управління в Україні.

Встановлено, що інститут аудиту з правовою та організаційною структурою існує в усіх країнах світу з ринковою економікою. Виділено чотири періоди становлення вітчизняного аудиту. Публічний аудит визначено як систему зовнішнього, незалежного аудиту діяльності органів державної влади з управління суспільними ресурсами (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними). Публічний аудит виконує регулятивні і конструктивні функції, допомагаючи державі та суспільству проводити ефективні інституціональні зміни і обирати перспективні напрями розвитку.

Предметом публічного аудиту виступає достовірна й об'єктивна інформація про діяльність органів публічної влади та інших суб'єктів господарювання, що стосуються формування та використання суспільних ресурсів/цінностей, яка розглядається в контексті законності, достовірності, доцільності, ефективності та результативності. Проаналізовано досвід багатьох країн, який може бути найбільш ефективно використаний під час побудови вітчизняної системи публічного аудиту, зокрема підхід до організації внутрішнього контролю і аудиту, висока ефективність якого підтверджена багаторічною практикою, а також вимоги, що ставляться до державних звітів.

Запропоновано напрями удосконалення публічного аудиту, зокрема щодо гармонізації вітчизняного законодавства та міжнародних норм і стандартів публічного аудиту, законодавчого визначення концептуальних

засад публічного аудиту, регламентування повноважень і сфери компетенції суб'єктів публічного аудиту бюджетних коштів й активів та ін. Запропоновано модель публічного аудиту, головне призначення якої полягає у визначенні вихідних положень, на підставі яких формуються інституціональні засади публічного аудиту, особливості й методологія його функціонування.

Annotation

Yakymets A. Implementation of public audit in Ukraine. – Manuscript.

Master's Degree in Specialty 281 Public Management and Administration. – Leonid Yuzkov Khmelnytsky University of Management and Law. – Khmelnytsky, 2021.

In the master's study at the theoretical and applied level, the ways of solving the actual problem of substantiation and content of public audit, as well as its role in the conditions of modernization of the state administration system in Ukraine, are proposed.

It is established that an audit institute with legal and organizational structure exists in all countries with a market economy. Four periods of formation of the national audit are distinguished. Public audit is defined as a system of external, independent audit of the activities of public authorities in the management of public resources (financial, material, intellectual). Public audit performs regulatory and constructive functions, helping the state and society to carry out effective institutional changes and to select promising areas of development.

The subject of public audit is reliable and objective information about the activities of public authorities and other economic entities related to the formation and use of public resources / values, which is considered in the context of legality, reliability, expediency, effectiveness and efficiency. The experience of many countries that can be most effectively used in the construction of a national public audit system is analyzed, including the approach to the organization of internal control and audit, the high efficiency of which is confirmed by many years of practice, as well as the requirements related to state reports.

The directions of improvement of public audit are offered, in particular concerning harmonization of national legislation and international standards and standards of public audit, legislative definition of conceptual bases of public audit, regulation of powers and sphere of competence of subjects of public audit of budget funds and assets. The model of public audit is proposed, the main purpose of which is to determine the baselines, on the basis of which the institutional basis of public audit, the peculiarities and methodology of its functioning are formed.

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ	9
1.1. Поняття, сутність та принципи аудиту	9
1.2. Особливості державного та публічного аудиту	15
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНИЙ ЗМІСТ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ ТА ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ	25
2.1. Діяльнісні аспекти публічного аудиту	25
2.2. Зарубіжний досвід здійснення публічного аудиту	31
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ	39
3.1. Місце і роль публічного аудиту в процесі модернізації державного управління в Україні	39
3.2. Модель публічного аудиту в Україні в контексті зарубіжного досвіду ...	51
ВИСНОВКИ	60
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	63

ВСТУП

Сучасне демократичне суспільство спрямоване на трансформацію відносин між суспільством і державою, яка, у свою чергу, забезпечується створенням нових форм і критеріїв впливу людей на публічно-управлінські процеси і відповідно їх участю в громадсько-політичному житті суспільства. Зокрема, одним із визначальних критеріїв модернізації діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування в умовах демократичного суспільства стає публічність (відкритість, гласність). Однією з вимог реалізації цього критерію є запровадження інституту публічного аудиту в системі державного управління в умовах цивілізаційної та формаційної модернізації українського суспільства.

У багатьох країнах з давніми традиціями демократії, лібералізму, громадянського суспільства публічний аудит уже став обов'язковим елементом сучасного публічного управління. Він виконує функції специфічного “томографа”, оскільки досліджує певну сферу діяльності, фіксує протиріччя та проблеми, надає інформацію про отримані результати суспільству. Тобто належне функціонування системи публічного аудиту дозволяє завчасно виявляти відхилення від цінностей суспільства та вимог законності, результативності, ефективності й економічності використання та управління суспільними ресурсами і на цій основі розробляти заходи і способи щодо їх усунення.

Водночас слід констатувати, що інститут публічного аудиту є відносно новим для України і знаходиться лише на стадії свого наукового обґрунтування. Відсутність теоретико-методологічних засад стратегії формування, запровадження та розвитку системи публічного аудиту негативно впливає на розвиток демократичних засад публічного управління та, як наслідок, ствердження основ громадянського суспільства в Україні.

Аналіз вітчизняних та зарубіжних наукових літературних джерел у сфері аудиту вказує на той факт, що мають місце праці у сфері публічного та державного аудиту таких авторів як, Бардаш С.В. [2], Долбнєва Д.В. [14],

Євсюкова О.В. [20], Іванова Т.В. [22-23], Максимів Л.І. [26], Максимова В.Ф. [27-29], Оболенський О.Ю. [32-33], Обушна Н.І. [34-42], Піхоцький В.Л. [45], Разборська О.О. [51], Слободяник Ю.Б. [55], Царенко О.В. [58] та ін.

Аналізуючи літературні джерела, слід зазначити, що у вітчизняній теорії та практиці державного управління поки що не розроблено чітко сформованого понятійного апарату щодо публічного аудиту. У науковій думці поняття “публічний аудит” та його співвідношення і взаємозв’язок із державним аудитом до цих пір залишаються нерозкритими. Окрім того, в сучасних умовах, коли відбувається загальний перегляд парадигми державного управління та підходів до оцінювання його ефективності та результативності, питання уточнення економічного змісту публічного аудиту діяльності органів публічної влади та його функцій як важливого механізму модернізації державного управління в умовах цивілізаційної та формаційної трансформації суспільства набуває особливої актуальності.

Метою магістерської роботи є обґрунтування сутності та змісту публічного аудиту, а також його ролі в умовах модернізації системи державного управління в Україні.

Досягненню цієї мети сприяло вирішення таких **завдань**:

- визначити поняття, сутність та принципи аудиту;
- охарактеризувати особливості державного та публічного аудиту;
- проаналізувати діяльнісні аспекти публічного аудиту;
- вивчити зарубіжний досвід здійснення публічного аудиту;
- окреслити місце і роль публічного аудиту в процесі модернізації державного управління в Україні;
- запропонувати модель публічного аудиту в Україні в контексті зарубіжного досвіду.

Об’єктом дослідження виступили публічні владні відносини в Україні і за кордоном, а **предметом** – концептуальні засади та перспективи функціонування публічного аудиту в Україні.

Для реалізації мети та завдань дослідження використовувався комплекс взаємодоповнюючих **методів**:

– метод системного аналізу, що дав змогу узагальнити наукові концепції, розробки та пропозиції провідних вітчизняних і зарубіжних учених, присвячених проблематиці публічного аудиту;

– історичний (історико-правовий) та логічний методи – для дослідження процесу формування аудиту, державного та публічного аудиту в Україні та зарубіжних країнах;

– метод моделювання для побудови моделі публічного аудиту в Україні в контексті зарубіжного досвіду;

– метод узагальнення, а також порівняльно-правовий, формально-логічний методи – для визначення місця і ролі публічного аудиту в процесі модернізації державного управління в Україні.

Інформаційну базу дослідження склали: монографії, підручники, навчальні посібники, наукові статті вітчизняних та зарубіжних вчених у періодичних фахових виданнях, чинна нормативно-правова база України, офіційні ресурси мережі Інтернет.

Практичне значення дослідження полягає в розробці конкретних пропозицій щодо удосконалення публічного аудиту на сучасному етапі, які можуть бути практично використані органами державної влади, органами місцевого самоврядування та інституціями громадянського суспільства з метою створення високоефективної інтегрованої системи публічного аудиту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ

1.1. Поняття, сутність та принципи аудиту

Аудит як незалежний фінансовий контроль у світі за історичними джерелами має багатомісячний період розвитку та був запозичений у вітчизняну практику для перевірки достовірності та законності фінансової звітності діяльності підприємств. У Великобританії регулювання обов'язкового проведення аудиту започатковано у 1844 р., в результаті чого керівники акціонерних компаній були зобов'язані щорічно запрошувати незалежного аудитора для перевірки та підтвердження фінансових звітів, які надавались акціонерам. Згодом аналогічні закони прийняті у Франції в 1867 р. та США в 1887 р. Отже як самостійна професія аудит сформувалась у другій половині XIX ст. Відтоді і до тепер громадський інститут аудиту з правовою та організаційною структурою існує в усіх країнах світу з ринковою економікою. У нашій країні аудит на початку свого становлення мав лише практичне спрямування, адже аудиторам-практикам не вистачало теоретичних і наукових знань з методології і організації аудиту. Умовно виділяють чотири періоди становлення вітчизняного аудиту (таблиця 1.1.).

Таблиця 1.1

Періоди становлення аудиту в Україні

Період		Назва	Характеристика	Передумови становлення та розвитку
Перший	1987–1989 рр.	Зародження аудиту	Формуються перші аудиторські структури: ревізійні групи та консалтингова фірма «Інаудит» у Москві, її дочірнє підприємство «Інаудит-Україна» у Києві – контролювали підприємства, які були створені з участю іноземного капіталу	Потреба користувачів у достовірній та повній інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкта

Період		Назва	Характеристика	Передумови становлення та розвитку
Другий	1989–1992 рр.	Становлення українського аудиту	Збільшуються кількості і форми аудиторських структур	Необхідність аудиторського підтвердження результатів діяльності фірм
Третій	1993–2001 рр.	Юридичне формування аудиту	Створюється нормативно-правова база аудиту	Необхідність розвитку та уніфікації аудиторської діяльності
Четвертий	2007– по теперішній час	Сучасний аудит	Відбувається реформування аудиту в Україні відповідно до міжнародно-визнаних вимог, вносяться зміни до вітчизняного законодавства	Важливість гармонізації аудиторських механізмів і національного обліку у європейських масштабах

Примітка. Джерело [43, с. 431].

У першому періоді «Зародження аудиту» створювались в Україні перші аудиторські структури. Так, із виникненням ринкових відносин і створенням в УРСР спільних підприємств на вимогу іноземного інвестора постала потреба у достовірній оцінці майна в умовах інфляції та приведення його вартості у відповідність з ринковою аудитором. Саме тому створилась перша аудиторська фірма в Україні «Інаудит-Україна», до складу якої входили колишні держслужбовці контрольно-ревізійного управління Міністерства фінансів України. Найперші аудиторські фірми проводили консультації щодо складання звітності, ведення загалом бухгалтерського обліку, оподаткування та безпосередньо контролювали підприємства, які були створені з участю іноземного капіталу. На той час значна кількість бухгалтерів малих підприємств мала низьку кваліфікацію, а законодавство постійно зазнавало змін, отже необхідність в аудиті була об'єктивною.

У другому періоді «Становлення українського аудиту» було створено Спілку аудиторів України (професійне громадське об'єднання громадян, яке вже на першому з'їзді прийняло статут спілки аудиторів України). Можна зазначити, що становлення вітчизняного аудиту при переході до ринку сприяло розпаду минулої системи організації обліку і контролю. Дерев'янку

С.І., Кузик Н.П., Олійник С.О. [13] зазначають, що на той час кількість суб'єктів аудиторської діяльності була невелика на ринку аудиторської діяльності, тож основною рисою даного періоду можна вважати відсутність конкуренції.

Третій період «Юридичне становлення» характеризується інтенсивною розробкою та впровадженням нормативно-правових актів щодо регулювання аудиторської діяльності. Створено Аудиторську палату України як самостійний та незалежний орган. 22 квітня 1993 р. прийнято ЗУ «Про аудиторську діяльність в Україні» №3125-ХІІ [47], завдяки чому відбулось офіційне визнання обов'язкового аудиту. Багато науковців вважають, що реальне формування аудиторської практики було започатковане саме прийняттям цього закону. Такої думки Бутинець Ф.Ф. [8], Рудницький В.С., Гончарук Я.А. [52] та ін. Спочатку примусове запровадження аудиту в Україні викликало негативне ставлення у підприємців, проте потім з кожним роком престижність професії аудитора в суспільстві збільшувалась та зараз широко використовуються послуги аудитора серед користувачів.

У четвертому періоді «Сучасний аудит» аудитори легально здійснюють оцінку, ведуть бухгалтерський облік, консультують замовників, проводять професійні тренінги. Відмітимо, що на сучасному етапі розвитку економіки ринок аудиторських послуг переорієнтовується. Так, раніше в аудиті була потреба у замовників, які мали обов'язково проводити щорічну перевірку, але зараз користуються попитом і інші послуги. Коли керівництву компанії цікаво не лише знати, чи об'єктивна та достовірна інформація звітності, а важливо перевірити діяльність її філій, ефективність окремих напрямів діяльності чи як здійснюється виконання контрактів, то тоді і виникає потреба у специфічних послугах аудиторів. Хоменко М.М. наголошує, що аудиторські фірми повинні «...направляти зусилля на надання широкого спектру послуг, починаючи з ведення обліку та закінчуючи консалтингом, бухгалтерським аутсорсингом, Дью Дилидженсом, автоматизацією, бюджетуванням, питаннями бізнес-проектів, розробкою та впровадженням програмного забезпечення, автоматизацією податкових розрахунків та екологічних показників та ін. Це

пояснюється намаганням утримати клієнтів, знаходячи альтернативні джерела доходів.» [57].

Термін “аудит” у перекладі з латинської “audio” означає “він чує”, “слухати”, “слухач” [28, с. 321]. Дослідження перекладу слова “аудит” доводять до висновку, що аудит є однопорядковим словом зі словами “аналізувати”, “перевіряти”, “екзаменувати”, “оцінювати”.

На думку Д. Флінта, аудит є соціальним феноменом, що має практичне значення. Його виникнення зумовлене необхідністю індивідів чи окремих груп отримувати або підтверджувати інформацію про діяльність, яка лежить в площині їх професійних чи адміністративних інтересів. Флінт стверджує, що функція аудиту повинна розглядатися як функція суспільного контролю, що забезпечує механізм моніторингу за діяльністю і реалізацію принципу підзвітності [33, с. 86].

Шалімова Н. вважає, що необхідність в аудиті спричинена сформованою моделлю індивідуума в економічній теорії і практиці, основою якої виступає антагонізм взаємодії учасників контракту, а їх поведінка характеризується як раціональна та максимізуюча, що вимагає застосування у сфері соціально-економічних відносин попереджувальних та контрольних заходів або інструментів доказу достовірності стану певного об’єкта. Ця першопричина виникнення аудиту проявляється в постулатах аудиту стосовно його необхідності, а також у такому професійному принципові, як “професійний скептицизм” [59].

В Україні термін “аудит” протягом тривалого проміжку часу розглядався лише у взаємозв’язку із фінансово-господарською діяльністю суб’єктів господарювання. Законом України “Про аудиторську діяльність” визначено, що “аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти, й відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам” [47]. Загалом під аудитом розуміють певний процес, за допомогою якого проводиться оцінка свідчення

про інформацію з метою визначення і висловлення думки щодо ступеня її відповідності певним критеріям компетентним незалежним фахівцем.

Отже, аудит як діяльність, котра здійснюється відповідно до положень законодавства, є різновидом контролю, а відтак, має такі самі мету і принципи здійснення. Зокрема:

1) контроль – це діяльність спеціально уповноважених органів державної влади і місцевого самоврядування, посадових осіб, підприємств, установ, організацій, а також окремих осіб щодо перевірки відповідності контрольованого об'єкта встановленим вимогам, в якій поєднуються функції соціального управління, політичного керівництва та народної демократії, а під економічним контролем розуміється діяльність органів державного та господарського управління, які здійснюють контроль за економічним і соціальним розвитком країни відповідно до законодавства;

2) контроль, зокрема і економічний, враховує перевірку економічних, соціальних, політичних, ідеологічних, науково-технічних та інших напрямків розвитку суспільства, а господарська діяльність в умовах ринкової економіки узагальнюється з використанням грошового вимірника, тобто фінансового критерію, а відтак, у системі економічного контролю сформувався фінансово-господарський контроль [5];

3) термінологія щодо позначення одного й того ж виду контролю за господарською діяльністю, який вище названо фінансово-господарським (“фінансовий контроль”, “фінансово-правовий контроль”, “господарський контроль”).

Білуха М. визначає аудит як одну з організаційних форм економічного контролю в Україні, називаючи його незалежним аудиторським контролем, і стверджує, що він здійснюється не лише незалежними аудиторами, а й підрозділами державних податкових та контрольно-ревізійних служб; а також як форму фінансово-господарського контролю, який здійснюється незалежними спеціалізованими аудиторськими фірмами [5].

На сьогодні термін “аудит” застосовується при характеристиці найрізноманітніших суспільних відносин. Так, зустрічаються такі

словосполучення, як “податковий аудит”, “митний аудит”, “екологічний аудит”, “страховий аудит”, “кадровий аудит”, “державний аудит” тощо.

Існують дві групи принципів здійснення аудиту в Україні:

I. Принципи, що є похідними від принципів здійснення фінансового контролю.

II. Принципи, що є основними при здійсненні аудиту і впливають із положень Закону та Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики.

До групи I можна віднести такі принципи:

1. Здійснення фінансового контролю компетентними особами. Відповідно до ст. Закону України Про Рахункову палату.

2. Результативність фінансового контролю. Суть цього принципу полягає у своєчасності проведення контрольної діяльності, виявленні реальних результатів фінансово-господарської діяльності, порушень фінансової дисципліни, у своєчасності доведення отриманих результатів до осіб, уповноважених приймати рішення про усунення порушень фінансової дисципліни і притягнення винних осіб до відповідальності.

3. Гласність. Передбачає оголошення результатів фінансового контролю, їх публічне обговорення, можливість їх подальшого використання та посилення на них у процесі наступної фінансово-господарської діяльності. Так, надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, використовувалися при її складанні, забезпечується шляхом складання аудиторського висновку (ст. 7 Закону). Аудиторський висновок є офіційним документом. Інформація, що міститься в ньому, не є предметом комерційної таємниці, і її можуть використовувати всі у публічній фінансовій звітності.

До групи II відносимо такі принципи:

— планування аудиту, при чому програма аудиту залежить від його цілей, розміру, структури і специфічних особливостей організації, що підлягає аудиту;

- високий професіоналізм, чесність, конфіденційність поведінки аудитора;
- обґрунтованість оцінки значущості аудиторських доказів, а також системи внутрішнього контролю;
- визначення критеріїв суттєвості й достовірності;
- дотримання методики і техніки аудиту, оцінки ризиків і вибору даних;
- аналіз інформації та формування висновків;
- відповідальність за результати аудиту;
- повне інформування клієнта, справедливе подання результатів аудиту, а будь-які невирішені питання або протиріччя між аудитором і замовником мають бути зареєстровані;
- незалежність аудиту, неупередженість і об'єктивність заключного висновку за результатами аудиту.

1.2. Особливості державного та публічного аудиту

На сьогодні не існує єдиної думки чим є державний аудит, - формою чи видом контролю. На думку Ю.Б. Слободяник [55] «державний аудит – це вид контролю, який проводиться спеціалізованим органом, наділеним особливими конституційними повноваженнями, і спрямований на виявлення законності, ефективності, результативності й економічності управління суспільними ресурсами», при чому також зазначає, що державний аудит не є формою контролю. Ця ж думка викладена й у іншій роботі [28]. Автори цієї роботи вважають, що між поняттями «державний фінансовий контроль» та державний аудит» різниця така сама, як між поняттями «право сили» та «сила права» [28].

Можна сказати, що державний фінансовий контроль є складовою державного аудиту, адже суспільні фінанси є складовою суспільних ресурсів.

Отже, державний аудит слід розглядати як форму контролю, а його класифікацію здійснювати за наступними ознаками:

— залежно від владних повноважень суб'єкта державного аудиту: парламентський та урядовий;

— залежно від участі суб'єкта державного аудиту у прийнятті управлінських рішень за наслідками державного аудиту: зовнішній та внутрішній;

— залежно від зацікавленості суб'єкта-виконавця державного аудиту: обов'язковий та ініціативний;

— залежно від чисельного складу суб'єкта державного аудиту: комісійний та одоноосібний;

— залежно від виду об'єкту державного аудиту: державний аудит фінансових ресурсів, державний аудит майнових ресурсів, державний аудит природних ресурсів, державний аудит інших суспільних ресурсів;

— залежно від повноти дослідження об'єкту державного аудиту: суцільний та вибірковий;

— залежно від предметної цілісності державного аудиту: законності, ефективності, відповідності, результативності, економічності (комплексно або у різних комбінаціях);

— залежно від місця здійснення: безпосередній (виїзний), опосередкований (камеральний), комбінований;

— залежно від змісту процесу та виду об'єкту: державний аудит діяльності бюджетних установ, діяльності суб'єктів господарювання, виконання бюджетних програм, виконання місцевих бюджетів, окремих господарських операцій, доходів і витрат державного бюджету, учасників бюджетного процесу;

— залежно від стану змін об'єкта державного аудиту: поточний (оперативний), наступний (ретроспективний);

— залежно від періодичності проведення: разовий, перманентний.

Представлена класифікація державного аудиту відображає існуючий стан його розвитку як процесу здійснення незалежної оцінки і винесення об'єктивного висновку.

Ефективним засобом підвищення контрольної функції державного управління є аудит «контрактів», успішна практика реалізації якого досягнута у штаті Каліфорнія, при чому укладені договори на витрачання публічних коштів на суму, яка перевищує \$ 10 тис., укладену будь-якою державою, місцевим або державним органом, підлягають ревізії з боку Управління штату Каліфорнія протягом трьох років після остаточної оплати контракту, де єдиний аудит є умовою для штатів отримати більше \$ 76 млрд. федеральних коштів щороку [2, с. 60].

Згідно з міжнародними стандартами аудиту, прийнятими Міжнародною організацією вищих органів аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)) у червні 1992 р., виділяють два види державного аудиту:

- фінансовий аудит відповідності/правильності (regularity audit);
- аудит ефективності діяльності (performance audit) (охоплює аудит адміністративної діяльності, ефективності трудових ресурсів, ефективності з метою досягнення результатів; тобто аудит ефективності стосується не лише сфери управління фінансами, а більше аналізу прийнятих управлінських рішень) [25].

У науковій літературі зустрічається ще одне схоже з державним аудитом поняття “конституційний аудит”, який, на думку С. Степашина, представляє собою “новий напрямок у соціальних науках, що досліджує конституційні основи, теорію, методологію і практику державного аудиту як особливого економічного, соціального, суспільно-політичного інституту, головною метою якого є здійснення від імені суспільства незалежного об'єктивного публічного контролю діяльності органів державної влади з управління довіреними їм суспільними ресурсами” [56].

У розвинутих країнах світу важливим елементом сучасного публічного управління є публічний аудит, який розглядають як один із провідних

інститутів громадянського суспільства, що виступає невід'ємною частиною системи суспільно-економічного регулювання. В Україні сьогодні формуються передумови для переходу до філософії публічного аудиту, який проводиться в інтересах суспільства для забезпечення законної, результативної, ефективної та прозорої діяльності органів публічної влади. Такий підхід дає змогу відійти від радянських стереотипів, які обмежують поняття “аудит” виключно підприємницькою діяльністю у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання [47]. У результаті аудит розглядається не лише як інструмент виявлення фінансових порушень, а і як функція щодо вдосконалення системи управління в цілому, у тому числі й державного.

У цьому контексті слід пригадати Міжнародну організацію вищих органів аудиту (INTOSAI), яка функціонує з 1953 р. і є незалежним керівним органом для вищих органів аудиту державних фінансів. Фундаментальні принципи аудиту INTOSAI складаються з чотирьох керівних вказівок [25]: ISSAI 100 “Основні принципи аудиту державного сектору”; ISSAI 200 “Основні принципи фінансового аудиту”; ISSAI 300 “Основні принципи аудиту ефективності”; ISSAI 400 “Основні принципи аудиту відповідності”. Інакше кажучи, в контексті публічних фінансів аудит бухгалтерського обліку і фінансової звітності (фінансовий аудит) є лише одним із чотирьох основних видів (або напрямів) аудиту.

Як доводить передова зарубіжна практика, успішне досягнення цілей усіх суб'єктів публічної влади і громадянського суспільства в цілому можливе лише за умови формування компромісних інтересів і цілей, що на сучасному етапі розвитку здійснюється за умов реалізації такої моделі публічного управління (рис. 1.1).

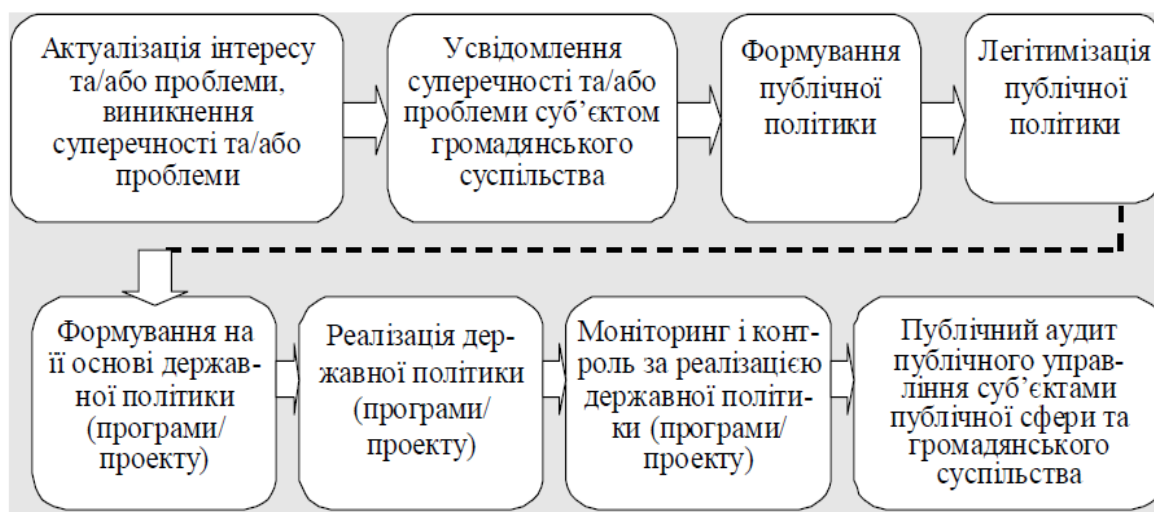


Рис. 1.1. Модель публічного управління, що забезпечує формування компромісних інтересів і цілей суб'єктів громадянського суспільства

Примітка. Узагальнено автором.

Термін “публічний аудит” (public – громадський, публічний [24]) уже міцно закріпився в лексиконі вчених і політиків розвинених зарубіжних країн світу. Пояснюється це тим, що публічний аудит у правовій демократичній державі відіграє надзвичайно важливу роль, адже демократія як форма правління передбачає контроль з боку народу (як методами прямої демократії, так і опосередковано за допомогою обраних народом представників) не тільки за прийняттям державно-управлінських рішень, а й за їх виконанням.

Публічний аудит забезпечує контроль суспільства за станом державного управління, відповідає принципам незалежності та об'єктивності, тому не може бути підпорядкований органам виконавчої влади, що безпосередньо здійснюють управління суспільними ресурсами.

В умовах формаційної та цивілізаційної модернізації суспільства в Україні також визріла гостра необхідність створення повноцінного інституту публічного аудиту. Однак ідея цього інституту носить поки що концептуальний характер, оскільки сама ідея необхідності практичної участі виборців в прямому чи непрямому управлінні публічними фінансами, власністю, інтелектуальними та іншими ресурсами країни ще не стала

невід'ємною складовою системи суспільних цінностей в Україні й відповідно законодавчо не закріплена.

Публічний аудит – це діяльність щодо незалежного, експертно-аналітичного оцінювання, спрямованого на виявлення результативності та ефективності діяльності органів публічної влади з питань дотримання й розвитку суспільних цінностей та управління суспільними ресурсами, що проводиться окремим незалежним спеціалізованим органом, на всіх рівнях публічного управління на замовлення/за участю суспільства.

Під суспільними цінностями слід розуміти ідеї, норми, процеси, відносини матеріального і духовного порядку, які мають об'єктивну позитивну значимість і здатні задовольняти потреби людей. Таке трактування передбачає широке залучення громадян до розвитку суспільства та вдосконалення системи публічного управління в Україні в умовах оновлення ціннісних орієнтацій, пов'язаних із ствердженням людино-центристської ідеології на зміну державо-центристської. Суспільні ресурси у вищенаведеному визначенні включають публічні фінанси, державну власність та інтелектуальну власність, що вироблена за рахунок коштів державного бюджету.

Публічний аудит, з одного боку, здатний визначати (або сприяти визначенню) суперечності (конфлікти) інтересів у суспільстві, а з іншого – може стати спонукаючим фактором прийняття рішень для розв'язання проблем та стратегічних рішень для розв'язання суперечностей (конфліктів) інтересів між суб'єктами публічної сфери. Останнє означає, що публічний аудит може стати джерелом вироблення стратегій з усунення суперечностей (конфліктів інтересів) в економічній, соціальній та інших сферах. У той же час стратегія визначає цілі, дії (функції), структуру (відносини між суб'єктами публічної сфери) тощо діяльності органів публічної влади. Таким чином, публічний аудит виходить на проблеми модернізації системи публічного управління в цілому та на механізми публічного управління у тому числі.

Окрім того, для самого публічного аудиту, який дозволяє реалізувати особливу неформальну норму в суспільстві – довіру, також притаманний

конфлікт інтересів, який може проявлятися в розбіжності інтересів аудитора та конкретного клієнта (органу публічної влади), невизначеного кола третіх осіб або суспільства в цілому (“розходження (розрив) в очікуваннях”), а також в існуванні обмежень, пов’язаних з необхідністю дотримання засад незалежності та нейтральності.

Стосовно змістовної наповнюваності терміна “публічний аудит” необхідно розрізняти публічний аудит, як: суспільний інститут; вид професійної діяльності; процес оцінювання; функцію публічного управління; інструмент участі громадськості в управлінні (табл. 1.2).

Таблиця 1.2.

Підходи до змістовної наповнюваності терміна “публічний аудит”

Підходи до змісту публічного аудиту	Змістова наповнюваність терміну “публічний аудит”
Суспільний інститут	Сукупність правил, норм, механізмів, відносин, традицій тощо в системі зовнішнього незалежного оцінювання від імені суспільства діяльності держави, що ґрунтується на конституційних засадах і базуються на цивілізаційних і формаційних цінностях суспільства
Вид професійної діяльності	Професійна інтелектуальна діяльність, що здійснюється на замовлення певних суб’єктів суспільства, щодо оцінювання діяльності органів публічної влади з дотримання ними цінностей суспільства та ефективного використання ресурсів
Процес оцінювання	Послідовність дій, що виконується з метою здійснення незалежного оцінювання і винесення об’єктивного висновку про результативність та ефективність дій органів публічної влади
Функція публічного управління	Незалежне експертно-аналітичне оцінювання результативності та ефективності діяльності публічної влади
Інструмент участі громадськості в управлінні	Інструмент суспільства, за допомогою якого воно бере участь в управлінні суспільними ресурсами та розвитку й дотриманні суспільних цінностей

Примітка. Складено автором.

На наш погляд, залучення громадян до публічного аудиту – це органічна частина більш широкої угоди між владою і суспільством. Жити в рамках такої “суспільної угоди” означає вибудовувати відносини між владою і суспільством в напрямі, що дає змогу досягти найбільш актуальної для України мети: визнання громадянина первинним, а владу – вторинною. У рамках такої парадигми не людина існує для держави, а держава – для людини.

Отже, філософські основи і сама ідеологія публічного аудиту повністю відповідають інноваційному світогляду, в якому найвищою цінністю вважається творча, вільна і соціально відповідальна людина. Таким чином, місією публічного аудиту необхідно визнати інформування суспільства про результати незалежної професійної оцінки діяльності органів публічної влади. Метою публічного аудиту є підвищення прозорості, ефективності та результативності управлінських рішень у публічній сфері, відповідальності та підзвітності органів публічної влади суспільству.

Виникнення публічного аудиту пов'язано, передусім, з об'єктивними потребами суспільства мати якомога більш повну і достовірну оцінку тих подій, що відбуваються в різних сферах його життя – економічній, політичній, соціальній тощо, а також якості державного управління. Відповідно до головних умов функціонування публічного аудиту слід віднести високий рівень розвитку громадянського суспільства (суспільство визнає публічний аудит як механізм модернізації системи державного управління), а до додаткових – наявність системи поділу влади; змішаний або ліберальний характер економіки; визнання пріоритету прав та свобод людини та громадянина.

Публічний аудит має базуватися на рішеннях, які визначають стратегію діяльності держави. Саме тому публічний аудит має багато спільного з державним аудитом, який за визначенням С. Степашина, представляє собою конституційно встановлену систему зовнішнього, незалежного контролю від імені суспільства за діяльністю органів державної влади з управління національними ресурсами країни (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними) [56]. Однак ототожнювати ці поняття не можна.

Поняття “державний аудит” доцільно застосовувати лише до частини публічно-контрольних відносин, так як схожу діяльність можуть здійснювати і контрольно-рахункові органи муніципальних утворень [33, с. 91]. Тому більш раціонально при характеристиці зазначених відносин застосовувати словосполучення “публічний аудит”, оскільки поняття “державний аудит” не включає місцевий рівень влади. Окрім того, предметом публічного аудиту є

законність, ефективність і результативність державної політики (діяльності держави), а не фінансова звітність органів державної влади та місцевого самоврядування.

Взагалі, в державах із розвиненим громадянським суспільством не може бути сфер діяльності, які не піддаються зовнішньому аудиту. Публічний аудит повинен розповсюдитися від фінансів на всі сфери публічного управління, використовуючи при цьому, методи аудиту інформації та екологічного аудиту, що є надзвичайно важливим в умовах впровадження “електронного урядування” в Україні.

Більше того, органи влади самі мають розуміти, чому так важливо бути відкритими для зовнішнього контролю. Адже, висновок зовнішнього аудитора – це ні що інше, як ефективний механізм легітимації соціально-економічних рішень держави, інструмент забезпечення реальної суспільної підтримки. І в цьому полягає найважливіша соціально-регулятивна роль інституту публічного аудиту.

Разом з тим публічний аудит для України є новою, малодослідженою сферою і перебуває лише на стадії становлення. Відповідно сам термін “публічний аудит” в Україні ще не є загальноживаним і дуже часто це поняття ототожнюють з поняттям “контроль”.

Непродумане використання цих термінів нівелює принципові відмінності між контролем, що здійснюється державою (самоконтролем держави), і незалежним наглядом суспільства за її діяльністю. Отже, між термінами “державний контроль” і “публічний аудит” така сама відмінність, як між поняттями “право сили” і “сила права”. При цьому публічний аудит базується не на силі примусу, а на відкритості, об’єктивності, прозорості діяльності, тобто на “силі права”.

Отже, вищезазначені особливості публічного аудиту дають підстави стверджувати про назрілу необхідність формування і просування інституту публічного аудиту в Україні. Публічний аудит слід розглядати як суспільне благо, як публічну послугу, в основі якої лежить публічний (суспільний) інтерес, тобто як суспільно значиму діяльність, яка має бути регламентована, в

першу чергу, законодавством відповідно до засад громадянського суспільства та демократичної правової держави.

Таким чином, сформованої теоретико-методологічної основи публічного аудиту як необхідної складової публічного управління на сьогодні не існує. Об'єднуючи в собі теоретичні та практичні аспекти державного та інших видів аудиту, він набуває синергетичних якостей, що сприяє забезпеченню законності, ефективності та результативності діяльності органів публічної влади. З огляду на це, найбільш важливим для суспільства в публічному аудиті є надання рекомендацій щодо шляхів підвищення результативності та ефективності діяльності окремих ланок державного механізму та вдосконалення напрямів реалізації прийнятих державно-управлінських рішень.

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИЧНИЙ ЗМІСТ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ ТА ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

2.1. Діяльнісні аспекти публічного аудиту

Проведення публічного аудиту ґрунтується на двох підходах:

- орієнтація на результати публічного управління;
- орієнтація на суперечності та/або проблеми суспільства, що вирішуються системою публічного управління (рис. 2.1).

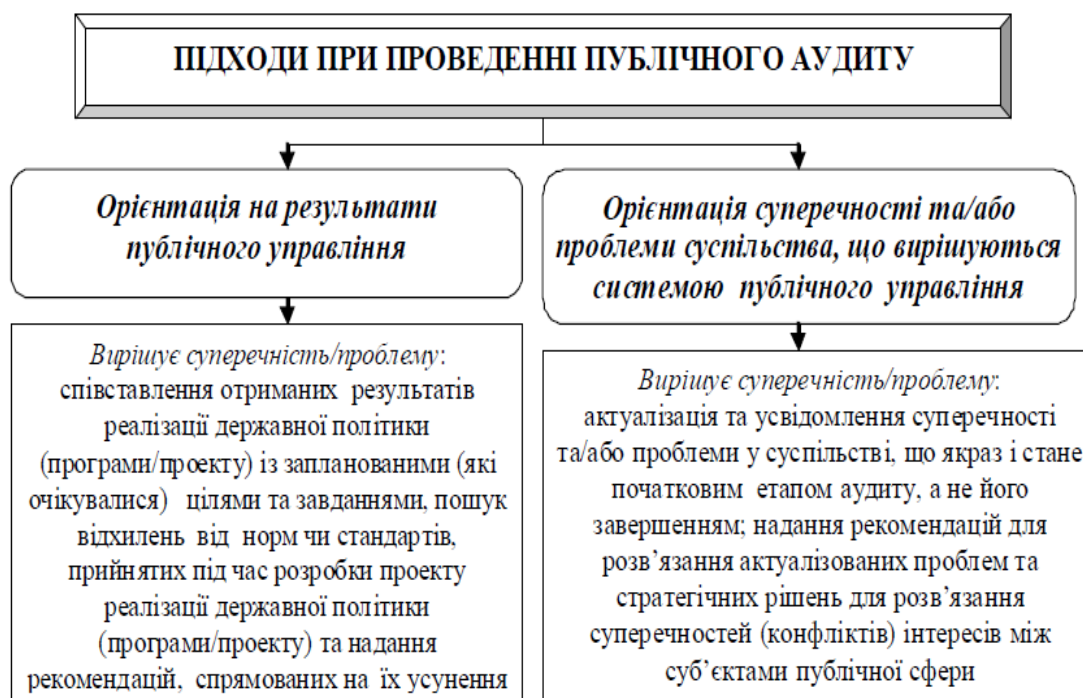


Рис. 2.1. Підходи до проведення публічного аудиту

Примітка. Узагальнено автором.

Відповідно до вищевикладеного, можна визначити цільові складові публічного аудиту діяльності органів публічної влади, серед яких доцільно виокремити такі, як оцінювання законності (правильності), ефективності та результативності діяльності (табл. 2.1.).

Таблиця 2.1.

Цільові складові публічного аудиту діяльності органів публічної влади

Цільові складові публічного аудиту	Сутність
Законність дій органів публічної влади	Установлення правильності та доцільності публічних рішень органу публічної влади, виявлення та аналіз причин недотримання норм чинного законодавства та нормативно-правових актів органом публічної влади чи посадовою особою
Ефективність (загальна, спеціальна, конкретна) діяльності органу публічної влади	Перевірка та оцінювання доцільності та відповідності обраних методів вирішення суперечностей та/або проблеми та використаних ресурсів отриманим результатам діяльності органу публічної влади
Результативність діяльності органу публічної влади	Установлення можливого рівня досягнення органом публічної влади наперед визначених цілей та причин відхилення фактичних результатів діяльності від наперед визначених цілей

Примітка. Узагальнено автором.

Світовий досвід показує, що предметом публічного аудиту виступає достовірна й об'єктивна інформація про діяльність органів публічної влади та інших суб'єктів господарювання, що стосуються формування та використання суспільних ресурсів/цінностей, яка розглядається в контексті законності, достовірності, доцільності, ефективності та результативності.

Звичайно, аналізуючи діяльність органів публічної влади, важливо ставити акцент на підвищенні ефективності їх роботи. При цьому критерії ефективності слід розглядати не в абстрактно-математичному плані, а з погляду “людинозбереження”. Наприклад, у координатах “чистої” макроекономічної теорії українські реформи 1990-х рр. можна було б вважати досить ефективними, оскільки вони дали змогу в найкоротший термін змінити структуру власності, сформувати певні механізми ринкової економіки, створити нові інститути і так далі. Однак з погляду “людинозбереження” ці реформи виявилися не просто неефективними, а дійсно шокowymi, оскільки поза увагою залишилися життєві інтереси величезної маси населення України.

Загальним об'єктом публічного аудиту виступає діяльність органів публічної влади та інших суб'єктів господарювання, що стосуються формування та використання суспільних ресурсів/цінностей (рис. 2.2).

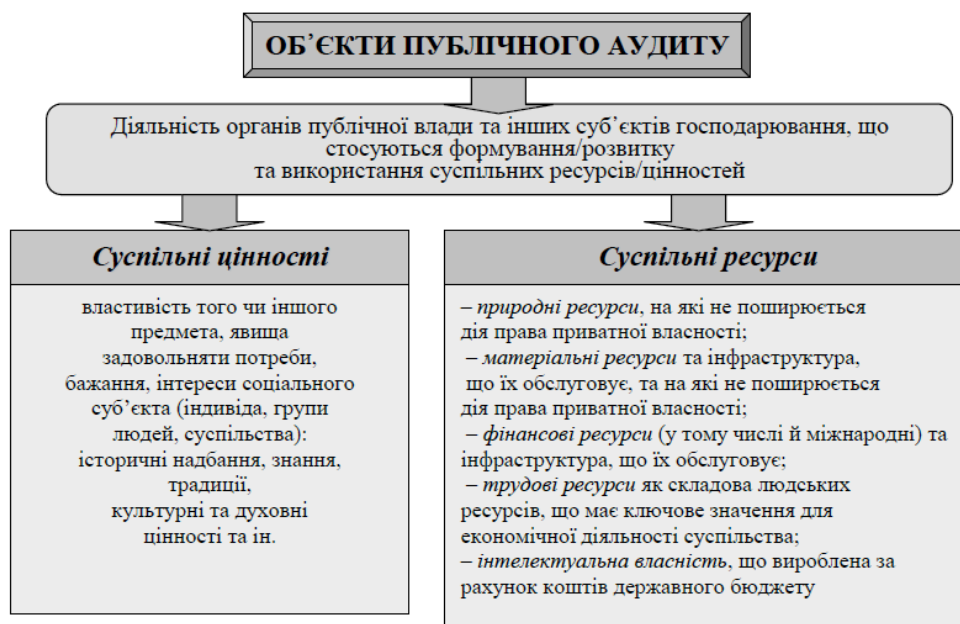


Рис. 2.2. Об'єкти публічного аудиту

Примітка. Узагальнено автором.

Взагалі визначення об'єкта публічного аудиту залежить від цілей та виду аудиту, який проводиться. У якості основних можливих об'єктів публічного аудиту, залежно від його видів і форм, наведемо такі:

- виконання державного (місцевого) бюджету;
- використання державних ресурсів (майно, природні ресурси, права власності тощо);
- використання державних фінансових ресурсів (коштів державного бюджету, місцевих бюджетів всіх рівнів, державних цільових фондів);
- адміністративна діяльність органів влади;
- виконання окремих державних функцій органом виконавчої влади;
- діяльність стратегічних господарських комплексів (військова промисловість, видобуток корисних копалин, транспорт і зв'язок тощо);
- використання державної власності;
- виконання бюджетних програм;
- виконання міжнародних і міжбюджетних договорів та відносин;
- доцільність виділення бюджетних коштів та інших ресурсів бюджетоодержувачам тощо.

Публічний аудит розпочинається як ініціатива інститутів громадянського суспільства і надалі має заручатися підтримкою держави та місцевого самоврядування. Отже, суб'єктами публічного аудиту можуть бути учасники, яких доцільно поділити на дві групи:

— “споживачі” результатів публічного аудиту – замовники, ініціатори аудиту, наділені певними повноваженнями, які потенційно можуть безпосередньо не брати участі в діях щодо перевірки/оцінювання, а лише користуватимуться результатами цього аудиту. Це найчастіше представники громадянського суспільства, тобто громадянин зі своїми громадянськими правами і організації-асоціації, об'єднання, рухи і громадські інститути, інші зацікавлені установи;

— суб'єкти, які проводять публічний аудит: до безпосередніх суб'єктів аудиту зараховують тих, хто є виконавцем, тобто бере участь у проведенні аудиту, визначає його методологію, розробляє технологію й інструменти дослідження, відповідає за збирання даних, їх аналіз, підготовку звіту про результати оцінювання. Подібні аудити можуть проводитись незалежними аудиторськими установами (вітчизняними або міжнародними), громадськими організаціями, які є професійними учасниками аудиторського ринку, як самими, так і спільно з урядовими структурами сфери державного аудиту (Рахункова палата), аналітичними, консалтинговими фірмами та дослідницькими інститутами.

Зауважуємо, що виникнення, формування та розвиток публічного аудиту пов'язано, в першу чергу, з об'єктивними потребами суспільства мати якомога більш повну й достовірну оцінку тих подій, що відбуваються в різних сферах його життя – економічній, політичній, соціальній, а особливо в екологічній.

В Україні публічний аудит, зокрема публічний екологічний аудит є лише на стадії становлення, тоді як у міжнародній практиці публічний аудит, вже має свою законодавчу, нормативнометодичну і навчальну бази. На сьогодні в Європейському Союзі, що запровадили публічний екологічний аудит, лідируючі позиції займають Німеччина, Австрія, Англія. Протягом останніх десяти років в цих країнах розроблено концепції екологічного

аудиту, прийнято національні стандарти та нормативно-правові акти в цій галузі. Публічний екологічний аудит широко застосовується у промислово розвинутих країнах – Канаді, Великобританії, Нідерландах, США, Швеції, країнах ЄС та Східної Європи [22, с. 87].

У нашій країні тільки починають розуміти, що передумовами для формування та розвитку публічного екологічного аудиту є свідоме розуміння погіршення стану довкілля, необхідність чіткого регламентування охорони та використання природних ресурсів, застосування жорстких санкцій економічного характеру до порушників екологічного законодавства. В Україні перші кроки до впровадження публічного екологічного аудиту зроблено у 90-х рр. ХХ ст. Важливим кроком у розвитку публічного екологічного аудиту стало прийняття міжнародних стандартів ISO серії 14000 на рівні державних стандартів, що регулюють методологічні основи аудиту екологічної діяльності підприємств [26, с. 175].

На сьогодні відносини у сфері публічного екологічного аудиту регулюються Законами України «Про екологічний аудит» [48], «Про охорону навколишнього природного середовища» [49], Національними стандартами України ДСТУ ISO 19011:2012 «Настанови щодо здійснення аудитів систем управління» [19], ДСТУ ISO 14001:1997, ДСТУ ISO14004:1997 «Система управління навколишнім середовищем» [16; 17], ДСТУ ISO 14015:2005 «Екологічне оцінювання виробничих об'єктів та організацій» [18]. Публічний екологічний аудит є найбільш дієвим інструментом погодження загальнодержавних і місцевих інтересів, екологічної безпеки, одним з найбільш ефективних засобів залучення громадськості до вирішення проблем екологічно безпечного життя, екологічно чистої продукції.

Практика публічного екологічного аудиту в Україні ґрунтується на принципах:

- підтримка екологічного аудиту і реагування на його результати з боку керівництва,
- незалежність функцій екологічного аудиту щодо діяльності, яка перевіряється,

- обґрунтований підбір аудиторів,
- визначеність цілей, термінів, методик і періодичності проведення,
- адекватність збору, аналізу й документування результатів цілям аудитування,
- наявність процедур, що забезпечують неупереджений, чіткий і ясний вклад результатів публічного екологічного аудиту у висновках.

Основними завданнями публічного аудиту в екологічній сфері є:

- збір достовірної інформації про екологічні аспекти виробничої діяльності об'єкта екологічного аудиту та формування на її основі висновку екологічного аудиту;
- встановлення відповідності об'єктів екологічного аудиту вимогам законодавства про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту;
- оцінка впливу діяльності об'єкта екологічного аудиту на стан навколишнього природного середовища;
- оцінка ефективності, повноти і обґрунтованості заходів, що вживаються для охорони навколишнього природного середовища на об'єкті екологічного аудиту.

В Україні на сьогодні з упевненістю можна стверджувати про існування гострої потреби у розвитку екологічного аудиту, що визначається такими факторами:

- погіршенням екологічної ситуації в державі, що пов'язане із явною неефективністю традиційних форм державного екологічного управління та контролю;
- переважанням «умовно-примусового» характеру виробничої економічної діяльності;
- існуванням значного потенціалу невикористаних можливостей для вирішення екологічних проблем, багато з яких не пов'язані зі значними фінансовими та матеріальними витратами (найбільш характерною серед таких можливостей є творчий потенціал підприємництва);

— практичними досягненнями у галузі екологічного аудиту у економічно розвинутих західних країнах;

— можливістю отримання істотних економічних переваг, включаючи й додатковий прибуток, для підприємств.

Україна, відповідно до обраного євроінтеграційного курсу, прагнення до фінансово-економічної стабілізації та задля зайняття чільного місця на світовій арені, повинна здійснити низку складних комплексних перетворень. Передусім це стосується запровадження європейських стандартів, одним із таких стандартів є публічний аудит у різних сферах діяльності, зокрема в екологічній сфері. Публічний екологічний аудит і є одним з таких європейських і міжнародних стандартів забезпечення прав людини на безпечне життя. Запроваджуючи публічний екологічний аудит, Україна не лише декларує своє право на входження в європейську цивілізацію, а й підтвердити свої наміри практичними діями.

2.2. Зарубіжний досвід здійснення публічного аудиту

Останніми роками відбувається активізація системної адаптації вищих органів аудиту різних країн до загальних вимог, незважаючи на все різноманіття форм і методів організації державного аудиту. Ми проаналізуємо ті аспекти в досвіді країн, які, на нашу думку, можуть бути найбільш ефективно використані під час побудови вітчизняної системи публічного аудиту.

Важливим з цього приводу є досвід організації роботи вищого органу аудиту державних фінансів. Так, Степашин С. виділяє чотири типи органів державного аудиту [56]:

1) побудований за принципом судової колегії, рішення якої мають юридичну силу (Бельгія, Греція, Іспанія, Італія, Португалія, Франція та ін.);

2) колегіальна структура без права виносити рішення, що мають силу судових (Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Словаччина, Росія, Чехія тощо);

3) орган аудиту, незалежний від уряду, очолюваний Генеральним аудитором або Президентом (Великобританія, Данія, Естонія, Ірландія, Кіпр, Мальта, Польща, США, Угорщина, Фінляндія, Швеція та ін.);

4) структура, очолювана Президентом (безпосередньо підпорядкована йому), проводить аудит на центральному, регіональному і місцевому рівнях (Австрія, Білорусь, Словенія тощо).

Отже, розглянемо досвід країн, що є основними представниками виділених типів вищих органів аудиту.

Особливе місце серед вищих органів аудиту посідає Суд рахунків Франції (Рахункова палата), вперше заснований у 1319 р. та відроджений після Французької революції у 1807 р., який функціонує як орган юрисдикції і має судову компетенцію. Відповідно до Конституції голова Рахункової палати призначається Урядом, а інші члени – Президентом Республіки (на практиці – за узгодженим рішенням Міністерства економіки і Міністерства бюджету). Крім того, діяльність палати фінансується з бюджету цих двох міністерств.

Рахункова палата Франції не залежить від виконавчої влади і Парламенту, її члени користуються статусом незмінних суддів. Як судова інстанція, палата здійснює контроль за правильністю публічних розрахунків, а як адміністративний орган – контролює діяльність державних бухгалтерів і певної категорії розпорядників кредитів. Крім того, Рахункова палата допомагає Парламенту і Уряду контролювати виконання фінансових законів, направляє Президенту Республіки і Парламенту щорічну доповідь, у якій дається висновок щодо фінансового управління державним майном і державними службами, юридичними особами з державною участю. Рахункова палата Франції співпрацює з регіональними рахунковими палатами, які самостійно приймають рішення щодо перевірки рахунків, документи за якими їм зобов'язані у належний термін надавати державні чиновники, що ведуть бюджетні рахунки. Важливою, на наш погляд, особливістю побудови системи

державного аудиту у Франції є те, що контроль переважно наступний, так як попередній контроль здійснюється міністерствами загальноекономічного регулювання. Тобто, добре розвинена система державного внутрішнього контролю і аудиту дозволяє не проводити суцільні перевірки, а ґрунтувати свою діяльність на оцінці ризиків та управлінні ними. Крім того, з 2006 р. всі державні звіти (рахунки) обов'язково сертифікуються Рахунковою палатою, тобто має бути підтверджена їх якість. На нашу думку, позитивним досвідом, що може бути використаний в Україні, є підхід до організації внутрішнього контролю і аудиту, висока ефективність яких підтверджена багаторічною практикою, а також вимоги, що ставляться до державних звітів.

Особливістю діяльності Бельгійської Рахункової палати, крім виконання нею обов'язку контролювати виконання закону, є контроль виконання норм, що зобов'язують керівників державних установ інформувати громадськість про пости, які вони обіймають, виконувані керівні функції, професійну спеціалізацію, а також декларувати особисте майно. У 1998 р. Рахункова палата була наділена консультативними функціями в сфері контролю вартості виборчих кампаній і фінансування політичних партій. Висновки Рахункової палати включаються у доповіді компетентних контрольних комісій і доступні для широкого загалу [31].

Типовим прикладом колегіальної структури контрольних органів є Німеччина, Республіка Корея, Чеська Республіка. Важливою рисою, що відрізняє їх від монократично організованих контрольних органів, є децентралізація прийняття рішень, тобто остаточне рішення виноситься за принципом більшості голосів. Федеральна Рахункова палата Німеччини в даний час має статус самостійного вищого державного органу фінансово-господарського контролю, що значно розширило її повноваження в порівнянні з вищими органами аудиту інших країн. Поряд з Федеральною Рахунковою палатою існують рахункові палати шістнадцяти федеральних земель і окремі рахункові палати, які перевіряють місцеві органи влади. Вони є самостійними, незалежними, не мають ієрархічного підпорядкування Федеральній Рахунковій палаті, проте працюють в умовах тісного співробітництва.

Рахункові палати виконують дуже схожі задачі, але в різних сферах компетенції.

Перетин інтересів, що іноді відбувається у випадках спільного фінансування проектів декількома землями або федерацією і однією або декількома землями, не заважає. У такому випадку рахункові палати співробітничать в різних формах: проводять спільні перевірки, перевіряють використання частки коштів в рамках власної компетенції тощо.

Хоча в Німеччині довгий час дискутували, чи мають рахункові палати своє особливе місце в схемі поділу влади, все ж таки укріпилася думка, що вони не можуть бути зараховані ні до законодавчої, ні до виконавчої, ні до судової гілки влади. Отже, рахункові палати повинні посідати особливе місце між парламентом і урядом, як нейтральний авторитетний контролюючий орган. Положення про те, що Федеральна рахункова палата не наділена виконавчою владою, є важливим для систем контролю. Палата лише доводить до відома вищих органів законодавчої і виконавчої влади результати своїх перевірок і надає свої рекомендації з їх усунення. Органи державної влади не зобов'язані приймати їх до виконання, але у більшості випадків, враховуючи об'єктивний характер рекомендацій, вони використовують висновки під час підготовки та прийняття відповідних рішень.

Великобританія є унітарною державою з давніми традиціями парламентського контролю діяльності виконавчої влади. Найбільш значні зміни в системі контролю державних фінансів Великобританії відбулися у 80-ті рр. ХХ ст. Вищим органом аудиту Сполученого Королівства Великобританії і Північної Ірландії з 1983 р. стає Національне бюро аудиту (National Audit Office), очолюване Генеральним контролером і аудитором [61]. Голова Національного бюро і аудиту має унікальний стан – він за статусом є посадовою особою Палати общин і звітує про результати своєї діяльності виключно перед нею і її Комітетом з бюджету. Проте саме він персонально наділений законодавчими повноваженнями і правами, проводить зовнішній фінансовий контроль діяльності уряду.

Національне бюро аудиту не має незалежного статусу, воно є всього лише апаратом Генерального контролера і аудитора, якого на посаду призначає Її Величність Королева. Формальному призначенню передують узгодження кандидатури претендента на посаду британським Міністерством фінансів і Комітетом з бюджету Палати общин, після чого Прем'єр-міністр країни представляє кандидата на голосування членів нижньої палати британського Парламенту. Термін перебування Генерального контролера і аудитора на посту законодавчо не обмежений, грошове забезпечення йому виплачується безпосередньо з коштів спеціального фонду. А відсторонення від посади можливе лише на підставі спільної резолюції обох палат парламенту, направленої Прем'єр-міністру.

Бюро здійснює свою діяльність від імені Генерального контролера і аудитора, його персонал складається зі службовців, що є переважно кваліфікованими бухгалтерами, і не є державними чиновниками. Національне бюро аудиту проводить перевірки і складає звіти за результатами аудиту ефективності використання коштів.

Результати доповідаються Генеральним контролером і аудитором Комітету з державних рахунків Палати общин. Оскільки немає прямої підпорядкованості Національного бюро аудиту Парламенту, воно набуває незалежності не лише по відношенню до уряду, але й по відношенню до самого Парламенту.

Крім основних контрольних функцій, Бюро проводить аудит ефективності всіх адміністративних органів, установ, які фінансуються з державних коштів і чий керівники призначаються монархом, а також інших установ, які воно перевіряє відповідно до закону. При цьому закон чітко встановлює, що аудит ефективності не означає критику доцільності політичних рішень і стратегії держави, – це прямо заборонено як Генеральному контролеру і аудиторам, так і відповідному комітету Палати общин. Таким чином, у Великобританії закон підкреслює професійну незалежність вищого органу аудиту, незважаючи на його приналежність до парламенту.

США як самостійна держава виникла за історичними мірками нещодавно. Проте в країні склалися розвинуті традиції парламентаризму, а також унікальний і достатньо ефективний механізм регулювання балансу повноважень виконавчої і законодавчої влади – система «стримувань і противаг», тобто особливих конституційних методів і форм, що дозволяють нейтралізувати дії будь-якої з гілок влади. Державний орган, який виконує функції рахункової палати, в США з 1921 р. – Головне контрольне управління (General Accounting Office, що іноді перекладають російською як Головне бюджетно-контрольне управління або як Головну службу обліку США), яке є вищим органом аудиту в США.

У 2004 році, у відповідності до реформи, було змінено назву вищого органу аудиту США на Державне контрольне управління (Government Accountability Office). Управління є незалежним органом, формується на позапартійній основі і підпорядковується безпосередньо Конгресу США. На його чолі стоїть Генеральний контролер, який призначається Президентом США терміном на 15 років, без обмежень за віком і може бути відсторонений від посади достроково спільним рішенням палат Конгресу лише у випадку нездатності продовжувати виконання своїх повноважень або за рішенням суду [60].

До складу Управління входять декілька великих структурних одиниць, а також групи за окремими напрямками (транспорт, сільське господарство, оборона тощо). На чолі кожного напрямку стоїть директор проблеми – головний спеціаліст в даній сфері, якому підпорядковуються групи спеціалістів, всі співробітники призначаються Генеральним контролером одноосібно.

Цікавим є досвід публікації оперативної інформації про різні аспекти функціонування державних органів, що вимагає негайного реагування, – так званої Блакитної книги. Крім того, вищий орган аудиту США не лише представляє Конгресу повну і достовірну поточну інформацію про управління фінансами. В складі Управління є група кваліфікованих слідчих, які залучаються для розслідування справ, пов'язаних з порушенням

кримінального або цивільного законодавства. Результати таких розслідувань передаються до Міністерства юстиції або інші правоохоронні органи.

Корисним досвідом США є те, що процес аудиту тут базується на стандартах, які містять ключові поняття, процедури і практики звітності. Державне контрольне управління встановлює стандарти державних аудиторів, розробляючи і постійно удосконалюючи Стандарти державного аудиту, що реалізують принципи Лімської декларації, Етичного кодексу INTOSAI, засновані на стандартах бухгалтерського обліку і мають назву Загальноприйняті стандарти державного аудиту (Generally Accepted Government Auditing Standards – GAGAS), або Жовта книга [60].

США не має єдиного «монопольного» контрольного органу, який би взяв на себе всі контрольні функції у відношенні державних і суспільних органів. Державний аудит проводиться також на рівні контрольних органів штатів. Отже, єдність системи державного аудиту в США проявляється у правовому і функціональному її аспектах, що в жодному випадку не погіршує якість контролю державних фінансів.

Цікаво, що австрійський досвід організації системи державного аудиту у даний час менш відомий, ніж досвід інших країн. Проте, саме Австрійська Рахункова палата очолює Генеральний секретаріат INTOSAI з 1965 р., і саме в її досвіді знайшли найбільш повне втілення і розвиток міжнародні принципи організації державного аудиту. Рахункова палата безпосередньо підпорядкована Національній раді – палаті парламенту Австрійської Республіки, що виступає в якості органу загальнонаціонального представництва. Вважаємо цікавим досвід Австрії у підготовці кваліфікованого персоналу. Так, для вступу на роботу до Рахункової палати необхідно мати досвід роботи протягом декількох років, причому не лише досвід контрольно-аудиторської діяльності, схвалюється також наявність вузькоспеціалізованих, технічних знань і вмінь. З 1996 р. Рахункова палата Австрії працює над реалізацією особливої програми підвищення кваліфікації своїх кадрів та їх просування службовими сходами [62]. Заходи з навчання з відривом і без відриву від виробництва на всіх рівнях організації, починаючи

з першого дня роботи і закінчуючи курсами вузької спеціалізації, передбачають наявність двох типів підготовки: обов'язкової і добровільної (тобто для цілей просування).

Під час прийняття на роботу новий спеціаліст одразу повинен інтегруватися у діючу аудиторську перевірку. Кожному новому спеціалісту призначається наставник, який супроводжує процес його інтеграції. Протягом першого року аудитор повинен засвоїти основи аудиторської перевірки, починаючи з планування і завершуючи розробкою проєктів, виконанням і складанням висновків. Протягом другого року служби спеціалісти повинні отримати базову підготовку, яка включає знання юридичного, економічного і методологічного характеру. Подолання цього етапу веде до набуття спеціалістом трудової категорії «Аудитор Рахункової палати». На етапі професійного удосконалення відбувається методологічне і технічне навчання без відриву від виробництва. Цікавим є те, що при визначенні змісту навчання беруться до уваги технічні і методологічні потреби відділу. Для вирішення актуальних задач аудитор має можливість підвищувати свою кваліфікацію самостійно, зокрема, навички роботи в колективі, комунікабельність, здатність розв'язувати конфлікт, навички розподілу робочого часу тощо. Для просування по службі спеціалісти можуть проходити курси спеціалізації і набуття експертних знань, а також спеціальні курси для керівників аудиторських груп і директорів проєктів.

Вважаємо, що врахування зазначених нами результатів під час побудови вітчизняної системи державного аудиту дозволить значно покращити її ефективність, а, отже, досягти прозорості, ефективності і публічності державного управління, що відповідає потребам громадянського суспільства.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

3.1. Місце і роль публічного аудиту в процесі модернізації державного управління в Україні

Модернізація системи державного управління в Україні в умовах європейської інтеграції актуалізує проблему створення повноцінного інституту публічного аудиту діяльності органів публічної влади, який у багатьох розвинутих демократичних країнах світу вже виступає важливим елементом системи публічного управління. Особливого значення згадана проблема набуває в контексті реформування державної служби, основною метою якого є становлення професійної, високоефективної, стабільної, авторитетної державної служби, здатної відповідати на виклики сьогодення. Без розв'язання цієї проблеми запровадження норм та цінностей демократії як основних підвалин подальшого державного розвитку і реального формування повноцінного громадянського суспільства в Україні буде або взагалі неможливим, або може стати фіктивним прикриттям для зовсім інших за змістом та спрямуванням суспільних процесів.

Як доводить світова практика, рівень розвитку публічного аудиту є показником розвинутості громадянського суспільства та демократичності публічного управління, його здатності оперативно й адекватно реагувати на виклики сьогодення, тобто публічний аудит – це нова філософія сприяння забезпеченню якості публічного управління справами суспільства на основі оцінювання результативності та ефективності діяльності органів публічної влади із застосуванням ідеології та принципів громадянського суспільства.

В умовах формаційної та цивілізаційної модернізації суспільства в Україні назріла необхідність створення повноцінного інституту публічного аудиту. Однак ідея створення цього інституту поки що має концептуальний

характер, оскільки сама необхідність практичної участі виборців у прямому чи непрямому управлінні публічними фінансами, власністю, інтелектуальними та іншими ресурсами країни ще не стала невід'ємною складовою системи суспільних цінностей в Україні і, відповідно, законодавчо не закріплена.

Отже, в контексті процесів сучасного демократичного державотворення в Україні питання формування засад і визначення перспектив розвитку публічного аудиту є надзвичайно важливими та набувають особливого значення в публічному управлінні. Належне функціонування публічного аудиту дасть змогу:

— реалізовувати конституційні засади діяльності публічної влади, притаманні сучасному цивілізаційному розвитку суспільства та внаслідок отримання актуальної, незалежної за характером і неупередженої інформації про діяльність органів публічної влади сприяти консолідації та солідарності влади й суспільства;

— здійснювати постійну модернізацію системи і механізмів публічного управління;

— проводити незалежну експертно-аналітичну оцінку результативності та ефективності діяльності органів публічної влади (насамперед з питань дотримання й розвитку суспільних цінностей та управління суспільними ресурсами);

— розробляти способи та засоби дотримання органами публічної влади суспільних цінностей та результативного управління суспільними ресурсами, а також усунення виявлених відхилень та недопущення їх у майбутньому;

— виявляти прояви та попереджати факти порушення посадовими особами інтересів/цінностей громадянського суспільства або покладених на них обов'язків і завдань згідно з чинним законодавством України та ін.

Напрями реалізації публічного аудиту мають утворити методологічну основу публічного аудиту як інституціональної системи модернізації взаємодії системи публічного управління та суспільства. Пояснюється це насамперед тим, що публічний аудит, з одного боку, здатний визначати конфлікти

інтересів у суспільстві, а з другого – може стати спонукальним фактором для розв’язання проблем та прийняття стратегічних рішень щодо розв’язання конфліктів інтересів між суб’єктами публічної сфери. Останнє означає, що публічний аудит може стати джерелом вироблення стратегій із усунення суперечностей в економічній, соціальній та інших сферах. Водночас стратегія визначає цілі, дії (функції), структуру (відносини між суб’єктами публічної сфери) тощо діяльності органів публічної влади. Таким чином, публічний аудит виходить на проблеми модернізації системи публічного управління в цілому та на механізми публічного управління у тому числі.

Отже, якщо в Україні створюється справжнє громадянське суспільство, то в державі немає і не може бути зон, закритих для публічного аудиту. Більше того, публічні органи влади самі мають розуміти, чому так важливо бути відкритими для зовнішнього аудиту. Адже висновок зовнішнього аудитора – це не що інше, як ефективний механізм легітимації соціально-економічних рішень держави, інструмент забезпечення реальної суспільної підтримки. І в цьому полягає найважливіша соціально-регулятивна роль публічного аудиту.

Таким чином, визначення основних проблем та особливостей становлення інституту публічного аудиту діяльності органів публічної влади в Україні дає підстави зосередити увагу на таких питаннях, як:

1) активізація участі громадян в управлінні справами суспільства, зокрема у вирішенні таких актуальних проблем, як посилення впливу громадянського суспільства на діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування, обумовленого демократизацією українського суспільства та утвердженням європейських ціннісних засад розвитку;

2) актуальність переходу в Україні до нової філософії аудиту – публічного аудиту, який здійснюється в інтересах суспільства для забезпечення належної (законної, результативної, ефективної та прозорої) діяльності органів публічної влади у сфері дотримання/розвитку суспільних цінностей та управління суспільними ресурсами;

3) процес становлення та розвитку публічного аудиту в Україні як перспективний механізм модернізації публічного управління, який передбачає:

- розробку концепції розвитку публічного аудиту в Україні з урахуванням того, що процеси суспільної трансформації відбуваються у складних умовах економічної, соціальної кризи і військових дій на сході України і залежать насамперед від ефективності, скерованості суспільних змін та врахування сучасних суспільних викликів;

- наукові розвідки щодо необхідності законодавчого врегулювання застосування публічного аудиту (повноваження, статус, функціональна незалежність тощо) та їх змістового наповнення;

- упровадження в практику державного управління і місцевого самоврядування сучасних технологій та методів публічного аудиту, апробованих світовою практикою;

- унормування незалежності організаційних структур і посадових осіб, що здійснюють публічний аудит; підзвітність і відповідальність за проведення та наслідки публічного аудиту;

- обґрунтування інструментів, що можуть гарантувати публічність, гласність та відкритість результатів публічного аудиту, забезпечення вільного доступу громадськості до його результатів;

- упровадження сучасних інформаційних технологій у сферу публічного аудиту та ін.

В умовах цивілізаційно-формаційної модернізації суспільства в Україні існує необхідність створення повноцінного інституту публічного аудиту. Адже внаслідок проведення аудиторських місій у публічному секторі результати діяльності публічних органів і установ стають більш прозорими та зрозумілими, оскільки найбільш значні порушення, як і кращі практики, оприлюднюються й доводяться до відома всіх зацікавлених сторін – парламенту, уряду, партнерів з розвитку, громадянського суспільства, засобів масової інформації і в разі необхідності – правоохоронних органів і т. ін. При цьому надання законодавчому органу і громадянам достовірної інформації про

стан справ в управлінні суспільними ресурсами підвищує ступінь відповідальності органів держави перед суспільством, впливає на вдосконалення адміністративного механізму та ефективність прийняття важливих публічних управлінських рішень на всіх рівнях влади, що відповідає потребам сучасного громадянського суспільства, орієнтованого на демократичні цінності.

У таблиці 3.1. деталізовано перелік передумов, які, на нашу думку, найбільш необхідні для становлення та успішного функціонування інституту публічного аудиту в Україні.

Таблиця 3.1.

Передумови становлення та функціонування публічного аудиту в Україні

Передумови	Зміст передумов
ГОЛОВНА / БАЗОВА УМОВА	
Високий рівень розвитку громадянського суспільства, що обумовлює широке залучення до розробки публічної політики та контролю за результативністю й ефективністю її реалізації різних стейкхолдерів, зокрема інституцій громадянського суспільства	
ДОДАТКОВІ УМОВИ	
Ментально-ціннісні (соціально-культурні)	<ul style="list-style-type: none"> – соціалізація людини, формування нової спільноти – суспільства модерну і, як наслідок, нових суспільних цінностей, мотивацій та нової “філософії” публічного управління, розуміння якої пов’язане з переходом від “державоцентризму” до “людиноцентризму”; – підвищення дієвості та цінності неформальних інститутів (довіри, колективного лідерства, моралі, традицій) у системі публічного управління, розвиток суспільної свідомості та ін.
Суспільно-політичні	<ul style="list-style-type: none"> – підвищення соціального запиту громадянського суспільства/платників податків на отримання достовірної та повної інформації про стан і якість публічного управління; – наявність системи поділу влади; – упровадження засад та принципів демократичної моделі публічного управління “Good governance” в умовах переходу до економіки знань і сталого розвитку; – зростання ролі підзвітності (відповідальності) як управлінського феномену; – постійна модернізація механізмів публічного управління, а також інноваційний якісний розвиток контрольних функцій держави; – реформування місцевого самоврядування і територіальної організації влади в Україні як передумова реалізації публічного аудиту на місцевому та регіональному рівнях; – визнання пріоритету прав та свобод людини і громадянина та ін.
Економічні	<ul style="list-style-type: none"> – децентралізація міжбюджетних відносин шляхом забезпечення чіткого розподілу відповідних повноважень і ресурсів, а також забезпечення підзвітності місцевих бюджетів; – змішаний або ліберальний характер економіки, що передбачає існування розвинутих державного та приватного секторів, механізмів державно-приватного партнерства (ДПП);

Передумови	Зміст передумов
	<ul style="list-style-type: none"> – упровадження аудиту ефективності як основи нової моделі аудиту публічного сектору та формування дієвої системи оцінювання виконання державного бюджету за результатами; – застосування програмно-цільового бюджетування; – упровадження механізму середньострокового бюджетного планування і прогнозування, орієнтованого на стратегічні пріоритети, та ін.
Інституційно-організаційні	<ul style="list-style-type: none"> – різноманітність об'єктів інституціонального середовища у сфері публічного аудиту; – узгодженість функціональних взаємозв'язків між органами публічного аудиту та іншими державними контролюючими структурами (НБУ, НАБУ, НАЗК, МВС, СБУ тощо); – інституціоналізація соціальних правил, норм та Стандартів діяльності у сфері публічного аудиту; – імплементація міжнародних стандартів (IPSAS) у національну систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі; – створення та функціонування вищих органів аудиту (ВОА) у межах конституційного устрою; – налагоджена система найму кваліфікованого персоналу, його навчання та мотивації та ін.; – наявність розвинутого інституту власності; – верховенство права і розвинена правова культура; – правове закріплення публічного аудиту як функції публічного управління; – забезпечення незалежності інституту аудиту публічного сектору і його аполітичності та ін.
Науково-технічні	<ul style="list-style-type: none"> – розробка наукової концепції становлення та розвитку інституту публічного аудиту; – імплементація Міжнародних стандартів вищих органів аудиту (ISSAI), розробка Кодексу професійної етики державних аудиторів; – вироблення наукових кваліфікованих методик моніторингу й аналізу діяльності органів публічної влади з боку суспільства; – упровадження механізмів сприяння формуванню професійної компетентності управлінських кадрів у публічно-аудиторській сфері; – розширення масштабів і підвищення ефективності міжнародної співпраці; – наявність технологій для реалізації та прогресивного розвитку концепту “електронного врядування” (e-governance), розширення обсягу та різноманітності електронних публічних послуг, що надаються публічною адміністрацією; – розробка та застосування інформаційних технологій підтримки контрольних та експертно-аналітичних заходів на всіх рівнях управління та всіх етапах їх проведення; – створення єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів і єдиної інтегрованої інформаційної бази контрольних заходів; – упровадження єдиної централізованої інформаційної системи, що слугуватиме основою для всіх процесів управління публічними фінансами та ін.

Примітка. Узагальнено автором.

Охарактеризуємо більш детально визначені передумови становлення та розвитку публічного аудиту. Як правило, в демократичних країнах світу головною умовою функціонування публічного аудиту є високий рівень розвитку громадянського суспільства, що зумовлює широке залучення до розробки державної політики та контролю за її результативністю й ефективністю різних стейкхолдерів (зокрема інституцій громадянського суспільства), адже таке суспільство визнає публічний аудит як механізм модернізації державного управління.

У свою чергу, вибір Україною європейського вектора розвитку як складової національної ідеї означає прийняття громадянами нашої держави європейських цінностей як основи свідомості. Інакше кажучи, в Україні має відбутися складний демократичний перехід до громадянського суспільства нової якості, в якому поступово підвищуватиметься роль свідомої та відповідальної участі громадян в управлінні справами суспільства, що й зумовлює необхідність пошуку нового змісту і форм взаємодії людини і громади, громади й суспільства, суспільства й системи публічного управління, системи публічного управління та держави, механізму держави й людини.

Пропонуємо виокремити такі види передумов.

1. Ментально-ціннісні (соціально-культурні) передумови. Розвиток концепції публічного аудиту є наслідком загальної суспільної модернізації та складовою цілеспрямованого процесу якісних масштабних змін у системі державного управління (підвищення підзвітності, ефективності й результативності), що ініційовані громадськістю та легітимними органами державного управління у відповідь на внутрішні та зовнішні виклики. Але в будь-якому разі модернізація є системою заходів (дій), спрямованих на досягнення єдиної мети – повноцінної соціалізації людини та забезпечення конкурентоспроможності держави й нації як культурно-однорідної та солідарної спільноти. Отже, саме трансформація (соціалізація) людини, формування нової спільноти – суспільства модерну – це та кінцева мета, яка має перебувати на вершині парадигми модернізації як сучасного тренду розвитку українського суспільства.

Відповідно ментально-ціннісні (соціально-культурні) передумови проведення такої модернізації можна розглядати як основу модернізації “надбудови” українського суспільства, його культурно-духовних орієнтирів, потенціалів і функціоналів. У свою чергу, реалізація зазначеної мети передбачає і формування нової “філософії” публічного управління, розуміння якої пов’язане з переходом від “державоцентризму” до “людиноцентризму”, розвитком нових суспільних цінностей, розбудовою системи довіри та колективного лідерства, підвищенням суспільної свідомості та створенням сучасного демократичного суспільства тощо.

2. Суспільно-політичні передумови. В Україні в умовах розбудови ринкової економіки, а в перспективі – й до економіки знань, що забезпечує реалізацію цілей сталого розвитку, відбуваються досить складні трансформаційні процеси, спрямовані на конструювання демократичної держави на основі впровадження засад та принципів моделі управління “Good governance”, а також подальшого динамічного розвитку цінностей громадянського суспільства тощо. На практиці реалізація таких суспільних змін призводить до появи значних суперечностей. Так, історія засвідчує, що протягом останніх 30 років Україна пережила, принаймні, 3 чергування періодів застою та революцій, однак жоден із шансів революційних перетворень поки що належно не був використаний.

Наприклад, за часів перебування у складі СРСР в Україні робилися вдалі і невдалі спроби модернізувати суспільство: індустріалізація, подолання неписьменності, урбанізація та ін., тобто соціалістичний експеримент теж був спробою втілення в життя модернізаційного проекту, хоча і з метою втілення в життя ілюзорних концепцій побудови комунізму. Водночас розпад СРСР також є наслідком невдалого модернізаційного проекту – “перебудови”. Однак наприкінці 1990-х рр. відбулася деформація офіційно встановлених інституцій, яка продемонструвала всі негативні ознаки етатистської моделі політичної модернізації в напрямі олігархізації економіки й політики, поширення архаїчних практик, посилення бюрократичного адміністративного контролю та певного обмеження свобод і прав людини. Події ж, що

відбуваються в Україні з кінця 2013 р., засвідчили непохитне прагнення українського суспільства до системного перегляду механізмів державного управління, належного дотримання цінностей суспільства та результативного управління суспільними ресурсами. Всі ці процеси на фоні постійної дії механізмів державного управління зумовлюють підвищення соціального запиту громадян/платників податків на об'єктивну незалежну інформацію про стан та якість використання суспільних ресурсів. Хоча слід зазначити, що в трансформаційних суспільствах (у тому числі й в Україні) система суспільних цінностей, основою якої є концептуальна ідея про необхідність практичної участі громадян/платників податків в управлінні державним бюджетом, власністю, інтелектуальними та іншими національними ресурсами, залишається ще незвичною для громадянського сприйняття та потребує поступової зміни уявлення громадян про принципи взаємовідносин особи, суспільства й держави. Поряд із цим до складу суспільно-політичних умов формування інституту публічного аудиту доцільно віднести ще й такі: наявність системи поділу влади; реформування місцевого самоврядування і територіальної організації влади в Україні як передумови реалізації публічного аудиту на місцевому і регіональному рівнях; визнання пріоритету прав та свобод людини та ін.

3. Економічні передумови. Розбудова громадянського суспільства та зміна ставлення до ролі держави в зазначених процесах вимагає відповідних методів і механізмів управління й у фінансово-економічній сфері. Зокрема змішаний, або ліберальний, характер економіки має передбачати існування розвинутих державного та приватного секторів, механізмів ДПП. Крім того, особливістю чинної вітчизняної системи управління публічними фінансами є зосередження основної уваги на здійсненні контролю за витратами на всіх рівнях управління, що змушує осіб, відповідальних за надання державних послуг, зосереджувати увагу більше на дотриманні вимог, ніж на підвищенні результативності та ефективності надання послуг.

Виходячи з цього надзвичайно великого значення набуває питання узгодження публічного аудиту з політикою децентралізації міжбюджетних

відносин шляхом забезпечення чіткого розподілу відповідних повноважень і ресурсів, підзвітності місцевих бюджетів, а також впровадження аудиту ефективності як основи нової моделі аудиту публічного сектору. У цьому контексті видається доцільним формування дієвої системи середньострокового бюджетного планування й оцінювання виконання державного бюджету за результатами, а також перетворення програмно-цільового методу на інструмент для прийняття ефективних управлінських рішень та ефективного використання державних коштів, що найбільшою мірою відповідає вимогам забезпечення сталого розвитку. Адже головною перевагою його застосування є перехід від контролю за цільовим використанням бюджетних коштів до контролю за фактичними результатами надання суспільству бюджетних послуг.

4. Інституційно-організаційні передумови. Інституційна складова у цьому разі є надзвичайно важливим фактором, який сприяє ефективному проведенню публічного аудиту та узгоджується з адміністративними можливостями. На сьогодні в Україні вже сформовано основні інститути (Рахункова палата, Державна фіскальна служба України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України), які дають змогу вбудовувати їх у систему публічного аудиту, хоча, як засвідчує міжнародна практика, активними учасниками, що здійснюють нагляд та контроль за цільовим та ефективним використанням публічних ресурсів, можуть виступати не лише державні контролюючі органи, а й комерційні аудиторські компанії, аналітичні центри, громадські об'єднання та активісти, ЗМІ і правоохоронці та ін. У контексті дослідження інституційно-організаційних передумов формування національного інституту публічного аудиту доречно нагадати, що після здобуття незалежності в Україні сформувався інститут власності, з'явилося державноприватне партнерство, здійснюється адміністративна реформа. Наразі вже закладено законодавчі основи функціонування Вищого органу аудиту (ВОА) в публічному секторі, які викладені в Конституції України та Законі України “Про Рахункову палату”. З метою забезпечення доступу громадськості до інформації з питань

бюджету прийнято Закон України “Про відкритість використання публічних коштів”, триває активна робота щодо подальшого створення єдиного веб-порталу використання публічних коштів розпорядниками коштів державного і місцевих бюджетів, державними та комунальними підприємствами, фондами обов’язкового соціального страхування і Пенсійним фондом та ін.

Водночас правові норми потребують подальшого підтримання незалежності та аполітичності публічного аудиту для забезпечення довіри суспільства. З цією метою в довгостроковій перспективі мають бути узгоджені формальні і неформальні інституції в напрямі забезпечення функціонування публічного аудиту. З огляду на це важливу роль відіграє підтримання інституційної стабільності (незмінність “правил гри”, що передбачає стійкість інституційного середовища). Інституційно-організаційні передумови подальшого розвитку публічного аудиту мають також включати розширення інституційної спроможності Рахункової палати України як незалежної державної аудиторської установи за рахунок модернізації її компетенцій та правового статусу в контексті легітимізації вищої аудиторської інституції, гармонійне взаємоузгодження структури органів публічного аудиту й державного внутрішнього фінансового контролю, розробку функціональних взаємозв’язків між цими органами та іншими державними контролюючими структурами (НБУ, НАБУ, НАЗК, Державною фіскальною службою, МВС, СБУ тощо).

5. Науково-технічні передумови. Визначеність наукового статусу публічного аудиту дасть змогу ефективно використовувати розробки інших наук для підвищення ефективності й результативності публічного управління, розкриваючи тим самим його системний характер. Водночас становлення та розвиток вітчизняного інституту публічного аудиту гостро потребує імплементації Міжнародних стандартів BOA (стандартів INTOSAI); розробки Кодексу професійної етики державних аудиторів, а також кваліфікованих методик моніторингу й аналізу діяльності органів публічної влади з боку суспільства та механізмів їх упровадження тощо. Ураховуючи надзвичайну практичну значимість окресленого завдання, одним із ключових пріоритетів у

рамках формування інституту публічного аудиту в короткостроковій перспективі є розширення і подальший розвиток навчальних можливостей для управлінських кадрів вищої ланки, здатних до професійної діяльності в публічній сфері та запровадження інноваційних методів аудиту діяльності органів публічної влади.

Крім того, важливим пріоритетом у сфері публічного аудиту має бути наявність технічної можливості обробки великих баз даних в умовах реалізації та прогресивного розвитку концепту “електронного врядування” (e-governance), розширення обсягу та різноманітності електронних публічних послуг, що надаються публічною адміністрацією. Зокрема, застосування інформаційно-аналітичної системи та інформаційних технологій, що відкривають можливість підтримки контрольних та експертно-аналітичних заходів на всіх етапах їх проведення, дають змогу досягти мети аудиту з мінімальними витратами часу й із залученням меншої кількості фахівців тощо.

Отже, публічний аудит, з одного боку, здатний визначати суперечності/конфлікти інтересів у суспільстві, а з другого, може стати спонукальним фактором прийняття стратегічних рішень для розв’язання суперечностей/конфліктів інтересів між суб’єктами публічної сфери. Останнє означає, що публічний аудит може сприяти виробленню стратегій з усунення суперечностей/конфліктів інтересів в економічній, соціальній та інших сферах. Разом з тим стратегія визначає цілі, дії (функції), структуру (відносини між суб’єктами публічної сфери) діяльності органів публічної влади тощо. Таким чином, публічний аудит виходить на проблеми модернізації системи публічного управління в цілому та на механізми публічного управління у тому числі.

3.2. Модель публічного аудиту в Україні в контексті зарубіжного досвіду

Для подальшого ефективного впровадження публічного аудиту в Україні, вбачаємо необхідність у подальшому науковому обґрунтуванні застосування концептуально-понятійної моделі публічного аудиту в системі публічного управління, з урахуванням особливостей публічно-аудиторської парадигми розвитку державного фінансового контролю і засад концепції "Good Governance" [33, с. 84]. На нашу думку, такий підхід дозволить упорядкувати застосування понять у сфері державного фінансового контролю та досягти більш чіткої самоідентифікації та змістовності відносин у сфері публічного аудиту. Важливо наголосити, що подальше розроблення категоріально-понятійного апарату в ареалі формування інституціональних засад публічного аудиту є абсолютно новим та обумовлює можливість адаптації теорії публічного аудиту в рамках інституціональної концепції.

Особливе значення, для подальшого розвитку публічного аудиту, має комплексний механізм публічного аудиту. На нашу думку, механізм публічного аудиту повинен бути представлений як складне державно-управлінське та соціально-економічне утворення, яке включає п'ять складових механізмів його формування та розвитку: соціально-економічний, організаційно-правовий, інформаційно-комунікаційний, кадровий, науково-дослідний.

Виникнення, формування та розвиток публічного аудиту пов'язані, в першу чергу, з об'єктивними потребами суспільства мати якомога більш повну й достовірну оцінку тих подій, що відбуваються в різних сферах його життя: економічній, політичній, соціальній, екологічній.

В Україні проблеми пошуку нової парадигми державного управління та теоретичного обґрунтування процесу модернізації політико-управлінських систем на засадах партнерської взаємодії між державою та суспільством набули особливої актуальності лише наприкінці ХХ – на поч. ХХІ ст. Пояснюється це тим, що в країні тривалий час у сфері державного фінансового

контролю залишався панівним так званий традиційний підхід (адміністративно-бюрократичний), який акцентує увагу на пріоритетній ролі адміністративних органів, що монополюють здійснюють контрольні функції від імені держави або носія суверенної державної влади, та який характеризується обмеженою участю громадянського суспільства в державному управлінні.

При цьому узагальнення результатів дослідження світового досвіду функціонування державного фінансового контролю дозволяє стверджувати, що фінансовий контроль у державному/публічному секторі розвинених держав світу з розвиненими традиціями демократії, починаючи з кінця XX ст., вибудовується з використанням публічно-аудиторського підходу (Public Sector Auditing), покладеного в основу західного концепту публічного аудиту.

Дослідження історичної ретроспективи становлення публічного аудиту дозволяє стверджувати, що певні передумови його зародження почали формуватися ще з XV ст. Саме тоді формування нових типів державних і виборних муніципальних органів, делегування їм функцій управління певною частиною державних та громадських справ зумовило необхідність у створенні урядових посад, а також передання функцій контролю виборним особам. Тобто, по суті, у цей час аудит із процедури трансформується у вид контролю з однією суттєвою різницею: з'являється нова його форма, що ініціюється не державою для захисту її інтересів, не індивідуальним власником, а громадськістю. Ця особливість і надала в майбутньому поштовх до виділення публічного аудиту в діяльність, а пізніше – в інститут, адже в публічному контролі аудиторство сформувалося саме в цей період, як нова діяльність, залежна не від держави чи власника, а від думки суспільства.

Сучасний концепт публічного аудиту прийшов на зміну попередній моделі державного фінансового контролю – аудиту державного (тобто підпорядкованого уряду) сектора (Government Sector Auditing). Цей модифікований підхід у системі державного фінансового контролю поступово відходить від засад веберівської концепції “раціональної бюрократії” і формується на засадах демократичної моделі публічного управління

(концепції “Good Governance”), теоретичним підґрунтям якої стало фундаментальне дослідження Ю. Габермаса “Теорія комунікативної дії”.

Сучасний публічний аудит є спрямованим на упровадження принципів підзвітності та орієнтованим на результат, передбачає чітку прив’язку до функцій і стандартів контрольної діяльності порівняно з їхньою інституційною належністю. Тобто публічний аудит є інституціональною діяльністю, що здійснюється за принципом “управління за правилами” (англ. rule-based practices). Водночас на порядок денний виходять і стратегічні функції Вищого органу аудиту (ВОА) – визначення економічності, ефективності, результативності використання ресурсів країни та якості державного управління на засадах публічності з урахуванням глобальних потреб розвитку цивілізації.

Поряд з цим публічний аудит ґрунтується й на принциповому визнанні можливості залучення до контрольної-ревізійної діяльності недержавних аудиторських органів, які при цьому діють чітко в межах встановлених державою правил і стандартів. Порівняльну характеристику традиційного та публічно-аудиторського організаційно-функціонального підходу до формування систем державного фінансового контролю у світовій практиці узагальнено на рис. 3.1.

Як засвідчує практика, публічно-аудиторський (результативно орієнтований) підхід до організації державного фінансового контролю притаманний країнам зі сталою демократичною традицією, яка серед іншого проявляється у великій ролі конституційованого громадського впливу на державну владу. Як наслідок, для більшості таких країн світу давно характерні:

- посилення контролю громадянського суспільства над діяльністю органів державної влади та місцевого самоврядування;

- зростання ролі підзвітності (відповідальності) як управлінського феномена, що зумовлює і зростання відповідальності органів контролю перед суспільством;

- забезпечення незалежності органів контролю публічних фінансів та інших сфер діяльності органів публічної влади;
- поширення діалогу держави й суспільства.

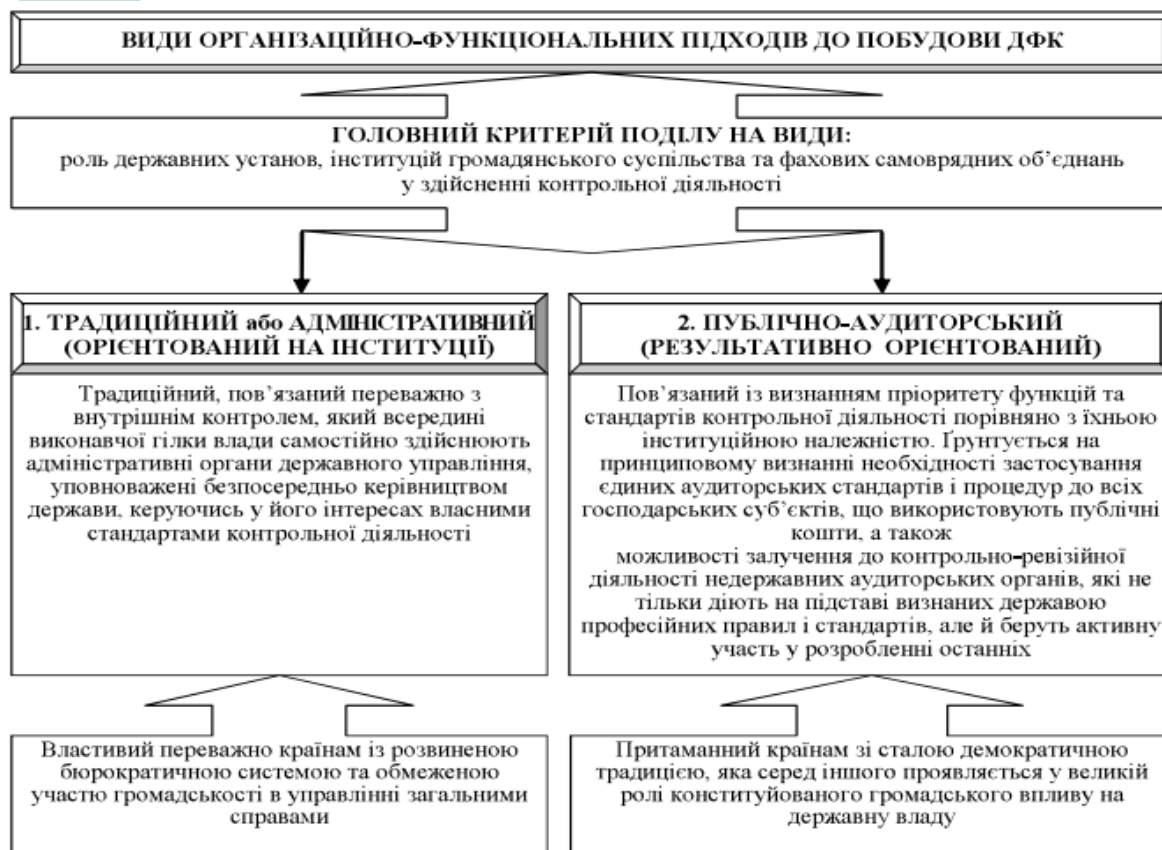


Рис. 3.1. Види організаційно-функціональних підходів до побудови державного фінансового контролю (ДФК) у контексті світового досвіду

Примітка. Узагальнено автором.

На сьогодні за кордоном проведення аудиту публічного сектора покладено в основному на спеціальні органи, що характеризуються організаційною, функціональною та фінансовою незалежністю, – вищі органи аудиту (ВОА), для координації дій яких і було створено INTOSAI (The International Organization of Supreme Audit Institutions – Міжнародна організація вищих органів аудиту). Сам аудит, що проводиться ВОА, почали називати спочатку державним, а пізніше – публічним аудитом. Початок цих процесів було закладено в 1977 р. на IX конгресі INTOSAI, коли було прийнято Лімську декларацію керівних принципів аудиту (The Lima

Declaration of Guidelines on Auditing Precepts), що остаточно закріпила основні принципи і завдання державного аудиту в демократичному суспільстві.

Тобто подальший розподіл аудиту на зовнішній (незалежний від виконавчої гілки державної влади) та внутрішній (урядовий та відомчий) із пріоритетом першого після IX конгресу INTOSAI став стандартною умовою, закріпленою в Мексиканській декларації незалежності Вищих органів аудиту 2007 р., а також у резолюції Генеральної Асамблеї ООН “Просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом посилення вищих органів аудиту” від 22 грудня 2011 р. Згідно з Лімською декларацією [36, с. 20], аудит – це “невід’ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів”.

У країнах ЄС аудит публічного сектора (public sector auditing; audit of public sector organisations) розглядається як складова належного врядування та трактується як “систематичний процес об’єктивного отримання й оцінювання доказів, необхідних для обґрунтування висновків щодо відповідності наявної інформації до встановлених критеріїв” [36, с. 20]. Окрім того, в ISSAI 100 (Fundamental Principles of Public-Sector Auditing / INTOSAI Professional Standards Committee) від 2013 р. наголошується, що аудит публічного сектора має важливе значення, адже забезпечує законодавчі та наглядові органи, що здійснюють публічне управління, і широку громадськість незалежною та об’єктивною інформацією щодо нагляду і виконання державної/урядової (government) політики, програм або операцій.

Водночас у трансформаційних суспільствах, у яких існує нагальна необхідність підвищення ефективності та відкритості державного управління, еволюція публічного аудиту йде тернистим шляхом і супроводжується неабиякими колізіями, тому в теорії та практиці державного управління таких країн до цього часу не розроблено чітко сформованого понятійного апарату щодо публічного аудиту.

Узагальнюючи зарубіжний досвід і теоретико-методологічні підходи до визначення поняття “публічний аудит” у вітчизняній науковій літературі, ми пропонуємо його сутність трактувати таким чином: публічний аудит – система відкритого зовнішнього аудиту діяльності органів публічної влади з питань дотримання/розвитку суспільних цінностей та управління суспільними ресурсами, що здійснюється незалежними інститутами на замовлення/за участю суб’єктів громадянського суспільства, які в різні способи взаємодіють із владними структурами з метою забезпечення законної, ефективної, результативної та прозорої діяльності їх та розроблення рекомендацій щодо модернізації державного управління.

Такий системний підхід до трактування змісту поняття “публічний аудит” дозволяє розглядати його не просто як інструмент виявлення фінансових порушень, а як цілісну систему, призначену допомагати модернізувати систему державного управління з використанням сучасної ідеології та принципів громадянського суспільства, а як системну форму реалізації незалежного та об’єктивного публічного контролю процесів і результатів діяльності органів публічної влади на всіх рівнях публічного управління, пов’язаної з впливом на соціально-політичні та економічні процеси, розвитком суспільних цінностей, управлінням суспільними ресурсами, формуванням інституційного середовища та ін.

Усе це засвідчує той факт, що публічний аудит є перспективним і неординарним інструментом сприяння забезпеченню якості публічного управління справами суспільства. Водночас кожен із вищевизначених аспектів публічного аудиту в логічній моделі концепції розвитку публічного аудиту має свої характерні ознаки, сутісну структуру, і в той же час усі п’ять аспектів тісно між собою взаємопов’язані, насамперед рамками публічного управління (рис. 3.2.).

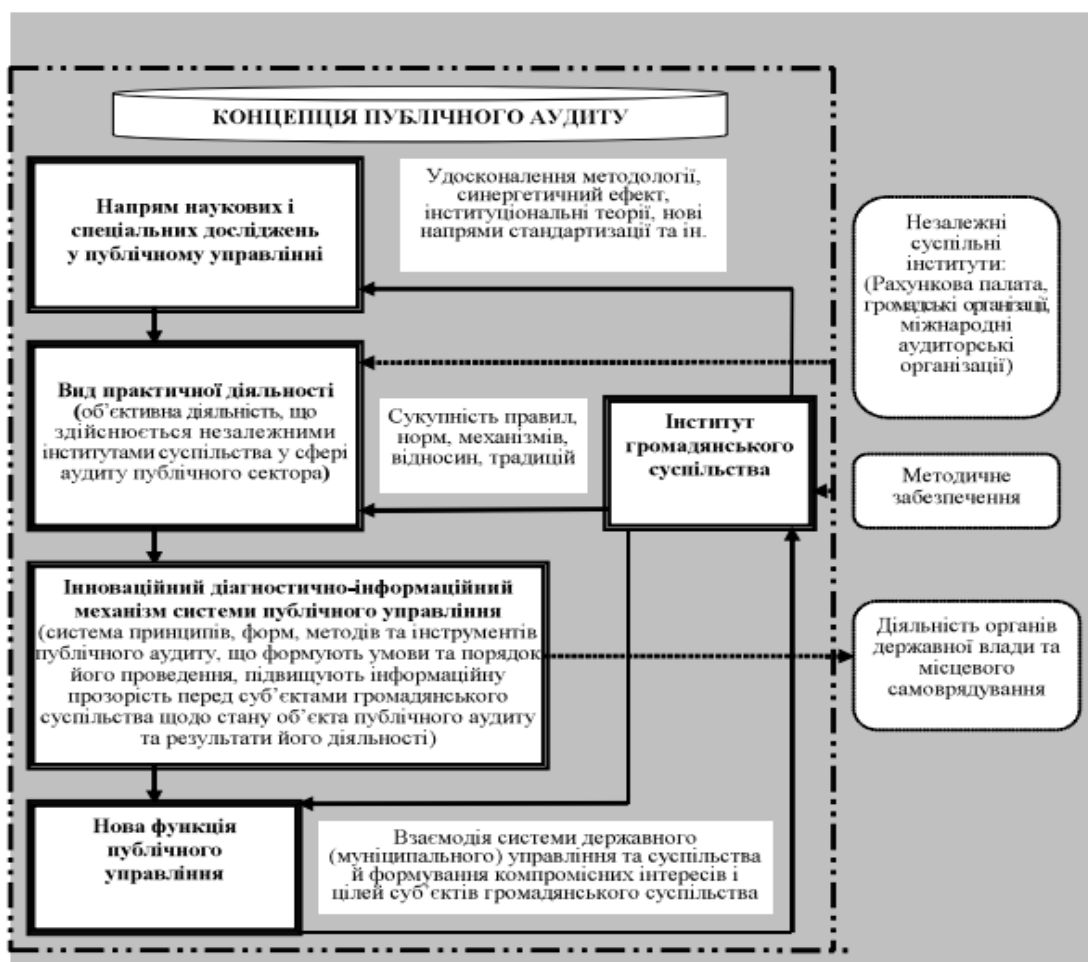


Рис. 3.2. Концептуальна модель публічного аудиту в системі публічного управління

Примітка. Узагальнено автором.

Головне призначення запропонованої моделі публічного аудиту полягає у визначенні вихідних теоретичних (у т. ч. й понятійних) положень, на підставі яких формуються інституціональні засади публічного аудиту, особливості й методологія його функціонування. При цьому взаємозв'язок між визначеними аспектами публічного аудиту (рис. 3.2.) забезпечується за рахунок різних факторів, заснованих на принципах ієрархії, субординації, кооперації тощо.

Наприклад, визначеність наукового статусу публічного аудиту дозволить ефективно використовувати розробки інших наук і наукових знань для оптимізації публічного аудиту в системі публічного управління, розкриваючи тим самим його системний характер. Загальні наукові теорії

аудиту сприяють розумінню сутності й особливостей аудиторської діяльності в публічному секторі, інструментарію для її здійснення, принципів формування об'єктивної думки аудитора про надання якісних публічних послуг та ін. Цим пояснюється зв'язок цього аспекту концепції публічного аудиту з іншим його аспектом – видом практичної діяльності, що здійснюється незалежними інститутами суспільства в системі публічного управління та характеризується взаємодією і взаємовідносинами суб'єктів публічної аудиторської діяльності, наявністю різновиду аудиторських послуг, які надаються відповідно до чинного законодавства та стандартів аудиту публічного сектора.

У свою чергу, публічний аудит є інституціональною діяльністю, тобто керується сукупністю правил, норм, професійних стандартів, відносин тощо, які встановлюють відповідні інституції та ґрунтуються на конституційних засадах і принципах (цінностях) громадянського суспільства та розвиваються під впливом системи цивілізаційних та формаційних цінностей, наукових теорій, методологічних основ та інших спеціальних знань. Наслідком такої діяльності є не лише реалізація нової функції публічного управління (взаємодія системи державного (муніципального) управління та суспільства й формування компромісних інтересів і цілей суб'єктів громадянського суспільства), а також і формування інноваційного діагностично-інформаційного механізму в системі публічного управління, який дозволяє зменшити інформаційні ризики та підвищити інформаційну прозорість перед суб'єктами громадянського суспільства про стан об'єкта публічного аудиту та результати діяльності органів публічної влади.

Важливо відзначити, що у процесі проведення публічного аудиту використовується і обробляється значний масив інформації, який нами умовно поділений на дві складові: зовнішнє інформаційне середовище й інформаційне середовище, що формується під впливом та у процесі надання аудиторських послуг. Обидві складові інформаційної системи публічного аудиту взаємопов'язані та з'єднуються за допомогою перетікання інформаційних потоків.

Для подальшого розвитку публічного аудиту в екологічній сфері, на нашу думку необхідно: впорядкувати та вдосконалити нормативну базу, адаптувати закордонні та розробити вітчизняні принципи проведення екологічного аудиту, розповсюджувати стандарти ISO 14000 шляхом публікації та тлумачення текстів цих стандартів, створити ефективну підготовку спеціалістів з екологічного аудиту. Тому, вважаємо, що екологічна ситуація в Україні може бути стабілізована й покращена головним чином шляхом зміни орієнтації соціально-економічного розвитку держави, формування сучасних ціннісних та моральних пріоритетів, перегляду структури потреб, цілей, пріоритетів та способів діяльності людини. Все це вимагає проведення комплексу радикальних політичних, законодавчих, соціально-економічних, технологічних та системних контрольних заходів, основним серед яких повинен стати публічний аудит.

Можна констатувати, що в сучасних умовах дієвим механізмом удосконалення системи публічного управління виступає інститут публічного аудиту, успішне функціонування якого видається неможливим без формування відповідних передумов, що сприятимуть його становленню в нашій державі. Водночас передумови становлення і розвитку інституціональних засад публічного аудиту є складними та багатоаспектними, вони залежать від модернізаційних процесів у суспільстві та включають усі рівні публічного управління.

ВИСНОВКИ

У магістерському дослідженні на теоретико-прикладному рівні запропоновано шляхи вирішення актуального завдання щодо необхідності обґрунтування сутності та змісту публічного аудиту, а також його ролі в умовах модернізації системи державного управління в Україні. Отримані в процесі дослідження результати свідчать про досягнення визначеної мети, вирішення поставлених завдань, а також дають можливість зробити такі висновки та внести певні пропозиції.

1. Громадський інститут аудиту з правовою та організаційною структурою існує в усіх країнах світу з ринковою економікою. Виділено чотири періоди становлення вітчизняного аудиту: зародження аудиту, становлення українського аудиту, юридичне становлення, сучасний аудит. Під аудитом розуміють процес проведення оцінки свідчення про інформацію з метою визначення і висловлення думки щодо ступеня її відповідності певним критеріям компетентним незалежним фахівцем. Принципи аудиту поділяють на 2 групи: 1) принципи, що є похідними від принципів здійснення фінансового контролю; 2) принципи, що є основними при здійсненні аудиту і впливають із положень Закону про аудит та Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики.

2. Особливість державного аудиту відображає теза, що між термінами «державний фінансовий контроль» і «публічний аудит» різниця така сама, як між поняттями «право сили» і «сила права». При цьому публічний аудит заснований не на силі примусу, а на відкритості, об'єктивності, прозорості діяльності, тобто на «силі права». Публічний аудит виконує як регулятивні, так і конструктивні функції, допомагаючи державі та суспільству проводити ефективні інституціональні зміни і обирати перспективні напрями розвитку. Публічний аудит визначається як система зовнішнього, незалежного аудиту діяльності органів державної влади з управління суспільними ресурсами (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними).

3. Встановлено, що предметом публічного аудиту виступає достовірний об'єктивна інформація про діяльність органів публічної влади та інших

суб'єктів господарювання, що стосуються формування та використання суспільних ресурсів/цінностей, яка розглядається в контексті законності, достовірності, доцільності, ефективності та результативності. Об'єктом публічного аудиту виступає діяльність органів публічної влади та інших суб'єктів господарювання, що стосуються формування та використання суспільних ресурсів/цінностей. Публічний аудит розпочинається як ініціатива інститутів громадянського суспільства і має заручатися підтримкою держави та місцевого самоврядування.

4. Проаналізовано досвід багатьох країн, який може бути найбільш ефективно використаний під час побудови вітчизняної системи публічного аудиту, зокрема підхід до організації внутрішнього контролю і аудиту, висока ефективність яких підтверджена багаторічною практикою, а також вимоги, що ставляться до державних звітів. Врахування зарубіжного досвіду дозволить значно покращити її ефективність, а, отже, досягти прозорості, ефективності і публічності державного управління, що відповідає потребам громадянського суспільства

5. З метою удосконалення публічного аудиту необхідно:

- по-перше, здійснити гармонізацію вітчизняного законодавства та міжнародних норм і стандартів публічного аудиту;
- по-друге, законодавчо визначити основні концептуальні засади публічного аудиту та регламентувати повноваження і сферу компетенції суб'єктів публічного аудиту бюджетних коштів й активів;
- по-третє, розробити методологічні засади проведення публічного аудиту для всіх органів державного фінансового контролю та публічного аудиту з метою усунення паралелізму та дублювання їх контрольних дій;
- по-четверте, впровадити механізм обов'язкового оприлюднення результатів публічного аудиту бюджетних коштів і майна та порядку дотримання підконтрольними суб'єктами наданих рекомендацій й усунення виявлених недоліків.

Процедури запровадження публічного аудиту потребують вирішення питань щодо належного інформаційного і методологічного забезпечення. Зокрема, розвиток аудиту державних ресурсів як інструменту, спрямованого

для посилення результативності діяльності публічного сектора на основі створення механізму контролю й управління та впровадження логічної та універсальної методики аудиту, дасть можливість вирішити проблему неефективності використання державних ресурсів.

6. Особливе значення, для подальшого розвитку публічного аудиту, має комплексний механізм публічного аудиту. На нашу думку, механізм публічного аудиту повинен бути представлений як складне державно-управлінське та соціально-економічне утворення, яке включає п'ять складових механізмів його формування та розвитку: соціально-економічний, організаційно-правовий, інформаційно-комунікаційний, кадровий, науково-дослідний. Встановлено, що для більшості розвинутих країн світу характерні:

- посилення контролю громадянського суспільства над діяльністю органів державної влади та місцевого самоврядування;

- зростання ролі підзвітності (відповідальності) як управлінського феномена, що зумовлює і зростання відповідальності органів контролю перед суспільством;

- забезпечення незалежності органів контролю публічних фінансів та інших сфер діяльності органів публічної влади;

- поширення діалогу держави й суспільства.

Запропоновано модель публічного аудиту, головне призначення якої полягає у визначенні вихідних теоретичних (у т. ч. й понятійних) положень, на підставі яких формуються інституціональні засади публічного аудиту, особливості й методологія його функціонування.

Таким чином, становлення публічного аудиту на сучасному етапі розвитку країни передбачає формування такої системи, яка б охоплювала всі рівні економіки, була б цілісною та побудованою на єдиних методологічних і організаційних нормах, принципах і вимогах функціонування, на вирішенні визначених завдань стосовно використання суспільних ресурсів, із чітким розмежуванням функцій та повноважень органів публічного аудиту та державного фінансового контролю.