

Міністерство освіти і науки України  
Національний університет  
«Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»

Навчально-науковий інститут фінансів, економіки, управління та права  
Кафедра публічного управління, адміністрування та права

### **Кваліфікаційна робота**

на тему: **«РОЗВИТОК ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ»**

**Виконала:**

студентка академічної групи 2м – ДС  
освітньо-професійної програми  
«Публічне управління та адміністрування»  
другого (магістерського) рівня вищої освіти  
спеціальності 281  
«Публічне управління та адміністрування»  
Дейнека Ю.П.

**Науковий керівник:**

завідувач кафедри публічного управління,  
адміністрування та права, кандидат наук з  
державного управління, доцент  
Кульчій І.О.

Полтава – 2023 рік

## **Бібліографічний опис та анотація дипломної кваліфікаційної роботи на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти**

**Бібліографічний опис:** Дейнека Юлія Петрівна. Тема: Розвиток публічного аудиту в Україні. Спеціальність: 281 «Публічне управління та адміністрування». Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка». Кафедра публічного управління, адміністрування та права. Науковий керівник: Кульчій Інна Олексіївна, кандидат наук з державного управління, доцент кафедри публічного управління, адміністрування та права. Полтава. 2023 рік.

**Зміст роботи:** робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків.

**Анотація.** У роботі проведено дослідження теоретико-організаційних засад формування та розвитку публічного аудиту в Україні, визначено поняття публічного аудиту, охарактеризовано основні етапи становлення та розвитку публічного аудиту в Україні та світі, проаналізовано становлення Рахункової палати України як вищого органу державного фінансового контролю (аудиту) проведено аналіз здійснення публічного аудиту в Україні, запропоновано шляхи вдосконалення законодавства у сфері публічного аудиту, а також окреслено стратегічні вектори реалізації механізмів формування та розвитку публічного аудиту в Україні.

**Ключові слова:** аудит, вищий орган аудиту, державний фінансовий контроль, механізми формування та розвитку публічного аудиту, публічне управління, публічний аудит, публічний сектор.

## **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ**

- БКУ – Бюджетний кодекс України;
- ВОА – Вищий орган аудиту;
- ВРУ – Верховна Рада України;
- ДФК – Державний фінансовий контроль;
- ЄС – Європейський Союз;
- ЗМІ – Засоби масової інформації;
- КМУ – Кабінет Міністрів України;
- КСУ – Конституційний суд України;
- НБУ – Національний Банк України;
- ООН – Організація об'єднаних націй;
- СРСР – Союз Радянських Соціалістичних Республік;
- EUROSAI – Європейська організація вищих органів аудиту;
- ІФАК – Міжнародна федерація бухгалтерів;
- INTOSAI – Міжнародна організація вищих органів аудиту;
- INTOSAI GOV – Керівництва щодо належного управління;
- ISSAI – Міжнародні стандарти вищих органів аудиту.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ.....	10
1.1.    Поняття та особливості публічного аудиту: науково- практичні аспекти.....	10
1.2.    Основні етапи становлення та розвитку публічного аудиту...	23
1.3.    Правове регулювання публічного аудиту в Україні.....	32
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ.....	46
2.1.    Аналіз становлення Рахункової палати в Україні як вищого органу державного фінансового контролю (публічного аудиту).....	46
2.2.    Аналіз здійснення державного фінансового контролю Державною аудиторською службою України .....	57
2.3.    Аналіз розвитку публічного аудиту в зарубіжних країнах....	70
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ АУДИТУ В СИСТЕМІ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ В УКРАЇНІ.....	94
3.1.    Шляхи вдосконалення законодавства у сфері публічного аудиту в Україні.....	94
3.2.    Напрями модернізації діяльності Рахункової палати України.....	106
3.3.    Стратегічні вектори реалізації механізмів формування та розвитку публічного аудиту в Україні.....	118
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	127
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	132

## ВСТУП

*Актуальність теми.* Вивчення сучасних процесів державного управління показує, що в багатьох країнах з розвиненими традиціями демократії та лібералізму інститут публічного аудиту є, з одного боку, важливим атрибутом демократичної держави, з іншого – чітким показником існування ефективної системи державного фінансового контролю (далі –ДФК), що є підзвітним громадськості, а з третього, свідчить про високий рівень розвитку громадянського суспільства та його активну участь у розробці та контролі за реалізацією державної політики.

Для України, яка перебуває в процесі створення повної демократичної організації суспільства, питання створення системи публічного аудиту є надзвичайно гострим і передбачає повне зникнення принципів адміністративного та дисциплінарного контролю («контроль для дисципліни») з точки зору застосування принципів сучасної моделі ДФК – публічного аудиту («контроль для результативності й ефективності»). Все це ставить на порядок денний такі нові стратегічні цілі для нашої держави у сфері ДФК, як визначення законності, економічності, ефективності та результативності формування, розподілу, перерозподілу та використання публічних коштів та майна, якість публічного управління, а також становлення єдиної в державі вищої аудиторської установи.

Необхідність вирішення зазначених питань актуалізує перегляд парадигми розвитку в Україні систем ДФК з точки зору побудови інституту публічного аудиту, який є абсолютно інноваційним безпосередньо у сфері державного управління та вимагає системного підходу та розвитку принципово нових теоретико-методологічних розробок.

*Стан наукової розробки проблеми.* Аналіз вітчизняних наукових літературних джерел у сфері аудиту вказує на той факт, що мають місце значні напрацювання у сфері публічного аудиту. Це праці Н. Бондаренко, З. Понікарова,

Я. Гончарук та інші. Інша група авторів – С. Дзюба, Л. Гуцаленко, Л. Коновалов, М. Лесечко, А. Мамишева, О. Пархомчук, Л. Приходченко, Р. Рудницька, Л. Савченко, Ю. Слободяник, Б. Усач, В. Черепанова, А. Чемерис та ін. – фокусується на питаннях державного аудиту та його правових аспектах реалізації.

Питання публічного аудиту досліджуються в працях таких російських вчених, як С. Степашина, Н. Столяров, В. Франц, О. Франц, С. Шахрай та ін.

Найбільш ґрунтовно проблема публічного аудиту та контролю розроблена в західноєвропейській науці, зокрема у працях Ж. Алвентозу, А. Баріларі, Ж. Бенете, Ж. Бертуччо, С. Бхамбхрі, Р. Васкеса, Ч. Валейна, А. Доел, Л. Тімо, Ж. Шартьєта ін.

Аналізуючи літературні джерела, слід зазначити, що у національній теорії та практиці державного управління понятійний апарат публічного аудиту розроблений не достатньо. Більше того, за сучасних умов цивілізованої та формальної модернізації українського суспільства, коли відбувається перегляд підходів до оцінки його ефективності та ефективності, наукові дослідження щодо необхідності законодавчого регулювання застосування публічного аудиту (статус, функціональна незалежність, повноваження) та обґрунтування інструментів, які можуть гарантувати публічність та відкритість результатів аудиту.

З огляду на актуальність теми, *метою роботи є* дослідження теоретико-організаційних засад формування та розвитку публічного аудиту й розробка пропозицій щодо їх практичного впровадження в Україні.

Для досягнення зазначеної мети були поставлені наступні *завдання*:

- розкрити поняття «публічний аудит» та проаналізувати феномен публічного аудиту в науковій практиці;
- дослідити основні етапи становлення та розвитку публічного аудиту;
- проаналізувати стан правового регулювання публічного аудиту в Україні;

- розкрити становлення Рахункової палати в Україні як вищого органу державного фінансового контролю та діяльність ДАСУ;
- дослідити розвиток публічного аудиту в зарубіжних країнах;
- запропонувати шляхи вдосконалення законодавства у сфері публічного аудиту в Україні;
- визначити стратегічні вектори реалізації механізмів формування та розвитку публічного аудиту.

*Об'єкт дослідження* – суспільні відносини у сфері публічного аудиту.

*Предмет дослідження* – теоретико-організаційні засади формування та розвитку публічного аудиту в Україні в умовах модернізації публічного управління.

У процесі виконання дипломної кваліфікаційної роботи було застосовано такі методи дослідження: системного аналізу (для відображення чинного стану системи ДФК в Україні, під час аналізу діяльності Рахункової палати та ДАСУ), статистичний, графічний, табличний, середніх та відносних величин (для вивчення, групування та наочного відображення даних у сфері ДФК, а також у процесі аналізу діяльності Рахункової палати та ДАСУ), діалектичний метод, синтез та індукція (у процесі окреслення стратегічних векторів реалізації механізмів формування та розвитку публічного аудиту в Україні і формулювання висновків роботи).

В роботі проаналізовано нормативно-правові акти та проекти документів, що стосуються діяльності Рахункової палати, наукові публікації, повідомлення засобів масової інформації, громадських організацій, зокрема Transparency International, тощо.

*Практична значимість.* Матеріали дослідження використано в роботі працівниками Держаудитслужби України. Окремі теоретичні положення магістерської роботи опубліковано у збірнику матеріалів науково-практичної конференції «Організаційно-правові аспекти публічного управління в Україні» 2023 року.

*Структура роботи.* Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРИТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ

#### **1.1. Поняття та особливості публічного аудиту: науково-практичні аспекти**

Сучасне демократичне суспільство спрямоване на трансформацію відносин між суспільством та державою, що, у свою чергу, забезпечується створенням нових форм та критеріїв впливу людей у державно-адміністративних процесах і, відповідно, їх участю у суспільно-політичному житті суспільства.

Зокрема, гласність (відкритість, публічність) є одним із визначальних критеріїв модернізації діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування в демократичному суспільстві. Однією з вимог цього критерію є впровадження Інституту публічного аудиту в систему державного управління в умовах цивілізації та формальної модернізації суспільства.

У багатьох країнах з давньою традицією демократії, лібералізму та громадянського суспільства державний аудит став обов'язковим елементом сучасного державного (публічного) управління. Він виконує функції «томографа», оскільки вивчає певну сферу діяльності, регулює суперечності та проблеми, надає інформацію про результати, отримані для суспільства. Тобто, належне функціонування системи публічного аудиту дозволяє достроково виявити відхилення від цінностей суспільства та вимог законності, ефективності та економічності використання та управління державними ресурсами, і на цій основі розробляти заходи та методи для їх усунення.

Разом з тим, слід зазначити, що інститут публічного (державного) аудиту є відносно новим для України та знаходиться лише на стадії наукових досліджень. Відсутність теоретичних та методологічних основ стратегії

формування, впровадження та розвитку системи публічного аудиту негативно впливає на розвиток демократичних принципів державного управління та, отже, на становлення основ громадянського суспільства в Україні.

Теоретичні підґрунтя розвитку публічного аудиту, його роль та місце в системі державного управління лише почали вивчатися в національній науковій літературі. Тому в Україні немає системної наукової розробки, яка має на меті довести цінність публічного аудиту діяльності органів державної влади.

Аналіз вітчизняних наукових джерел у сфері аудиту показує, що мають місце значні напрацювання та досягнення у сфері аудиту. Це праці Н. Бондаренко, З. Понікарова, Я. Гончарук та інші. Інша група авторів – С. Дзюба, Л. Гуцаленко, Л. Коновалов, М. Лесечко, А. Мамишева, О. Пархомчук, Л. Приходченко, Р. Рудницька, Л. Савченко, Ю. Слободяник, Б. Усач, В. Черепанова, А. Чемерис та ін. – зосереджується на питаннях державного аудиту та його правових аспектах реалізації.

Найбільш ґрунтовно проблема публічного аудиту розроблена в західноєвропейськими вченими, зокрема у працях Ж. Алвентозу, А. Баріларі, Ж. Бенете, Ж. Бертуччо, С. Бхамбхрі, Р. Васкеса, Ч. Валейна, А. Доел, Л. Тімо, Ж. Шартъє та ін.

Деякі аспекти публічного аудиту вже впроваджуються і в Російській Федерації. Так, деякі питання публічного аудиту були досліджені у роботах таких російських вчених, як С. Степашина, Н. Столяров, В. Франц, О. Франц, С. Шахрай та ін.

Аналізуючи літературні джерела, слід зазначити, що в національній теорії та практиці державного управління досі не розроблений чітко сформований понятійний апарат для публічного аудиту. Так, в науковому просторі поняття «публічний аудит» та його взаємозв'язок з державним аудитом досі не розкрито.

Більше того, у нинішньому контексті, де існує загальний огляд парадигми державного управління та підходів до оцінки його ефективності та

результативності, питання розкриття економічного змісту публічного аудиту діяльності органів державної влади як важливого механізму модернізації державного управління, в умовах цивілізованої та формальної трансформації суспільства, має особливе значення. Термін «аудит»(латинською мовою «audio»), в перекладі означає «чує», «слухає» [19, с. 321]. Дослідження перекладу слова «аудит»наводить на висновок, що аудит – це однорідне слово зі словами «аналізувати», «перевіряти», «оцінювати».

На думку Д. Флінта, аудит – це соціальне явище, яке має практичне значення. Його виникнення залежить від необхідності отримання особами або окремими групами інформації або підтвердження інформації про діяльність, що входить у сферу їх професійних чи адміністративних інтересів. Флінт стверджує, що функцію аудиту слід розглядати як функцію громадського нагляду, яка забезпечує механізм моніторингу діяльності та застосування принципу підзвітності.

Н. Шалімова вважає, що потреба в аудиті обумовлена сформованою моделлю особистості в економічній теорії та практиці, основою якої є антагонізм взаємодії учасників контракту, а їх поведінка характеризується як раціональна та максимізуюча, що вимагає застосування у сфері соціально-економічних відносин контрольних заходів або засобів доказу достовірності стану конкретного об'єкта. Ця основна причина виникнення аудиту проявляється в постулатах аудиту щодо його необхідності, а також у такому професійному принципі, як «професійний скептицизм» [80].

В Україні термін «аудит» розглядався тривалий час лише стосовно фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. Закон України «Про аудиторську діяльність» передбачає, 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» [33].

Сьогодні термін «аудит» використовується для характеристики різноманітних соціальних відносин. Так, є такі словосполучення, як «податковий аудит», «митний аудит», «екологічний аудит», «страховий аудит», «державний аудит» тощо.

Відповідно до міжнародних стандартів аудиту, що прийнятті Міжнародною організацією вищих органів аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions (далі – INTOSAI)) у червні 1992 р., виділяють два види державного аудиту:

- фінансовий аудит відповідності/правильності;
- аудит ефективності діяльності (охоплює аудит адміністративної діяльності, ефективності роботи, ефективності досягнення результатів; тобто аудит ефективності стосується не лише сфери управління фінансами, а більше аналізу прийнятих управлінських рішень) [18].

У науковій літературі є ще одне схоже на державний аудит поняття «конституційний аудит», яке, на думку С. Степашина, являє собою «нову практику державного аудиту, як окремого економічного, соціального, соціально-політичного інституту, головна мета якого – здійснення від імені суспільства незалежного контролю діяльності державних органів влади з управління ними довірених їм державними ресурсами».

У розвинених країнах світу важливим елементом сучасного публічного управління є публічний аудит, який розглядається як один із провідних інститутів громадянського суспільства, що є невід’ємною частиною системи соціально-економічного регулювання.

Згідно із зарубіжною практикою, успішне досягнення цілей усіх органів державної влади та громадянського суспільства в цілому, можливе лише за умови формування компромісу ідей суб’єктів суспільства, який на сучасному етапі розвитку здійснюється в умовах такої моделі публічного управління (Рис. 1.1).

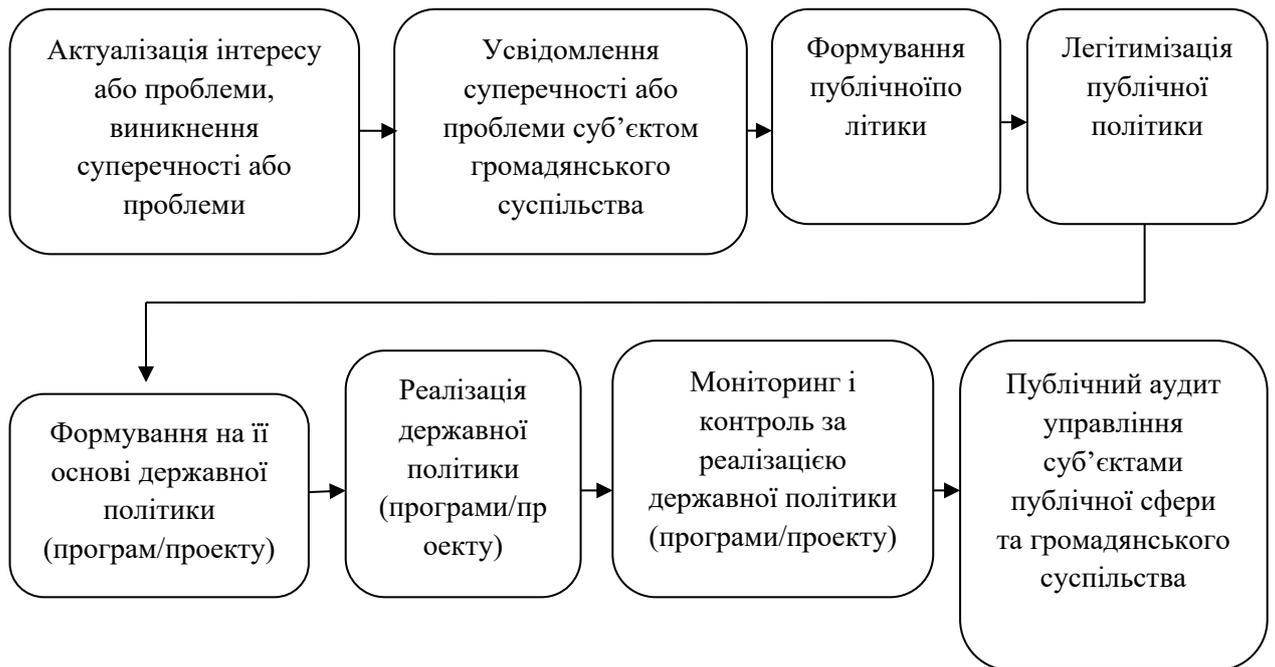


Рис.1.1 – Модель публічного управління, що забезпечує формування компромісних ідей суб'єктів громадянського суспільства [19]

Термін «публічний аудит» (public – громадський, публічний [14]) вже міцно вбудований у лексикон науковців та політиків розвинених зарубіжних країн світу. Це пояснюється тим, що публічний аудит у демократичній країні відіграє надзвичайно важливу роль, оскільки демократія, як форма правління, передбачає контроль з боку народу (як через пряму, так і непряму демократію за допомогою обраних представників народу) не лише в процесі прийняття рішень, але і за їх виконанням.

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

В умовах модернізації громадянського суспільства в Україні також існує нагальна потреба у створенні повноцінного інституту публічного аудиту. Однак, ідея цього інституту все ще має концептуальний характер, оскільки сама ідея необхідності практичної участі виборців у прямому чи опосередкованому управлінні державними фінансами, майном, інтелектуальними та іншими

внутрішніми ресурсами ще не стала невід'ємною частиною система суспільних цінностей в Україні і, відповідно, не закріплена законодавчо.

Публічний аудит – це діяльність відносно незалежного експертного оцінювання, яка має на меті визначити результативність та ефективність діяльності державних органів влади з питань дотримання та розвитку суспільних цінностей та управління державними ресурсами, що проводиться окремим незалежним спеціалізованим органом на всіх рівнях публічного управління за участю чи на замовлення суспільства.

Соціальні цінності слід розуміти як ідеї, норми, процеси, зв'язки матеріального та духовного порядку, які мають позитивний об'єктивний зміст і здатні задовольнити потреби людей. Таке трактування передбачає широке залучення громадян до розвитку суспільства та вдосконалення системи публічного управління в Україні в контексті оновлення ціннісних орієнтацій.

Суспільні ресурси у вищенаведеному визначенні включають публічні фінанси, державну власність та інтелектуальну власність вироблені за рахунок коштів державного бюджету.

Належне функціонування публічного аудиту дозволить:

1) здійснювати незалежну експертно-аналітичну оцінку ефективності та результативності діяльності органів державної влади (насамперед у питаннях дотримання та розвитку суспільних цінностей та управління державними ресурсами);

2) визначити/запобігти фактам порушення посадовими особами інтересів/цінностей громадянського суспільства або зобов'язань, покладених на них законодавством України;

3) розробляти способи та засоби усунення виявлених відхилень та не допускати їх у майбутньому;

4) реалізувати такі конституційні засади діяльності держави, як демократизм, відкритість влади, пріоритет прав людини у громадянському суспільстві;

5) отримувати важливу інформацію про результативність та ефективність державного управління, що безпосередньо впливає на рівень суспільної підтримки чинної влади та ін.

Отже, напрями реалізації публічного аудиту можуть бути основою для методології розвитку публічного аудиту як інституційної системи модернізації взаємодії між системою публічного управління та суспільства. Це пов'язано з тим, що публічний аудит, з одного боку, здатний виявити (або сприяти ідентифікації) конфлікту інтересів у суспільстві, а з іншого – він може стати рушійним фактором для прийняття рішень щодо вирішення проблеми та стратегічних рішень, конфлікту інтересів між суб'єктами публічної сфери. Останнє означає, що публічний аудит може стати джерелом розробки стратегій вирішення конфліктів в економічній, соціальній та інших сферах. При цьому, стратегія визначає цілі, дії (функції), структуру, тощо діяльність органів публічної влади. Таким чином, публічний аудит вирішує проблеми модернізації системи державного управління в цілому та механізми державного управління, в тому числі.

Більше того, для самого публічного аудиту, який дозволяє застосовувати певну неофіційну норму в суспільстві – довіру, також існує конфлікт інтересів, який може виникнути в розбіжності інтересів аудитора та конкретного клієнта (органу публічної влади), невизначеність третьої сторони чи суспільства в цих змінах (очікуваннях), а також наявність обмежень щодо необхідності дотримання принципів незалежності та нейтралітету.

Що стосується змістовності терміну «публічний аудит», то необхідно розрізнити публічний аудит, як: суспільний інститут; вид професійної діяльності; процес оцінювання; нова функція публічного управління; інструмент для участі громадськості в управлінні; напрям наукових досліджень (Рис.1.2).



Рис. 1.2 – Підходи до сутності терміну «публічний аудит» [10]

Світовий досвід показує, що 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.1.3).

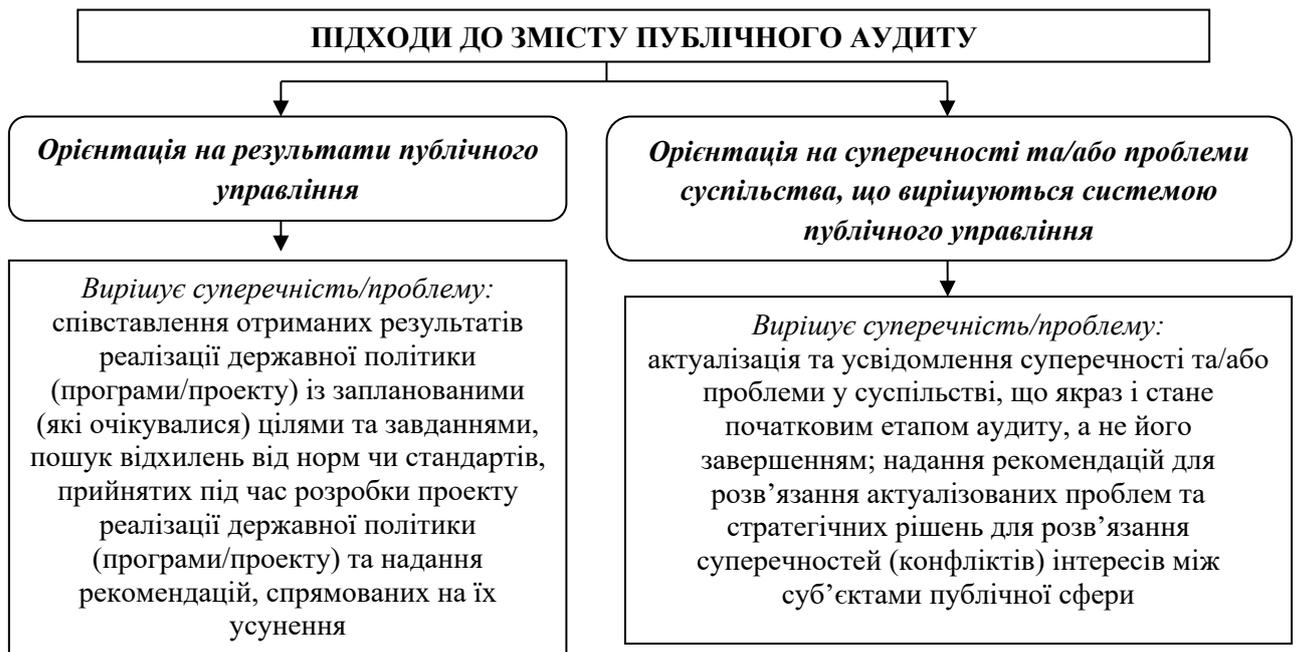


Рис. 1.3 – Підходи до змісту публічного аудиту [10]

Відповідно до вищезазначеного можна визначити компоненти публічного аудиту діяльності органів державної влади (Табл. 1.1), серед яких необхідно виокремити, такі як оцінка законності (правильності), ефективності та результативності діяльності.

Таблиця 1.1

Складові публічного аудиту в діяльності органів публічної влади  
(складено автором на основі [10])

<i>Складові публічного аудиту</i>	<i>Сутність</i>
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

Загалом, публічний аудит повинен базуватися на рішеннях, що визначають стратегію держави. Ось чому публічний аудит має багато спільного

з державним аудитом, який, за визначенням С. Степашина є системою незалежного контролю суспільства за діяльністю органів державної влади з управління ними національними ресурсами країни (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними). Однак ці поняття не можна ототожнювати.

На думку І. Лагутіна, поняття «державний аудит» має застосовуватися лише до частини відносин громадського контролю, оскільки аналогічні заходи можуть здійснювати контрольно-рахункові органи муніципальних утворень [17]. Тому раціональніше використовувати термін «публічний аудит» при характеристиці цих взаємозв'язків, оскільки поняття «державний аудит» не включає місцевий рівень влади.

Світовий досвід показує, що предмет публічного аудиту визначається його об'єктом у загальному розумінні, що є діяльністю органів публічної влади та інших суб'єктів господарювання, пов'язаною з формуванням та використанням суспільних ресурсів (цінностей).

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

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

2) ефективність (перевірка та оцінка відповідності методів, обраних для вирішення суперечки та/або проблеми, та використаних ресурсів отриманим результатам діяльності органів публічної влади);

3) результативність (визначити можливий рівень досягнення поставлених цілей та виявити причини відхилення фактичних результатів діяльності від запланованих)[28].

У контексті дослідження важливо визначити суб'єкти державного аудиту, які об'єднані в такі групи:

1. Користувачі результатів публічного аудиту – замовники, ініціатори

аудиту, які можуть не брати безпосередньої участі в аудиторській діяльності, а використовуватимуть лише результати цього аудиту. До них належать представники громадянського суспільства, тобто громадяни зі своїми громадянськими правами, об'єднання, рухи та громадські установи, інші зацікавлені установи.

2. Суб'єкти, які безпосередньо проводять публічний аудит – визначають його методологію, розробляють технологію та інструменти дослідження, відповідають за збір даних, їх аналіз та підготовку звіту про оцінку. Такими організаціями є: незалежні українські чи міжнародні аудиторські установи/організації, громадські організації, які є професійними учасниками ринку аудиторських послуг, консалтингові фірми та науково-дослідні інститути [10].

В умовах становлення та модернізації української суспільства виникає необхідність у створенні інституту публічного аудиту. Однак ідея створення цього інституту все ще носить концептуальний характер, оскільки необхідність практичного залучення виборців до прямого чи опосередкованого управління державними фінансами, майновими, інтелектуальними та іншими ресурсами країни ще не стала невід'ємною частиною системи управління суспільних цінностей в Україні і, відповідно, не закріплено на законодавчому рівні [29].

Тому в сучасних умовах для забезпечення законного, ефективного, дієвого та прозорого функціонування органів державної влади та місцевого самоврядування, включаючи органи державного фінансового контролю, аудит розглядається не лише як засіб виявлення фінансових порушень, але і як функція вдосконалення системи контролю та управління в цілому. Згідно з положеннями Лімської декларації керівних принципів аудиту, аудит є «невід'ємною частиною системи регулювання, яка прагне виявити відхилення від прийнятих стандартів та порушення принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів». Аудит – це соціальне явище, яке має практичне значення. Його виникнення залежить від необхідності отримання особами або окремими групами інформації або підтвердження

інформації про діяльність, що лежить у площині їх професійних чи адміністративних інтересів. Функція аудиту повинна розглядатися як функція громадського нагляду, яка забезпечує механізм моніторингу діяльності та впровадження принципу підзвітності.

Проаналізувавши та узагальнивши визначення поняття «аудит» та окремі підходи до визначення термінів «публічний аудит» та «соціальний аудит», ми вважаємо, що «публічний аудит» – це сукупність дій у зовнішній незалежній публічній оцінці, аналіз ефективності та результативності діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, визначення відхилень від планових (нормативних) соціально-економічних показників реалізації програм та заходів державного та місцевого рівня, що здійснюються незалежним спеціалізованим органом на всіх рівнях публічного управління (державний та місцевий) за участю представників громадськості чи на їх замовлення.

Залежно від цілей та виду публічного аудиту, який проводиться, основним його об'єктом може бути:

- виконання державного (місцевого) бюджету;
- використання державних фінансових ресурсів;
- адміністративна діяльність органів публічної влади;
- діяльність стратегічних господарських комплексів (військова промисловість, видобуток корисних копалин, транспорт і зв'язок тощо);
- використання державної та комунальної власності;
- виконання бюджетних програм тощо.

У цивілізованому демократичному суспільстві публічний аудит, з одного боку, виявляє конфлікти інтересів у суспільстві, а з іншого – стає стимулом для прийняття ефективних рішень для вирішення конфлікту інтересів (суперечностей) між суб'єктами публічної сфери та прийняття рішень з подальшим усуненням конфліктів (суперечностей) в економічній, політичній, соціальній та інших сферах.

Іншими словами, публічний аудит повинен розширити сферу своєї

діяльності від фінансів на всі сфери публічного управління, використовуючи методи аудиту інформації та методи екологічного аудиту, що є надзвичайно важливим у контексті впровадження «електронного урядування» в Україні.

Більше того, влада повинна зрозуміти, чому так важливо бути відкритим для зовнішнього контролю. Зрештою, висновок зовнішніх аудиторів – це не що інше, як ефективний механізм узаконення державних соціально-економічних рішень, засіб забезпечення справжньої суспільної підтримки. І в цьому полягає соціальна та регулююча роль інституту публічного аудиту.

Тому вищезазначені особливості публічного аудиту є підставою підтвердження нагальної потреби створення та розвитку інституту публічного аудиту в Україні. Публічний аудит слід розглядати як суспільне благо, як державну послугу, засновану на суспільних інтересах, тобто суспільно значиму діяльність, яка повинна регулюватися, в першу чергу, законодавством, відповідно до принципів громадянського суспільства та демократичної правової держави.

Таким чином, за результатами дослідження публічного аудиту можна зробити висновок, що теоретико-методологічної основи публічного аудиту як необхідної складової публічного управління на сьогодні не існує. Поєднуючи теоретичні та практичні аспекти державного аудиту та інших видів аудиту, він набуває синергетичних якостей, що сприяє забезпеченню легітимності, результативності та ефективності діяльності органів публічної влади. У цьому контексті, найважливішим для громадськості при здійсненні публічного аудиту є надання рекомендацій щодо шляхів підвищення ефективності та результативності функціонування окремих підрозділів державного механізму та вдосконалення напрямів щодо виконання державно-управлінських рішень.

Подальші дослідження публічного аудиту повинні вирішити ряд теоретичних та практичних питань, пов'язаних з необхідністю законодавчого визначення та диференціації понять «державний фінансовий контроль», «державний аудит», «громадський аудит», «публічний аудит» та систематизація функції публічного

аудиту. Зі свого боку, науково обґрунтована та законодавчо визначена термінологія буде основою для подальшої розробки концепції створення в Україні системи публічного аудиту діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, що сприятиме успішній модернізації системи державного управління в цілому.

## **1.2. Основні етапи становлення та розвитку публічного аудиту**

Узагальнюючи думку більшості науковців, зазначимо, що у своєму первісному вигляді він зародився у III тис. до н.е. в розвинутих античних цивілізаціях – Єгипті, Китаї, Вавилоні, Римській імперії та Греції. Наприклад, Аристотель у своїй політиці [2] одним із перших зазначив, що перевірки є частиною контролю.

Бутинець Ф. звертає увагу на те, що приблизно 2500 – 2400 рр. до н.е. в Стародавньому Єгипті вже існували посадові особи, які поєднували функції обліку, управління та контролю. Факти господарської діяльності підтверджувався повідомленнями, написаними на папірусі трьома писарями: «один записував кількість цінностей, дозволених до відпустки, інший записував фактичний відпуск, третій порівнював і робив помітки про виявлені відхилення» [4, с. 8]. Це означає, що в Єгипті була побудована система контролю економічних процесів, яка дійшла й до нашого часу. Однак, за словами М. Вебера, «в Єгипті все управління, як царське, так і храмове, було бюрократичним і значною мірою перебувало в руках залежних писців, а не спадкової аристократії» [6, с. 127 – 128].

У Вавилоні, згідно кодексу царя Хаммурапі (1792 – 1750 рр. до н. е.) торговці зобов'язувалися вести свій облік, а в храмах – держаний. Операція з передачі готівкових коштів без розписки вважалася недійсною і не враховувалася при здійсненні інвентаризації в касі [4, с. 8].

Першою країною, яка створила аудиторську систему, був Китай [11, с. 8]. Там з початку VIII – III ст. до н.е. формується інститут юйші (за європейською традицією цензорів) – «незалежні від офіційної адміністрації стражів закону,

повноваженнями яких був нагляд за діяльністю інших чиновників, у тому числі тих, хто в першу чергу займався господарськими справами» [1, с. 69]. Як результат, у 700 р. до н. у Китаї вже існувала посада Генерального аудитора, головним завданням якого було гарантувати чесність урядових чиновників, що використовують державні гроші та майно.

Цивілізація Стародавньої Греції (VI – IV ст. до н. е.) відіграла значний вплив на сучасну культуру публічного аудиту, формуючи основні принципи демократичного державного устрою та державного фінансового контролю, які, на відміну від східного адміністративно-бюрократичного державного контролю, ґрунтувався на безпосередній участі громадян у його здійсненні.

Наприклад, в Афінах у V ст. до н. е. існувала система контролю над доходами та витратами Народних зборів за фінансовими операціями усіх державних чиновників, який після закінчення терміну магістратури мали публічно звітувати про свої дії. У цьому відношенні давньогрецький філософ Аристотель, визначаючи функції управління та контролю в діяльності інститутів влади, зазначає: «над усіма інститутами лежить влада, яка має верховний авторитет у всіх питаннях держави: відповідні особи забезпечують виконання постанови, вносять законопроекти, головують на зборах – тих держав, де править народ [2, с. 178 – 179].

В Афінах всі фінансові звіти надавались до колегією з десяти обліковців, а всі інші звіти – до колегії громадських контролерів. У той же час колегію обліковців та громадських контролерів починають називати аудиторською радою, а магістрантів – аудиторами.

У Стародавньому Римі з VII ст. до н.е. контрольні функції здійснювали куратори, прокурори та квестори. Останні перевіряли державних бухгалтерів на місцях. Звіти квесторів були надіслані до Риму та заслухані екзаменаторами [20, с. 50]. Іншими словами, давньоримські джерела відображають традиційну практику слухання бухгалтерів того часу, що допомогло в подальшому появі терміну – аудитор. Починаючи з V ст. до н.е., фінансовий контроль

функціонував в такій організаційній формі, схожий з афінською. Трохи пізніше, до кінця I ст. до н. е. – V ст. н. е. управління фінансами в Римській імперії поступово переходить до імператорських чиновників, створюючи нові адміністративні органи ДФК (*rationibus* – державна установа, яка поєднує в собі функції міністерства фінансів і державного контролю разом [23, с. 210]).

Вищевикладене засвідчує, що в стародавньому рабовласницькому світі [30]:

1) аудит традиційно розглядався як одна з процедур контролю, оскільки в той час не існувало професії незалежних аудиторів. Перевірку діяльності чиновників як контролерів, зазвичай виконували інші компетентні посадові особи, а у сфері контролю за власниками – бухгалтери. Відповідно, так звані аудитори позиціонувались не як представники певної професії, а переважно як авторитетні та освічені чиновники, об'єктивність та досвід яких у викриття шахрайства, обману та помилок не викликали підозри серед зацікавлених у результатах таких перевірок;

2) відбувається виникнення, перших елементів адміністративно-бюрократичного економічного та фінансового контролю (Стародавній Єгипет, Шумер, Вавилон, Китай), а з іншого – примітивних демократичних основ державного фінансового контролю (Стародавня Греція). І трохи пізніше (I – V ст. н. е.) формування розвиненої системи адміністративно-бюрократичного контролю у сфері державних фінансів Римської імперії та Стародавнього Китаю;

3) у Древній Греції та Китаї створені перші професійні праобразу сучасних контрольних/рахункових палат для постійного моніторингу державних фінансів.

До XII ст. н. е. не було жодних історичних посилань на практику заслуховувати доповіді державних чиновників та управляючих рабовласників [8].

Подальші дослідження розвитку публічного аудиту свідчать, що його батьківщину можна вважати Великобританію. За історичними джерелами, певні передумови для виникнення публічного аудиту почали формуватися з

XIII ст. у середньовічній Англії, де публічний аудит означав, буквально, заслуховування аудиторських звітів у присутності чиновників та громадян. У той же час, формування нових типів муніципальних органів, обраних державою, делегування їм функцій управління частиною державних та громадських справ вимагало залучення аудиторів до електорату обраних муніципалітетів.

Це, по суті, означає, що в цей час аудит із процедури стає формою контролю зі суттєвою різницею: з'являється нова форма контролю, що ініційована не державою для захисту своїх інтересів, не індивідуальним власником, а громадськістю. Ця особливість породжувала виокремлення публічного аудиту на діяльність, та в майбутньому в інститут, оскільки в публічному контролі аудит формувалася в цей період, як нова діяльність, залежна не від держави чи власника, а від громадської думки.

Перші архівні посилання на виборні аудиторські посади були відомі з початку XIV ст. Зокрема, з 1314 року є посилання на посаду аудитора державного казначейства (англ. Auditor of the Exchequer), а саме касира, який здійснював касовий облік державних коштів [1, с. 25]. Також збереглися історичні свідчення, що в 1324 році Едуард II призначив трьох державних аудиторів Англії, яких покликали «дїзнатися, почути та отримати всі рахунки, що були введені чи будуть введені в провінціях: Оксфордї, Беркенхедї, Саутхемптонї, Уельсі, Сомерсетширї і Дорсетї; робити і записувати все, що аудитори повинні робити з рахунками». У той же час, аудит забезпечував лише ретельну перевірку фактів з іншими документами та даними, а незалежність аудитора була досягнута в результаті його призначення – замовником заборонаю будь-яких особистих контактів між ним та особою, що перевіряється.

В той же час, разом із Національним управлінням аудиту Великобританії утворюються такі органи аудиту в Європі, як Аудиторське бюро у структурі Королівської ради Франції (1190 рік), яке згодом було перетворено в Палату

рахунків Франції (1318 рік); Дім розповідей Португалії (1349 рік); Регулярна аудиторська організація Бельгії (1386 рік); Рахункова палата Королівства Наварра (1365 рік, Іспанія) та ін.

Загалом вважається, що саме з моменту виникнення організованих структур ДФК (XI – XII ст.) і до кінця XVI ст. в європейських країнах світу за контроль над державними фінансами розпочинається жорстока конкуренція між трьома політичними силами, такими як: королівська влада (прагнули встановити повний адміністративно-бюрократичний контроль над державними та місцевими фінансами); нова феодальна аристократія (прагнули до централізованого контролю та відстоювали свої, раніше набуті місцеві привілеї); представницькі органи (сприймали парламентський контроль як своє первинне право).

Враховуючи викладене, серед особливостей формування та розвитку аудиту у XIII ст. – сер. XVI ст. можна виокремити наступне [30]:

1) з XIII ст. починається становлення основних засад незалежного публічного аудиту в сучасному його трактуванні;

2) аудит представлений двома типами, що забезпечують підзвітність державних і приватних посадових осіб щодо довірених їм коштів:

а) на державному рівні – це «публічний аудит», тобто читання аудиторських звітів скарбничим у присутності чиновників і громадян; пізніше (з поширенням грамотності) – думку аудитора засвідчували та оформляли письмово;

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

3) повільний розвиток аудиту, крім Великобританії та Франції, де активно створювалася система аудиту у сфері контролю сплати податків, надходження й витрачання коштів;

4) закріплення переваг адміністративно-бюрократичного контролю в організації матеріального та фінансового обліку державного (доменіального) господарства на тлі паралельного формування принципів громадського контролю;

5) значний вплив представників спадкоємної аристократії, що входила до складу наглядових рад на державні фінанси, на формування європейських демократичних традицій державного фінансового контролю;

6) формування передумов подальшого створення конституційного поділу ДФК на зовнішній (парламентський) та внутрішній.

На початку XVI ст. аудиторів досі не мали професійного статусу, але саме в цей час у багатьох країнах світу було запроваджено правовий контроль облікових книг, що призвело до швидкого розвитку аудиту в майбутньому.

З кінця XVI ст. відбувається повне формування адміністративно-бюрократичної моделі державного фінансового контролю, основною метою якої був облік матеріальних та фінансових ресурсів, що належать монарху, як у приватному, так і у публічному праві. Відповідно, ті самі стандарти та процедури контрольної діяльності за погодженням з сувереном, на їхню думку, були вироблені довіреними особами як для приватних володінь правителя, так і державної власності [1, с. 151]. Ця закономірність існувала до кінця XIX ст. у формі камерального управління (від пізньолат. *camera* – надвірна казна), теоретичною основою якої є концепція «патримоніальної бюрократії» (від лат. *patrimonium* – родовий маєток), розроблена М. Вебером.

Прийняття у Франції у 1789 р. «Декларації прав людини і громадянина», в якій ст. 15 передбачалося, що – громадськість має право вимагати від кожного члена уряду звітувати про його управлінську діяльність – це була важлива історична подія, яка сприяла подальшому активному розвитку незалежного аудиту в усій Європі, тим самим проголошуючи першість суспільства над будь-якою владною інституцією. Саме в цей період аудит починає розглядатися не лише як форма контролю, але і як професійна діяльність, в якій функції

аудиторів спрямовані на обчислення матеріальних та фінансових ресурсів та перевірку звітів.

У XVII – XIX ст., під час фінансових криз аудиторські перевірки дають значний поштовх для розвитку, внаслідок запровадження практики державного регулювання діяльності облікових працівників. Таким чином, до середини XVIII ст. в Європі створені автономні професійні інститути державного аудиту, в тому числі: Генеральна рахункова палата Пруссії (1714 рік), яку з 1871 року перейменовано на Суд аудиторів Німецької імперії); Комісія з аудиту публічних рахунків в Англії (1785 рік), яка припинила свою діяльність у 1867 році у зв'язку із утворенням Офісу контролера і генерального аудитора; Австрійська/Надвірна рахункова палата (1761 рік) як контролюючий орган у ранзі міністерства; Головна рахункова палата Варшавського князівства Польщі (1808 рік); Рахунковий трибунал у Франції, що наділений функціями центрального спеціалізованого суду (1807 рік), який створений на основі ліквідованої за часів Наполеона I Рахункової палати; Бельгійська рахункова палата (1830 рік) – отримала статус судової колегії; Комітет з державних рахунків у Данії (1849 рік), який мав перевіряти всі державні рахунки і представляти їх з коментарями членів комісії на розгляд та ін.

Як результат, системи контролю за державними фінансами зміцнюються шляхом їх реформування, в напрямі посилення ролі парламентського контролю, і встановлюються передумови для формування вищих органів аудиту/контролю в контексті двох основних типівДФК:

а) англосаксонський (Великобританія, Данія, Швеція, Фінляндія та ін.): головну роль відіграє законодавчий орган, в якому вищий контролюючий орган здійснює зовнішній контроль, а визначення ступеня відповідальності правопорушника здійснюється у звичайних судах;

б) романо-германський (Франції, Бельгії, Іспанії, Італії та ін.): вона має свою юрисдикцію, тобто органи контролю такого типу формуються у формі

судових колегій (колегіальний принцип організації праці) і мають право притягнути до відповідальності порушників та накладати санкції.

З іншого боку, дослідження типу організаційної структури новостворених автономних установ державного аудиту показало, що в умовах адміністративно-бюрократичної моделі ДФК характерний такий тип лінійної організаційної структури ДФК, який базується на прямому підпорядкуванню об'єктів управління чітко визначеному об'єкту та вибудований на монопольному становищі органів контролю, які самостійно розробляють цілі та стандарти управління та контролю.

Вважається, що аудит у сучасному розумінні почав формуватися в середині ХІХ ст. в Англії у зв'язку із розвитком ринкових відносин та відокремлення права власності на капітал від їх фактичного розпорядження. Виникнення ринкової економіки супроводжувалося масовим банкрутством компаній, яке часто було викликано не об'єктивними економічними причинами, а нечесністю та зловживанням керівників підприємств. Розорені акціонери потребували захисту, а потенційні інвестори та існуючі акціонери прагнули мати достовірну інформацію про стан справ у компанії. У середині ХІХ ст. команда провідних бухгалтерів створила в Шотландії професійне об'єднання, метою якої була перевірка всіх наданих їй бухгалтерських записів та звітів. Головними характеристиками аудиторів були їх бездоганна чесність, порядність та незалежність. Метою аудиту була ретельна перевірка фінансово-господарської діяльності та правильності рахунків бухгалтерського обліку компаній. Результати аудиторської діяльності стосувались насамперед власників, які могли втратити капітал не лише з об'єктивних економічних причин, а й через нечесність керівників [81].

Умовно можна виділити п'ять періодів розвитку аудиту:

1. У 1844 році в Англії було опубліковано низку законів, які передбачали незалежну перевірку бухгалтерами рахунків та звітів перед акціонерами, а

згодом прийняли закони про обов'язковість аудиту в інших країнах, наприклад у Франції – в 1867 році, у США – в 1937 році;

2. (1850 – 1905). Спочатку завдання аудиторів дещо відрізнялися від завдань ревізії – перевірка ефективності діяльності підприємства, виявлення помилок. З розвитком фондового ринку, формуванням професії «бухгалтер» виникла професія «аудитор». США стали центром формування трансатлантичних аудиторських фірм, які згодом долучилися до «Великої четвірки»;

3. (1905 – 1933) характеризується масовим створенням гігантських концернів, повним розривом інтересів власників і робітників – керівників, появою бухгалтерської науки та змінами методології аудиту. Акцент робився не на дослідженнях помилок, а на ефективності внутрішнього контролю, використання статистичних вибірок;

4. (1933 – 1940) характеризується підвищеними вимогами до якості аудиту, посилення впливу Нью-Йоркської фондової біржі та її вимог до аудиторської звітності. Для виявлення навмисних помилок в обліку з'явився новий метод «тестування»;

5. (1940 – по теперішній час) почався з Другої світової війни і продовжується до цього часу за єдиними професійними стандартами [81].

Сьогодні на світовому ринку аудиту працюють сотні тисяч аудиторських фірм, але лише декілька здобули міжнародне визнання та стали транснаціональними корпораціями із сотнями філій та дочірніх компаній у різних країнах (включаючи Україну). У міру розвитку цивілізованої ринкової економіки зростає значення престижу професії аудитора, підвищуються вимоги до рівня його кваліфікації.

Міжнародні, європейські та національні професійні організації аудиту та інші координуючі органи відіграють важливу роль у розвитку аудиту та професії аудитора. Діяльність міжнародних професійних асоціацій аудиторів стосується, головним чином, необхідністю гармонізації обліку, звітності та

стандартизацію аудиту в міжнародному масштабі.

На міжнародному рівні розробку та впровадження стандартів аудиту здійснює Міжнародний комітет аудиторської практики, який діє в рамках Міжнародної федерації бухгалтерів, метою якої є координація діяльності професійних організацій у галузі бухгалтерського обліку та звітності, а також аудиту на світовому рівні.

### **1.3. Правове регулювання публічного аудиту в Україні**

Розвиток сучасних трансформаційних процесів в Україні потребує докорінного оновлення системи ДФК, успадкованої від колишнього СРСР, відповідно до нової інституціональної ситуації, що пов'язана з формуванням демократичної традиції публічного аудиту як сучасної моделі ДФК та передбачає консолідацію інноваційних форм, механізмів та звичаїв аудиту публічного сектору відповідно до вимог Міжнародної організації вищих органів державного аудиту (INTOSAI) та нових умов та принципів державотворення. У той же час, ключовою вимогою до створення нової демократичної системи ДФК в Україні, як важливої складової ефективної системи публічного управління, є підвищення підзвітності державних органів перед громадськістю та залучення громадськості (платники податків) до контролю за ефективністю та результативністю управління державними фінансовими ресурсами.

У міжнародному масштабі INTOSAI, який був створений у 1953 р. на 1-му конгресі INTOSAI на Кубі, відіграє головну роль у розробці єдиних стандартів організації та методології аудиту публічного сектору.

INTOSAI є автономною, незалежною та неполітичною організацією, яка має особливий консультативний статус при Економічній і Соціальній Раді (далі – ECOSOC) при Організації Об'єднаних Націй (далі – ООН). Згідно із статусом, INTOSAI у своїй діяльності повинна сприяти належному управлінню, заохочуючи вищі органи аудиту допомагати урядам вдосконалювати свою

діяльність, підвищувати їх прозорість, забезпечувати підзвітність, боротися з корупцією, стимулювати довіру громадськості та сприяти кваліфікованому та ефективному використанню суспільних ресурсів на благо громадськості.

Нашу державу в складі INTOSAI з 1998 року представляє Рахункова палата України.

Стандартизація діяльності Вищих органів аудиту (далі – BOA), що входить до складу INTOSAI, – об’єктивно необхідний процес, який в сучасних умовах глобалізації економіки стає особливо важливим у діловій культурі публічного аудиту та управління, оскільки забезпечує проведення BOA незалежного та ефективного публічного аудиту.

Перші міжнародні стандарти державного аудиту були затверджені Керівною радою Комітету INTOSAI з професійних стандартів у 1992 р. Стандарти, розроблені на той час, дозволяли певним чином уніфікувати підходів до проведення аудиту публічного сектору.

Наступні спроби INTOSAI більш удосконалити стандартизацію діяльності BOA та проявилася в доопрацюванні раніше розроблених професійних стандартів (далі – ISSAI), перший комплект яких був представлений і схвалений у листопаді 2010 році на XX Конгресі INTOSAI у Південній Африці. Зокрема, були затверджені Міжнародні стандарти фінансового аудиту для аудиту державного сектору, але вони включали основні Міжнародні стандарти аудиту Міжнародної федерації бухгалтерів (MCA-ISA), які в першу чергу були розроблені для приватного сектору. На цьому тлі ISSAI надав відповідні роз’яснення щодо використання інших стандартів, включаючи практичні коментарі, що пояснюють специфіку імплементації стандартів приватного сектору в державному секторі.

Поряд з цим, було затверджено Стратегічний план INTOSAI на 2011 – 2016 роки [69], однією з головних цілей якого була розробка та прийняття загальної системи координат в організації ДФК професійних стандартів «ISSAI та INTOSAI GOV», які планувалося впровадити відповідно до їх повноважень, а також

національних нормативно-правових та інших актів й оновлювати їх відповідно до вимог сьогодення.

У відповідності до завдань Стратегічного плану INTOSAI на 2011 – 2016 роки, у 2013 році основні принципи державного аудиту були оновлені, щоб відповідати сучасним вимогам: так ISSAI 100 встановлює обов’язкові фундаментальні принципи, що застосовуються до аудиту публічного сектору; ISSAI 200, 300 та 400 мають на меті подальший розвиток принципів, які слід використовувати у фінансових аудитах, аудитах ефективності та відповідності.

Нова редакція професійних стандартів (ISSAI) складається з документів, затверджених Комітетом з професійних стандартів INTOSAI, що містять рекомендації щодо правових, організаційних та професійних умов аудиту та будь-яких інших завдань, які можуть бути покладені на БОА. За потреби, ISSAI можуть вміщувати приклади або описи передового досвіду.

З огляду на вищевказане, слід зазначити, що починаючи з листопада 2007 р. офіційні документи INTOSAI 1 – 4 рівнів, щодо діяльності та ролі БОА у публічному секторі отримали назву Міжнародних стандартів INTOSAI (ISSAI). Сюди відносяться документи, що називаються Керівництвами INTOSAI щодо належного управління (INTOSAI GOV). Вони регулюють правила функціонування органів державної влади та призначені не лише для аудиторів, але й для управління державними органами як найкраща практика належного врядування.

Тобто, повне бачення INTOSAI основ і принципів функціонування БОА викладено як ISSAI та INTOSAI GOV.

Нові, затверджені PSC професійні стандарти для державного/публічного сектору мають ієрархічну структуру (від загальних положень та основних принципів до конкретних вказівок), що охоплює 4 рівні та забезпечує чітку деталізацію конкретних питань. Перший та другий рівні представлені деклараціями, що містять інституційні правила організації та функціонування БОА.

На 1-му рівні стандартів «Основоположні/базові принципи аудиту» розміщений головний документ – Лімська декларація (чинна в редакції 1998 р.), головна мета якої – домогтися незалежності аудиту публічних фінансів. Згідно із декларацією, ВОА, який не відповідає зазначеним умовам, не може претендувати на статус ВОА [24].

Лімська декларація має велике значення для всіх ВОА, оскільки вона встановлює загальні принципи, які можуть бути прийняті всіма державами у сфері публічного аудиту, незалежно від форми управління, уряду та не порушуючи традиції аудиту суспільних ресурсів, які розроблялися в окремих державах протягом тривалого часу. Зокрема, вона включає концептуальні підходи, визначає значення демократичності та незалежності ВОА, вказуючи на загальновизнані принципи аудиту незалежних ВОА (інституційна незалежність, фінансова незалежність, особиста незалежність аудиторів-контролерів, власна відповідальність за програму перевірки, достатність повноважень на отримання інформації) та будь-яких питань, що стосуються аудиту.

Другий рівень стандартів «Необхідні умови функціонування ВОА» (Загальні стандарти аудиту) представлений наступними документами (Кодекс етики INTOSAI та нова Мексиканська декларація незалежності), які характеризують стандарти забезпечення якості аудиту та мають двозначне число (ISSAI 10 – 90). Спираючись на основні принципи аудиту, вони відіграють регулюючу роль, оскільки встановлюють умови, необхідні для функціонування та професійної поведінки ВОА в організаційному аспекті: незалежність, прозорість та підзвітність, етичні стандарти та контроль якості, і застосовуються до всіх перевірок ВОА. Міжнародна практика аудиту показує, що документи такого рівня не піддаються частим змінам, оскільки містять дані про щодо забезпечення якості аудиту.

Кожен наступний рівень деталізує основні ключові цілі та завдання аудиту, які є основою для ефективного та незалежного аудиту публічного сектору, і відповідає за проведення окремих аудитів.

Так, наприклад, «Фундаментальні принципи/Стандарти аудиту» (ISSAI

100 – 999) третього рівня стандартів мають вже тризначну нумерацію, ґрунтуються на ISSAI 1-го (Лімській декларації) та ISSAI 2-го рівнів, забезпечують ієрархію міжнародних стандартів аудиту (з урахуванням специфіки фінансових аудитів, аудиту ефективності та відповідності) публічного сектору. Метою цього рівня стандартів є «встановлення критеріїв та загальних рамок, які дозволяють аудитору виконувати свою роботу точно, систематично та ретельно. Визначення порядку, яким слід керуватися, та визначення кроків, які слід вжити, є орієнтиром для роботи аудитора»[18].

Четвертий рівень стандартів має чотири значну аерацію – від 1000 до 9999 та складається із «Методичних вказівок щодо організації аудиту» (Керівні принципи (Guidelines)), що встановлюють вимоги до фінансового аудиту, аудиту ефективності та відповідності. У той же час, ці стандарти відображають рекомендації щодо організаційно-професійних, правових особливостей здійснення контролю певних підконтрольних об'єктів, таких як діяльність міжнародних організацій, екологічних видатків, рівня державного боргу, використання резервного фонду бюджету для попередження та усунення наслідків катастроф, запобігання явищам корупції, особливостей експертного контролю та спільної взаємодії БОА. Тобто 4-й рівень стандартів переводить основні принципи аудиту в більш конкретні та детальні оперативні вказівки, які можна регулярно використовувати під час аудиту, а також в якості стандартів аудиту за відсутності відповідних національних стандартів.

Водночас, на даному рівні в окрему групу сформовано Керівництва INTOSAI по сумлінному управлінню (INTOSAI GOV 9000 – 9999), що містять рекомендації для органів державної влади. До документів цієї групи належать Керівництва з внутрішнього контролю (Керівництва з внутрішнього контролю та Керівництва з внутрішнього аудиту) і Стандарти з бухгалтерського обліку (Керівництва з фінансової звітності та Керівництва з визначення та розкриття інформації щодо державного боргу). Загалом, Стандарти INTOSAI є ненормативними документами і не є обов'язковими для кожного стандарту.

Наприклад, в ISSAI 100 «Базові принципи» [25] зазначається: «Повноваження БОА, визначені мандатом аудиту, має перевагу над будь-яким положенням бухгалтерського обліку чи аудиту, з якими виникають суперечності. Отже, Стандарти аудиту INTOSAI, як і будь-які стандарти зовнішнього аудиту для БОА, не можуть бути ані нормативними, ані обов'язковими для БОА та його працівників». У цьому контексті О. Ніконова [25] підтверджує, що «... ці документи не містять слів, таких як «аудитор повинен» або «має бути» (на відміну від стандартів IFAC). Натомість вони використовують слова «можливо», «доцільно», тощо. Такий підхід зрозумілий, оскільки він зроблений з дотриманням національних особливостей кожного БОА – члена INTOSAI».

Ю. Слободяник також зазначає, що в державному аудиті, який, звичайно, стосується високоінтелектуальної діяльності, обов'язкова стандартизація має переважно рамкову орієнтацією, тобто, головним чином, це стосується не змісту діяльності, а умов його здійснення, оформлення процесу його діяльності та її результатів, відносин з навколишнім середовищем тощо. Це цілком природно, оскільки у високо інтелектуальній діяльності важливу роль відіграють творчі аспекти, які важко (а іноді взагалі неможливо) формалізувати. У таких випадках стандарти обмежуються пояснювальними прикладами, переліком альтернатив та переліком принципів, яких слід дотримуватися [70].

Однак, не зовсім точно сказати, що стандарти INTOSAI – це лише рекомендований напрямок, оскільки в міжнародній аудиторській практиці вони є своєрідною «Біблією», яка не є ні обов'язковою, ні рекомендованою, але всі розуміють що Стандарти слід виконувати та прагнути досягти [26]. Як результат, БОА різних країн світі прагнуть дотримуватися стандартів INTOSAI, поступово застосовуючи їх ключові положення у своїх національних системах ДФК та використовуючи їх як основу для встановлення своїх стандартів, методології та визначення аудиторських підходів та інституційного розвитку тощо.

Порядок впровадження ISSAI можна описати як процес управління стратегічними змінами, тому підтримка впровадження стандартів повинна

надаватися на довгостроковій основі. Впровадження Міжнародних стандартів INTOSAI в окремій країні було передбачено Стратегічним планом INTOSAI та Моделлю впровадження ISSAI (жовтень 2011 року). Вивчення цих документів визначило чотири ключові кроки у впровадженні Міжнародних стандартів INTOSAI, включаючи імплементацію ISSAI 2-го та 4-го рівня, а саме фінансовий аудит ISSAI, аудит ефективності та відповідності.

У той же час, складність та високий ступінь технічних деталей ISSAI спричиняють велику невідповідність між Міжнародними стандартами INTOSAI та вітчизняними правилами та інструкціями у відповідному національному законодавстві (зокрема, у сфері контролю за формуванням та використанням коштів місцевого бюджету, що прямо суперечить принципам Лімської декларації).

Однак сучасний стан впровадження ISSAI в Україні вказує не лише на наявні недоліки та прогалини, а й на значні позитивні зрушення на шляху інтеграції України до Європейського Союзу (далі – ЄС) у сфері публічного аудиту.

Таким чином, при розробці сучасної парадигми ДФК в Україні, яка починає формуватися з моменту незалежності, доцільно виділити 3 основні етапи.

1. Етап становлення національної системи ДФК (1990 – 2000 роки).
2. Етап розвиток та вдосконалення національної системи ДФК шляхом її наближення до європейських норм та стандартів (2001 – 2013 роки).
3. Етап оновлення та модернізація національної системи ДФК з метою утвердження принципів публічно-аудиторської парадигми (2014 рік – до цього часу).

Нова модель ДФК передбачає визначення цілей Євроасоціації України у сфері незалежного зовнішнього аудиту та можлива завдяки модернізації компетенцій ВОА/Рахункової палати, впровадженню міжнародних стандартів аудиту публічного у національну практику ДФК, поступова гармонізація

внутрішнього та зовнішнього ДФК на засадах належного управління, запровадження принципів підзвітності та публічності в державному управлінні загалом та в системі ДФК зокрема.

Дотримання цих вимог є ключовим фактором прискорення національної європейської інтеграції, а також найважливішою умовою співпраці з багатьма міжнародними установами (у т. ч. й з INTOSAI).

У цьому контексті варто відзначити надзвичайно важливу роль «Угоди про асоціацію між Україною, з одного боку, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їх державами-членами, підписаним у 2014 році (від 27.06.2014 року) [79], в якій у главі 3 Розділу V «Економічне та галузеве співробітництво» (ст. 346 – 348) та в розділі VI «Фінансове співробітництво та положення щодо боротьби із шахрайством» (ст. 453 – 459) містить положення про контроль за сферою управління державними фінансами. Зокрема, відповідно до глави 3 «Управління державними фінансами: бюджетна політика, внутрішній контроль та зовнішній аудит» (ст. 346) співпраця в галузі управління державними фінансами спрямована на забезпечення розвитку обґрунтованої бюджетної політики та систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту на основі міжнародних стандартів, а також відповідно до основних принципів підзвітності, прозорості, економічності, результативності та ефективності». У зв'язку з цим ст. 347 цей міжнародний документ визначає, що у сфері зовнішнього аудиту Сторони обмінюються інформацією, досвідом, найкращою практикою та вживають інших заходів, зокрема, стосовно «впровадження стандартів та методів INTOSAI, а також обміну найкращими практиками ЄС в галузі зовнішнього аудиту публічних фінансів з особливим акцентом на незалежність відповідних органів Сторін» [79].

Крім того, наступні законодавчі та нормативно-правові акти також відіграли ключову роль у формуванні засад моделі публічно-аудиторської моделі ДФК в Україні: Закон України «Про запобігання корупції» (від

14.10.2014 року) [52]; Закон України «Про відкритість використання публічних коштів» (від 11.02.2015 року) [57], що забезпечило доступ громадськості до інформації з питань бюджету та ще більше сприяло створенню єдиного інтернет-порталу використання державних коштів розпорядниками коштів державного та місцевого бюджетів, державними та комунальними підприємствами, фондами обов'язкового соціального страхування та Пенсійним фондом України; новий Закон України «Про Рахункову палату» (02.07.2015 року) [34], що зміцнило незалежність Рахункової палати та розширило її повноваження, включаючи аудит дохідної частини державного бюджету, і заклало основи створення інституційного механізму державного аудиту в країні; Закон України «Про державну службу» (від 10.12.2015 року) [50]; Закон України «Про публічні закупівлі» (від 25.12.2015 року) [35], сприяв забезпеченню узгодження із законодавством та стандартами ЄС, суттєво скорочуючи неконкурентні процедури та обов'язкове запровадження електронних закупівель; Стратегія реформування державного управління України на 2016 – 2020 роки (від 24.06.2016 року) [75], яка розроблена відповідно до європейських стандартів належного адміністрування у питаннях трансформації системи державного управління, базується на спільних цінностях, а одне із керівних принципів реформи державного управління визначає забезпечення підзвітності державного управління (прозорість роботи, доступ до публічної інформації, організація системи державного управління з чітким визначенням відповідальності, можливість судового перегляду рішень); Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017 – 2020 роки (від 08.02.2017 року) [76], її мета – «побудувати сучасну та ефективну систему управління державними фінансами, здатну надавати якісні державні послуги, ефективно об'єднувати ресурси та надавати їх відповідно до пріоритетів розвитку держави у середньостроковій та довгостроковій перспективі» [76] та ін.

Слід зазначити, що Постановою Кабінету Міністрів України (від 28.10.2015 року) «Про утворення Державної аудиторської служби України» [39] на базі Державної фінансової інспекції було створено Державну аудиторську службу України як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого координується та спрямовується Кабінетом Міністрів України (далі – КМУ) через Міністра фінансів. Цей крок, визначений у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017 – 2020 роки, повинен забезпечити перехід від контролю до аудиту, що буде направлений на запобігання нецільовому та неефективному використанню бюджетних коштів та майна, а також забезпечення проведення ревізій виключно з урахуванням рівня ризиків [76].

Загальний перелік основних нормативно-правових актів за період становлення державного фінансового контролю в Україні систематизовано у Табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Перелік основних нормативно-правових актів за період формування державного фінансового контролю в Україні (узагальнено та систематизовано автором на основі законодавства України)

Вид документа	Назва документа	Номер документа	Дата прийняття
<b>1-й етап (1990-2000 рр.): становлення національної системи ДФК</b>			
Закон України	Про державну податкову службу в Україні [55]	509-ХІІ	04.12.1990
	Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні [54]	2939-ХІІ	26.01.1993
	Про аудиторську діяльність [33]	3125-ХІІ	22.04.1993
	Про Рахункову палату [37]	315/96-ВР	11.07.1996
	Про місцеве самоврядування в Україні [44]	280/97-ВР	21.05.1997
	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність [56]	996-ХІV	16.07.1999
	Про Національний банк України [45]	679-ХІV	20.05.1999
Указ Президента України	Про Державне казначейство України [53]	335/95	27.04.1995
	Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи [46]	1031/2000	27.08.2000
<b>2-й етап (2001-2013 рр.): розвиток та вдосконалення національної системи ДФК шляхом її наближення до європейських норм та стандартів</b>			
	Бюджетний кодекс України [5]	2542-ІІІ	21.06.2001
	Господарський кодекс України	436-ІV	16.01.2003

Закони України	Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна [59]	3202-IV	15.12.2005
	Про управління об'єктами державної власності [38]	185-V	21.09.2006
	Податковий кодекс України [63]	2755-VI	02.12.2010
	Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС [58]	1629-IV	18.03.2004
	Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні (нова редакція ЗУ «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні») [36]	5463-VI	16.10.2012
Указ Президента України	Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади [43]	1085/2010	09.12.2010
	Про національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг [42]	1070/2011	23.11.2011
	Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку [41]	1063/2011	23.11.2011
Розпорядження КМУ	Концепція розвитку державного внутрішнього контролю на період до 2015 року [16]	158-p	24.05.2005
Постанови КМУ	Стратегія розвитку системи ДФК, що здійснюється органами виконавчої влади	1156	24.07.2003
	Про схвалення Плану дій «Україна - Європейський Союз». Європейська політика сусідства»»		12.02.2005
	Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі [73]	34	16.01.2007
Наказ Міністерства фінансів України	Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту [72]	№1247	04.10.2011
<b>3-й етап (2014-до ц.ч.): оновлення та модернізації національної системи ДФК</b>			
Закон України	Про Рахункову палату [34]	576-VIII	02.07.2015
	Про державну службу [50]	889-VIII	10.12.2015
	Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами [79]	1678-VII	16.09.2014
	Про запобігання корупції [52]	1700-VII	14.10.2014
	Про відкритість використання публічних коштів [57]	183-VIII	11.02.2015
	Про публічні закупівлі [35]	922-VIII	25.12.2015
	Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [40]	2258-VII	21.12.2017
Постанови КМУ	Про Державну фіскальну службу [51]	236	21.05.2014
	Про утворення Державної аудиторської служби України [39]	868	28.10.2015
	Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України [48]	215	15.04.2015

	Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України [47]	43	03.02.2016
	Про затвердження Положення про Державну службу фінансового моніторингу України [49]	455	17.09.2014
Розпорядження КМУ	Деякі питання реформування державного управління України (про схвалення Стратегії реформування державного управління України на 2016-2020 роки) [75]	474-р	24.06.2016
	Про схвалення Стратегії реформування системи управління держ. фінансами на 2017-2020 роки [76]	142-р	08.02.2017

Таким чином, проведений аналіз дозволяє зробити висновок про те, що в сфері ДФК України розроблена відповідна законодавча база, яка, зокрема, забезпечує організаційні та функціональні потреби контролюючих органів. Однак вона ще потребує вдосконалення, оскільки:

– правове поле у сфері регулювання ДФК залишається необґрунтовано обтяжливим (існує понад 170 законів та інших нормативно-правових актів), що штучно ускладнює взаємозв'язок між контролюючими органами та підконтрольними установами та вносить елементи дезорганізації та плутанини;

– враховуючи складність законодавчої та регуляторної бази, діюча система ДФК України функціонує без головного Закону, який би визначав основні поняття в цій галузі, чітко розподіляючи обов'язки, функції та повноваження між контролюючими органами та органами публічної влади, регулював відносини між суб'єктами та об'єктами контролю та ін.;

– відсутність конституційно визначеної системи ДФК, внаслідок якої система ДФК не може адекватно реагувати на виявлені правопорушення та злочини у фінансовій сфері, охоплювати всі сфери та рівні економіки та управління;

– відсталість реальної законодавчої та регуляторної бази ДФК від сучасних вимог Євро асоціації та запитів громадянського суспільства;

– діюча правова база функціонування ДФК не базується на єдиній узгодженій концепції, а отже, не розроблена гармонійно (Бюджетний кодекс

України не регулює всі питанняДФК, а різні розроблені методичні вказівки, інструкції та рекомендації охоплюють лише деякі його аспекти);

– відсутність до цього часу в Рахункової статусу Вищого органу аудиту, закріпленого на конституційному рівні;

– відсутність правових механізмів для ефективної співпраці органівДФК з правоохоронними органами та судовою владою (наразі ця співпраця регулюється лише конкретними підзаконними актами);

– повна несумісність системи внутрішнього державного контролю та зовнішнього аудиту, яка, у свою чергу, продовжує «негативну ланцюгову реакцію» у вигляді неоднозначності понятійного апарату, сфер впливу, дублювання функцій у сферіДФК тощо.

У той же час, міжнародна практика показує, що в нинішньому контексті одним із фундаментальних питань гармонізації законодавства з вимогами ЄС залишається наявність чіткого розподілу контролю на внутрішній та зовнішній з визначенням основних повноважень органів контролю. Проте, діючий Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [36] поки що він не оперує поняттями «зовнішній» та «внутрішній»ДФК та регулює діяльність лише центрального органу виконавчої влади, уповноваженого КМУ на реалізацію державної політики у сферіДФК, яким є Державна аудиторська служба України (колишня Державна фінансова інспекція). Внаслідок такого нечіткого характеру понятійного апаратуДФК, який використовується в чинному законодавстві, а також теорії та практикиДФК, виникають серйозні непорозуміння та дублювання при тлумаченні змісту таких понять, як «державний фінансовий контроль», «публічний аудит», «інспектування», «зовнішній державний фінансовий контроль», «внутрішній державний фінансовий контроль».

Вперше в Україні розмежування зовнішнього (незалежного) та внутрішнього аудиту на законодавчому рівні відбулося лише у 2008 році після прийняття нової редакції Концепції розвитку державного внутрішнього

фінансового контролю на період до 2015 року [16]. Згідно із Законом України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015, поняття «аудит» законодавцем ототожнено з поняттям «державний зовнішній фінансовий контроль» [34, ст. 4 (п. 2)].

Таким чином, в результаті узагальнення наукових підходів до визначення сутності явища «публічного аудиту», представленого в українському та зарубіжному науковому дискурсі, виявлено використання абсолютно різних принципів та методів для формулювання його сутності в ЄС та в Україні. Встановлено, що публічний аудит за чинною моделлюДФК в Україні проводиться як державний аудит публічного сектору, оскільки законність поняття «публічний аудит» у чинному законодавстві, незважаючи на значні напрацювання, поки що не підтверджена.

## РОЗДІЛ 2

### АНАЛІЗ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ

#### **2.1. Аналіз становлення Рахункової палати в Україні як вищого органу державного фінансового контролю (публічного аудиту)**

Прогресивна міжнародна практика показує, що важливою віхою для впровадження всеосяжного механізму публічного аудиту в будь-якій країні є створення ВОА (як головного агента інституту публічного аудиту), який за своєю суттю та змістом є незалежна та унікальна державна установа, що забезпечує високу якість та ефективність системи публічного управління. ВОА має заслуговувати на довіру суспільства, що розглядається як законний інструмент для зовнішньої, незаангажованої та компетентної оцінки системи управління публічними ресурсами на всіх рівнях державного управління та як такий, що здійснює свою діяльність від імені та громадян і несе відповідальність за свою діяльність.

В зарубіжних країнах, Вищий орган аудиту (наприклад, Рахункова палата) неупереджено та об'єктивно перевіряє установи (організації, підприємства) публічного сектору, які отримують фінансування з бюджету або підтверджують ефективність міністерств/відомств, законність використання природних ресурсів, доцільність, ефективність реформ у країні тощо. Як результат, ВОА не лише повідомляє про виявлені порушення/проблеми, але й розробляє пропозиції щодо їх виправлення та уникнення їх у майбутньому. Також корисно й те, що в результаті аудиторських місій, що виконуються Вищими органами аудиту, результати діяльності публічних органів та установ стають більш прозорими та зрозумілими, оскільки значні порушення та найкраща практика доводяться до відома громадські та повідомляються всім зацікавленим у цьому процесі сторонам (Уряд, Парламент, громадянське

суспільство, ЗМІ, правоохоронні органи тощо). Таким чином жоден порушник не залишається безкарним, а заподіяна державі шкода повертається до казни в повній мірі. У той же час, надання законодавчим органам та громадянам достовірної інформації про стан справ в управлінні державними ресурсами підвищує ступінь відповідальності державних органів перед суспільством, впливає на прогрес адміністративного механізму та ефективність прийняття важливих рішень щодо публічного управління на всіх рівнях влади, що відповідає потребам сучасного громадянського суспільства, орієнтованого на демократичні цінності. (Більш детально зарубіжний досвід розвитку публічного аудиту наведено у розділі 2.3).

В Україні Рахункова палата також змогла зайняти чільне місце в структурі державних органів, і сьогодні вона представлена як незалежна державна аудиторська установа, спрямована на зміцнення довіри до влади та сприяння відкритому урядуванню, шляхом вдосконалення зовнішнього фінансового контролю/аудиту та забезпечення підзвітності уряду. У той же час, Рахункова палата нашої країни вважається однією з наймолодших установ вищих органів аудиту серед країн світу, що входять до складу INTOSAI.

Створення Рахункової палати стало необхідним результатом демократичних реформ, проведених у країні в 1991 році (з точки зору формування нового громадянського суспільства та побудови правової, демократичної, соціальної держави) та потребувало забезпечення незалежного контролю за ходом бюджетного процесу та інформування платників податків – громадян України про доцільність, законність та ефективність використання коштів з Державного бюджету України [7].

Практика створення та розвитку Рахункової палати доводить, що цей процес був досить важким та інтенсивним, і передбачав, насамперед, невідкладну розробку «правил» її функціонування, які повинні бути чітко прописані в Конституції та відповідному Законі.

Для України прообразом майбутньої Рахункової палати стала Контрольна палата СРСР, яку було створено на підставі Закону СРСР «О Контрольной палате СССР» від 16 травня 1991 року [31]. Вищевказаним Законом Контрольній палаті СРСР було надано право контролювати ефективне та продуктивне використання державного бюджету в усіх без винятку державних та адміністративних органах, і вже через контроль за фінансами передбачалося отримати доступ до інформації про прийняті рішення та осіб, відповідальних за їх прийняття та виконання. Однак, з грудня 1991 року в процесі ліквідації органів державного управління СРСР Контрольну палату СРСР було ліквідовано.

Робота над створенням незалежної від виконавчої гілки влади Вищого органу аудиту в Україні розпочалася лише у 1992 – 1993 рр. з ініціативи колишнього міністра фінансів України П. Германчука, що знайшло своє відображення у розробці проекту Закону про Контрольну палату (саме так вони планували назвати цей органи) [7].

Надалі були роки безперервної роботи щодо прийняття Верховною Радою України постанови «Про Контрольну палату Верховної Ради України» (22 листопада 1995 року) та Закону України «Про Контрольну палату Верховної Ради України» (24 травня 1996 року) у той час це відповідало чинним стандартам та нормам подібних органів ВОА у світі, визначаючи статус Рахункової палати як органу вищого державного фінансово-економічного контролю. Однак, у червні 1996 року Президент України наклав вето на закон та повернув його до Верховної Ради України (далі – ВРУ).

Загалом, вважається, що функціонування Рахункової палати як незалежного органу, який став би вищим органом у системі ДФК, почалося пізніше з:

– прийняття ВРУ 28 червня 1996 року Конституції України [15], яка визначила конституційний статус Рахункової палати як органу, який діє від

імені Верховної Ради та здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України;

– прийняття ВРУ 11 липня 1996 року Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» [37] (на базі доопрацьованого Закону України «Про Контрольну палату Верховної Ради України»), який продовжив діяти з 23 грудня 1997 року як Закон України «Про Рахункову палату», за винятком окремих положень, які втратили чинність відповідно до рішення Конституційного суду України (далі – КСУ).

У той же час, політичні перетворення та боротьба за владу не могли нехтувати владою такого органу, як Рахункова палата, через що Президент України (19 серпня 1996 р.) знову наклав вето на цей закон [37]). Однак 22 жовтня 1996 року ВРУ подолала вето й Закон України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» все-таки був підписаний Президентом України.

Однак, з самого початку виникла серйозна колізія у змісті вищезазначених нормативних актів, пов'язаних із використанням різних підходів до тлумачення статті 98 Конституції України. Так, стаття 98 Конституції України (у першій редакції) передбачала закріпити за Рахунковою палатою лише функцію здійснення «контролю за використанням коштів Державного бюджету України» [15], суворо обмежуючи контрольні повноваження Рахункової палати України та не надавала підстави для набуття статусу ВОА.

Проте, в основу Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» [37] передбачалося розширене тлумачення змісту статті 98 Конституції, насамперед, розширене тлумачення функції «контролю за використанням коштів Державного бюджету», згідно з якою на Рахункову палату мали бути покладені функції з контролю за ефективністю та законністю використання коштів Державного бюджету України; контроль за надходженням коштів до Державного бюджету; контроль над надходженням коштів до місцевих бюджетів, ефективністю та законністю використання коштів місцевих

бюджетів. Так, наприклад, статтею 2 (п. 1 ч. 1) Закону [37] першим із завдань Рахункової палати України була організація та контроль за своєчасним виконанням дохідної та видаткової частини Державного бюджету України, витрат бюджетних коштів, у тому числі коштів цільових фондів за обсягом, структурою та їх призначенням тощо [37], які не відповідали аналогічним завданням, прямо визначених Конституцією України. Тобто, у цьому контексті зміст статті 98 Конституції можна зрозуміти таким чином, що «парламентський контроль за використанням коштів Державного бюджету» є лише одним із завдань Рахункової палати, і Закони України можуть покласти на неї інші функції та повноваження, що не передбачені статтею 98.

Окрім того, Закон України «Про Рахункову палату Верховної Ради України», змінивши конституційно визначену назву Рахункової палати та її призначення, надав Рахунковій палаті здійснення «вищого контролю» та «державного фінансово-економічного контролю» (стаття 3 (стаття 1 розділу 1)), а стаття 36 встановлювала статус Рахункової палати як незалежного вищого органу фінансово-економічного контролю ВРУ.

Все це дало можливість Президентові України звернутися до Конституційного Суду з пропозицією встановити відповідність Конституції України Закону «Про Рахункову палату Верховної Ради України» щодо визначення статусу, завдань, функції та повноважень Рахункової палати.

Проте, рішення КСУ від 27 грудня 1997 року (у справі про Рахункову палату) [66] так і не вдалося повністю вирішити вищезазначену дилему, оскільки в деяких місцях аргументована частина рішення, винесеного самим судом, суперечить сама собі. Наприклад, у Рішенні КСУ простежується двосторонній підхід у визначенні правової природи Рахункової палати. Так, з одного боку, Конституційний Суд визнав, що Рахункова палата не є органом Верховної Ради, але діє як незалежний орган зі спеціальною конституційною компетенцією (що не дозволяє віднести його ні до законодавчої, ні до виконавчої гілок влади), а з іншого боку – як аргумент для неконституційності

положень Закону «Про Рахункову палату Верховної Ради України» щодо присвоєння Рахунковій палаті повноважень щодо здійснення дій владно-розпорядчого характеру, включаючи примусовий, у Рішенні зазначається, що «застосування положень, зазначених у Законі, дозволило б Верховній Раді – законодавчому органу застосовувати закони, прийняті нею через підпорядкований та підзвітний їй конституційний орган – Рахункову палату». Однак, такий висновок прямо суперечить конституційному принципу поділу влади на законодавчу, виконавчу та судову. Більше того, формулювання КСУ суперечить попереднім аргументам і фактично відносить Рахункову палату до законодавчої влади, спростовуючи її «незалежний» статус.

Загалом КСУ використовував у частині Рішення вузьке тлумачення змісту статті 98 Конституції України, де зазначено, що Рахункова палата повинна контролювати лише використання (а не надходження) коштів, причому лише Державного бюджету України, а не місцевих бюджетів. Однак завдання Рахункової палати, визначене статтею 98 Основного закону, мало б розглядатись як єдине завдання цього органу. Такий підхід створив основу для визнання КСУ несумісним із Конституцією України, 31 положення Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» (включаючи ті, що визначають назву Рахункової палати як Рахункової палати ВРУ, місце Рахункової палати та її призначення, гарантії правового статусу посадових осіб тощо).

На цьому тлі важливо зазначити, що, визначаючи неконституційними положення Закону, щодо надання Рахунковій палаті права контролювати надходження коштів до Державного бюджету, КСУ фактично дозволив Рахунковій палаті здійснювати цей контроль, однак за єдиною умовою, що така функція повинна здійснюватися без використання повноважень примусового характеру (видача приписів, вилучення фінансових документів тощо).

Як наслідок, внесені 14 січня 1998 року Парламентом зміни до Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України», внаслідок яких він

дістав назву – Закон України «Про Рахункову палату». Проте, оспорювані в Конституційному суді стаття 1 (ч.1), стаття 2 (п.1 ч.1) та стаття 36, що визначали статус Рахункової палати, спочатку у Законі залишилися в незмінній редакції, і були частково змінені лише 23 січня 1998 року. Тому подальше функціонування Рахункової палати здійснювалося відповідно до Закону, 31 положення якого було визнано неконституційним, що не дозволило чітко сформулювати його інституційні засади, оскільки їх було визначено самою Рахунковою палатою. Наприклад, законодавче визначення її статусу, функцій та повноважень, процедури проведення перевірок та аудиту були визначені в Регламенті Рахункової палати, інструкціях, затверджених Колегією Рахункової палати та постановами ВРУ. Однак, беручи до уваги положення статті 19 (частини 2) Конституції України [15], згідно з якими «орган державної влади не може діяти на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачено актами відповідного органу та постановами ВРУ» можна дійти висновку про неконституційність такого регулювання діяльності Рахункової палати.

У той же час, її вступ до INTOSAI у листопаді 1998 року, а у травні 1999 року до складу Європейській організації вищих органів аудиту (далі – EUROSAI) був важливим позитивним кроком на шляху створення та розвитку Рахункової палати. Приєднавшись до цих міжнародних організацій, які об'єднують Вищі органи аудиту, Рахункова палата України стала учасником системи міжнародного обміну професійним досвідом аудиторів у всьому світі [7].

Наступний етап в розвитку Рахункової палати розпочалася з 8 грудня 2004 року, коли ВРУ прийняла Закон України «Про внесення змін до Конституції України» (№ 2222-IV) [61]. Цей Закон відіграв позитивну роль у підвищенні ефективності зовнішнього контролю у сфері публічних фінансів, оскільки дещо розширив контрольні повноваження Рахункової палати шляхом внесення змін до зазначеної раніше статті 98 Конституції України, якою було визначено наступне: «Контроль від імені ВРУ за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата»

[61]. Тобто Рахункова палата вже може від імені Верховної Ради контролювати не лише використання коштів в Державному бюджеті України, а й їх надходження. Хоча зазначені вище зміни до статті 98 Конституції України залишалися чинними до вересня 2010 року, нова редакція Конституції України від 8 грудня 2004 року лишилася неврахованою у статті 2 (п. 1 ч.1) Закону України «Про Рахункову палату».

Разом з тим, Рахункова палата України набуває свого першого досвіду проведення міжнародних аудитів відповідно до стандартів INTOSAI, набуваючи його, зокрема, в рамках ряду проектів, що фінансуються Світовим банком в Україні, а також у виконанні функцій незалежного зовнішнього аудитора Організації з безпеки та співробітництво в Європі (ОБСЄ) протягом 2009 – 2012 років, що можна вважати дуже успішним визнанням цієї установи вже на міжнародному рівні.

У вересні 2010 року Рішенням КСУ від 30 вересня 2010 року № 20-рп/2010 по справі за конституційним поданням 252 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про внесення змін до Конституції України» від 8 грудня 2004 року № 2222-IV (справа про додержання процедури внесення змін до Конституції України) [65] було відновлено первісну редакцію статті 98 Конституції України. Такі зміни знову позбавили Рахункову палату повноважень щодо контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України, а суспільство – можливості отримання повної, прозорої та об'єктивної інформації про стан національної економіки та фінансів. Як результат, виникла парадоксальна ситуація, коли Рахункова палата стала єдиним Вищим органом аудиту INTOSAI, який не мав повноважень здійснювати повний контроль над усім бюджетним процесом, включаючи його дохідну частину. У зв'язку з цим збереження контрольних функцій Рахункової палати в попередній редакції стало основним та нагальним питанням як для парламенту, так і для держави в цілому.

У 2013 – 2014 роках повторно зроблено спробу внести зміни до Конституції України відповідно до Закону України «Про внесення змін до статті 98 Конституції України» (від 19 вересня 2013 року № 586-VII) [62] та Закону України «Про відновлення дії окремих положень Конституції України» (від 21.02.2014 № 742-VII) [60]. Все це сприяло розширенню повноважень Рахункової палати, завдяки чому її основні контрольні повноваження в Конституції України вкотре були визначені як «контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням». Однак, відповідні зміни до Закону України «Про Рахункову палату», що дозволило привести повноваження Рахункової палати щодо контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України, у відповідність до вимог чинної Конституції України (ст. 98), були внесені майже через півтора року на основі Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про Рахункову палату»» від 7 квітня 2015 року № 274-VIII.

Слід зазначити, що в 2013 році INTOSAI розробив та затвердив професійні стандарти роботи Вищих органів аудиту (ISSAI) [82], узагальнивши найкращий світовий досвід в цій галузі та надав в якості єдиного документа відповіді на питання, як провести якісний аудит в державному секторі. Тому впровадження цих стандартів на практиці стало вимогою міжнародного співтовариства для всіх національних БОА, які входять до складу INTOSAI. Виконання цієї вимоги вимагало термінової розробки та внесення відповідних законодавчих змін до вже «застарілої» редакції Закону України «Про Рахункову палату», яка не відповідала сучасним вимогам та потребувала оновлення у зв'язку із затвердженням ISSAI.

Реформування Рахункової палати також стало пріоритетом державної політики, яка відповідає сучасним вимогам українського суспільства. Це питання реформування Рахункової палати було включено до Дорожньої карти реформ для Верховної Ради України та внесено до Угоди про Коаліцію депутатських фракцій «Європейська Україна» від 27.11.2014 у рамках реформи

публічних фінансів (розділ VII ) [78]. Крім того, необхідність такої реформи була підтверджена також Світовим банком, EUROSAI та іноземними ВОА, включаючи Національний аудиторський офіс Великобританії, Федеральна рахункова палата ФРН та інші.

У наведеному вище контексті існує нагальна потреба модернізувати законодавство, що регулює діяльність Рахункової палати, та терміново привести його у відповідність із стандартами INTOSAI.

У зв'язку з цим 2 липня 2015 року ВРУ було прийнято новий Закон України «Про Рахункову палату» [34] (набув чинності 09.08. 2015 року), який визначає організацію, повноваження та порядок діяльності Рахункової палати.

Узагальнюючи вищевикладене, можемо констатувати, що найменування, визначення статусу, функцій та повноважень Рахункової палати на різних етапах її становлення та розвитку має певні відмінності (у процесі свого становлення головний контрольно-рахунковий орган України три рази змінював свою назву Підсумовуючи вищезазначене, можна сказати, що найменування, визначення статусу, функції та повноваження Рахункової палати на різних етапах її становлення та розвитку мають певні відмінності (у процесі її формування головний контрольно-рахунковий орган України змінив назву тричі: Контрольна палата Верховної ради України, Рахункова палата Верховної ради України, Рахункова палата). З огляду на це, у Табл. 2.1 наведено узагальнення вищерозглянутих етапів розвитку Рахункової палати.

Таблиця 2.1

Етапи інституалізації Рахункової палати (РП) в Україні  
(узагальнено та систематизовано автором).

Етапи	Період	Коротка характеристика етапу
1-й етап	1992-1996 рр.	<i>Етап попереднього становлення (закладення основ створення РП).</i> Роботанад проектом закону Контрольну палату в Україні протягом 1992-1993 років; прийняття в 1995 р. постанови ВРУ «Про створення контрольної палати Верховної ради України» та проекту ЗУ «Про контрольну палату Верховної ради України» (24.05.1996 р.), який на той час відповідав діючим стандартам та нормативам аналогічних органів ВОА у світі, проте був заветований Президентом України.

2-й етап	1996-2004 рр.	<i>Етап становлення та первісного розвитку.</i> Прийняття ВРУ 28.06.1996 Конституції України та 11.07.1996 р. ЗУ «Про Рахункову палату верховної Ради України». Враховуючи певні їх протиріччя та неконституційність (невідповідність Закону вимогам ст. 98 Конституції України) (у першій редакції), 14.01.1998 р. до ЗУ «Про Рахункову палату Верховної Ради України» парламентом було внесено зміни, внаслідок яких він дістав назву – ЗУ «Про Рахункову палату». Окрім того, повноваження РП були значно звужені. Важливим кроком на шляху становлення та розвитку РП стало її входження в 1998 року до INTOSAI, а у травні 1999 року – до EUROSAI.
3-й етап	2004-2010 рр.	<i>Етап розвитку із розширеними контрольними повноваженнями.</i> ВРУ прийняла ЗУ «Про внесення змін до Конституції України» (від 08.12.2004 № 2222-IV), яким були внесені зміни до ст. 98 Конституції України, що розширило основні контрольні повноваження РП. А саме, було визначено, що РП здійснює контроль від імені ВРУ за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. У 2008 році на VII Конгресі EUROSAI, РП була обрана до складу ради керуючих EUROSAI строком на 6 років. У 2009 році РП було обрано зовнішнім аудитором ОБСЄ на 1 рік із можливістю продовження повноважень ще на два терміни.
4-й етап	2010-2013 рр.	<i>Етап розвитку із звуженими контрольними повноваженнями.</i> У вересні 2010 року Рішенням КСУ від 30.09.2010 № 20-рп/2010 було відновлено первісну редакцію ст. 98 Конституції України, що знову ж таки позбавило РП повноважень у частині контролю за надходженням коштів до Державного бюджету, а суспільство – можливості отримання повної, прозорої та об'єктивної інформації щодо стану національної економіки та публічних фінансів.
5-й етап	2013-2015 рр.	<i>Етап відновлення контрольних повноважень.</i> Відповідно до ЗУ «Про внесення змін до ст. 98 Конституції України» від 19.09.2013 № 586-VII, основне контрольне повноваження РП в Конституції України в черговий раз було визначено як здійснення контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням
6-й етап	2015 рр.- до ц.ч.	<i>Етап сучасного реформування та модернізації згідно вимог INTOSAI.</i> Прийнято новий ЗУ «Про Рахункову палату» (від 02.07.2015 р.), який заклав основу створення сучасного механізму публічного аудиту в країні.

Загалом новий Закон України «Про Рахункову палату» (далі – Закон) заклав основи для створення ефективного всебічного механізму публічного аудиту в країні, що є необхідною умовою проведення реформ у державній, правовій та соціально-економічній сферах. Ось чому прийняття нового Закону дало можливість вивчити його новацій, порівняно з попереднім актом, та подолати з подальшим опрацюванням пропозицій щодо їх усунення. Існуючі

наукові дослідження в цій галузі стосуються насамперед певних аспектів діяльності Рахункової палати або її функціональних складових на основі тих правових актів, які вже втратили силу або зазнали значних змін.

Таким чином, враховуючи етапи та історичні особливості створення, можна стверджувати, що Рахункова палата є продуктом демократичного розвитку України та втілює нагальну потребу в українському суспільстві у функціонуванні незалежного вищого органу аудиту, який повинен діяти відкрито і публічно.

## **2.2. Аналіз здійснення державного фінансового контролю Державною аудиторською службою України**

Проаналізуємо результати діяльності Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів за 2021 – 2023 р. (3 квартал).

Результати діяльності Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів за січень - грудень 2021 року. Варто наголосити, що протягом січня – грудня 2021 року проведено понад 1,0 тис. ревізій та 528 перевірок закупівель, під час яких перевірено майже 1,5 тис. підприємств, установ і організацій.

Загальна сума виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, становить понад 14,7 млрд грн (понад 154,4 млрд грн за аналогічний період минулого року), з них коштів бюджетів усіх рівнів та бюджетних установ – більш як 8,7 млрд грн (більш як 120,8 млрд грн).

На 441 об'єкті контролю виявлено недоотримання фінансових ресурсів на загальну суму понад 5,8 млрд грн (понад 151,6 млрд грн), у тому числі бюджетами – більш як 3,8 млрд грн (більш як 119,0 млрд грн).

Проведеними заходами державного фінансового контролю на більш як 1,1 тис. об'єктів встановлено незаконні, нецільові витрати та недостачі ресурсів

на загальну суму понад 8,9 млрд грн (майже 2,8 млрд грн), у тому числі за операціями з бюджетними коштами – 4,9 млрд грн (майже 1,8 млрд грн).

Сума виявлених на понад 1,1 тис. об'єктів контролю незаконних витрат ресурсів становить понад 7,1 млрд грн (понад 2,3 млрд грн), у тому числі за операціями з бюджетними коштами – більш як 4,4 млрд грн (близько 1,5 млрд грн).

На 150 об'єктах контролю не за цільовим призначенням проведено витрати державних ресурсів на суму понад 1,7 млрд грн (понад 312,7 млн грн), у тому числі більш як 119,5 млн грн (майже 93,6 млн грн) – кошти державного бюджету та майже 361,0 млн грн (більш як 200,7 млн грн) – місцевих бюджетів.

Недостачі ресурсів виявлено на 132 об'єктах контролю на загальну суму близько 37,7 млн грн (понад 161,7 млн грн).

У результаті проведеної органами Держаудитслужби роботи у січні – грудні 2021 року відшкодовано фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на загальну суму майже 77,5 млрд грн (майже 1,1 млрд грн), з них понад 75,3 млрд грн – за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних періодах.

Зокрема, забезпечено надходження недоотриманих фінансових ресурсів на загальну суму понад 75,7 млрд грн (понад 455,3 млн грн), що становить 1296,7% (0,3%) від обсягу виявлених таких порушень, у тому числі до бюджетів всіх рівнів – більш як 43,4 млрд грн (майже 373,0 млн грн).

У межах прав та наданих повноважень органами Держаудитслужби за січень – грудень 2021 року забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та недостач фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму понад 1,7 млрд грн (майже 617,3 млн грн), що становить 19,5% (22,1%) від виявлених таких порушень.

За результатами проведених заходів державного фінансового контролю загалом органами Держаудитслужби подано 335 (447) пропозицій щодо

застосування фінансових санкцій до порушників фінансово-бюджетної дисципліни, з яких застосовано 241 (349), а саме: у 11 (23) випадках призупинено бюджетні асигнування, у 213 (293) – зупинено операції з бюджетними коштами та 17 (33) об'єктам контролю – розпорядникам бюджетних коштів зменшено бюджетні призначення/асигнування на загальну суму майже 24,5 млн грн (понад 11,7 млн грн).

З метою вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни, органами Держаудитслужби до правоохоронних органів у звітному періоді передано 921 (678) матеріалів ревізій та перевірок зі свого боку, правоохоронними органами у січні – грудні 2021 року за матеріалами проведених заходів розпочато 401 (334) досудове розслідування та 111 (35) досудових розслідувань – за результатами участі у перевірках правоохоронних органів.

З початку звітнього року долучено до кримінальних проваджень 311 (258) матеріалів заходів контролю органів Держаудитслужби, вжито 45 (26) інших заходів реагування та складено 46 (4) протоколів про вчинення корупційних діянь.

У звітному періоді вручено 183 (269) письмових повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення, в тому числі за матеріалами заходів, проведених за власною ініціативою – 90 (196), за зверненням правоохоронних органів – 45 (48).

Крім цього, органи Держаудитслужби протягом січня – грудня 2021 року, реалізуючи право на звернення до суду в інтересах держави, пред'явили 31 (22) позов до суду щодо відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму понад 516,8 млн грн (понад 17,7 млн грн). Ініційовано 296 (187) цивільних позовів перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом.

За порушення фінансово-бюджетної дисципліни до адміністративної відповідальності притягнуто майже 1,9 тис. (понад 1,9 тис.) посадових осіб.

Загальна сума накладених адміністративних стягнень становила близько 2,6 млн грн (майже 1,7 млн грн).

До дисциплінарної відповідальності в звітному періоді притягнуто 265 посадових осіб (276), з яких 45 (19) – звільнено із посад, до матеріальної – 274 особи (343).

За результатами заходів державного фінансового контролю, якими виявлені порушення чинного законодавства, керівниками центральних і місцевих органів влади, підприємств, установ та організацій прийнято 801 управлінське рішення (826).

Крім зазначеного, органами Держаудитслужби у січні – грудні 2021 року проведено майже 10,5 тис. (майже 9,7 тис.) моніторингів закупівель.

За результатами проведених моніторингів закупівель органами Держаудитслужби протягом звітного періоду попереджено порушень, у тому числі шляхом відміни торгів, на суму майже 9,7 млрд грн (майже 10,5 млрд грн) та розірвання договорів на суму понад 3,2 млрд грн (понад 2,9 млрд грн).

Протягом січня – грудня 2021 року проведено 191 (207) державний фінансовий аудит, а саме: 53 (43) аудити місцевих бюджетів, 32 (45) аудити виконання бюджетних програм та 106 (117) аудитів діяльності суб'єктів господарювання.

З початку звітного року державними фінансовими аудитами охоплено фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже 469,5 млрд грн (понад 227,7 млрд грн).

Проведеними державними фінансовими аудитами виявлено неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до упущених вигод/неотриманих доходів або непродуктивних/зайвих витрат на загальну суму майже 92,7 млрд грн (понад 27,1 млрд грн), неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що можуть призвести (свідчити) про упущені вигоди/неотримані доходи або непродуктивні/зайві витрати на суму близько 23,9 млрд грн (понад 8,2 млн грн).

Крім того, виявлено порушень законодавства, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на загальну суму понад 3,0 млрд грн (більш як 1,7 млрд грн).

У результаті належного реагування об'єктів контролю на рекомендації державних аудиторів протягом січня – грудня 2021 року упереджено втрат фінансових і матеріальних ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій на суму більш як 1,7 млрд грн (понад 895,8 млн грн), а також відшкодовано відповідних втрат понад 3,0 млрд грн (більш як 251,4 млн грн).

За результатами державних фінансових аудитів надано 2,1 тис. пропозицій (майже 1,8 тис.), виконано понад 1,0 тис. пропозиції (понад 1,4 тис.).

Органами Держаудитслужби до правоохоронних органів за їх зверненням у звітному періоді передано 67 (37) аудиторських звітів. Зі свого боку, правоохоронними органами у січні – грудні 2021 року за матеріалами проведених таких заходів розпочато 20(17) досудових розслідувань.

За результатами державних фінансових аудитів керівниками центральних і місцевих органів влади, підприємств, установ та організацій прийнято 416 управлінських рішень (629).

Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень - грудень 2022 року

Протягом січня – грудня 2022 року проведено 446 ревізій та 587 перевірок закупівель, під час яких перевірено 912 підприємств, установ і організацій.

Загальна сума виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, становить понад 99,8 млрд грн (понад 14,7 млрд грн за аналогічний період минулого року), з них коштів бюджетів усіх рівнів та бюджетних установ – майже 7,5 млрд грн (більш як 8,7 млрд грн).

На 264 об'єктах контролю виявлено недоотримання фінансових ресурсів на загальну суму понад 60,8 млрд грн (понад 5,8 млрд грн), у тому числі бюджетами – майже 4,7 млрд грн (більш як 3,8 млрд грн).

Проведеними заходами державного фінансового контролю на 753 об'єктах встановлено незаконні, нецільові витрати та недостачі ресурсів на загальну суму понад 39,0 млрд грн (понад 8,9 млрд грн), у тому числі за операціями з бюджетними коштами – більш як 2,8 млрд грн (4,9 млрд грн).

Сума виявлених на 732 об'єктах контролю незаконних витрат ресурсів становить майже 38,7 млрд грн (понад 7,1 млрд грн), у тому числі за операціями з бюджетними коштами – близько 2,6 млрд грн (понад 4,4 млрд грн).

На 60 об'єктах контролю не за цільовим призначенням проведено витрати державних ресурсів на суму понад 284,9 млн грн (понад 1,7 млрд грн), у тому числі більш як 88,4 млн грн (понад 119,5 млн грн) – кошти державного бюджету та понад 154,7 млн грн (майже 361,0 млн грн) – місцевих бюджетів.

Недостачі ресурсів виявлено на 84 об'єктах контролю на загальну суму більш як 69,5 млн грн (близько 37,7 млн грн).

У результаті проведеної органами Держаудитслужби роботи у січні – грудні 2022 року відшкодовано фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на загальну суму понад 1,1 млрд грн (майже 77,5 млрд грн), з них майже 432,6 млн грн – за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних періодах.

Зокрема, забезпечено надходження недоотриманих фінансових ресурсів на загальну суму майже 216,0 млн грн (понад 75,7 млрд грн), що становить 0,4% (1296,7%) від обсягу виявлених таких порушень, у тому числі до бюджетів всіх рівнів – близько 138,6 млн грн (понад 43,4 млрд грн).

У межах прав та наданих повноважень органами Держаудитслужби за січень – грудень 2022 року забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та недостач фінансових і матеріальних ресурсів

на загальну суму понад 934,1 млн грн (понад 1,7 млрд грн), що становить 2,4% (19,5%) від виявлених таких порушень.

За результатами проведених заходів державного фінансового контролю загалом органами Держаудитслужби подано 164 (335) пропозиції щодо застосування фінансових санкцій до порушників фінансово-бюджетної дисципліни, з яких застосовано 115 (241), а саме: у 7 (11) випадках призупинено бюджетні асигнування, у 94 (213) – зупинено операції з бюджетними коштами та 14 (17) об'єктам контролю – розпорядникам бюджетних коштів зменшено бюджетні призначення/асигнування на загальну суму понад 58,2 млн грн (майже 24,5 млн грн).

З метою вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни, органами Держаудитслужби до правоохоронних органів у звітному періоді передано 707 (921) матеріалів ревізій та перевірок зі свого боку, правоохоронними органами у січні – грудні 2022 року за матеріалами проведених заходів розпочато 265 (401) досудових розслідувань та 34 (111) досудових розслідування – за результатами участі у перевірках правоохоронних органів.

З початку звітнього року долучено до кримінальних проваджень 199 (311) матеріалів заходів контролю органів Держаудитслужби, вжито 42 (45) інших заходів реагування та складено 78 (46) протоколів про вчинення корупційних діянь.

У звітному періоді вручено 170 (183) письмових повідомлення про підозру у вчиненні кримінального правопорушення, в тому числі за матеріалами заходів, проведених за власною ініціативою – 97 (90), за зверненням правоохоронних органів – 44 (45).

Крім цього, органи Держаудитслужби протягом січня – грудня 2022 року, реалізуючи право на звернення до суду в інтересах держави, пред'явили 17 (31) позовів до суду щодо відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму понад 106,0 млн грн (понад 516,8 млн грн).

Ініційовано 123 (296) цивільних позови перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом.

За порушення фінансово-бюджетної дисципліни до адміністративної відповідальності притягнуто 940 (майже 1,9 тис.) посадових осіб. Загальна сума накладених адміністративних стягнень становила близько 1,1 млн грн (майже 2,6 млн грн).

До дисциплінарної відповідальності в звітному періоді притягнуто 208 посадових осіб (265), з яких 21 (45) – звільнено із посад, до матеріальної – 179 осіб (274).

За результатами заходів державного фінансового контролю, якими виявлені порушення чинного законодавства, керівниками центральних і місцевих органів влади, підприємств, установ та організацій прийнято 504 управлінських рішення (801).

Крім зазначеного, органами Держаудитслужби у січні – грудні 2022 року проведено понад 11,9 тис. (майже 10,5 тис.) моніторингів закупівель.

За результатами проведених моніторингів закупівель органами Держаудитслужби протягом звітного періоду попереджено порушень, у тому числі шляхом відміни торгів, на суму майже 7,9 млрд грн (майже 9,7 млрд грн) та розірвання договорів на суму понад 6,7 млрд грн (понад 3,2 млрд грн).

Протягом січня – грудня 2022 року проведено 159 (191) державних фінансових аудитів, а саме: 14 (53) аудитів місцевих бюджетів, 20 (32) аудитів виконання бюджетних програм та 125 (106) аудитів діяльності суб'єктів господарювання.

З початку звітного року державними фінансовими аудитами охоплено фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму близько 214,2 млрд грн (майже 469,5 млрд грн).

Проведеними державними фінансовими аудитами виявлено неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до упущених вигод/неотриманих доходів або непродуктивних/зайвих витрат на

загальну суму майже 56,8 млрд грн (майже 92,7 млрд грн), неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що можуть призвести (свідчити) про упущені вигоди/неотримані доходи або непродуктивні/зайві витрати на суму понад 20,9 млрд грн (близько 23,9 млн грн).

Крім того, виявлено порушень законодавства, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на загальну суму більш як 2,2 млрд грн (більш як 3,0 млрд грн).

У результаті належного реагування об'єктів контролю на рекомендації державних аудиторів протягом січня – грудня 2022 року упереджено втрат фінансових і матеріальних ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій на суму майже 2,9 млрд грн (понад 1,7 млн грн), а також відшкодовано відповідних втрат близько 969,4 млн грн (більш як 3,0 млрд грн).

За результатами державних фінансових аудитів надано понад 1,6 тис. пропозицій (2,1 тис.), виконано 935 пропозицій (понад 1,0 тис.).

Органами Держаудитслужби до правоохоронних органів за їх зверненням у звітному періоді передано 65 (67) аудиторських звітів. Зі свого боку, правоохоронними органами у січні – грудні 2022 року за матеріалами проведених таких заходів розпочато 12 (20) досудових розслідувань.

За результатами державних фінансових аудитів керівниками центральних і місцевих органів влади, підприємств, установ та організацій прийнято 200 управлінських рішень (416).

Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень - жовтень 2023 року

Протягом січня – жовтня 2023 року проведено 635 ревізій та 365 перевірок закупівель, під час яких перевірено 957 підприємств, установ і організацій.

Загальна сума виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, становить понад 210,0 млрд грн

(більш як 95,7 млрд грн за аналогічний період минулого року), з них коштів бюджетів усіх рівнів та бюджетних установ – більш як 42,8 млрд грн (більш як 6,2 млрд грн).

На 304 об'єктах контролю виявлено недоотримання фінансових ресурсів на загальну суму понад 133,8 млрд грн (більш як 60,4 млрд грн), у тому числі бюджетами – понад 36,9 млрд грн (близько 4,6 млрд грн).

Проведеними заходами державного фінансового контролю на 775 об'єктах встановлено незаконні, нецільові витрати та недостачі ресурсів на загальну суму більш як 76,2 млрд грн (понад 35,3 млрд грн), у тому числі за операціями з бюджетними коштами – понад 5,9 млрд грн (більш як 1,6 млрд грн).

Сума виявлених на 751 об'єкті контролю незаконних витрат ресурсів становить майже 72,6 млрд грн (близько 35,1 млрд грн), у тому числі за операціями з бюджетними коштами – близько 5,6 млрд грн (майже 1,5 млрд грн).

На 73 об'єктах контролю не за цільовим призначенням проведено витрати державних ресурсів на суму понад 382,1 млн грн (більш як 181,1 млн грн), у тому числі майже 200,1 млн грн (близько 49,7 млн грн) – кошти державного бюджету та понад 135,1 млн грн (майже 88,8 млн грн) – місцевих бюджетів.

Недостачі ресурсів виявлено на 119 об'єктах контролю на загальну суму близько 3,3 млрд грн (майже 60,0 млн грн).

У результаті проведеної органами Держаудитслужби роботи у січні – жовтні 2023 року відшкодовано фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на загальну суму більш як 6,3 млрд грн (понад 919,1 млн грн), з них понад 475,0 млн грн – за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних періодах.

Зокрема, забезпечено надходження недоотриманих фінансових ресурсів на загальну суму майже 2,3 млрд грн (близько 192,8 млн грн), що становить

1,7% (0,3%) від обсягу виявлених таких порушень, у тому числі до бюджетів всіх рівнів – більш як 81,2 млн грн (понад 127,5 млрд грн).

У межах прав та наданих повноважень органами Держаудитслужби за січень – жовтень 2023 року забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та недостач фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму понад 4,0 млрд грн (майже 726,4 млн грн), що становить близько 5,3% (2,1%) від виявлених таких порушень.

За результатами проведених заходів державного фінансового контролю загалом органами Держаудитслужби подано 169 (139) пропозицій щодо застосування фінансових санкцій до порушників фінансово-бюджетної дисципліни, з яких застосовано 117 (100), а саме: у 3 (7) випадках призупинено бюджетні асигнування, у 97 (80) – зупинено операції з бюджетними коштами та 17 (13) об'єктам контролю – розпорядникам бюджетних коштів зменшено бюджетні призначення/асигнування на загальну суму понад 28,0 млн грн (більш як 57,3 млн грн).

З метою вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни, органами Держаудитслужби до правоохоронних органів у звітному періоді передано 865 (537) матеріалів ревізій та перевірок зі свого боку, правоохоронними органами у січні – жовтні 2023 року за матеріалами проведених заходів розпочато 379 (217) досудових розслідувань та 15 (24) досудових розслідувань – за результатами участі у перевірках правоохоронних органів.

З початку звітнього року долучено до кримінальних проваджень 341 (152) матеріал заходів контролю органів Держаудитслужби, вжито 48 інших заходів реагування та складено 110 (78) протоколів про вчинення корупційних діянь.

У звітному періоді вручено 128 (159) письмових повідомлень про підозру у вчиненні кримінального правопорушення, в тому числі за матеріалами

заходів, проведених за власною ініціативою – 85 (89), за зверненням правоохоронних органів – 31 (44).

Крім цього, органи Держаудитслужби протягом січня – жовтня 2023 року, реалізуючи право на звернення до суду в інтересах держави, пред'явили 14 (12) позовів до суду щодо відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже 96,8 млн грн (майже 5,4 млн грн). Ініційовано 167 (106) цивільних позовів перед органами прокуратури, об'єктом контролю або його органом управління, іншим державним органом.

За порушення фінансово-бюджетної дисципліни до адміністративної відповідальності притягнуто понад 1,0 тис. (757) посадових осіб. Загальна сума накладених адміністративних стягнень становила майже 1,7 млн грн (майже 746,9 тис. грн).

До дисциплінарної відповідальності в звітному періоді притягнуто 279 посадових осіб (167), з яких 21 (15) – звільнено із посад, до матеріальної – 184 особи (153).

За результатами заходів державного фінансового контролю, якими виявлені порушення чинного законодавства, керівниками центральних і місцевих органів влади, підприємств, установ та організацій прийнято 743 управлінських рішення (384).

Крім зазначеного, органами Держаудитслужби у січні – жовтні 2023 року проведено майже 10,3 тис. (понад 9,6 тис.) моніторингів закупівель.

За результатами проведених моніторингів закупівель органами Держаудитслужби протягом звітного періоду попереджено порушень, у тому числі шляхом відміни торгів, на суму понад 5,5 млрд грн (близько 7,7 млрд грн) та розірвання договорів на суму більш як 8,4 млрд грн (більш як 5,8 млрд грн).

Протягом січня – жовтня 2023 року проведено 175 (130) державних фінансових аудитів, а саме: 39 (14) аудитів місцевих бюджетів, 30 (13) аудитів виконання бюджетних програм та 106 (103) аудитів діяльності суб'єктів господарювання.

З початку звітнього року державними фінансовими аудитами охоплено фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже 363,9 млрд грн (більш як 166,8 млрд грн).

Проведеними державними фінансовими аудитами виявлено неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до упущених вигод/неотриманих доходів або непродуктивних/зайвих витрат на загальну суму більш як 66,4 млрд грн (понад 37,9 млрд грн), неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що можуть призвести (свідчити) про упущені вигоди/неотримані доходи або непродуктивні/зайві витрати на суму близько 42,6 млрд грн (майже 18,6 млрд грн).

Крім того, виявлено порушень законодавства, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на загальну суму понад 200,5 млн грн (близько 2,0 млрд грн).

У результаті належного реагування об'єктів контролю на рекомендації державних аудиторів протягом січня – жовтня 2023 року упереджено втрат фінансових і матеріальних ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій на суму близько 10,4 млрд грн (майже 2,9 млрд грн), а також відшкодовано відповідних втрат понад 3,6 млрд грн (більш як 871,6 млн грн).

За результатами державних фінансових аудитів надано понад 1,8 тис. пропозицій (понад 1,3 тис.), виконано більш як 1,0 тис. пропозицій (822).

Органами Держаудитслужби до правоохоронних органів за їх зверненням у звітному періоді передано 98 (33) аудиторських звітів. Зі свого боку, правоохоронними органами у січні – жовтні 2023 року за матеріалами проведених таких заходів розпочато 15 (9) досудових розслідувань.

За результатами державних фінансових аудитів керівниками центральних і місцевих органів влади, підприємств, установ та організацій прийнято 305 управлінських рішень (169).

### 2.3. Аналіз розвитку публічного аудиту в зарубіжних країнах

Досвід зарубіжних країн з розбудови системи державного аудиту для більшості авторів є більш ніж актуальною. В умовах обмеженості фінансових ресурсів на перший план виходить не стільки проблема законності їх цільового використання, як економічного і соціального ефекту, що досягається в процесі здійснення даних витрат.

При розробці сучасного законодавства в галузі регулювання державного фінансового контролю чільне значення мають міжнародні стандарти INTOSAI.

Законодавство багатьох країн [81] в області державного фінансового контролю орієнтується на принципи і методи цієї організації.

Відповідно до рекомендацій INTOSAI існує три основних принципи, які повинні бути покладені в основу зовнішнього фінансового контролю (державного аудиту):

- незалежність суб'єкта контролю державного управління від підконтрольних організацій;
- охоплення контролем не тільки правильності і законності, а й ефективності використання коштів;
- публічність діяльності з доведенням результатів контролю до населення і органів законодавчої влади.

Важливе значення надається незалежності органів державного фінансового контролю. Вищі контрольні органи можуть виконувати покладені на них завдання об'єктивно та ефективно тільки в тому випадку, коли вони є незалежними від перевірених ними організацій і захищені від стороннього впливу.

Однією з регіональних організацій INTOSAI є Організація вищих органів фінансового контролю Європи (EUROSAI), заснована в 1990 року. В даний час EUROSAI налічує 50 вищих органів аудиту (49 європейських БОА і Європейський суд аудиторів). Згідно ст. 1 Статуту EUROSAI, основна мета

організації – сприяти розвитку співпраці між вищими органами фінансового контролю, які входять до неї; обміну інформацією та документацією, дослідженням в галузі контролю державних фінансів, утворення університетських кафедр за цією дисципліною та уніфікації термінології в області фінансового контролю.

*Європейська рахункова палата.* Європейська рахункова палата створена в 1977 р, а в 1993 р визнана п'ятим незалежним інститутом ЄС. У 1999 р відповідно до Амстердамського договору повноваження Рахункової палати були розширені.

Договір про Європейський Союз (Маастрихт, 7 лютого 1992 р.) визначає склад Європейського аудиторського суду, до складу якого входять представники країн-членів ЄС, по одному від кожної країни (статті 246 – 248 Договору), які працюють або працювали у своїй країні у зовнішніх органах аудиту, а також ті, хто пройшов спеціальну підготовку на цій посаді. Їх незалежність не повинна піддаватися сумніву. Строк повноважень члена Рахункової палати становить шість років і може бути продовжений. Члени Рахункової палати призначаються Радою після консультацій з Європейським Парламентом щодо кандидатур, поданих державами-членами ЄС. Члени палати повинні бути повністю незалежними у своїй діяльності та ґрунтуватися на загальних інтересах ЄС.

Члени Рахункової палати обирають з них свого Президента. Його термін повноважень обмежений трьома роками з можливістю переобрання. Він очолює засідання Рахункової палати та здійснює нагляд за виконанням рішень, прийнятих Палатою, і є його представником у міжнародних відносинах.

Основна функція Рахункової палати – здійснювати зовнішній аудит фінансового стану ЄС. Як зовнішній аудитор ЄС, Палата сприяє вдосконаленню управління фінансами Європейського Союзу та виступає гарантом фінансових інтересів громадян ЄС.

Стаття 248 Договору про Європейський Союз визначає повноваження Європейської рахункової палати, які є наступними.

Європейська рахункова палата [81]:

1) проводить аудит усіх рахунків доходів і витрат ЄС, а також усіх органів адміністрації Союзу. Повноваження палати полягає в тому, щоб перевірити, чи отримано дохід і чи були видатки законно здійснені;

2) подати Європейському Парламенту звіт про виконання бюджету Європейського Союзу за кожний фінансовий рік, включаючи документ про гарантії точності рахунків ЄС за останній фінансовий рік, законність та правильність відповідних операцій;

3) може в будь-який час подавати зауваження щодо конкретних тем на свій вибір, особливо у формі звітів та спеціальних звітів, які затверджуються більшістю членів палати;

4) давати офіційні висновки щодо поданих фінансових законопроектів ЄС;

5) допомагати Європейському Парламенту та Раді у моніторингу виконання бюджету ЄС.

Рахункова палата є незалежною та сама може обирати форми та методи своєї роботи, планувати та проводити аудиторські перевірки, контролювати будь-яку структуру Союзу, публікувати результати своєї діяльності та висловлювати думку.

Діяльність Палати у сфері публічного аудиту тісно пов'язана з діяльністю Національних аудиторських служб країн-членів ЄС, які здійснюють внутрішній фінансовий контроль за розумним та розсудливим використанням бюджетних коштів ЄС.

Європейська рахункова палата здійснює три види аудиту (державного контролю) (Рис. 2.5) [81]:

– фінансовий аудит, призначений для перевірки точності подання фінансової інформації, операцій на бюджетних рахунках відповідно до Керівництва фінансової звітності;

– аудит відповідності, спрямований на перевірку законності розподілу фінансових ресурсів та проведення операцій на бюджетних рахунках;

– аудит ефективності, призначений для перевірки ефективності управління бюджетом ЄС, включаючи перевірку ефективності витрат та обґрунтованості їх використання для досягнення поставлених цілей, а також аналіз отриманих результатів.

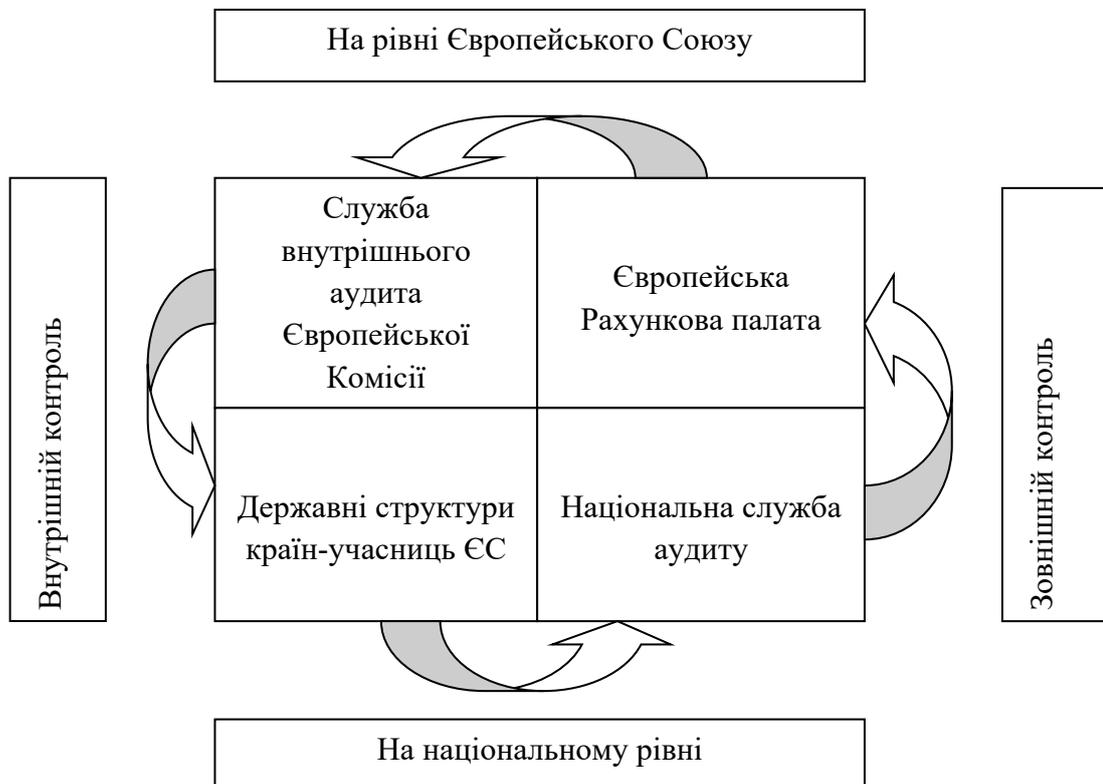


Рис. 2.5 – Структура внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту бюджету Європейського Союзу [81]

Більшість перевірок за допомогою фінансового аудиту та аудиту відповідності проводяться в рамках щорічного Звіту про гарантії, більше відомого у французькому варіанті перекладу як DAS, який містить інформацію

про законність, правильність і надійність фінансових операцій, проведених з коштами бюджету в звітному фінансовому році.

У своїй діяльності Європейська рахункова палата керується Міжнародними стандартами аудиту для державного сектора. Крім того, бере участь в доопрацюванні міжнародних принципів і стандартів з аудиту, взаємодіючи з даного питання з Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю і Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Європейська рахункова палата проводить аудит ефективності відповідно до Керівництва по аудиту ефективності INTOSAI і аналогічним керівництвом, затвердженим ЕСА. Згідно з останнім аудит ефективності визначається як аудит діючого фінансового менеджменту, а саме: економії, економічної ефективності та соціального ефекту, з якими організації (в тому числі Європейська Комісія) витрачають кошти Союзу при виконанні своїх зобов'язань.

При цьому концепція фінансового менеджменту заснована на трьох принципах:

– принцип економії означає, що витрачання ресурсів, використовуваних об'єктом аудиту в своїй діяльності, повинна бути вчинена вчасно, у відповідній кількості, якісно і за найбільш вигідною ціною;

– принцип економічної ефективності означає досягнення кращих результатів при використанні найманих працівників;

– принцип соціального ефекту означає отримання запланованих результатів та досягнення поставлених цілей.

У структурі Палати створені п'ять аудиторських груп, які об'єднують кілька спеціалізованих відділів, що відповідають за різні напрямки роботи з бюджетом:

- 1) з питань охорони і управління природними ресурсами ЄС;
- 2) з питань структурної політики, транспорту, досліджень і енергії;
- 3) із зовнішніх зав'язків;

4) щодо питань банківської діяльності, інститутів ЄС і внутрішньої політики;

5) група CEAD (координація, оцінка, гарантії і розробки) відповідає за підготовку Документа про гарантії, забезпечення якості та розробку методології проведення перевірок.

Структура Європейської рахункової палати налічує близько 850 осіб – це ревізори, перекладачі та адміністративні працівники. Члени Рахункової палати мають різну профпідготовку та досвід роботи, отриманий як на державному, так і в приватному секторі, бухгалтерському обліку, зовнішньому і внутрішньому аудиту, юриспруденції та економіки.

До Палати входять громадяни країн-членів ЄС це забезпечує задоволення потреб в іноземній мові та професійній підготовці.

Європейська рахункова палата не залежить від інших установ ЄС чи урядів держав-членів у своїй роботі. Вона самостійно визначає теми аудиту, методологію, форму та терміни одержаних результатів та їх розподіл.

Європейська рахункова палата інформує громадян Європи, держав-членів та європейських установ про результати своєї роботи у відкритій формі – шляхом публікації звітів. Перш за все, це стосується наступного:

- щорічного звіту про виконання бюджету ЄС за останній фінансовий рік;
- підтвердження надійності звітності та правильності базових механізмів за останній фінансовий рік;
- перегляд річних звітів різних структур Союзу;
- спеціальні доповіді з особливо важливих тем.

Звіти рахункової палати містять детальний опис проведеного контролю, інформацію про виявлені помилки, неточності або фінансові шахрайства. Аудитори також пропонують перелік заходів щодо виправлення недоліків. Однак самі аудитори не мають законних повноважень виправляти недоліки, помилки чи фінансові злочини, які вони виявили в роботі структур ЄС.

Інформація, отримана під час аудиту, повинна бути якнайшвидше передана відповідальним установам Союзу для відповідних дій.

Результати роботи палати використовуються Комісією, Парламентом та Радою ЄС, а також органами влади держав-членів для вдосконалення управління фінансами ЄС.

Незважаючи на широкі повноваження Рахункової палати, звіти та висновки Європейської аудиторської палати не мають юридичної сили, але суворо дорадчі. Разом з тим її робота має велике значення для вдосконалення методів організації фінансової діяльності органів, які здійснюють управління програмами і фінансовими ресурсами ЄС.

*Великобританія.* У Великобританії для перевірки ведення обліку в урядових установах і для оцінки ефективності використання ними бюджетних коштів в 1983 році була створена Національна служба аудиту (далі – НСА), очолювана контролером і генеральним аудитором. Формально Контролер і генеральний аудитор призначається монархом, але це відбувається лише після того, як Палата громад приймає рішення про призначення на дану посаду конкретної особи. Проект рішення повинен бути запропонований прем'єр-міністром і підтриманий головою Комітету з питань бюджету, що є членом опозиції. Таким чином, кандидатура Контролера і генерального аудитора повинна отримати підтримку обох партій. Контролер і генеральний аудитор підзвітний Комітету з питань бюджету Парламенту, що призначає його на посаду. Він же приймає бюджет НСА Великобританії [9].

Термін повноважень Контролера і генерального аудитора не обмежений, він може бути звільнений від своїх обов'язків тільки Її Величністю в разі, якщо вона отримає запит, підтриманий і Палатою громад, і Палатою лордів. Положення Контролера і генерального аудитора дозволяє йому бути абсолютно незалежним, проте парламент може самостійно здійснювати свою демократичну функцію і при його призначенні, і при звільненні з посади, якщо

це буде потрібно. Важливим є те, що чинний уряд не має можливості ні призначати, ні звільняти Контролера і генерального аудитора з посади.

Комітет з державного бюджету був утворений в 1861 році і здійснює перевірку витрачання бюджетних коштів урядовими міністерствами і відомствами. Комітет складається з 15 членів Парламенту і діє за підтримки незалежної Національної служби аудиту.

До складу НСА входять сім підрозділів, кожне з яких очолює помічник Контролера і генерального аудитора. 6 із 7 підрозділів складаються з робочих груп, які очолює директор. До сфери діяльності робочих груп входить загальне керівництво проведенням фінансового аудиту та аудиту ефективності для департаментів і відділів, що мають різну спеціалізацію (інформаційні технології, фінанси, кадрові ресурси). Сьомий підрозділ складається з робочих груп, відповідальних за інші функції, такі як організація роботи і зв'язку з громадськістю.

У НСА працює приблизно 800 чоловік, 620 з яких є професійними аудиторами, інші 180 – це персонал, що обслуговує роботу служби [9].

Працівники НСА володіють широким колом навичок і знань, мають спеціальну освіту, а також кваліфікацію професійних бухгалтерів. Примітним є те, що чверть запланованого фінансового аудиту НСА передає приватним аудиторським фірмам шляхом укладення з ними контрактів. Проведення аудиту ефективності передається приватним компаніям набагато рідше. Така стратегія дозволяє НСА постійно запозичувати і вдосконалювати методи і підходи до організації роботи.

Головним завданням Контролера і генерального аудитора є надання Парламенту свого висновку про цільове витрачання коштів державного бюджету та про відповідність витрат поставленим цілям. Результати перевірок негайно потрапляють до Парламенту Великобританії. В той же час, в середньому за рік проводиться близько 60 перевірок.

У Великобританії державний аудит підрозділяється на наступні види:

- 1) фінансовий аудит;
- 2) аудит ефективності.

Основною метою фінансового аудиту, проведеного НСА, є вироблення незалежної думки про якість фінансової звітності державного органу.

При проведенні фінансового аудиту НСА керується Національними стандартами з аудиту, розроблених Радою з аудиторської практики відповідно до вимог Європейського Союзу та стандартів ІFAC. В ході фінансового аудиту НСА готує пропозиції щодо вдосконалення внутрішнього контролю та організації фінансового менеджменту. НСА надає методичну та консультативну допомогу при проведенні реформ бюджетного обліку, що дозволяють значно підвищити якість фінансової інформації.

В процесі проведення фінансового аудиту відбувається збір достатньої кількості відповідної інформації, необхідної для обґрунтування незалежної оцінки фінансової звітності. Для цього при проведенні аудиту необхідно упевнитися в тому, що:

- фінансова звітність має завершений вигляд і відповідає висунутим до неї вимогам;
- всі зазначені активи і зобов'язання суб'єкта відповідають дійсності і вимогам облікової політики;
- всі зроблені операції відображені у фінансовій звітності та проведені відповідно до законодавства.

Відповідно до міжнародних стандартів при проведенні фінансового аудиту особлива увага приділяється процесу планування, який включає ретельне вивчення діяльності найбільш перевіряється органу влади, а також внутрішніх і зовнішніх факторів і ризиків, з якими зустрічається об'єкт аудиту. Лише після того як вся інформація, що необхідна для розуміння діяльності суб'єкта, зібрана, починається поетапне планування майбутньої перевірки. В ході фінансового аудиту також може бути проведена перевірка діяльності

служби внутрішнього фінансового контролю об'єкта аудиту, за результатами якої НСА виносить свої пропозиції щодо вдосконалення служби [9].

На додаток до аудиту фінансової звітності міністерств і відомств в 1983 році НСА було доручено перевіряти економічність і ефективність витрачання бюджетних коштів. До компетенції НСА не входить оцінка політики міністерств, проте негативний звіт про ефективність витрачання коштів може призвести до розгляду питання парламентським Комітетом з питань бюджету.

Щороку НСА перевіряє рахунки близько 500 державних органів і організацій, а також публікує 50 – 60 звітів про ефективність витрачання коштів, причому звіти можуть стосуватися як всієї системи, так і одного великого проекту. Служба визначає проблемні області для перевірки в ході моніторингу і аудиторської діяльності.

При проведенні аудиту ефективності основна робота перш за все відбувається при щорічному визначенні сфер діяльності органів влади, в яких буде здійснюватися аудит ефективності. Під аудит ефективності в основному підпадають державні програми.

При цьому, сама процедура аудиту ефективності покликана допомогти певною програмою в разі, якщо в процесі її здійснення виникли труднощі або незаплановані наслідки. Таким чином, діяльність НСА в даному випадку цілком спрямована на те, щоб визначити причини труднощів, що виникли і розробити рекомендації, за допомогою яких можливо поліпшити роботу конкретної програми. Йдучи до цієї мети, НСА постійно займається як вивченням практики проведення найбільш успішних програм, так і розслідуванням причин невдалих проектів. Виходячи з їх результатів, НСА розробляє спеціальні звіти, що містять не тільки висновки перевірок, але і матеріали «кращої практики».

Кожному аудиту ефективності передуює етап його планування, який включає в себе збір детальної інформації, конкретне визначення цілей перевірки та її можливого ефекту. Далі відбувається вибір методу аналізу даних. Останнім часом спостерігається тенденція до залучення широкого кола

незалежних експертів у різних галузях знань з метою покращення якості наданих рекомендацій.

Методологія аудиту ефективності різниться в залежності від об'єкта (як правило, методологія вказана в самому звіті). Широко використовуються дослідження зарубіжного досвіду, анкети та інтерв'ю, звіти про дослідження, відвідування сайту, створення робочих груп експертів, статистика, консультації із зацікавленими сторонами, фокус-групи, порівняння з подібними проектами.

Робота аудиторів з ефективності діяльності спрямована не лише на виявлення проблем, а й на узагальнення найбільш успішного досвіду на місцях та надання рекомендацій щодо підвищення ефективності діяльності органів державної влади. Наприклад, у 2001 році НСА опублікувала звіт про вимірювання ефективності діяльності уряду, в якому було вивчено всю PSA (Систему автоматизації професійних служб) в цілому та практику окремих міністерств. Ця робота дала поштовх на проведення бюджетної реформи, і результати були відображені в рекомендаціях уряду.

Офіційна думка Контролера і генерального аудитора про фінансову звітність перевіряється, включається в аудиторський висновок, який з цього моменту є одним з обов'язкових додатків до фінансової звітності. Звіти про результати аудиту ефективності також передаються в Парламент.

*Нова Зеландія.* Новозеландська Рахункова палата є найвищим органом влади у сфері фінансового контролю та очолює її Генеральний аудитор та контролер, які призначаються на цю посаду лише один раз та не більше ніж на сім років. Його повноваження регулюються Законом про державний аудит [71]. Незважаючи на те, що Генеральний аудитор є працівником парламенту Нової Зеландії, він незалежний від виконавчої влади при проведенні перевірки їх діяльності та підзвітний парламенту за управління доручених йому державних коштів.

Уряд Нової Зеландії повинен отримати підтвердження того, що організації державного сектору працюють і звітувати про результати відповідно

до поставлених урядом цілей. Необхідна також незалежна оцінка регіональних органів влади, які підзвітні громадськості за витрачання коштів, виділених їм. Генеральний аудитор дає цю незалежну оцінку парламенту та громадськості. Генеральний аудитор може перевірити будь-який державний орган, організацію чи підприємство на вимогу Парламенту або за власною ініціативою.

У той же час, забезпечення такої незалежної оцінки досягається шляхом підготовки аудиторських звітів відповідно до таких вимог Закону про державний аудит:

- 1) проведення щорічного фінансового аудиту державних організацій;
- 2) перевірка контрольних функцій органів влади, включаючи фінансовий аудит;
- 3) аудит ефективності та пов'язані з цим дослідження;
- 4) підготувати відповіді та пояснення для платників податків та членів парламенту.

Фінансовий аудит включає в себе перевірку фінансової звітності та виявлення фактів зловживань службовим становищем. Генеральний аудитор також перевіряє результати діяльності державних органів, та ефективність і економічність використання майна та коштів, відповідність мандату і рішенням Парламенту. Однак до компетенції Генерального аудитора не входить перевірка ефективності роботи Резервного банку і вибір політики центральних або місцевих органів влади для досягнення цілей.

Для здійснення своїх функцій рахункова палата взаємодіє з Парламентом, та професійними бухгалтерами та міжнародними організаціями.

У складі рахункової палати виділені Офіс Генерального аудитора і Апарат Рахункової палати [71].

До повноважень Офісу Генерального аудитора входять стратегічне планування аудиту, розробка загальної політики і стандартів, призначення аудиторів і відстеження результативності їх діяльності. Офіс забезпечує

проведення аудиту ефективності та надсилає отримані звіти та огляди за запитом в Парламент.

Апарат Рахункової палати є «правою рукою» Офісу і виконує щорічний аудит, запланований Генеральним аудитором. Слід зазначити, що Апарат Рахункової палати є самостійною організацією в складі Рахункової палати і виконує функції державної аудиторської компанії.

До складу Рахункової палати входить близько 260 осіб, забезпечуючи роботу дев'яти підрозділів. Щорічно до здійснення аудиту залучається близько 60 приватних аудиторських компаній.

До складу керівництва Рахункової палати входять Генеральний аудитор, його заступник і асистенти Генерального аудитора по кожному з напрямків діяльності.

У структурі Офісу Генерального аудитора знаходяться шість робочих груп, кожна з яких очолює асистент: 1) група з аудиту та бухгалтерського обліку; 2) група з питань законодавства; 3) група аудиту територіальних органів влади; 4) парламентська група; 5) група з аудиту ефективності; 6) група з досліджень та розвитку.

Зокрема, група з аудиту ефективності займається безпосереднім проведенням перевірок відповідно до ст. 16 Закону про державний аудит. У законі містяться положення про те, що рахункова палата має право:

- здійснювати перевірку ефективності діяльності органів державної влади Нової Зеландії;

- відстежувати, чи виконують органи влади зобов'язання, покладені на них законом;

- виявляти помилки, допущені органами влади, що спричинили нецільове використання бюджетних коштів;

- виявляти будь-які недоліки, які свідчать про неефективне використання бюджетних коштів.

Група з аудиту ефективності щорічно складає близько 15 звітів за результатами проведених перевірок.

Відповідно до законодавства Нової Зеландії Генеральний аудитор забезпечує щорічне проведення фінансового аудиту близько 4 тис. органів державної влади та організацій. У відповідності до цієї вимоги витрачається близько 80 % бюджету Рахункової палати.

У 2002 – 2003 роках в роботу Рахункової палати була впроваджена «модель вибору ресурсів для аудиту», яка передбачає щорічне проведення відбору аудиторів для здійснення перевірок. Процес відбору відбувається на рівних підставах з цілого списку аудиторських компаній, в число яких входить Апарат Рахункової палати, чотири найбільш привілейованих аудиторських компанії, середні і малі представники даного бізнесу. Для проведення аудиту державних організацій, діяльність яких має приватний характер, рахункова палата організовує проведення тендеру.

Рахункова палата оцінює результативність роботи органів влади, включаючи департаменти центрального уряду, регіональні влади, школи, лікарні та служби національної безпеки.

За наслідками проведення аудиту ефективності складається звіт, що представлений в Парламент, який містить інформацію про позитивні результати, а також існуючі труднощі і запропоновані шляхи їх вирішення. Позитивний висновок Рахункової палати є гарантією законності проведених операцій по рахунках, а за результатами проведеного аудиту орган влади отримує рекомендації щодо поліпшення ефективності діяльності, розроблені Рахунковою палатою. Всі звіти Рахункової палати доступні для суспільства та розміщуються на сайті Рахункової палати Нової Зеландії.

Разом з тим до повноважень Генерального аудитора не входять оцінка політичних рішень, прийнятих урядом або регіональною владою. Рахункова палата може тільки перевірити чи належним чином відбулася реалізація цього рішення.

Зазвичай аудит ефективності проводять два співробітника з робочої групи з аудиту, які володіють широкими знаннями і досвідом в різних сферах діяльності. Кожен аудит ефективності триває до 12 місяців, це залежить від складності об'єкта оцінки.

У процесі аудиту ефективності виділяються наступні етапи [71]:

1) визначення основних сфер для проведення аудиту відбувається в процесі планування. Перед тим як почати аудит, співробітники Рахункової палати попередньо зв'язуються з об'єктом, що перевіряється і обговорюють час перевірки;

2) планування перевірки, в процесі якого відбувається розробка критеріїв очікуваної результативності діяльності об'єкта, що перевіряється, в порівнянні з якими буде оцінюватися досягнута ефективність. При цьому, працівники Рахункової палати обов'язково проводять роз'яснення для організації, що перевіряється за критеріями оцінки ефективності її діяльності;

3) збір доказів, в процесі якого аудитори збирають документи, необхідні для визначення наскільки були досягнуті значення очікуваних критеріїв. При цьому, методологія включає інтерв'ю персоналу і власників акцій, перевірку документації та файлів, більш детальні огляди деяких питань і методи статистичного аналізу. Зібрана інформація є конфіденційною і не може бути витребувана відповідно до Закону про захист інформації;

4) підготовка короткого звіту про основні результати. Після ретельного аналізу зібраних доказів формуються загальні висновки за результатами перевірки, які надаються організації, що перевіряється з метою підготовки відповіді або обговорюються усно. Таким чином, даній організації дається шанс прокоментувати результати аудиту ефективності;

5) підготовка проекту звіту. Після того як підготовлений проект звіту, його дані ретельно перевіряються і коригуються з фактичними даними. Організації в якій проводиться аудит, надається два тижні на підготовку коментарів про достовірність отриманих даних. Проте досягнення згоди за

тими даними, що викладені в звіті, не є метою діяльності робочої групи з проведення аудиту;

б) опублікування звіту відбувається одночасно з передачею його в Парламент. Наступним кроком Рахункової палати є ініціатива про проведення брифінгів із зацікавленими міністерствами і комітетами з питань, що містяться в звіті.

Перевірка результативності проводиться вибірково і планується заздалегідь. Список передбачуваних перевірок публікується щорічно. Як правило, перевіряються проблемні або потенційно проблемні ділянки. Методи і підходи різні в залежності від цілей і області, яка піддається перевірці, єдина системи показників ефективності не використовується. Зазвичай, аудитор щільно взаємодіє з керуючим ланкою і працівниками аудиту (забезпечує проведення опитування та інтерв'ю, досліджує внутрішні звіти та інші документи). Часто використовується додатково надана інформація – опитування споживачів послуг, законодавців і суміжних міністерств, консультації з суспільством, залучення експертів, міжнародний досвід (частіше досвід Великобританії), раніше проведені дослідження, аналіз конкретних ситуацій.

За результатами аудиту в Парламент подається (і публікується) звіт, де містяться виявлені проблеми, а також рекомендації щодо їх усунення. Інколи опубліковується окремий документ, що містить рекомендації та аналіз успішного досвіду.

Парламентський нагляд за виконанням державного бюджету та роботою департаментів здійснюють також відповідні комітети під час фінансових перевірок. Департаменти заповнюють стандартну анкету, яка показує, як результати їх діяльності сприяють досягненню загальних економічних цілей.

Для уряду Нової Зеландії дуже важливо, щоб Офіс Генерального аудитора гарантував, що процедура аудиту ефективності спрямована на

досягнення соціально-економічної ефективності та проводиться відповідно до Національних стандартів аудиту.

*Франція.* Функції вищого органу фінансового контролю у Франції виконує Рахункова палата Франції (перекладений з французької Суд Рахунків). Рахунковою палатою керує Президент, який призначається на цю посаду указом Президента Республіки [32].

У Рахунковій палаті є сім палат, кожна з яких очолює голова палати. Поряд з палатами працює Генеральна прокуратура, яку очолює Генеральний прокурор. Основним її завданням є надання консультацій щодо імплементації французького законодавства. Генеральний прокурор призначається урядом республіки і виступає зв'язком між органами державної влади та Рахунковою палатою. Його повноваження включають, зокрема, участь в усіх комітетах рахункової палати та перевірка звітів за результатами аудиту.

Розподіл праці між палатами здійснює Голова Рахункової палати за погодженням із спікерами палат та Генеральним прокурором. У межах палат розподіл обов'язків між робочими групами покладається на спікерів палати.

Кожна Палата щороку, незалежно для затвердження Президентом Рахункової палати представляє програму роботи на рік і на середньострокову перспективу. Програма визначає ті сфери та органи влади, в яких планується державний контроль. Ці програми становлять основу Спільної програми бухгалтерського обліку Торгової палати Франції на наступний фінансовий рік, затвердженої її президентом за погодженням з Комітетом з питань публічної підзвітності та програм.

Рахункова палата забезпечує проведення наступних аудитів: 1) правовий аудит; 2) аудит ефективності.

Рахункова палата підтримує баланс між двома видами аудиту. Правовий аудит – це контрольна функція роботи бухгалтерів, яка в більшості випадків організована на високому рівні. Тому, проводячи такий вид аудиту, працівники Рахункової палати прагнуть приділити достатньо часу для збору доказів,

необхідних для обґрунтування своєї думки. Тоді увагу аудитора зосереджено на тих сферах діяльності, які можуть відволікати увагу бухгалтера.

Бухгалтери французького уряду зобов'язані подавати щорічні звіти до Рахункової палати. На ранніх стадіях вони підлягають фінансовому контролю, як частина процесу затвердження фінансової звітності. Однак основна мета обов'язкового аудиту полягає у тому, щоб забезпечити правильне виконання своїх функцій, тобто перерахунок своїх зобов'язань та здійснення платежів без порушення правил фінансової діяльності.

Після закінчення перевірок Рахункова палата видає припис бухгалтерам обґрунтувати наявність неправильно виконаних платежів за видатками. При цьому протягом двох місяців бухгалтер зобов'язаний письмово відповісти на поставлені запитання. Якщо їх аргументи не вважаються достатніми, то за згодою Генеральної прокурора Рахункова палата може зобов'язати їх внести або переказувати свої власні кошти на непогашення квитанції або неправильних платежів. Остаточні рішення справи мають вагу юридичного акта, який набрав чинності.

Рахункова палата налічує понад 200 магістратів. Це юридичні радники, інспектори фінансового контролю та аудитори. Три чверті інспекторів фінансового контролю в минулому працювали аудиторами або працівниками Міністерства фінансів Франції [32].

Основна функція Рахункової палати Франції допомагати уряду та парламенту у дотриманні фінансового законодавства. Діяльність Рахункової палати спрямована на аудит рахунків та ревізію фінансового менеджменту в органах державної влади.

Роль Рахункової палати полягає не лише у забезпеченні точності та вірності рахунків, що представляють фінансові операції з бюджетними коштами, а й у забезпеченні того, щоб ці операції здійснювалися відповідно до правил бухгалтерського обліку та бюджетної звітності. Цей тип контролю отримав назву «контроль управління справами».

Виконуючи свої повноваження, Рахункова палата Франції може таємно перевіряти рахунки та роботи органів державної влади та установ соціального захисту, які отримують кошти з державного бюджету.

Контроль бухгалтерського обліку та реалізація фінансової політики місцевими органами влади та державними установами здійснюються регіональними палатами обліку.

Працівникам Рахункової палати надається доступ до всіх документів, що стосуються виконання функцій. Аудитори Рахункової палати можуть отримати доступ до документів приватних компаній, які уклали контракти з органом аудиту.

Однак не всі рахунки підлягають щорічній перевірці. Деякі рахунки перевіряються кожні п'ять років. Це дозволяє Рахунковій палаті залишатися осторонь в роботі органів влади щороку. Часто влада надає всю інформацію, необхідну для аудиту Рахункової палати, і подальша робота проводиться безпосередньо всередині приміщення. Працівники рахункової палати втручаються в роботу органу, що перевіряється, і, якщо необхідно, визначають ті сфери, які повинні піддаватися подальшому контролю.

У Франції процес збору інформації та документів для регулюючих органів автоматизований, завдяки останнім реформам уряду. Наразі аудитори Рахункової палати мають доступ до всіх необхідних файлів ревізованого органу в Інтернеті. Метою цього нововведення була необхідність спростити та прискорити перевірку законності операцій на рахунку.

Рахункова палата Франції не втручається у поточні фінансові операції, контрольовані працівниками Міністерства фінансів. Аудит завжди проводиться за виконаними фінансовими операціями.

Дві третини бюджету Рахункової палати витрачаються на аудит результатів діяльності (аудит фінансового менеджменту), під час якого проводиться ретельний аналіз того, наскільки досягнуті цілі та завдання, поставлені урядом, та понесені витрати [32].

Діяльність контролюється усіма палатами, а результати аудиту колективно обговорюються Палатою. Основні напрямки, що підлягають аудиту ефективності, вибираються на основі аналізу ризиків у цій галузі, досвіду влади та підвищеного інтересу громадськості. Починаючи з 1992 року, органи місцевого самоврядування можуть звернутися до регіональних відділень Рахункової палати для проведення аудиту ефективності у випадку виявлення службами внутрішнього фінансового контролю недоліків у фінансовому управлінні місцевих органів влади.

Результати аудиту ефективності будуть надіслані органам влади для підготовки обґрунтованої відповіді. Звіти про аудит ефективності з особливо важливих питань, а також деякі несприятливі результати містяться у щорічному звіті про державні справи. Він надає матеріали в середньому від 25 до 30 аудитів на рік з додаванням детальної відповіді на аудит.

Починаючи з 1995 року Рахункова палата складає три типи звітів на рік:

1) звіт про виконання закону про бюджет; 2) щорічний звіт про державні справи; 3) звіт про стан системи соціального забезпечення.

Звіт про виконання бюджету містить інформацію про ефективність витрат державних органів на виконання завдань, покладених на них урядом. Аналіз витрат бюджету ґрунтується на концепції управління результатами. Крім того, частина звіту містить інформацію про бюджетні порушення (обмеження), а також аналіз отриманих результатів із зазначенням причин виявлених відмінностей або неефективного використання бюджетних коштів. Звіт направляється на розгляд Комітету з питань фінансів Парламенту.

Щорічний звіт про державні справи надсилається Президентові Республіки, Парламенту та Сенату та публікується в офіційних виданнях. Він включає ключові питання, виявлені під час правових аудитів та аудиту ефективності, а також огляди регіональних органів влади, органів соціального захисту та державних підприємств.

*Швеція.* У Швеції найвищим органом фінансового контролю є Національна аудиторська служба (НСА). НСА відповідає за аудит діяльності державних органів Швеції з метою забезпечення оптимального використання ресурсів та ефективного управління [81].

Рахункову палату очолюють три незалежні Генеральні аудитори з рівними повноваженнями, призначені Парламентом Швеції строком на сім років, без права бути переобраними. Уряд Швеції припускає, що управління трьома незалежними Генеральними аудиторами замість одного знижує чутливість національної системи аудиту та забезпечує їй стабільність.

Генеральні аудитори незалежні у виборі суб'єктів державного контролю, методів аудиту та у висновках кожного аудиту. Вони обговорюють питання, що становлять взаємний інтерес, такі як складання плану перевірок, адміністративних питань та розподілу обов'язків. Кожен відповідає за фінансовий та аудит ефективності. Обсяг їхніх обов'язків в основному передбачає контроль за діяльністю урядових організацій у різних сферах.

У Рахунковій палаті є шість відділів аудиту ефективності та шість відділів фінансового аудиту, а також Управління аудиту державних підприємств, Управління міжнародного співробітництва та інші управління, відповідальні за забезпечення її роботи.

У Рахунковій палаті працюють близько 300 осіб, 200 з яких працюють безпосередньо в Стокгольмі, а решта – у трьох регіональних офісах.

Конституція Швеції є правовою основою діяльності Рахункової палати. Повноваження НСА поширюються на всі види діяльності уряду, за винятком окремих питань державної власності та державних пенсійних фондів. Рахункова палата здійснює державний аудит структурних підрозділів парламенту, міністерств, відомств, у тому числі їх регіональних відділень, державних підприємств та організацій, які отримують субсидії з державного бюджету.

Працівники НСА мають право використовувати всі документи установ/організацій, що переглядаються, включаючи секретні документи.

Парламент Швеції призначає спеціальну Раду, яка має конкретні функції стосовно Рахункової палати. Усі її члени є або були членами парламенту. Роль Ради та її конкретні функції регулюються Конституцією Швеції, згідно з якою Рада здійснює нагляд за діяльністю НСА. Рада повинна здійснити відповідні оцінки необхідності рекомендувати парламенту приймати політичні рішення на основі висновків та рекомендацій, що містяться у звітах аудиторів. Генеральний аудитор повинен звітувати перед Радою про хід виконання найважливіших аудитів [81].

Рахункова палата Швеції, як і багато інших європейських країн, здійснює два типи аудитів: фінансовий аудит та аудит ефективності.

Департаменти фінансового аудиту ретельно переглядають річну фінансову звітність: по виконанню бюджету Швеції; органів державної влади та агентств (за винятком державних пенсійних фондів); судів; апарату Уряду і всіх агентств в структурі Парламенту; фонду соціального страхування.

Щорічний фінансовий аудит проводиться відповідно до загальних національних стандартів. Його мета – оцінити ступінь надійності бухгалтерського обліку, а також правильність операцій з рахунками та виконання владою своїх зобов'язань. На цьому етапі немає оцінки якості управління фінансами.

На практиці були випадки негативного аудиторського висновку. У таких випадках НСА розробляє рекомендації щодо вдосконалення підготовки фінансової звітності.

Аудит ефективності та оцінка діяльності органів державної влади, а також оцінювання програм проводяться у Швеції з 1967 року. У той же час вважається, що аудит ефективності діяльності розпочався в 1921 році, Швеція має найдавнішу історію виконання аудиту ефективності серед європейських країн.

Кінцевою метою аудиту ефективності є підвищення ефективності діяльності державних організацій, шляхом оцінки виконання державних програм та оцінки соціального впливу їх діяльності.

Об'єктом аудиту ефективності є та сама діяльність уряду, що і при фінансовому аудиті.

Аудит ефективності також охоплює державні підприємства, державні фонди та організації, які отримали грантове фінансування. Такий аудит перевірить, чи впливає влада на діяльність цих компаній та наскільки ефективно виділяються кошти.

Результати фінансових перевірок та аудиту ефективності повинні бути відображені в детальному звіті. Усі аудиторські звіти подаються одному з відповідальних Генеральних аудиторів, який потім вирішує, який з них повинен бути представлений Парламенту.

Щороку Рахункова палата готує зведений звіт, що містить найбільш суперечливі питання, порушені під час аудиту, та подає його до Парламенту. Основна мета звіту – виявити низку проблем, які необхідно вирішити, та надати рекомендації щодо вдосконалення системи державного фінансового контролю.

Звіти завжди привертають увагу громадськості як джерела інформації про результати використання коштів державного бюджету, особливо тоді, оскільки інформація про результати перевірок та фінансових розслідувань доступна в Інтернеті [81].

Таким чином, реформування Рахункової палати України, щоб вона стала законним інструментом зовнішньої, незайнятої та реалістичної оцінки системи управління державними ресурсами, стала пріоритетом державної політики, яка відповідає сучасним вимогам українського суспільства. З цією метою було досліджено створення Рахункової палати України як вищого органу державного фінансового контролю (публічного аудиту). Однак, незважаючи на оновлення спеціального законодавства, що регулює діяльність Рахункової палати, ключове завдання – забезпечення законодавчої бази для отримання статусу вищого

аудиторського органу, залишалося незавершеним. Таким чином, протягом більш ніж двадцяти років Рахункова палата України не змогла зайняти належне місце в системі ДФК та отримати статус вищого органу фінансового аудиту, оскільки основні нормативно-правові акти – Конституція України та Закон України «Про Рахункову палату» від 11 липня 1996 р. № 315/96–ВР не в повній мірі відобразили рекомендації Лімської Декларації основоположних керівних принципів аудиту (1977 р. в редакція 1998 року).

Вирішення вищевказаних проблем у діяльності Рахункової палати вимагає подальших ґрунтовних наукових розвідок, тому головні напрями вдосконалення роботи Рахункової палати будуть чітко окреслені у 3-му розділі роботи.

## РОЗДІЛ 3

### ПЕРСПЕКТИВИ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ АУДИТУ В СИСТЕМІ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ В УКРАЇНІ

#### **3.1. Шляхи вдосконалення законодавства у сфері публічного аудиту в Україні**

В ході даного дослідження проведено порівняльний аналіз відповідності умов діяльності Рахункової палати міжнародним стандартам діяльності вищих органів аудиту, який засвідчує не лише наявні недоліки та прогалини щодо стану імплементації ISSAI в Україні, а й також суттєві позитивні зрушення на шляху інтеграції України до ЄС у сфері публічного аудиту.

Розпочнемо з якісних переваг нової редакції Закону України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 року, які в подальшому сприятимуть успішному реформуванню та становленню Рахункової палати як незалежного ВОА, відкритого для громадськості, та створенню її позитивного іміджу в суспільстві.

В даному контексті доцільно звернути увагу на такі «плюси» Закону:

1. Забезпечено відповідність положенням Конституції України і дещо розширено повноваження Рахункової палати. Так, згідно п. 1 ст. 1 Закону («Статус Рахункової палати») [34], Рахункова палата від імені ВРУ уповноважена не тільки на здійснення контролю за використанням коштів Державного бюджету, а й повинна контролювати їх надходження до Державного бюджету України.

2. Легітимізовано використання терміну «аудит» у сфері публічного сектору через визнання аудиту як основної форми діяльності Рахункової палати. Так, статтею 4 (п. 1) [34] визначено, що «Повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)». Також

статтею 4 (п. 2) визначені такі шляхи його забезпечення як «здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та ін. контрольних заходів».

3. Регламентовано на законодавчому рівні (стаття 3 (п. 1) [34] Закону) повну організаційну, функціональну та фінансову незалежність Рахункової палати України, а також її самостійність у плануванні своєї діяльності щодо проведення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

4. Заборонено втручання у її діяльність «органів державної влади, органів місцевого самоврядування, політичних партій та громадських об'єднань, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових і службових осіб» з метою збереження незалежності Рахункової палати (стаття 3 (п.5) Закону) [34].

5. Встановлено положення (пункт 7 статті 3) [34], що зобов'язує Рахункову палату використовувати у своїй діяльності «основні принципи діяльності Міжнародної організації вищих аудиторських установ (INTOSAI), Європейської організації вищих органів аудиту, Міжнародні стандарти вищих органів аудиту (ISSAI) в частині, що не суперечать Конституції та законам України».

6. Розширено сферу дії принципів контролю/аудиту за рахунок того, що змінено саму назву статті 3 «Принципи здійснення контролю» Закону «Про рахункову палату» (від 1996 р., втратив чинність) на «Принципи діяльності Рахункової палати...» [34, стаття 3], зазначаючи тим самим, що усі визначені у Законі принципи є характерними як на етапі організації контролю/аудиту (наприклад, під час складання плану контрольних заходів), так і на етапі його здійснення.

7. Введено процедури конкурсного відбору кандидатів на посади членів Рахункової палати (стаття 20 (п. 2) Закону) та деталізовано вимоги до них (стаття 19 Закону) [34], що забезпечуватиме передумови для формування

політично незалежного, професійного складу Рахункової палати та збільшуватиме довіру до її діяльності.

8. Передбачено право для представників громадськості бути присутніми на засіданнях Рахункової палати, які проводяться у формі відкритих слухань (стаття 25 (п.1)) [34], що сприятиме реалізації принципу гласності в діяльності Рахункової палати.

9. Розширено коло осіб, що можуть залучатися для забезпечення виконання повноважень Рахункової палати, у тому числі на договірних засадах (стаття 38 (п.2)) [34].

10. Перенесено подання та оприлюднення щорічного звіту Рахункової палати на більш ранній період – «не пізніше 1 травня року, наступного за звітним» (стаття 30 (п.1) Закону [34]), адже Рахункова палата має забезпечувати достовірність і доступність для громадськості інформації, що дозволяє оцінювати і контролювати дії влади.

11. Більш чітко визначено процедуру реагування на звіти Палати (ст. 36 Закону [34]), яка підвищить ефективність аудиту державного сектору та інших заходів контролю.

12. Впроваджено практику проведення зовнішнього аудиту Рахункової палати та зовнішнього оцінювання її діяльності (стаття 43 Закону [34]), який може проводитися за результатами представлення щорічного звіту про діяльність Рахункової палати один раз на три роки аудиторською фірмою, що має досвід у проведенні аудиту за міжнародними стандартами аудиту. Така новація звичайно має забезпечити довіру суспільства до функціонування Рахункової палати, оскільки звіти про результати зовнішнього аудиту Рахункової палати та зовнішнього оцінювання її діяльності є публічними/доступними для громадськості і розміщуються на офіційному веб-сайті Рахункової палати.

Водночас, позитивно оцінюючи новий закон України «Про Рахункову палату», слід акцентувати увагу і на його не зовсім вдалих новаторських ідеях

та змінах, які не мають завершеного цілісного характеру, що підтверджується прогалинами, виявленими в Законі, а саме:

1. У статті 1 залишився не прописаним Статус Рахункової палати як вищої аудиторської інституції країни (згідно чинного законодавства Рахункова палата України ще не визнається ВОА, проте де-факто є таким), що, по-перше, суперечить вищезгаданим стандартам ISSAI, а, по-друге, негативно впливає на розподіл повноважень розпорошеної системи вітчизняних контролюючих органів, кожен з яких намагається взяти на себе роль основного.

2. Оновлення Закону носить чисто «формальний» характер і не зовсім відповідає принципам регулювання даного типу правовідносин, встановлених Конституцією, оскільки його було прийнято до проведення конституційної реформи. Все це не дало змоги чітко визначити й розширити сферу діяльності Рахункової палати, включивши до неї місцеві бюджети, державні фінанси і майно у цілому, інші публічні/суспільні ресурси, що мають суспільне значення. У результаті Рахункова палата України, порівняно з аналогічними органами європейських країн, залишилася позбавленою відповідних повноважень, які мають передбачати контроль за управлінням публічних фінансів загалом, а не лише за рухом державних коштів, що проходять через державний бюджет (стаття 7 Закону) [34], організаційно-координуючої функції, розгалуженої регіональної системи, реальних гарантій незалежності та ін.

3. У новій редакції Закону, так само як і в Конституції України, не зазначається, що Рахункова палата – це орган, який створено в Україні, тобто немає прямих приписів, що характеризують правове положення Рахункової палати. Проте, в міжнародній практиці для визначення ВОА, в компетенцію якого входить здійснення зовнішнього аудиту за публічними коштами, використовується уніфікована назва – Вищий орган аудиту з обов’язковою вказівкою, до якої країни він належить.

4. У переліку повноважень Палати відсутній аудит відповідності/законності, який згідно міжнародних стандартів ISSAI (Лімска

декларація (ISSAI 1)) [18] має проводитись BOA. Однак, у Законі (стаття 4) [34] законотворці дивним чином поєднали аудит відповідності з фінансовим аудитом, хоча це суперечить стандартам та існуючій міжнародній практиці.

5. У Законі одночасно закріплено різні принципи фінансового контролю/аудиту, що підтверджує більш детальний аналіз статей 3, 19, 32 означеного Закону [34]. Так, наприклад:

а) статтею 3 (п.1) визначено такі принципи діяльності Рахункової палати: законність, незалежність, об'єктивність, безсторонність, гласність та неупередженість;

б) статтею 32 (п. 2, п/п. 2) встановлено принципи, яких мають дотримуватись особи, які входять до складу контрольної групи Рахункової палати. До таких принципів віднесено: незалежність, законність, повнота, об'єктивність, достовірність та обґрунтованість;

в) статтею 19 (п. 6) опосередковано визначено принципи, яких мають дотримуватись члени Рахункової палати: «Член Рахункової палати під час здійснення своїх повноважень повинен додержуватися вимог Конституції і законів України, не вчиняти будь-яких дій, що компрометують посаду члена Рахункової палати і можуть викликати сумнів у його об'єктивності, неупередженості та незалежності».

Тобто, в Законі законодавець розрізняє «принципи діяльності Рахункової палати», «принципи діяльності членів Рахункової палати» та «принципи діяльності осіб, що входять до складу контрольної групи Рахункової палати».

6. У чинному законодавстві залишилось непередбаченим право законодавчої ініціативи для Рахункової палати. Проте, в ISSAI ці положення чітко визначені ((залежно від особливостей конституційного устрою певної країни)). У новому Законі [34] вказано лише на можливість Рахункової палати «звернутися до Президента України з пропозицією щодо зупинення дії акта КМУ з мотивів невідповідності його Конституції України, скасування рішень голів місцевих державних адміністрацій, що суперечать Конституції та законам

України, іншим актам законодавства України» (стаття 38 (п.3)) або ж до КМУ «з обґрунтованою пропозицією призупинити дію або скасувати акт КМУ з питань фінансів і бюджету з мотивів його невідповідності законам» (стаття 39 (п.2)). Тобто, у результаті того, що Рахункова палата не може займатися нормотворчою діяльністю і не має права законодавчої ініціативи, то відповідно всі її рішення не мають статусу обов'язкового виконання для широкого кола органів, на відміну від аналогічних рішень КМУ, НБУ, КСУ.

7. Відсутність у переліку повноважень територіальних представництв Рахункової палати права на контроль місцевих бюджетів, що суперечить ст. 4 Лімської декларації основоположних керівних принципів аудиту [18], де мова йде про суспільні/громадські кошти, до яких відносяться і місцеві бюджети. У статті 7 (п. 2) Закону [34] серед об'єктів контролю визначає органи місцевого самоврядування. При цьому Палата у рамках своїх повноважень здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності у т. ч. й щодо «...використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування». Проте, статтею 110 Бюджетного кодексу України (далі – БКУ) «Повноваження Рахункової палати з контролю за дотриманням бюджетного законодавства» [5] обмежує контрольні повноваження вказаного органу на рівні місцевих бюджетів використанням коштів у частині трансфертів, що надаються з державного бюджету.

8. Залишилися невизначеними критерії конкурсного відбору кандидатів при призначенні на посади членів Рахункової палати, що зменшує ефективність даної норми закону. Адже чіткі критерії та порядок їх застосування забезпечили б прозорість процедури прийняття рішень при відборі кандидатів на посади членів Рахункової палати України.

9. Статтею 17 [34] передбачено, що «для забезпечення виконання покладених на Рахункову палату повноважень діє апарат Рахункової палати, що складається з департаментів, територіальних та інших структурних підрозділів

(включаючи патронатні служби членів Рахункової палати)». Проте, порядок діяльності територіальних підрозділів не регламентований, саме нововведення щодо введення до апарату Рахункової палати патронатних служб членів палати для організації їх роботи не має деталізації процедури утворення патронатних служб, незрозумілими у Законі також є функціональність таких підрозділів, порядок відбору та призначення їх співробітників.

10. Залишилися законодавчо не закріпленими заходи реагування на виявлені Рахунковою палатою правопорушення, що могло б позитивно посприяти посиленню значимості її контрольних дій у разі закріплення в статтях 117 «Заходи впливу за порушення бюджетного законодавства», 118 «Застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства» БКУ.

11. Проведення зовнішнього аудиту Рахункової палати передбачено лише 1 раз на 3 роки (стаття 43 Закону [34]), що, є недостатнім, так як щорічне проведення зовнішнього аудиту Палати могло б забезпечити більшу прозорість її діяльності та довіру суспільства до результатів її роботи.

12. Наявність у Законі [34, стаття 3 (п.1)] принципів діяльності Рахункової палати не визначає їх сутності та можливості практичного застосування.

13. Привертає увагу недостатня розробленість термінологічної бази, у першу чергу, в контексті ототожнення в Законі понять державного зовнішнього фінансового контролю та аудиту (про це свідчить використання словосполучення «державний зовнішній фінансовий контроль (аудит)»), які за своїм походженням є взаємодіючими і одночасно мають багато відмінностей, у тому числі й мету здійснення зазначених заходів. У результаті функція аудиту набуває фіскально-карального характеру, що є не зовсім коректним і суперечить вимогам ISSAI. Саме на цій прогалині понятійного апарату також постійно наголошують фахівці Рахункової палати та науковці у своїх дослідженнях.

Враховуючи вищевикладене, в Табл. 3.1 наведено пропозиції вдосконалення вітчизняного законодавства, що регулює діяльність Рахункової палати, умовам діяльності БОА згідно ISSAI.

Таблиця 3.1

Пропозиції вдосконалення вітчизняного законодавства, що регулює діяльність Рахункової палати, умовам діяльності БОА згідно ISSAI  
(складено автором на основі [15, 18, 34])

№ п/п	Пропозиція
1	Визначення конституційного статусу Рахункової палати як вищого органу аудиту.
2	Конкретизувати в Законі України «Про рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII поняття «зовнішній державний фінансовий контроль» та «аудит» та внести відповідні зміни до Закону.
3	Нормативно закріпити за Рахунковою палатою функцію попереднього аудиту.
4	Надати Рахунковій палаті статусу БОА з правом законодавчої ініціативи.
5	З метою уникнення дублювання функцій та повноважень, уточнити у Законі України «Про рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII особливості координації діяльності Державної аудиторської служби України та Рахункової палати.
6	Визначити в законодавстві право проведення аудиту законності/відповідності.
7	Закріпити в законодавстві функціональну, організаційну та фінансову незалежність Рахункової палати.
8	Конституційно унормувати організаційну незалежність Рахункової палати.

Отже, нижче детально наведені пропозиції вирішення відповідності законодавства в діяльності Рахункової палати умовам діяльності вищих органів аудиту згідно ISSAI.

1. Статус Рахункової палати як вищого органу аудиту ні в Конституції України [15, ст. 98] ні в ст. 1 Закону залишився не прописаним [34, с. 1]. Так, згідно чинного законодавства Рахункова палата не визначається як вищий орган аудиту (БОА), хоча де-факто залишається таким. У Законі лише визначено те, що Рахункова палата підзвітна ВРУ та інформує про результати своєї діяльності. Рахункова палата є державним колегіальним органом [34, ст. 1].

В сою чергу, відповідно до Лімської декларації конституційно закріплений статус ВОА [18]. В Мексиканській декларації проголошено, що «для здорової демократії у кожній країні необхідністю є існування вищого органу аудиту, незалежність якого гарантується Законом».

*Пропозиції щодо вирішення невідповідності:* приведення законодавства України у відповідність із положеннями Лімської декларації, в частині визначення конституційного статусу Рахункової палати як вищого органу аудиту.

*2. Неузгодженість фахової термінології.* Законом визначено, що повноваження, покладені на рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) [34, ст. 4 (п. 1)].

Відповідно до умов діяльності ВОА згідно ISSAI – вищий орган аудиту є органом зовнішнього аудиту щодо публічних установ.

*Пропозиції щодо вирішення невідповідності:* необхідно конкретизувати в Законі [34] понять зовнішнього державного фінансового контролю та аудиту, які потрібно узгодити з вимогами INTOSAI та EUROSAI, та внесення відповідних змін до Закону.

*3. Функцію здійснення Рахунковою палатою України попереднього контролю/аудиту у чинному законодавстві не передбачено.* Конституції України передбачено проведення контролю за надходженням коштів до Державного бюджету та їх використанням, який від імені ВРУ здійснює Рахункова палата [15, ст. 98]. Законом діяльність Рахункової палати спрямована в основному на проведення аудиту за фактом.

Відповідно до Лімської декларації, передбачається проведення ВОА попереднього аудиту та аудиту за фактом. Проведення аудиту за фактом визначається як прямий обов'язок ВОА [18, ст. 2].

*Пропозиції щодо вирішення невідповідності:* за Рахунковою палатою доцільно нормативно закріпити функцію попереднього аудиту, який носить профілактичний характер.

*4. Право законодавчої ініціативи для Рахункової палати у чинному законодавстві не передбачено.* Статтею 93 Конституції України визначено, що право законодавчої ініціативи у Верховній Раді України належить Президентові України, народним депутатам України та Кабінету Міністрів України [15, ст. 93].

Відповідно до умов діяльності БОА згідно ISSAI – передбачено право законодавчої ініціативи для БОА (залежно від особливостей конституційного устрою певної країни).

*Пропозиції:* доцільно обговорити можливість надання Рахунковій палаті статусу БОА з правом законодавчої ініціативи.

*5. Загальні засади координації діяльності органу державного фінансового контролю – Державної аудиторської служби з Рахунковою палатою у Законі не визначаються.* Рахункова палата здійснює фінансовий аудит і аудит ефективності щодо стану внутрішнього контролю розпорядників коштів державного бюджету [34, ст. 4 (п. 4), ст. 7 (п. 1)]. Рахункова палата взаємодіє з Державною аудиторською службою України (орган ДФК) відповідно до законів України та прийнятих на їх виконання нормативно-правових актів. Рахункова палата може надавати методичну, методологічну та консультативну допомогу органу ДФК [34, ст. 40].

Згідно ISSAI – БОА як орган зовнішнього аудиту повинен перевіряти ефективність внутрішньої аудиторської служби [18, ст. 3].

*Пропозиції:* у Законі [34] доцільно уточнити особливості координації діяльності органу ДФК – Державної аудиторської служби України з Рахунковою палатою з метою уникнення дублювання функцій та повноважень.

*6. У Законі [34] відсутній аудит відповідності, хоча там є опосередковані посилання на нього [ст. 38 (п. 3), ст. 39 (п. 2) та ін.]: передбачає право Рахункової палати зупиняти дії акта КМУ з мотивів*

*невідповідності Конституції, скасування рішень голів місцевих державних адміністрацій, що суперечать Конституції та законам України тощо.* Статтею 4 (п. 2 ) Закону [34] встановлено, що Рахункова палата здійснює державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який забезпечується шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

Згідно вимог ISSAI – BOA здійснює: аудит законності/відповідності фінансовий аудит; аудит ефективності [18, ст. 4].

*Пропозиції:* право проведення аудиту законності/відповідності необхідно прямо (а не опосередковано) визначити в законодавстві, адже метою діяльності BOA є не лише встановлення економічності, ефективності та результативності управління публічними фінансами, але й встановлення законності та правильності такого управління.

*7. Нормою Конституції [15, ст. 98] не передбачено незалежного статусу Рахункової палати, так як там визначено лише контрольні повноваження Рахункової палати, але не встановлено її незалежності – функціональної, організаційної, фінансової.* Статтею 98 (п. 2) Конституції України [15] регламентовано, що організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом. Згідно умов відповідного Закону «рахункова палата є організаційно, функціонально та фінансово незалежною, самостійно планує свою діяльність» [34, ст. 3 (п. 2)].

Згідно вимог ISSAI – незалежність BOA має гарантуватися конституцією та відповідним національним законодавством [22, ст. 5 (п. 3)].

*Пропозиції щодо вирішення невідповідності:* потребує узгодження із ст. 3 (п. 2 ) Закону норма Конституції України (ст. 98), яка конституційно не закріплює її функціональної, організаційної та фінансової незалежності, що робить діяльність Рахункової палати потенційно вразливою.

*8. На законодавчому рівні організаційна незалежність Рахункової палати задекларована лише в Законі [34, ст. 3] залишилися невизначеними критерії*

конкурсного відбору кандидатів при призначенні на посади членів Рахункової палати, що знижує ефективність цієї норми Закону. Стаття 3 (п. 2) Закону [34] встановлює організаційну незалежність Рахункової палати. При цьому, Рахункова палата під час здійснення своїх повноважень є незалежною від будь-якого незаконного впливу, тиск або втручання [34, ст. 3 (п. 4)]. Голова та члени Рахункової палати призначаються на посади та звільняються з посад ВРУ. Строк повноважень членів Рахункової палати становить 6 років [34, ст. 20 (п.п. 1 та 2)].

Згідно вимог ISSAI – визначено організаційну незалежність ВОА: незалежність членів ВОА має бути гарантована конституцією [18, ст. 6]; незалежність Голів та членів ВОА, включаючи гарантію перебування на посаді та судовий імунітет під час виконання своїх обов'язків; тривалий термін повноважень членів ВОА, включення можливості довільного звільнення з посади, перш за все, за ініціативою підконтрольних установ; відсутність будь-якого впливу ззовні тощо [18].

*Пропозиції:* організаційна незалежність Рахункової палати потребує конституційного унормування. Окрім того, потребують подальшого доопрацювання та законодавчого закріплення критерії конкурсного відбору кандидатів при призначенні на посади членів Рахункової палати.

9. У Конституції України питання щорічного звітування Рахункової палати взагалі не розглядається, хоча положення Закону [34] відповідають вимогам міжнародних стандартів ISSAI. Законом визначено, що Рахункова палата щороку готує та не пізніше 1 травня року, наступного за звітним, подає ВРУ щорічний звіт про свою діяльність [34, ст. 30 (п. 1)]. Окрім того, Рахункова палата має право надавати до ВРУ доповідні та інформації щодо здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) [34, ст. 37].

Згідно вимог ISSAI – в конституції мають бути закріпленими можливість та обов'язковість щорічного звітування про результати діяльності ВОА перед парламентом або іншим компетентним державним органом [18, ст. 16 (п. 1)].

ВОА повинен мати також повноваження направляти звіти з особливо важливих справ (по мірі їх завершення) до парламенту поза встановлених щорічних термінів [18, ст. 16 (п. 2)].

*Пропозиції:* дана норма потребує конституційного унормування.

10. *Право Рахункової палати на здійснення перевірки інших закордонних державних органів та державних організацій України Законом не визначено.* Об'єктами контролю Рахунковою палатою, серед державних органів та організацій України, створених за кордоном, згідно положень Закону, виступають лише закордонні дипломатичні установи України [34, ст. 7 (п. 2)].

Відповідно до вимог ISSAI – згідно загального правила всі державні органи та державні організації створені за кордоном, повинні перевірятися ВОА [18, ст. 19].

*Пропозиції:* дана норма потребує доопрацювання, але при цьому необхідно врахувати обмеження, встановлені міжнародним правом.

Враховуючи вищевикладене, задля логічного переходу діяльності Рахункової палати до міжнародних стандартів INTOSAI, необхідно здійснювати виважені кроки модернізації її діяльності, перелік яких буде наведено у розділі 3.2.

### **3.2. Напрями модернізації діяльності Рахункової палати України**

Діяльність Рахункової палати в Україні на сьогодні має бути спрямована на зміцнення довіри суспільства до публічної влади та сприяння відкритому урядуванню шляхом посилення зовнішнього фінансового контролю, забезпечення прозорості й підзвітності публічного управління та надання громадянам країни достовірної інформації про стан використання публічних коштів та публічного майна в країні. Проте, наразі залишається ще багато невирішених питань широко спектральної комплексної проблеми модернізації Рахункової палати України як ВОА, які потребують термінового реагування. І метою такого реагування має стати розширення власної спроможності

Рахункової палати (інституційної, організаційної, професійної) для задоволення потреб громадян, що передбачає «дотримання незалежною державною аудиторською інституцією трьох загальних принципів, а саме: 1) поліпшення підзвітності, прозорості та цілісності держав і організацій державного сектору; 2) публічна демонстрація постійних стосунків з громадянами, парламентом та іншими зацікавленими сторонами; 3) забезпечення прикладу для наслідування» [76, с. 118].

У зв'язку з цим, вважаємо, що для досягнення відповідності діяльності Рахункової палати вищезначеним принципам і забезпечення повноцінної та своєчасної імплементації інноваційних положень Закону України «Про Рахункову палату» [34] у практичну діяльність, даній аудиторській інституції необхідно, насамперед, чітко визначитися зі своїм правовим статусом.

Так, на сьогодні Рахункова палата згідно статті 98 Конституції України – незалежний орган спеціальної конституційної компетенції, який не входить ні до жодної з гілок влади, що передбачені Конституцією України [15]. При цьому Рахункова палата залишається підзвітною ВРУ та регулярно має її інформувати про результати своєї роботи. Водночас згідно статті 1 Закону України за своїм статусом Рахункова палата є державним колегіальним органом.

Однак, у вітчизняному законодавстві визначення дефініції «державний колегіальний орган» відсутнє, а з точки зору державного управління «колегіальність» – це скоріше принцип діяльності [64] або форма прийняття управлінських рішень [12], аніж організаційно-правова форма їх побудови. Тому відразу виникає питання про коректність законодавчо визначеного статусу Рахункової палати.

Отже, зазначене формулювання статусу Рахункової палати потребує певного коригування з метою забезпечення його відповідності вимогам міжнародних стандартів ISSAI. Для цього необхідно нарешті визнати Рахункову палату вищим органом аудиту й закріпити цей статус у Конституції України та Законі України «Про Рахункову палату» [34] відповідно до

положень Лімської декларації [18]. Зокрема, за умови дотримання рекомендацій Лімської декларації, Конституція України з метою надання Рахунковій палаті статусу ВОА має містити норми щодо:

–забезпечення необхідного ступеня її незалежності (ч. 3 ст. 5, ст. 8 Декларації) [18];

–повноваження ВОА направляти щорічно свою доповідь про підсумки та висновки за результатами проведених ним перевірок до парламенту та ін. компетентних державних органів (ч. 1 ст. 16 Декларації) [18];

–основних контрольних повноважень ВОА (ч. 1 ст.18 Декларації) [18] у сфері управління публічними фінансами загалом, незалежно від того, чи відображені вони в національному бюджеті чи ні (ч. 3 ст. 18 Декларації) [18].

Лише за умови охоплення відповідними заходами зі сторони Рахункової палати всіх сфер фінансової діяльності, незалежно від її відображення у державному/місцевому бюджеті, можна сподіватися на те, що незалежний зовнішній аудит публічного сектору буде ефективним.

У зв'язку з цим можна запропонувати певні зміни й доповнення до законодавства, а саме частину 1 ст. 98 Конституції України викласти у наступній редакції: «Рахункова палата є вищим незалежним органом державного зовнішнього фінансового контролю/публічного аудиту в країні. Рахункова палата здійснює контроль від імені ВРУ за надходженням коштів до Державного бюджету України, їх використанням, а також контроль за тою сферою діяльності, яка наразі перебуває поза межами використання коштів Державного бюджету. Організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються Законом». Зрозуміло, що, внаслідок таких змін потребуватиме уточнення та внесення визначення Рахункової палати як ВОА в інші спеціальні Закони (Закон України про «Рахункову палату», Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та інші нормативно-правові акти).

Разом із тим, беззаперечною умовою залишається те, що набуття Рахунковою палатою статусу вищого органу аудиту мало б здійснюватися шляхом поступового досягнення довгострокових цілей, що погоджені зі Стратегією розвитку аудиторської інституції. Проте, за більш ніж двадцять років функціонування Рахункової палати в Україні, таку Стратегію було розроблено лише у липні 2019 року, із визначенням цілей та завдань до 2024 року.

У контексті визначення напрямів модернізації діяльності Рахункової палати, необхідно звернути увагу на такий аспект її діяльності як публічність. Адже на сьогодні саме публічність у діяльності Рахункової палати виступає дієвим і водночас специфічним засобом забезпечення публічного контролю платників податків за законністю та ефективністю управління та використання публічних коштів загалом.

Відповідно забезпечення інформаційної відкритості щодо діяльності Рахункової палати можна розглядати як двосторонній взаємообумовлений процес, в якому, з одного боку, – існування суспільного запиту на вичерпну інформацію щодо діяльності Рахункової палати та органів влади, яких вона перевіряє, обумовлюється жвавою позицією громадянського суспільства по відношенню до держави, а, з іншого боку, – рівень відкритості Рахункової палати визначається реальною діяльністю даної інституції з метою якомога краще інформувати про результати своєї діяльності, легітимізуючи її тим самим перед суспільством.

Аналіз інформації за 2019 – 2022 роки, яка оприлюднюється у Звітах [7], дозволив зробити висновок про те, що Рахункова палата інформує суспільство і громадськість про результати своєї діяльності по трьом основним напрямкам:

1. Системне інформування про результати аудиту органів державної влади, а саме ГПУ, міністерств та відомств, КМУ, ВРУ, Президента тощо.

Так, Рахунковою палатою протягом 2019 – 2012 років загалом підготовлено та направлено до вищих органів законодавчої й виконавчої влади,

установ, організацій, підприємств 2245 документів відповідного реагування за результатами проведених нею контрольно-аналітичних заходів (Табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Динаміка кількості документів відповідного реагування за результатами контрольно-аналітичних заходів, здійснених Рахунковою палатою протягом 2019 – 2022 років (складено автором на основі [7])

Роки	Кількість надісланих документів						
	Секретаріат Президента України	Народні депутати України та ВР	Кабінет Міністрів України	Органи прокуратури та ін. правоохоронні органи	Міністерства, ін. органи виконавчої влади	Підприємства, установи, організації	Всього
2019	10	150	101	36	209	41	547
2020	11	131	88	45	170	53	498
2021	8	145	87	73	244	76	633
2022	8	204	86	32	237		567
<b>Разом</b>	<b>37</b>	<b>630</b>	<b>362</b>	<b>186</b>	<b>1030</b>		<b>2245</b>
Питома вага %	<b>1,6</b>	<b>28,1</b>	<b>16,1</b>	<b>8,3</b>	<b>45,9</b>		<b>100</b>

Як засвідчують дані Табл. 3.2, упродовж досліджуваного періоду кількість документів, які передаються Рахунковою палатою для відповідного реагування до вищих органів законодавчої й виконавчої влади, установ, організацій, підприємств коливалася та зросла незначно з 547 (у 2015 р.) до 567 (у 2022 р.)

2. Взаємодія Рахункової палати із Парламентом (під час парламентських слухань, засідань ВРУ, підготовці законопроектів та ін.). Дана інституція протягом досліджуваного періоду змогла дещо активізувати співпрацю із ВРУ та її комітетами. Наприклад, лише в 2022 році представники Рахункової палати взяли участь у 96 засіданнях її комітетів, що на 32 більше, ніж у 2019 році (Табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Динаміка участі представників Рахункової палати у засіданнях комітетів Верховної Ради України у 2019 – 2022 роках (складено автором на основі [7])

Роки	Засідання комітетів, од.	Парламентські слухання, од.	Робочі групи, од.
2019	64	7	11
2020	72	12	51
2021	99	2	56
2022	96	3	52

При цьому розгляд і обговорення комітетами ВРУ результатів проведених заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) та реагування на рішення Рахункової палати сприяли реалізації наданих нею рекомендацій об'єктами контролю, насамперед, вищими органами виконавчої влади.

3. Організація роботи із громадськістю та оприлюднення всіх без виключення матеріалів незалежного аудиту (в рамках чинного законодавства). Так, Рахункова палата інформує суспільство й громадськість про результати своєї діяльності, здійснені контрольні-аналітичні та експертні заходи шляхом:

а) розміщення інформаційних повідомлень про результати діяльності Рахункової палати у засобах масової інформації (Рис. 3.1). Так, у ЗМІ у 2022 році оприлюднено 7740 матеріали, пов'язані з діяльністю Рахункової палати або з посиланнями на неї, що на 1183 од. менше, ніж у 2019 році. Така тенденція до зменшення оприлюднених у пресі інформаційних матеріалів або посилань на них щодо діяльності Рахункової палати в умовах постійно зростаючого інтересу суспільства до об'єктивних відомостей про стан публічного сектору може свідчити не зовсім вірний вибір напрямів співпраці Рахункової палати з представниками преси та громадськості, що вимагає запровадження нових форм співпраці зі ЗМІ;

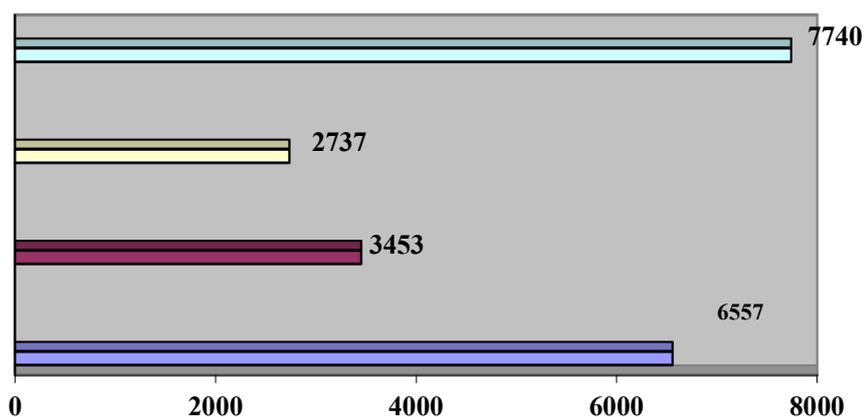


Рис. 3.1 – Динаміка кількості оприлюднених матеріалів, що пов’язані з діяльністю Рахункової палати або з посиланням на неї протягом 2019 – 2022 років, од. (побудовано автором на основі [7])

б) публікації на офіційному веб-порталі Рахункової палати: планів роботи Рахункової палати; щорічного звіту про діяльність Рахункової палати; повідомлень про розгляд на засіданнях Рахункової палати результатів контрольних заходів; звітів про здійснені заходи зовнішнього ДФК (аудиту); висновків щодо проекту закону про Державний бюджет України, щоквартальних висновків про стан виконання Державного бюджету України, висновків щодо річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України; рішень Рахункової палати; інформаційних повідомлень про виконання рішень Рахункової палати об’єктами контролю; інформаційних бюлетенів; інформації про бюджет за бюджетними програмами та показниками, бюджетні призначення щодо яких визначені Рахунковою палатою законом про Державний бюджет України; паспортів бюджетних програм на поточний бюджетний рік та звіту про виконання паспортів бюджетних програм за попередній бюджетний рік. Згідно статистичних даних [7], у 2022 році на веб-порталі Рахункової палати розміщено 1786 офіційних повідомлень, звітів, рішень та інших матеріалів про її діяльність, у т. ч. міжнародну, що на 1220 (або в 3 рази) більше, ніж у 2019 році, а також оновлено базу нормативно-правових актів, якими керується Рахункова палата (Рис. 3.2). Така динаміка

може засвідчувати пріоритетність у сучасній діяльності Рахункової палати принципів гласності та відкритості;

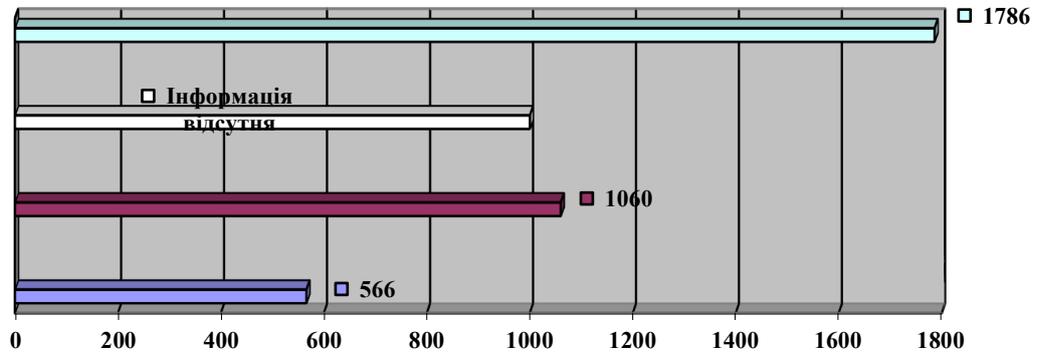


Рис. 3.2 – Динаміка кількості розміщених на веб-порталі Рахункової палати офіційних повідомлень, звітів, рішень та інших матеріалів про діяльність Рахункової палати, у т. ч. міжнародну протягом 2019 – 2022 роках, (побудовано автором на основі [7])

в) надання інформації за запитом відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації». Так, протягом 2019 – 2022 років простежується певне зростання кількості інформаційних запитів до Рахункової палати (Рис. 3.3). У результаті лише в 2022 році Рахунковою палатою було опрацьовано 80 інформаційні запити, з яких 54 надійшли від громадян України (67,5 %), 16 – від громадських організацій (20 %), 10 – від журналістів (12,5 %), що засвідчує розвиток процесу взаємодії Рахункової палати з громадськими організаціями з питань забезпечення прозорості державного бюджету, запровадження сучасних інформаційних технологій, оприлюднення та розповсюдження інформації про хід і результати контрольних заходів.

Як засвідчує проведений аналіз, такі показники публічності матеріалів є досить низькими, тобто оприлюднення інформації Рахунковою палатою за результатами її контрольно-перевірочної роботи є вкрай обмеженими та, більшою мірою, носять формальний характер. Все це засвідчує порушення принципу гласності органами Рахункової палати. Відповідно у майбутньому Рахункова палата потребує серйозного удосконалення інформаційно-

комунікативного механізму в частині перегляду системи комунікації з суспільством, Парламентом та іншими установами, активного використання нових інструментів здійснення публічності в її діяльності.

Серед напрямів удосконалення інформаційно-комунікативного механізму, що забезпечує діяльність Рахункової палати як ВОА, можна визначити:

– розширення масштабів гласності й прозорості на всіх етапах проведення незалежного зовнішнього аудиту;

– розширення прозорості публічних фінансів від аналізу якості державного та місцевого управління до соціальної, культурної, екологічної сфери тощо;

– удосконалення процесу співпраці Управління інформаційної політики Рахункової палати із засобами масової інформації, а також надання регулярної інформації про результати роботи аудиторської інституції в найбільш рейтингових випусках телевізійних новин;

– підвищення активності посадових осіб Рахункової палати в частині їх участі в роботі парламентських комітетів, засідань уряду та Ради національної безпеки та оборони;

– удосконалення механізму інформаційної співпраці між головними суб'єктами незалежного аудиту, зокрема Рахунковою палатою та суб'єктами владних повноважень, правоохоронними органами, що уможливить накопичення й систематизацію інформації, отриманої у результаті такої взаємодії, а також сприятиме своєчасному інформуванню суспільства та органів прокуратури щодо фактів виявлених Рахунковою палатою порушень у публічному секторі;

– забезпечення тісної співпраці Рахункової палати з найбільш популярними інтернет-ресурсами шляхом включення електронних посилань про Рахункову палату на їхніх сайтах новин, розміщення відеороликів тощо.

Надзвичайно важливим напрямком реформування Рахункової палати постає імплементація стандартів INTOSAI у її практичну діяльність. У зв'язку з цим слід зазначити, що Рахункова палата має розглянути всю систему чинних ISSAI в цілому та на цій основі сформулювати власну дієву стратегію їх імплементації для правильного розуміння взаємозв'язків стандартів на різних рівнях. Тим більше, що дане завдання також передбачено й умовами «Угоди про асоціацію Україна – ЄС» [79], в якій у ст. 347 п. 2 зазначено таке: «Сторони обмінюються інформацією, досвідом, найкращою практикою та здійснюють інші заходи, зокрема, щодо: галузі зовнішнього аудиту: імплементації стандартів та методик INTOSAI, а також обміну найкращими практиками ЄС у галузі зовнішнього контролю та аудиту публічних фінансів з особливим акцентом на незалежності відповідних органів Сторін».

Порядок імплементації ISSAI можна охарактеризувати як процес управління стратегічними змінами, тому підтримка впровадження стандартів має здійснюватися на довгостроковій основі.

Поряд з цим, для логічного наближення Рахункової палати до вимог сучасності потрібні подальші виважені кроки, а саме:

– продовжити удосконалення законодавства в частині визначення конституційного статусу Рахункової палати України як ВОА відповідно до вимог ISSAI;

– узгодити зі статтею 3 (п. 2) Закону України «Про Рахункову палату» норму Конституції України (стаття 98), що визначає контрольні повноваження Рахункової палати, проте не встановлює її незалежності – фінансової, функціональної та організаційної створюючи при цьому лише основи створення Рахункової палати.

Тобто наразі нормами Конституції України фактично не передбачено незалежного статусу Рахункової палати, що робить її діяльність потенційно вразливою, зокрема це стосується фінансової незалежності;

– обговорити на законодавчому рівні питання можливого надання Рахунковій палаті України статусу ВОА з правом законодавчої ініціативи, адже в процесі проведення Рахунковою палатою зовнішнього незалежного аудиту контролюється вся система виконавчої влади, враховуючи і її систему внутрішнього контролю/аудиту. Відповідно надання Рахунковій палаті як ВОА права законодавчої ініціативи вирішило б ряд нагальних проблем нормотворення у сфері публічних фінансів, які наразі не можливо вирішити без прийняття відповідного рішення або КМУ, або ВРУ, а також надало б рішенням Рахункової палати статусу обов'язковості до виконання, що сприятиме значному покращенню фінансової дисципліни у публічному секторі;

– розширити контрольні повноваження Рахункової палати на всю сферу управління публічними фінансами, а не лише за їх рухом через державний бюджет (аналогічне обмеження містить і Конституція України). Адже, ВОА є вищим лише тоді, коли в процесі реалізації своїх повноважень охоплює всі сторони фінансової діяльності держави, всі процеси управління публічними фінансовими ресурсами. Проте, Рахункова палата, не має обмежуватись лише бюджетною проблематикою. Відповідно її завдання, повноваження та функції мають принципово відрізнятися від інших органів ДФК.

В даному контексті слід звернути увагу й на розширення повноважень й територіальних управлінь координованих департаментами Рахункової палати щодо проведення ними аудитів законності, ефективності та доцільності формування надходжень і витрачання коштів Державного бюджету України та державних цільових фондів органами державної влади, установами, організаціями, підприємствами, які знаходяться на відповідній території. Такі заходи можуть посприяти розширити сферу незалежного публічного аудиту Рахункової палати на місцевому рівні, виявляти і акцентувати увагу суспільства на проблемах використання публічних коштів, які зароджуються на регіональному рівні, але мають загальнодержавне значення;

–з метою уникнення дублювання функцій і повноважень доречно у Законі [36] уточнити особливості координації діяльності органу ДФК (Державна аудиторська служба України) як уповноваженим урядовим органом з проведення внутрішнього аудиту органів виконавчої влади з Рахунковою палатою як ВОА публічного сектору;

–потребує доопрацювання в Законі [34] питання щодо встановлення відповідальності за ненадання відповідної інформації (документації), а також відповідальності за невиконання вимог керівників Рахункової палати та інших посадових осіб її апарату, пов'язаних з виконанням ними своїх службових обов'язків, за перешкоджання роботі або не створення/не надання належних умов для роботи посадових осіб, які проводять аудит/перевірку (ревізію);

–важливість реалізації Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами, з іншої сторони, обумовлює доцільність розробки відповідно до згаданої (розділ 5, глава 3) низки заходів, спрямованих на співробітництво у сфері управління публічними фінансами, зокрема шляхом імплементації стандартів та методик INTOSAI, та врахування кращого досвіду ЄС у сфері зовнішнього аудиту публічних фінансів із зосередженням особливої уваги на незалежності національних ВОА;

–провести самооцінку доброчесності Рахункової палати, що має стати вирішальним для збільшення довіри до ВОА контролю з боку громадськості, Парламенту, Уряду, об'єктів контролю та ін. Крім того, досвід зарубіжних країн доводить, що успіх впровадження міжнародних стандартів ISSAI залежатиме від кваліфікованого персоналу, ресурсів, чіткого розуміння потенціалу аудиторської інституції та середовища, у якому вона функціонує.

Разом із тим, ні в якому випадку не можна забувати про дуже принципове застереження зі сторони INTOSAI щодо впровадження в національне законодавство лише тих міжнародних норм, які відповідають внутрішньодержавним умовам і цілям розвитку конкретної країни.

Отже, виходячи із вищезазначених напрямів реформування діяльності Рахункової палати, вважаємо, що наведені заходи є лише першими кроками та підґрунтям для розбудови нової сучасної системи незалежного зовнішнього аудиту, але не самою розбудовою. При цьому подальша масштабна модернізація Рахункової палати та набуття нею статусу вищої аудиторської інституції має відбуватися шляхом поетапного досягнення довготермінових цілей відповідно до Стратегії розвитку Рахункової палати, що сприятиме гармонійному розвитку інституту публічного аудиту на засадах, що забезпечать його елементи послідовними відносинами та зв'язками один з одним.

### **3.3. Стратегічні вектори реалізації механізмів формування та розвитку публічного аудиту в Україні**

Опираючись на результати аналізу методології й організації функціонування інституту публічного аудиту за кордоном та проблеми чинної національної системи ДФК, можна зробити висновок, що одним із найважливіших стратегічних завдань для України, яка прагне до світової спільноти, є назріла необхідність формування й просування інституту публічного аудиту як перспективного механізму модернізації публічного управління. Реалізувати це завдання вбачається можливим як за рахунок модернізації внутрішніх складових (які пов'язані з необхідністю створення більш гнучкої, прозорої та відкритої для зовнішнього публічного контролю системи публічних фінансів), так і за рахунок виконання зобов'язань, які Україна взяла на себе в процесі інтеграції до ЄС.

В свою чергу, формування та удосконалення теоретико-методологічних засад функціонування інституту публічного аудиту має здійснюватися шляхом визначення його формотворчих елементів і структурних та ієрархічних зав'язків між ними. Діалектика розбудови такого інституту впливає з того, що аудит – один із найважливіших суспільних механізмів, який дозволяє підвищити ефективність влади та налагодити діалог з суспільством через

зворотній зв'язок, а держава через свої контрольні органи одночасно виступає інструментом контролю та механізмом реалізації прав і свобод громадян. При цьому розробка цілісної наукової концепції побудови інституту публічного аудиту в Україні має враховувати те, що процеси суспільної трансформації відбуваються у складних умовах економічної, соціальної кризи, і залежать насамперед від ефективності скерованості суспільних змін та врахування сучасних суспільних викликів.

У даному контексті відзначимо, що проведені в роботі дослідження вже надали можливість сформулювати бачення перспективної моделі аудиту публічного сектору в умовах модернізації публічного управління в Україні, яка має: а) вибудовуватися на принципах належного урядування, презентувати критерії публічно-аудиторської діяльності на основі міжнародних цілей, стандартів і процедур, а також внутрішньодержавних потреб щодо підвищення ефективності та підзвітності публічного управління; б) забезпечити можливість оцінювання результатів роботи органів публічної влади щодо формування, управління й використання публічних коштів та управління публічним майном; в) розглядатись як якісно-інноваційний етап розвитку контрольних функцій держави у сфері формування, управління та використання державних коштів та управління публічним майном.

Враховуючи вищевикладене, основні стратегічні вектори модернізації вітчизняної системи ДФК (Табл. 3.5 ) на шляху її євроінтеграційних перетворень у контексті формування та розвитку засад публічного аудиту мають передбачати суттєве оновлення нормативно-правової бази, її структури, функцій та методів роботи публічних інституцій, уповноважених на здійснення аудиту публічного сектору тощо.

Таблиця 3.5

Стратегічні вектори модернізації вітчизняної системи ДФК  
(складено автором на основі [15, 18, 34])

№ п/п	Вектори модернізації системи ДФК
1	Запровадження принципів публічного адміністрування та поступова імплементація моделі належного урядування
2	Формування відповідної нормативно-правової бази функціонування й розвитку інституту публічного аудиту у відповідності до принципів INTOSAI
3	Забезпечення функціонування та розвитку Рахункової палати як вищого органу аудиту
4	Формування відповідної системи органів аудиту публічного сектору
5	Розробка та впровадження інструментів здійснення аудиту ефективності у практиці діяльності органів публічної влади
6	Створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури публічного аудиту
7	Розширення та подальший розвиток можливостей для навчання вищого керівництва, та впровадження інноваційних методів аудиту діяльності органів державної влади

Отже, нижче більш детально охарактеризуємо найбільш перспективні стратегічні напрями реалізації уніфікованих механізмів формування та розвитку публічного аудиту, які можуть забезпечити успішну модернізацію вітчизняної системи ДФК.

1. Запровадження принципів публічного адміністрування в практику діяльності установ публічної влади в Україні та поступова імплементація моделі належного урядування, що передбачає корінну перебудову вітчизняної системи державного управління в контексті посилення демократичності, децентралізації, прозорості та підзвітності діяльності владних інституцій, об'єднаних на принципах координації, активної участі громадськості у контролі за діяльністю органів публічної влади.

2. Формування відповідної нормативно-правової бази функціонування й розвитку інституту публічного аудиту, адекватної європейським стандартам та принципам INTOSAI, та такої, що ґрунтується на критеріях SIGMA (Європейський аналітичний центр, який розробляє та надає рекомендації урядам країн, які перебувають в процесі модернізації), що на сьогодні є

головною передумовою для побудови демократичної та підзвітної публічної влади. Тобто реалізація поставленого завдання передбачає перехід відДФК як адміністративної функції уповноважених державних органів до аудиту публічного сектору як сукупності встановлених цілей, норм, стандартів, процедур і критеріїв діяльності. Для цього необхідно здійснити:

а) гармонізацію чинних нормативно-правових актів законодавства України у сфері ДФК та практики їх застосування, спільних прав і зобов'язань до стандартів обов'язкових до виконання в країнах-членах ЄС;

б) закріплення на конституційному рівні й у базовому Законі чіткого розподілу ДФК на внутрішній і зовнішній, який здійснюється створеними поза системою виконавчої влади органами фінансового контролю, з визначенням повноважень органів контролю (у першу чергу, уточнити особливості координації діяльності органу ДФК (Державна аудиторська служба України) з Рахунковою палатою з метою уникнення дублювання функцій та повноважень);

в) урегулювання статусу Рахункової палати як Вищого національного органу аудиту на конституційному рівні та на рівні спеціального Закону (у першу чергу, Закону України «Про Рахункову палату») як того вимагає Лімська декларація та ін. директивні документи;

г) імплементацію Міжнародних стандартів фінансової звітності у правове поле та практику діяльності національних органів ДФК. Звітність має бути зрозумілою та прозорою (це часто включає й персональну відповідальність) як всередині окремих організацій, так і між різними рівнями державного управління;

д) розробку та впровадження у практику норм, принципів і стандартів аудиту ефективності, що визначає також законодавче визнання необхідності утворення незалежних самоврядних професійних організацій аудиторів публічного сектору для їх залучення до процесу розробки та впровадження норм і стандартів аудиту ефективності, а також здійснення сертифікації публічних аудиторів. Для цього необхідно провести перегляд окремих

положень Закону України «Про аудиторську діяльність» в частині розширення прав Аудиторської палати України на розробку стандартів публічного аудиту та сертифікації публічних аудиторів, затвердити порядок визнання Аудиторською палатою України громадських об'єднань як професійних учасників публічного аудиту та ін.;

е) доповнення кількості учасників організації та проведення зовнішнього аудиту публічного сектору за рахунок залучення недержавних/приватних професійних аудиторських структур, що пройшли сертифікацію, та внесення означених змін до Законів України «Про Рахункову палату», «Про аудиторську діяльність», БКУ та ін.;

є) розвиток незалежного аудиту як на загальнодержавному, так і на регіональному рівні, який потребує уточнення статусу та сфери компетенції територіальних структурних підрозділів Рахункової палати з точки зору їх взаємовідносин з регіональними державними установами, установами місцевого самоврядування та громадськими організаціями та внесення відповідних уточнень до Законів України «Про Рахункову палату», «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», «Про місцеве самоврядування в Україні» та ін.;

ж) розробку та ухвалення базового Закону України про державний фінансовий контроль в Україні/про систему ДФК в Україні згідно вимог INTOSAI та зобов'язань України перед ЄС у контексті виконання Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС;

з) розширення прав громадськості в особі її уповноважених представників в частині ознайомлення з планами діяльності органів державного фінансового контролю та результатами перевірок у публічному секторі;

и) узгодження фахової термінології, що використовується у національних нормативних актах з ДФК, з вимогами директивних документів Міжнародної (INTOSAI) та Європейської (EUROSAI) організацій вищих органів аудиту.

3. Забезпечення функціонування та розвитку Рахункової палати як вищого органу аудиту згідно з визнаними на міжнародному рівні стандартами зовнішнього аудиту (INTOSAI) (із щонайменше піврічним звітуванням перед громадянами про хід державних реформ і результати управління публічними фінансовими ресурсами). У зв'язку з цим у своїй новітній Резолюції від 19.12.2014 р. № 69/228 щодо сприяння діяльності вищих органів аудиту Генеральна асамблея ООН, чітко резюмувала, що ВОА можуть об'єктивно й результативно здійснювати свої функції тоді, коли вони незалежні від структур, що перевіряються ними, і захищені від зовнішнього впливу. У результаті державам було рекомендовано приділяти необхідну увагу незалежності та зміцненню організаційної спроможності ВОА, діючи з урахуванням специфіки своїх національних інституціональних структур, а також удосконаленню систем обліку в публічному секторі відповідно до національних планів розвитку на перспективу після 2015 року.

4. Формування відповідної системи органів аудиту публічного сектору, яка має бути вибудована у відповідності до стандартів INTOSAI та уособлювати в собі дві самостійні форми з чітко визначеною пріоритетністю першої:

– незалежний аудит від органів виконавчої влади, де головною виступає Рахункова палата як вища аудиторська установа держави, яка при проведенні власних аудитів може враховувати результати перевірок Державної аудиторської служби, не втручаючись при цьому в її внутрішній режим роботи;

– внутрішній урядовий аудит, що проводиться Державною аудиторською службою України, а також може забезпечуватись відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі, але на засадах професійного нагляду, а не прямого підпорядкування.

Інші наглядові органи виконують свої функції в межах повноважень, координуючи свою діяльність із Рахунковою палатою та Державною аудиторською службою. При цьому приймати участь у проведенні аудиту

публічного сектору можуть і аналітичні центри, приватні аудиторські компанії, громадські організації (наприклад, ГО «Публічний аудит»), окремі громадяни, профспілкові організації та ЗМІ можуть активно долучатися й міжнародні незалежні аудиторські інституції, які досить часто, на вимогу міжнародних фінансових інституцій або на замовлення окремих урядів країн здійснювали оцінку, перевірку публічного майна чи інфраструктурних об'єктів у публічному секторі.

Окреме місце в суб'єктно-функціональній побудові перспективної моделі аудиту публічного сектора в Україні має посісти й система органів, що здійснюватиме нагляд за діяльністю суб'єктів, які проводять аудит публічного сектору. До її складу доцільно включити:

– незалежні аудиторські компанії, у т. ч. й міжнародні, за умови їх попередньої сертифікації, здійсненою професійною організацією з публічного аудиту. Так, у Законі України ст. 43 [34] передбачено, що зовнішній аудит Рахункової палати може здійснюватися один раз на три роки аудиторською фірмою, яка має досвід у проведенні аудиту за міжнародними стандартами аудиту. Однак, зараз саму процедуру практичного застосування означеної норми поки ще немає;

– спеціальну парламентську комісію з питань контролю за публічними фінансами;

– офіційно уповноважений незалежний наглядовий орган, створений на засадах державно-приватного партнерства;

– самоврядну організацію аудиторів публічного сектору в контексті оцінки професійної діяльності аудиторів;

– міжнародні наглядові інституції (INTOSAI, EUROSAI), права яких визнано Україною.

5. Розробка та впровадження інструментів здійснення аудиту ефективності у практиці діяльності органів публічної влади, який формує «ядро» публічного аудиту в умовах демократичних перетворень в Україні.

У світовій практиці проведення аудиту ефективності у публічному секторі ґрунтується на двох підходах:

–орієнтація на результати. Під час аудиту встановлюються відхилення від норм та критеріїв, а також готуються рекомендації щодо їх усунення;

–акцентування уваги на суперечностях та/або проблемах суспільства, які вирішуються системою публічного управління. Цей підхід не залежить від раніше визначених критеріїв і пов'язаний з аналізом причин існуючих проблем та способів їх вирішення.

Однак сьогодні, при швидкому зростанні обсягу та складності державних програм, все більш важливою стає нова модель публічного аудиту – так звана «цільова модель», яка базується на цілях та методах їх досягнення. Ця модель в даний час є основою для визначення третього підходу до аудиту ефективності, системного підходу, тобто діяльності уряду як системи зобов'язань і програм, а також набору взаємодій з підпорядкованих елементами.

Нормативно-правові акти, ресурси, державні органи тощо – це елементи, що складають систему діяльності уряду. Системний підхід орієнтує аудиторів на цілісне дослідження урядових ініціатив та програм.

Цей підхід повинен стати ключовим для розуміння сучасних інституційних основ модернізованої системиДФК.

6. Створення адекватної сучасним умовам інформаційно-комунікаційної інфраструктури публічного аудиту, що передбачає використання сучасних інформаційних технологій у сфері публічного аудиту, зокрема: електронного документообігу аудиторської документації для архівування і збереження аудиторської документації, нагляду, планування ресурсів та обліку трудовитрат і робочого часу для планування та документообігу, контролю за впровадженням аудиторських рекомендацій.

7. Одним із ключових пріоритетів у напрямі створення інституту публічного аудиту є розширення та подальший розвиток можливостей для навчання вищого керівництва, здатного до професійної роботи в публічній

сфері та впровадження інноваційних методів аудиту діяльності органів державної влади.

Враховуючи той факт, що саме професійна компетентність кадрів у публічно-аудиторській сфері України може стати одним із факторів, який впливатиме на ефективність і результативність формування, управління та використання публічних коштів та управління публічним майном, вважаємо, що на сьогодні надзвичайно важливими постають розробка та впровадження таких механізмів, які:

– по-перше, сприяли б формуванню професійної компетентності управлінських кадрів у сфері публічного аудиту;

– по-друге, мали б своїм результатом позитивні зрушення в діяльності органів публічної влади у напрямку дотримання й розвитку суспільних цінностей та управління публічними ресурсами за рахунок ефективної організації системи управління кадрами у сфері аудиту публічного сектору.

Таким чином, резюмуючи результати проведених досліджень, відзначимо, що реалізація запропонованих рекомендацій щодо розробки та практичного впровадження механізмів формування та розвитку публічного аудиту уможливить проведення успішної інституціоналізації засад публічного аудиту в умовах модернізації державного управління в Україні відповідно до вимог світових стандартів та внутрішніх потреб. Більше того, така зміна парадигматичних принципів у царині внутрішнього ДФК сприятиме зміні загальної філософії того, що публічний аудит повинен стати «лікарем» системи державного управління, а не «караючим мечем».

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В роботі вирішено актуальне наукове завдання становлення та розвитку публічного аудиту в Україні. Результати дипломної роботи дають можливість сформулювати такі висновки та пропозиції:

1. Проаналізовано стан дослідження поняття «публічний аудит» та узагальнено наукові підходи вчених в Україні та зарубіжних країн щодо його визначення.

Встановлено, що державний аудит за чинною моделлю ДФК в Україні проводиться як державний аудит державного сектору, оскільки поняття «публічний аудит» поки ще не застосовується у чинному законодавстві .

2. Виділено 5 періодів формування аудиту: 1) у 1844 році Англія опублікувала низку законів, які передбачали аудит незалежними бухгалтерами рахунків перед акціонерами, потім прийняли закони про обов'язковий аудит у Франції – у 1867 році, у США – у 1937 році; 2) 1850 – 1905 роки. За результатами розвитку фондового ринку виникла професія «аудитор». США стали центром формування трансатлантичних аудиторських фірм, які згодом долучились до Великої четвірки; 3) 1905 – 1933 роки. Він характеризується масовим створенням гігантських концернів, повним розділенням інтересів власників і службовців – менеджерів, появою бухгалтерської науки та змінами методології аудиту. Акцент робився на ефективності внутрішнього контролю, використанні статистичних вибірок; 4) 1933 – 1940 роки. Характеризується підвищенням вимог до якості аудиту, збільшенням впливу Нью-Йоркської фондової біржі та її аудиторських вимог. Для виявлення навмисних облікових помилок з'явився метод «тестування»; 5) 1940 – сьогодення. Почався з Другої світової війни і продовжується за єдиними професійними стандартами.

3. В роботі досліджені основні тенденції організації публічного аудиту за кордоном, що дозволило обґрунтувати роль міжнародних стандартів INTOSAI у сфері функціонування інституту публічного аудиту.

4. Досліджено розвиток сучасної парадигми ДФК в Україні, яка починає формуватися з часів прийняття незалежності, та виокремлено основні етапи її розвитку: 1. Етап становлення національної системи ДФК (1990 – 2000 роки). 2. Етап розбудови та вдосконалення національної системи ДФК за рахунок її наближення до європейських норм та стандартів (2001 – 2013 роки). 3. Етап оновлення та модернізації національної системи ДФК у напрямку утвердження засад публічно-аудиторської парадигми (2014 рік – до ц. ч.).

5. Доведено об'єктивну необхідність модернізації механізмів державного фінансового контролю в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту. При цьому встановлено, що в Україні наразі вже започатковані серйозні процеси трансформації існуючої системи ДФК, у напрямку побудови і розвитку дієвої системи ДФК. На основі дослідження особливостей чинного організаційно-правового механізму ДФК в Україні зроблено висновок, що у сфері ДФК наразі напрацьована відповідна законодавча база, яка, частково, забезпечує організаційно-функціональні потреби контролюючих органів. Проте, вона залишається ще далекою від досконалого завершення, адже: правове поле у сфері регулювання ДФК залишається необґрунтовано громіздким; враховуючи складність законодавчої та регуляторної бази, діюча система ДФК функціонує без основного закону; відсутнє конституційне визначення системи ДФК; існує розрив між реальною законодавчою та нормативно-правовою базою ДФК вимог Європейського Союзу та запитів громадянського суспільства; чинна правова база функціонування ДФК не ґрунтується на єдиній узгодженій концепції, тому розвивається абсолютно не гармонійно; відсутній до цього часу в Рахунковій палаті статус Вищого органу аудиту, який має бути закріпленим на конституційному рівні; не налагоджені правові механізми ефективної співпраці

органів ДФК із правоохоронними та судовими органами; повна неузгодженість системи внутрішнього державного контролю і аудиту із системою зовнішнього державного аудиту, що, у свою чергу, продовжує невизначеності понятійного апарату, сфер впливу, дублювання окремих функцій у сфері ДФК тощо.

6. Аналіз діяльності Рахункової палати в Україні протягом останніх років проводився на основі таких параметрів, як статус, завдання, правова основа та стандарти діяльності, ефективність діяльності, напрями діяльності, функції та повноваження, організаційна структура та персонал. Було встановлено, що за останній 21 рік вищезгаданий орган не зміг зайняти належне місце в системі ДФК та отримати статус вищого органу аудиту/фінансового контролю, про що свідчать такі факти:

- відсутність законодавчо закріпленого статусу вищого органу аудиту;
- обмеженість контрольних повноважень Рахункової палати, які здійснюються лише за рухом публічних коштів через державний бюджет (аналогічне обмеження містить і Конституція України), а не за всією сферою управління публічними фінансами;
- слабка та неефективна взаємодія Рахункової палати із органами прокуратури та іншими правоохоронними органами, внаслідок чого абсолютно не досягається соціальний ефект контрольних заходів;
- законодавчо не закріпленими залишаються заходи реагування на виявлені Рахунковою палатою правопорушення;
- відсутнє право законодавчої ініціативи для Рахункової палати;
- недостатня розробленість понятійно-термінологічної бази у сфері зовнішнього аудиту публічного сектору та ін.

7. Доведено, що удосконалення вітчизняного законодавства в частині визначення статусу та повноважень Рахункової палати України здійснюється переважно з урахуванням принципів Мексиканської декларації незалежності вищих органів аудиту, якими передбачено незалежність ВОА у тих випадках,

коли така незалежність не проголошена в Конституції держави, або проголошена лише формально.

8. Запропоновано такі напрями модернізації діяльності Рахункової палати як Вищого органу аудиту в державі з урахуванням відповідності умов її діяльності вимогам ISSAI: а) продовжити удосконалення законодавства в частині визначення конституційного статусу Рахункової палати України як ВОА; б) узгодити зі статтею 3 (п. 2) Закону України «Про Рахункову палату» норму Конституції України (стаття 98), в якій визначено контрольні повноваження Рахункової палати, проте не встановлено її незалежності – функціональної, організаційної та фінансової, закладаючи лише основи створення Рахункової палати; в) нормативно закріпити за Рахунковою палатою додаткову функцію попереднього аудиту; г) обговорити питання можливого надання Рахунковій палаті статусу ВОА з правом законодавчої ініціативи; д) розширити контрольні повноваження Рахункової палати на всю сферу управління публічними фінансами; е) конкретизувати фахову термінологію Закону України «Про Рахункову палату» (насамперед понять державного зовнішнього фінансового контролю та аудиту, сутності принципів діяльності Рахункової палати), яка має бути узгоджена з вимогами директивних документів INTOSAI та EUROSAI, та внести зміни до нього та інших суміжних законодавчо-нормативних актів; є) уточнити особливості координації діяльності органу ДФК (Державна аудиторська служба України) як уповноваженим урядовим органом з проведення внутрішнього аудиту органів виконавчої влади з Рахунковою палатою як ВОА; ж) визначити в законодавстві право проведення Рахунковою палатою аудиту законності/відповідності; з) доопрацювати в Законі [34] питання щодо встановлення відповідальності за ненадання відповідної інформації (документації), а також відповідальності за невиконання вимог керівників Рахункової палати та її посадових осіб, пов'язаних з виконанням ними своїх службових обов'язків, за перешкоджання роботі або не створення/не надання належних умов для роботи посадових осіб,

які проводять аудит/перевірку (ревізію); и) провести оцінку доброчесності Рахункової палати за методологією IntoSAINT та ін. При цьому беззаперечною умовою визначається те, що набуття Рахунковою палатою статусу ВОА мало б здійснюватися шляхом поетапного досягнення довгострокових цілей узгоджених зі Стратегії розвитку аудиторської інституції, робота над якою розпочалася лише нещодавно.

9. Визначено стратегічні вектори реалізації механізмів формування та розвитку публічного аудиту в Україні, які передбачають суттєве оновлення нормативно-правової бази, організаційної структури, функцій та методів роботи державних установ, уповноважених здійснювати аудит публічного сектору тощо, зокрема:

- впровадження принципів публічного адміністрування у практику органів державної влади в Україні та поступове впровадження такої моделі;

- створення відповідної законодавчої та нормативної бази для створення та розвитку інституту публічного аудиту, який відповідає європейським стандартам та принципам INTOSAI;

- забезпечення функціонування та розвитку Рахункової палати як вищого органу аудиту відповідно до міжнародно визнаних стандартів INTOSAI;

- розробка та впровадження інструментів аудиту ефективності у практику органів державної влади;

- створення належної інфраструктури публічного аудиту;

- розширення та подальший розвиток можливостей для підготовки керівних кадрів вищого рівня, здатних до професійної роботи у сфері аудиту публічного сектору тощо.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александрович О.О. Особливості організації та функціонування систем державного фінансового контролю: світовий досвід. *Теорія та практика державного управління*. 2014. Вип. 4. С. 375-382.
2. Александрович О.О. Теоретичні засади та історичні передумови модернізації системи державного фінансового контролю в Україні. Дис. ... канд. наук держ. упр.: 25.00.01 – теорія та історія державного управління. Харків, 2016. 272 с.
3. Ангеліна І.А. Система органів державного фінансового контролю і нагляду України: проблеми формування. *Економічний часопис – XXI*. Вип. 11-12 (1). 2013. С. 95-978.
4. Артюх О.В. Принципи контролю: проблематика визначення. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 6 (1). С. 20-25.
5. Барабаш Д.В. Проблеми дотримання принципу незалежності в аудиті. *Управління розвитком*. 2011. № 2. С. 15-17.
6. Барановський О.І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення): моногр. К.: Вид-во Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2004. 759 с.
7. Бардаш С.В. Про доцільність централізації державного контролю в Україні. *Менеджмент: зб. наук. пр.* / голов. ред. А.І. Кредісов. К., 2009. Вип. 12. С. 39-51.
8. Басанцов І.В. Модернізація системи державного фінансового контролю України. *Економічний часопис-XXI*. 2014. № 1-2(1). С. 78-81. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eschado\\_2014\\_1-2%281%2921](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eschado_2014_1-2%281%2921).
9. Басанцов І.В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України. Дис. ... д. екон. наук: за спеціальністю 08.00.08 – Гроші,

- фінанси і кредит; Національний університет Державної податкової служби України. Ірпінь, 2008.
- 10.Басанцов І.В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю. *Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка*. 2004. № 6(65). С. 149-156.
  - 11.Большакова О.Ю., Кравченко Г.О. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності. *Фінансовий контроль*. 2004. № 2. С. 44-48.
  - 12.Бутинець Ф. Ф. Аудит та суб'єкти його здійснення: історія, етапи його становлення. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2005. № 3 (33). С. 3-19.
  - 13.Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан та тенденції розвитку в Україні та світі : монографія / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко; за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир : ЖДТУ, 2004. 564 с.
  - 14.Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2 т. / за ред. Л.Г. Ловінської. К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. Т. 2: Реформування фінансового контролю як складової інституційних реформ у системі управління державними фінансами / П.П. Андрєєв, О.О. Чечуліна, І.Ю. Чумакова та ін. 2013. 328 с.
  - 15.Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page>
  - 16.Варналій З., Коваленко К. Імплементация досвіду країн пострадянського простору у систему зовнішнього державного фінансового контролю України. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2015. Вип. 2. С. 6-11. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU\\_Ekon\\_2015\\_2\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2015_2_3)
  - 17.Веб-портал Державної аудиторської служби України. URL: [www.dkrs.gov.ua/](http://www.dkrs.gov.ua/)
  - 18.Веб-портал Державної казначейської служби України: URL: <http://www.treasury.gov.ua/>
  - 19.Веб-портал Рахункової палати України. URL: [www.ac-rada.gov.ua/](http://www.ac-rada.gov.ua/)

20. Винниченко Н.В. Публічний аудит як елемент бюджетного контролю. *Електронне наукове фахове видання «Державне управління: удосконалення та розвиток»*. 2015. № 5 [Електронний ресурс]. URL: [www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=854](http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=854).
21. Внукова Н. М. Інноваційний розвиток аудиту фінансового моніторингу : thesis. 2021. URL: <https://er.nau.edu.ua/handle/NAU/54590>
22. Гарасим П., Лобода Н. Державний фінансовий контроль як парадигма національного менеджменту. 2013. URL: [sophus.at.ua/publ/...paradigma.../40-1-0-773](http://sophus.at.ua/publ/...paradigma.../40-1-0-773).
23. Гаращук В.М. Контроль та нагляд у державному управлінні. Х. : Вид-во «Фоліо», 2002. 173 с.
24. Голуб Ю.О. Методи державного аудиту (теоретичні аспекти питання). *Економіка розвитку*. 2010. № 4 (56). С. 11-13.
25. Граніт О. Аудит держслужби. *Юридичний вісник України*. 2019. 24-30 трав. С. 5.
26. Гриценко О.І. Рахункова палата : державно- правова природа, сучасний стан, перспективи розвитку. Запоріжжя : Видавництво ВАТ «Мотор Січ», 2004. 138 с.
27. Давидов Г.М., Петрик О.А. Шляхи реформування системи аудиту в Україні. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2012. Вип. 22 (Ч. II). С. 3-9.
28. Державний фінансовий аудит: Методологія та організація : монографія / Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш та ін. ; за ред. Є.В. Мниха. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. 319 с.
29. Дікань Л.В., Кожушко О.В., Лядова Ю.О. Державний аудит: підручник. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. 412 с.
30. Дмитренко Г.В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти): автореф. дис. ... д-ра наук з держ. упр. : 25.00.02; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. К., 2011. 36 с.

31. Загальні рекомендації з проведення аудиту, ефективності використання державних коштів, затверджені постановою Колегії Рахункової палати від 12.07.2006 № 18-4. URL: [www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/880817?cat\\_id=32826](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/880817?cat_id=32826)
32. Іваницька О.М., Кощук Т.В. Передумови та напрями підвищення транспарентності фінансів державних підприємств України. *Фінанси України*. 2017. № 5. С. 24-38.
33. Іванова І. Державний фінансовий контроль: Парадигми розвитку: монографія. К.: Академвидав, 2010. 168 с.
34. Іванова Т.В. Публічний аудит у системі управління природоохоронною діяльністю. *Збірник наукових праць «Проблеми системного підходу в економіці» Національного авіаційного університету*. Випуск 6 (62) / 2017 (частина 1). С. 86-90.
35. Івашова Л.М., Гнезділова О.М., Волик Н.Г. Фінансовий контроль і аудит: реалії та перспективи розвитку: монографія. Запоріжжя: Вид во КПУ, 2012. 260 с.
36. Інституціональний розвиток методології наукових досліджень з обліку і аудиту / К. П. Мельник та ін. *Herald of lviv university of trade and economics economic sciences*. 2021. № 64. С. 97-102. URL: <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2021-64-15>
37. Кирій С. Л. Публічний контроль як об'єктивне управлінське явище. *State formation*. 2021. Т. 1, № 30. URL: <https://doi.org/10.34213/db.21.01.03>
38. Коваленко О. В. Розвиток сучасних форм комунікацій в системі публічного управління та адміністрування. *Публічне управління в Україні: виклики та перспективи*. 2023. URL: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-343-2-1>
39. Косова Е. Проблеми впровадження міжнародних фінансово-правових стандартів Рахунковою палатою України. *Національний юридичний журнал: теорія та практика*. 2016. № 6. С. 111-115. URL: [www.jurnaluljuridic.in.ua/archive/2016/3/22.pdf](http://www.jurnaluljuridic.in.ua/archive/2016/3/22.pdf)

- 40.Кравчук В. Публічний контроль у державі. *Юридичний вісник*. 2015. № 1. С. 210-215.
- 41.Кравчук В. Публічний контроль у державі. *Юридичний вісник*. 2015. № 1. С. 210-215.
- 42.Кухарева Г. Розвиток публічного управління Франції: досвід для України. *Державне управління та місцеве самоврядування*. 2017. Вип. 4 (35). С. 13-20.
- 43.Липовська Н. А., Пашкова Г. Г., Сахарова К. О. Розвиток публічного управління з позицій інституціонального підходу. *Дніпровський науковий часопис публічного управління, психології, права*. 2023. № 6. С. 19-24. URL: <https://doi.org/10.51547/ppp.dp.ua/2022.6.3>
- 44.Макеєва О.Л. Інституційні чинники становлення професії аудитора в Україні. *Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Серія «Облік і фінанси»*. 2011. № 8(29). Ч. 2. С. 167-177.
- 45.Максімова В.Ф., Слободяник Ю.Б. Сутність державного аудиту. *Бізнесінформ*. 2013. № 11. С. 319-323.
- 46.Мігрін Б. О. Проблемні аспекти реалізації принципу публічного адміністрування. *Розвиток громадянського суспільства як необхідна складова європейської інтеграції України*. 2022. URL: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-271-8-58>
- 47.Невідомий В.І. Розвиток інституційної спроможності Рахункової палати України як незалежної державної аудиторської установи. *Фінанси України*. 2016. № 1. С. 116-125. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu\\_2016\\_1\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2016_1_9)
- 48.Ніщимна С.О. Міжнародні акти, що визначають принципи публічного фінансового контролю. *Право і суспільство*. 2014. № 12. С. 308-312. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis\\_2014\\_1](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2014_1).
- 49.Обушна Н.І. Зміст та роль публічного аудиту в системі публічного управління. *Модернізація системи державного управління: теорія і практика (матеріали науково-практичної конференція за міжнародною участю (Львів, ЛРІДУ, 9 жовтня 2015 р.))*. 2015. С. 116-119.

- 50.Обушна Н. І. Публічний аудит як дієвий механізм управління територіальними громадами в умовах розвитку громадянського суспільства: теоретичний аспект. *Derzhavne upravlinnya udoskonalennya ta rozvytok*. 2023. № 8. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2156.2023.8.1>
- 51.Обушна Н., Фундовний Д. Інноваційність публічного аудиту в умовах модернізації публічного управління. *Наукові перспективи (Naukovi perspektivi)*. 2023. № 7(37). URL: [https://doi.org/10.52058/2708-7530-2023-7\(37\)-243-256](https://doi.org/10.52058/2708-7530-2023-7(37)-243-256)
- 52.Обушна Н.І. Інституціональні аспекти розвитку публічного аудиту в умовах модернізації публічного управління в Україні: проблеми теорії та практики : монографія. Київ: Вид-во «Каравелла», 2017. 470 с.
- 53.Обушна Н.І., Оболенський О.Ю. Аудит, контроль і моніторинг у системі публічного управління. *Ефективність державного управління: зб. наук. пр. ЛРІДУ НАДУ*. 2014. Вип. 41. С. 115-125.
- 54.Петренко П.С. Ефективність діяльності органів державного фінансового контролю в Україні. *Фінанси України*. 2012. № 7. С. 101-107. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu\\_2012\\_7\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2012_7_10).
- 55.Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : дис. ... доктора екон. наук : спец. 08.06.04./ О.А. Петрик. К., 2004. 540 с.
- 56.Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні. *Економіст*. № 1. Січень. 2016. С. 31-34.
- 57.Приходченко Л.М. Оцінка ефективності в системі державного управління: сутність та складові. *Актуальні проблеми державного управління*. 2010. Вип. 4. С. 37-40. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdyo\\_2010\\_4\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/apdyo_2010_4_12)
- 58.Про аудиторську діяльність: Закон України № 3125-ХІІ від 22.04.1993 (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року № 140-V) (із змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>

59. Про екологічний аудит : Закон України від 24.06.2004 р. № 1862-IV : станом на 16 жовт. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15#Text>
60. Про публічний моніторинг земельних відносин : Постанова Каб. Міністрів України від 12.05.2023 р. № 474. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/474-2023-п#Text>
61. Публічний аудит водного господарства України. *Bulletin of the national university of civil protection of ukraine. series: public administration*. 2021. № 2(15)2021. URL: <https://doi.org/10.52363/2414-5866-2021-2-23>
62. Разборська О., Курдібаха К., Серженік Ю. Особливості публічного аудиту: виклики сьогодення. *Економіка і організація управління*. 2018. № 4. С. 111-121. URL: <https://doi.org/10.31558/2307-2318.2018.4.11>
63. Ратинська І. С. Розвиток стратегічного аудиту в системі управління акціонерними товариствами державного сектору економіки України. *Scientific papers of the legislation institute of the verkhovna rada of ukraine*. 2017. № 2. С. 180-186. URL: <https://doi.org/10.32886/instzak.2017.02.28>
64. Розвиток аудиту як інструменту протидії фальсифікаціям / Д. Грицишен та ін. *Litopys volyni*. 2021. № 22. С. 93-103. URL: <https://doi.org/10.32782/2305-9389/2020.22.16>
65. Сахно А. Є. Розвиток публічного управління в умовах креативної економіки : master's thesis. 2019. 98 с. URL: <https://ela.kpi.ua/handle/123456789/45864>
66. Слободяник Ю. Б. Розвиток внутрішнього державного аудиту. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 5 (119). С. 252-256.
67. Слободяник Ю. Б. Розвиток державного аудиту в Україні : thesis. 2010. URL: <http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/62596>
68. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія. Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. 321 с.
69. Сметанко О. В. Розвиток методології внутрішнього аудиту. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 4 (166). С. 389-398.

70. Стефанюк І.Б. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 4. С. 42-51.
71. Удосконалення і розвиток державного фінансового контролю та аудиту : thesis / Т. О. Ілляшенко та ін. 2008. URL: <http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/18056>
72. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підручник. 6-те вид., стер. К. : Знання-Прес, 2005. 263 с.
73. Федорук А. П. Становлення і розвиток внутрішнього аудиту в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. № 7, квіт. С. 136-140.
74. Хмельков А.В. Вектори модернізації системи державного фінансового контролю. URL: [http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Аpdu/2010\\_2/doc/2/13.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Аpdu/2010_2/doc/2/13.pdf).
75. Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль : Навчальний посібник. Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2013. 549 с.
76. Хомутенко А.В., Хомутенко В.П. Вектори трансформації вітчизняної системи державного аудиту у сфері фінансів в контексті угоди про асоціацію. *Вісник ТНЕУ*. 2014. Випуск 4. С. 86-94.
77. Цімошинська О., Кришталь Г. Адміністрування організацій публічного сектору та нові можливості внутрішнього аудиту. *Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Політичні науки та публічне управління*. 2022. Т. 59, № 1. С. 65-69. URL: [https://doi.org/10.32689/2523-4625-2020-1\(59\)-10](https://doi.org/10.32689/2523-4625-2020-1(59)-10)
78. Чальцева О. М. Громадський контроль як вид публічного аудиту. *Вісник Донецького національного університету імені Василя Стуса. Серія політичні науки*. 2022. № 7. С. 51-55. URL: <https://doi.org/10.31558/2617-0248.2022.7.7>
79. Шпитко М.М. Проблемні питання та напрями удосконалення державного фінансового аудиту, що здійснюється рахунковою палатою України.

*Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: Право.* 2015. Вип. 232. С. 156-161.

80. Янсонс Я. В. Розвиток правового механізму публічного управління впровадженням інструментів електронної демократії. *Public administration and customs administration.* 2020. № 3. С. 83-90. URL: <https://doi.org/10.32836/2310-9653-2020-3.13>
81. Balan A., Dombrovska V. Development of the state audit in Ukraine. *Economics: time realities.* 2023. Vol. 3, no. 67. P. 15-20. URL: <https://doi.org/10.15276/etr.03.2023.2>
82. Karkovska V. Y., Vishka I. S. Public audit: the essence, structural elements and features of application. *Business inform.* 2021. Vol. 10, no. 525. P. 341-346. URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-10-341-346> (date of access: 24.12.2023).