

Електронний журнал «Державне управління: удосконалення та розвиток» включено до переліку наукових фахових видань України з державного управління (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 1643 від 28.12.2019).

Спеціальність – 281.

Державне управління: удосконалення та розвиток. 2023. № 8.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2156.2023.8.1>

УДК 352. 073

Н. І. Обушна,

д. держ. упр., доцент, професор кафедри публічної політики,

Навчально-науковий інститут

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5612-3104>

**ПУБЛІЧНИЙ АУДИТ ЯК ДІЄВИЙ МЕХАНІЗМ УПРАВЛІННЯ
ТЕРИТОРІАЛЬНИМИ ГРОМАДАМИ В УМОВАХ РОЗВИТКУ
ГРОМАДЯНСЬКОГО СУСПІЛЬСТВА: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ**

N. Obushna,

Doctor of Science in Public Administration, Associate Professor,

Professor of the Department of Public Policy,

Educational and Scientific Institute of Public Administration and Civil Service

of the Taras Shevchenko National University of Kyiv

**PUBLIC AUDIT AS AN EFFECTIVE MECHANISM FOR MANAGING
TERRITORIAL COMMUNITIES IN THE CONTEXT OF CIVIL SOCIETY
DEVELOPMENT: THEORETICAL ASPECT**

У статті обґрунтовано теоретичні аспекти публічного аудиту як дієвого механізму управління територіальними громадами в умовах розвитку громадянського суспільства. Уточнено сутність поняття “публічний аудит”. Публічний аудит представлено як інноваційно-якісну модель

державного фінансового контролю, теоретичним підґрунтям якої виступають засади концепції “Good Governance” та “Теорії комунікативної дії” Ю. Габермаса. Визначено мету, об’єкти, суб’єктів, форми й напрями проведення публічного аудиту на рівні територіальної громади. Зроблено висновок, що публічний аудит, з одного боку, здатний визначати (або сприяти визначенню) суперечностей (конфлікти) інтересів у суспільстві/територіальній громаді, а з іншого, може стати спонукаючим фактором прийняття рішень для розв’язання проблем та стратегічних рішень для розв’язання суперечностей (конфліктів) інтересів між суб’єктами публічної сфери. Останнє означає, що публічний аудит може стати джерелом вироблення стратегій територіальної громади з усунення ряду її суперечностей (конфліктів інтересів) в економічній, соціальній та інших сферах.

The article substantiates the theoretical and practical aspects of public audit as an effective mechanism for managing territorial communities in the conditions of civil society development. The essence of the concept of “public audit” has been clarified. In the study, public audit is presented as an innovative and qualitative model of state financial control, the theoretical basis of which is the principles of the concept of “Good Governance” and “Theory of communicative action” by Y. Habermas. It has been proven that in Ukraine today the prerequisites for the transition to a new philosophy of audit – public audit, which is conducted in the interests of society to ensure the legal, effective, efficient and transparent activity of public authorities, are only being formed. On this basis, the purpose, objects, subjects, forms (financial audit, efficiency audit, compliance audit) and directions of public audit at the level of the territorial community are determined. It was established that the main system-forming factor within the framework of the public audit institute is the audit of efficiency / administrative activity, which covers not only individual financial transactions, but also all spheres of public sector functioning, including the verification of organization and management systems. It was concluded that public audit, on the one hand, is able to determine (or contribute to the determination of) contradictions (conflicts) of interests in society/territorial community, and on the other hand, it can become a motivating factor for decision-making to solve problems and strategic decisions for solving contradictions (conflicts) of interests between subjects of the public sphere. The

latter means that a public audit can become a source of developing strategies of the territorial community to eliminate a number of its contradictions (conflicts of interests) in the economic, social and other spheres. At the same time, the strategy defines the goals, actions (functions), structure (relationships between subjects of the public sphere), etc. of the activities of local self-government bodies. In this way, the public audit addresses the problems of modernization of the public administration system (including at the level of the territorial community) as a whole and the mechanisms of public administration as well.

Ключові слова: *аудит, публічний аудит, територіальна громада, власність територіальної громади, громадянське суспільство.*

Keywords: *audit, public audit, territorial community, territorial community property, civil society.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. За весь період повномасштабної російсько-української війни територіальні громади нашої країни продемонструвала безпрецедентну стійкість (у даному випадку розуміємо “здатність громад, а саме органів місцевої влади, адаптуватись до криз та протистояти зовнішнім шокам” [1, с. 3]) як у відповідь на саму агресію, так і в боротьбі з її наслідками для цивільного населення. При цьому органи місцевого самоврядування (ОМС), зокрема виявили стійкість, реагуючи на різноманітні виклики: від переміщення мільйонів українців в межах країни та забезпечення їх життєдіяльності, до забезпечення безперебійної роботи всіх служб в умовах відключень електроенергії, постійних ракетних обстрілів тощо. Але війна, на жаль, коштує Україні мільярдів доларів, які необхідні для забезпечення оборони та підтримання (а в подальшому і відновлення) нашої інфраструктури, відновлення успішної діяльності територіальних громад, їх економічного забезпечення та ін. Саме тому для України питання забезпечення фінансово-ресурсної спроможності територіальних громад та створення загалом сприятливих умов для їх

відновлення й подальшого економічного зростання в повоєнний період набувають особливої значимості.

З огляду на викладене, управління розвитком територіальних громад в Україні в сучасних умовах, а також в повоєнний період, має передбачати розробку й застосування прогресивних управлінських практик щодо вироблення якісної місцевої політики та інноваційних механізмів управління адміністративно-територіальними одиницями загалом, успіх реалізації яких критично залежатиме від ефективної взаємодії громадянського суспільства та влади. Все це актуалізує доцільність наукових досліджень щодо формування та використання дієвих механізмів управління територіальними громадами, серед яких визначальне місце відводиться становленню та впровадженню засад інституту публічного аудиту (public audit). І це є логічним. Адже, в результаті розпочатої в Україні з 2014 року реформи децентралізації, територіальні громади разом із владними повноваженнями отримали й більш потужну ресурсну базу (у т.ч. й фінансову), яку вони можуть використовувати в цілях свого подальшого соціально-економічного розвитку, і, використання якої потребує з боку держави та громадянського суспільства ефективного контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У даному контексті відзначимо, що теоретико-методологічним засадам публічного аудиту в світовій державно-управлінській практиці та споріднених науках присвячено чималу кількість праць. Найбільш ґрунтовно ця проблема розроблена в західноєвропейській науці (Дж. Барбер, Ж. Марку, П.Б. Шпан, А. Баріларі, Ф. Дефліз, Дж. Мозер, М. Пауер, Р. Еліот, М. Фліндерс, Д. Флінт та ін.).

Критичний огляд вітчизняних наукових робіт щодо модернізації державного фінансового контролю (ДФК) та розробки механізмів і концепцій аудиту публічного сектору (у т.ч. й на місцевому рівні) в Україні засвідчує, що в науковому середовищі означені питання досліджуються ще досить фрагментарно. Найбільш значимими в цій сфері є розробки таких вітчизняних науковців, як: О. Александрович, І. Басанцова, В. Невідомого,

О. Оболенського, В. Пацкана, Ю. Слободяник та ін. Водночас загальна проблематика фінансово-адміністративної децентралізації достатньо комплексно представлена у працях таких науковців, як: В. Вакуленка, І. Дегтярьової, В. Колтун, Н. Грінчук, І. Розпутенка, С. Романюка та ін.

Праці вищезгаданих науковців є вагомим внеском у розвиток теорії та практики публічного управління й ДФК. Разом із тим зауважимо, що фундаментальні наукові розробки щодо утвердження парадигмальних засад публічного аудиту як дієвого механізму управління територіальними громадами в умовах розвитку громадянського суспільства в Україні ще залишаються далекими від завершення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). З огляду на зазначене, головна ідея статті полягає в обґрунтуванні теоретичних аспектів публічного аудиту як дієвого механізму управління територіальними громадами в умовах розвитку громадянського суспільства.

Виклад основного матеріалу дослідження. У багатьох країнах світу з розвинутими традиціями демократії та лібералізму інститут публічного аудиту виступає, з одного боку, – важливим атрибутом правової демократичної держави, з другого, – яскравим індикатором існування результативної й ефективної системи державного фінансового контролю (далі – ДФК), підзвітності громадськості, а, з третього, – свідченням високого рівня розвитку громадянського суспільства та його активної участі в процесі вироблення публічної політики (у т.ч. й на місцевому рівні) й контролю за її успішною реалізацією [2].

Виникнення інституту публічного аудиту пов'язано, в першу чергу, з об'єктивними потребами суспільства мати якомога більш повну і достовірну оцінку тих подій, що відбуваються в різних сферах його життя – економічній, політичній, соціальній тощо, а також якості публічного управління. Відповідно до головних умов функціонування інституту публічного аудиту слід віднести – високий рівень розвитку громадянського суспільства, а до додаткових – наявність системи розподілу влади; змішаний або ліберальний

характер економіки; визнання пріоритету прав та свобод людини та громадянина.

На наш погляд, залучення громадян до публічного аудиту – це органічна частина більш широкої угоди між владою і суспільством. Жити в рамках такої “суспільної угоди” – означає вибудовувати відносини між владою і суспільством в напрямку, що дозволяє досягти найбільш актуальної для України мети: громадянин – первинний, влада – вторинна. У рамках такої парадигми не людина існує для держави, а держава – для людини.

Отже, філософські основи і сама ідеологія публічного аудиту повністю співзвучні з інноваційним світоглядом, у якому найвищою цінністю вважається творча, вільна і соціально відповідальна людина.

У вітчизняній практиці створення повноцінного інституту публічного аудиту носить поки що концептуальний характер. Пояснюється це тим, що в Україні сама ідея необхідності практичної участі виборців (платників податків) у прямому чи непрямому управлінні публічними фінансами, майном, інтелектуальними та іншими ресурсами країни ще не стала невід’ємною складовою системи цінностей в умовах формаційної та цивілізаційної модернізації суспільства й відповідно законодавчо ще є не закріпленою. Такі труднощі звичайно ускладнюють процес переходу до так званої нової філософії ДФК – публічного аудиту, який проводиться в інтересах/на замовлення суспільства, та стримують розробку офіційних механізмів впливу громадянського суспільства на політико-економічні процеси в цілому та бюджетний процес зокрема (на всіх рівнях публічного управління). У зв’язку з цим науковий дискурс навколо питання сутнісно-понятійного осмислення змісту публічного аудиту в Україні набуває особливої актуальності й серед вітчизняних науковців.

Загалом термін “аудит” (в перекладі з лат. “audio” означає “він чує”, “слухати”, “слухач”) – категорія історична, адже більшість історіографічних джерел підтверджують існування терміну “аудит” вже понад дві тисячі років. При цьому він розвивається разом з еволюцією суспільства, систем

державного управління, економічної системи загалом як складової ринкової економіки та притаманних їй суспільних відносин.

Наразі категорія “аудит” у класичному розумінні (у вузькому сенсі), означає, в основному, перевірку, ревізію у сенсі підтвердження повноти, достовірності і точності складання бухгалтерської звітності.

Водночас у “Політичних рекомендаціях щодо удосконалення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів в Україні”, які підготовлено Директоратом з питань демократичних інститутів Генерального директорату з питань демократії та політичних справ у співробітництві з професорами П. Шпаном, Ж. Марку, Дж. Барбером, зафіксовано, що “є різні визначення аудиту, ширші чи вужчі, залежно від їх мети” [3, с. 3]:

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

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

На відміну від усталеної вітчизняної практики, в якій аспект бухгалтерського обліку і фінансової звітності для аудиту є досить вагомим, у міжнародній практиці змістовне наповнення “аудиту” є значно ширшим, що демонструє необов’язковість зв’язку між аудитом та бухгалтерським обліком. Наприклад, у “Жовтій книзі” Генерального директорату з питань бюджету Єврокомісії (“Welcome to the world of PIFC”) визначено, що “аудит – у найбільш широкому загальному сенсі може означати будь-яке ex-post обстеження угоди, процедури або звіту з метою перегляду/перевірки будь-якого її/його аспекту – її/його точності, ефективності тощо”, а для використання цей термін “має бути, як правило, кваліфікований більш вузько” [4]. Це ж джерело містить визначення “аудиту адміністративної діяльності”, що також виходить за рамки перевірки бухгалтерського обліку

та фінансової звітності й передбачає незалежну оцінку економічності, ефективності та результативності діяльності програми чи організації.

Згідно Лімської декларації основоположних керівних принципів аудиту (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) [5], аудит – це “невід’ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення якомога раніше відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економічності управління суспільними ресурсами”. При цьому управління суспільними ресурсами розглядається як форма довіри, а фундаментальні принципи аудиту INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions (Міжнародна організація вищих органів аудиту)) вже складаються з чотирьох керівних вказівок [5]: ISSAI 100 “Основні принципи аудиту державного сектору”; ISSAI 200 “Основні принципи фінансового аудиту”; ISSAI 300 “Основні принципи аудиту ефективності”; ISSAI 400 “Основні принципи аудиту відповідності”. Такий перелік керівних вказівок засвідчує, що фінансовий аудит стає лише одним із чотирьох основних напрямів аудиту.

Згідно Стандартів INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), “Audit (Аудит)” визначається як “...аналіз діяльності та дій органу для отримання впевненості, що вони виконуються відповідно до цілей, бюджету, правил і стандартів. Мета цього аналізу – виявлення на регулярній основі відхилень, які можуть вимагати коригуючих дій” [6, с. 32]. Тобто в міжнародних стандартах термін “аудит” охоплює ту сферу, яку в національній практиці ДФК прийнято означати поняттями як “контроль” (“державний фінансовий контроль”), так і “аудит” (“державний фінансовий аудит”).

Вважаємо, що “вільне” використання вищезгаданих термінів нівелює принципові відмінності між контролем, що здійснюється державою (самоконтролем держави), і незалежним наглядом суспільства ЗА діяльністю держави. Отже, між термінами “державний контроль” і “публічний аудит” різниця така сама, як між поняттями “право сили” і “сила права”. При цьому

публічний аудит заснований не на силі примусу, а на відкритості/публічності, об'єктивності, прозорості діяльності, тобто на “силі права”.

Нагадаємо, що в англomовному оригіналі Лімської декларації основним терміном залишається “audit” (або “auditing” як процес проведення аудиту і, який перекладається також як “аудит”). У самій Декларації термін “аудит” використовується в різних контекстах і співвідноситься з такими поняттями як “публічний сектор” (“public sector”), “публічний фінансовий менеджмент” (public financial management), “публічні фінанси” (public finance), “публічні фонди / кошти” (public funds), “органи публічної влади” (public authorities, public administration, public body) або у значенні “органи державної виконавчої влади та їх похідні” (government auditing) [5]. Разом з тим, у міжнародній практиці поняття “аудит у публічному секторі/публічний аудит” (“audit in public sector/ public audit”), “аудит публічних коштів” (“audit of public funds”), “аудит публічних фінансів” (“audit of public finance”) використовуються як синоніми.

Мета публічного аудиту, що відображає свого роду “ідеологію” міжнародних підходів до аудиту, також визначена Лімською декларацією [5], в якій задекларовано, що “...Організація аудиту є основним елементом управління публічними коштами, тому що таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством...”. Відповідно на місцевому рівні проведення публічного аудиту має бути спрямовано на підвищення результативності й ефективності діяльності ОМС, забезпеченням дієвого публічного управління та відповідальності ОМС за управління публічними фінансовими ресурсами, просуванням культури підзвітності та розширенням зв'язків територіальних громад із громадськістю тощо.

За кордоном проведення аудиту публічного сектору покладено на спеціальні органи, які характеризуються організаційною, функціональною та фінансовою незалежністю – вищі органи аудиту (ВОА), які на Заході часто називають “... сторожовими собаками суспільства”. Їх головний обов'язок – вчасно подати сигнал у разі загрози інтересам громадян і вказати, хто винен.

Зауважимо, що, наприклад, аудиторські перевірки Європейської Рахункової палати / Європейський суд аудиторів (European Court of Auditors, ЕСА) охоплюють не лише використання публічних ресурсів для забезпечення діяльності Єврокомісії та Дирекцій, а й використання коштів національними та місцевими адміністраціями країн-членів ЄС та будь-якими іншими одержувачами коштів ЄС як в приватному, так і в державному секторі. Проте, ЕСА не здійснює перевірки за всіма напрямками бюджетної діяльності, а щорічно обирає лише деякі з них (у залежності від визначених пріоритетів щодо передбачуваних цілей і завдань перевірок) і здійснює бюджетне регулювання (табл. 1).

Таблиця 1. Сфери повноважень національних ВОА в країнах ЄС*

Країна	Центральні органи влади	Регіональна влада	Місцева влада	Державні підприємства	Публічні установи	Муніципалітети	Інші одержувачі
Австрія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Бельгія	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
Великобританія	✓	-	-	-	✓	-	-
Греція	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓
Данія	✓	-	✓	✓	✓	-	✓
Естонія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Ірландія	✓	-	-	-	✓	✓	✓
Іспанія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Італія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Кіпр	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓
Латвія	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓
Литва	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓
Люксембург	✓	-	✓	✓	✓	-	✓
Мальта	✓	-	✓	✓	✓	-	✓
Нідерланди	✓	-	-	✓	✓		✓
Німеччина	✓	-	-	✓	✓	-	✓
Польща	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Португалія	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Словаччина	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Словенія	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓
Угорщина	✓	-	✓	✓	✓	✓	✓
Фінляндія	✓	-	-	✓	✓	-	✓
Франція	✓	-	-	✓	✓	-	✓
Чеська Республіка	✓	-	-	✓	✓	-	✓
Швеція	✓	-	-	✓	✓	-	✓
ЕСА	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

**Джерело: сформовано на основі [7, с. 13]*

При цьому ВОА в країнах ЄС з метою забезпечення повноти бюджетної інформації та обліку можуть: оцінювати можливість забезпечення бюджетним документом повного, точного та надійного звіту про стан публічних фінансів, включаючи оцінку позабюджетних фондів та

перерахування й оцінку фінансових ризиків; перевіряти відповідність бюджетної інформації заявленим стандартам бухгалтерського обліку; аналізувати та оцінювати придатність чинної системи державного обліку щодо інформування громадянського суспільства, парламенту та інших стейкхолдерів щодо справжнього стану публічних фінансів.

Важливо наголосити, що, за Стандартами INTOSAI публічному аудиту притаманні як комунікативні, так і адміністративні функції. Адже, так звана “дисциплінарна” складова публічного аудиту повністю не може зникнути, оскільки цей аудит не є видом/формою ДФК (як то передбачено вітчизняними законодавчо-нормативними актами), а виступає інноваційно-якісною моделлю ДФК, теоретичним підґрунтям якої можна вважати засади концепції “Good Governance” та “Теорії комунікативної дії” Ю. Габермаса.

Отже, у розвинутих країнах світу важливим елементом сучасного публічного управління (у т.ч. й на місцевому рівні/рівні територіальних громад) є публічний аудит, який розглядають як один із провідних інститутів громадянського суспільства. При цьому передова зарубіжна практика, успішне досягнення цілей всіх суб’єктів публічної влади і громадянського суспільства в цілому можливе лише за умови формування компромісних інтересів і цілей, що на сучасному етапі розвитку здійснюється за умов реалізації такої моделі публічного управління (рис. 1) [8].

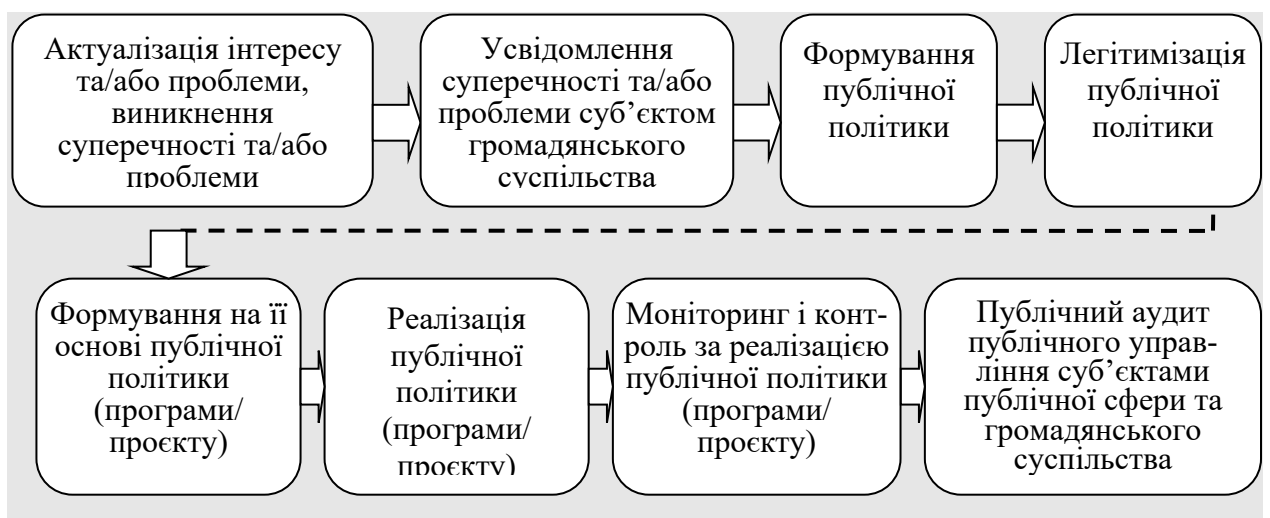


Рис. 1. Модель публічного управління, що забезпечує формування компромісних інтересів і цілей суб’єктів громадянського суспільства [8]

В Україні на сьогодні лише формуються передумови для переходу до нової філософії аудиту – публічного аудиту, який проводиться в інтересах суспільства для забезпечення законної, результативної, ефективної та прозорої діяльності органів публічної влади. Такий підхід дозволяє відійти від радянських стереотипів, які обмежують поняття “аудит” виключно підприємницькою діяльністю у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб’єктів господарювання. У результаті аудит все більше розглядається не лише як інструмент виявлення фінансових порушень, а й як функція, призначена допомагати удосконалювати систему управління в цілому, у т.ч. й публічного.

Так, професор О. Царенко наголошує на тому, “що як би вітчизняні наука та законодавство у сфері аудиту не враховували сучасні світові знання і досвід, не обмежували поняття “аудит” виключно підприємницькою діяльністю у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб’єктів господарювання, плутаючи з поняттям “ревізія”, все рівно термін “публічний аудит” (або інший аудит, тобто будь-як він не називався) повинен розглядатися в контексті незалежної перевірки об’єктивних даних про економічні дії та події на відповідність цієї інформації встановленим критеріям з представленням результатів зацікавленим користувачам. Іншими словами, публічний аудит здійснюється в інтересах суспільства для забезпечення законного, економного, ефективного, результативного та прозорого управління публічними фінансами” [9].

Професор О. Оболенський визначає публічний аудит як професійну діяльність оцінювання результативності та ефективності діяльності органів публічної влади з управління та регулювання функціонування публічної сфери з питань дотримання й розвитку суспільних цінностей та управління суспільними ресурсами та вироблення рекомендацій щодо модернізації публічного управління [8].

При цьому О. Александрович слушно зауважує, що аудит публічного сектора в Україні здійснюється як державний аудит публічного сектора, а

нормативна модель аудиту публічного сектора – як сучасна вітчизняна модель державного аудиту публічного сектора. Пояснюється це тим, що “вітчизняний ДФК як традиційно монопольну сферу діяльності державних інституцій все ще не можна порівняти з публічним контролем у країнах Європи, де, крім формальних адміністративних установ, велику роль грають й недержавні (неурядові) актори – професійні самоврядні асоціації аудиторів та незалежні інститути громадянського суспільства” [10, с. 162].

На наше переконання, в контексті використання системно-функціонального підходу публічний аудит доцільно трактувати як систему зовнішнього незалежного аудиту, що забезпечує процес об’єктивної оцінки економічності, результативності та ефективності управління в публічному секторі та реалізації урядових політик, програм чи заходів, а також правильності звітності, у відповідності із чинними законами та положеннями. Такий процес, як правило, здійснюється на засадах публічності незалежними професійними інститутами (наприклад, Рахункова палата) на замовлення / за участю суб’єктів громадянського суспільства згідно власних стандартів аудиту, затвердженими на основі міжнародних стандартів аудиту (ISSAI), та передбачає вироблення рекомендацій щодо вдосконалення публічного управління. Все це дозволяє:

- 1) розглядати публічний аудит як структурно-цілісну систему, призначену допомагати удосконалювати публічний сектор загалом, у т.ч. й систему публічного управління, з використанням сучасної ідеології та принципів громадянського суспільства;

- 2) визначати публічний аудит як цілеспрямовану нову функцію в системі публічного управління, яка забезпечує взаємодію публічного управління та суспільства у процесі незалежного оцінювання діяльності в публічному секторі;

- 3) досліджувати публічний аудит з точки зору практичної експертно-аналітичної діяльності, що здійснюється незалежними професійними суспільними інститутами на замовлення / за участю суб’єктів громадянського

суспільства, щодо незалежної та об'єктивної оцінки зібраних доказів у відповідності із власними стандартами аудиту, затвердженими на основі стандартів INTOSAI;

4) вивчати та використовувати на практиці публічний аудит як важливий діагностично-інформаційний механізм у системі публічного управління. Його суть проявляється в тому, що в результаті проведення незалежної професійної оцінки діяльності аудитованого суб'єкта на засадах публічності, і суспільство, і сам аудитований суб'єкт отримують повну, об'єктивну та своєчасну інформацію про результати аудиту, що дозволяє зменшити ризики діяльності в публічному секторі та підвищити інформаційну прозорість щодо стану аудитованого суб'єкта перед суспільством.

Форми публічного аудиту можна трактувати як зовнішнє вираження практичної реалізації процесу публічного аудиту. Проведені дослідження засвідчили, що у світовій практиці в рамках сучасного інституту публічного аудиту реалізуються такі форми аудиту (рис. 2): фінансовий аудит; аудит відповідності; аудит ефективності.

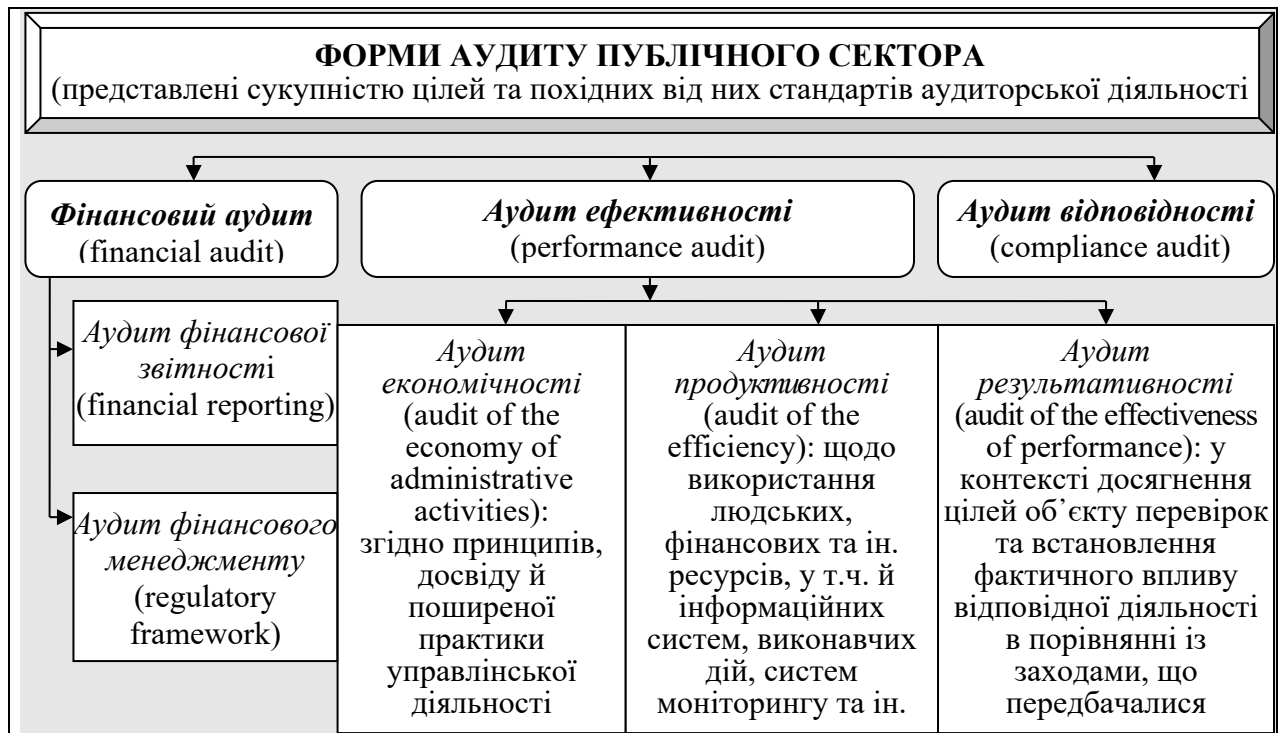


Рис. 2. Форми аудиту публічного сектора [2]

Головним системо-формуєчим чинником в рамках інституту публічного аудиту виступає аудит ефективності/ адміністративної діяльності (performance audit), який ст. 4 (п.2) Лімської Декларації по відношенню до фінансового аудиту публічного сектора визначається як “інший вид аудиту, що спрямований на оцінювання економічності, ефективності та результативності публічної адміністрації. Аудит ефективності охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування публічного сектору, включаючи перевірку систем організації та управління” [5].

Згідно ISSAI 3100 [11, р. 2] аудит ефективності визначається як незалежна, об’єктивна та надійна перевірка урядових (government) дій, операцій, програм та організацій з точки зору відповідності трьом принципам – економічності, результативності та ефективності, спрямованих на досягнення кращих результатів. З урахуванням цього, основною метою аудиту ефективності є конструктивне сприяння економічному, продуктивному та результативному управлінню, що, у свою чергу, дозволяє виокремити три його функціональні складові – аудит економічності (audit of the economy of administrative activities), аудит результативності (audit of the effectiveness of performance), аудит продуктивності (audit of the efficiency). Доцільність існування означених складових аудиту ефективності обумовлена тим, що “в міру підвищення суспільної свідомості дедалі більшими стають вимоги щодо суспільної відповідальності та підзвітності осіб чи органів, які уповноважені управляти публічними фінансами, тож є потреба в тому, щоб процес відповідальності та підзвітності був наявним і функціонував ефективно й результативно” [445].

Загальним об’єктом публічного аудиту виступає діяльність органів публічної влади та інших суб’єктів господарювання, що мають відношення до формування, розподілу та використання суспільних ресурсів/цінностей.

Взагалі визначення об’єкту публічного аудиту залежить від цілей та виду аудиту, який проводиться. Наприклад, основним об’єктом публічного аудиту на рівні територіальної громади може бути: виконання місцевого

бюджету; використання публічних фінансових ресурсів; питання з упорядкування земельних ділянок, територій громади; виконання бюджетних програм; адміністративна діяльність органів місцевої влади; діяльність стратегічних господарських територіальних комплексів (військова промисловість, видобуток корисних копалин, транспорт і зв'язок тощо); використання державної та комунальної власності; тощо.

Публічний аудит на рівні територіальної громади розпочинається як ініціатива представників/інститутів громадянського суспільства і надалі має знаходити підтримку держави та ОМС. Отже, суб'єктами такого аудиту можуть бути учасники, яких доцільно виокремити у дві групи:

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

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

Так, наприклад, в Україні Рахункова палата згідно ч. 4 ст. 4 та п.1 ст. 15 Закону України № 576 “Про Рахункову палату” [12] під час проведення аудитів місцевих бюджетів має право перевіряти:

- законність, повноту нарахування, своєчасність сплати і зарахування до місцевих бюджетів закріплених за ними загальнодержавних податків і зборів або їх частки;

- правильність визначення та розподілу, своєчасності і повноти перерахування трансфертів, їх законність та ефективність використання;

- законність та ефективність використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання АР Крим та місцевому самоврядуванню;

- стан внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів (під час здійснення аудиту ефективності та фінансового аудиту).

Окрім того, Рахункова палата в рамках чинного законодавства також: здійснює заходи аудиту за зверненням ОМС щодо відповідних місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів звернення; надає в межах компетенції консультації ОМС (ч.1, ч.4 ст.7 ЗУ № 576); має право отримувати від ...органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб документи і матеріали, необхідні для здійснення Рахунковою палатою своїх повноважень (п.1 Ч.1 ст.8 ЗУ № 576); має право залучати в установленому порядку для забезпечення виконання повноважень Рахункової палати працівників державних контролюючих і правоохоронних органів, а також спеціалістів, фахівців-експертів з інших установ і організацій, у тому числі на договірних засадах (п.7 ч.1 ст.7 ЗУ № 576) [12].

Що стосується Держаудитслужби України (ДАСУ), то під час проведення контрольних заходів згідно ст. 113 БКУ [13], ст. 2, 8 Закону України № 2939 “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю” [14] вона може перевіряти такі питання: цільове, ефективне та результативне використання коштів місцевих бюджетів і збереження комунального майна; достовірність визначення потреби в бюджетних коштах при складанні планових бюджетних показників; законність, ефективність і результативність діяльності об'єктів контролю на всіх стадіях бюджетного

процесу; відповідність взятих бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів відповідним бюджетним асигнуванням, паспорту бюджетної програми; правильність ведення бухгалтерського обліку; достовірність складання фінансової і бюджетної звітності та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету; стан внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту розпорядників бюджетних коштів та ін.

На сьогодні Рахункова палата і ДАСУ продовжують працювати у штатному режимі і здійснювати свої повноваження відповідно до вимог законодавства, у т. ч. прийнятого під час воєнного стану [15].

Загалом, вважаємо, що в умовах становлення та розвитку справжнього громадянського суспільства в територіальній громаді немає, і не може бути зон, закритих для публічного аудиту. Більше того, територіальні громади самі мають розуміти, чому так важливо бути відкритими для зовнішнього контролю. Адже, висновок зовнішнього аудитора – це ні що інше, як ефективний механізм легітимації соціально-економічних рішень громади, інструмент забезпечення реальної суспільної підтримки. І в цьому полягає найважливіша соціально-регулятивна роль інституту публічного аудиту.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Таким чином, резюмуючи викладене вище, відзначимо, що загальні форми й напрями реалізації публічного аудиту можуть бути покладені в основу методології планування й організації публічного аудиту як дієвого механізму управління територіальними громадами в Україні в умовах розвитку громадянського суспільства. Пояснюється це насамперед тим, що публічний аудит, з одного боку, здатний визначати (або сприяти визначенню) суперечності (конфлікти) інтересів у суспільстві/територіальній громаді, а з іншого, може стати спонукаючим фактором прийняття рішень для розв'язання проблем та стратегічних рішень для розв'язання суперечностей (конфліктів) інтересів між суб'єктами публічної сфери. Останнє означає, що

публічний аудит може стати джерелом вироблення стратегій територіальної громади з усунення ряду її суперечностей (конфліктів інтересів) в економічній, соціальній та інших сферах. У той же час стратегія визначає цілі, дії (функції), структуру (відносини між суб'єктами публічної сфери) тощо діяльності органів місцевого самоврядування. Таким чином публічний аудит виходить на проблеми модернізації системи публічного управління (у т.ч. й на рівні територіальної громади) в цілому та на механізми публічного управління у тому числі.

Окрім того, для самого публічного аудиту, який дозволяє реалізувати особливу неформальну норму в суспільстві – довіру, також притаманний конфлікт інтересів, який може проявлятися у розбіжності інтересів аудитора та конкретного клієнта (наприклад, ОМС), невизначеного кола третіх осіб або суспільства в цілому (“розходження (розрив) в очікуваннях”), а також в існуванні обмежень, пов'язаних з необхідністю дотримання засад незалежності та нейтральності. Все це обумовлює практичну значимість дослідження проблематики публічного аудиту в Україні загалом у контексті питань пошуку, розроблення та впровадження ефективних механізмів формування та розвитку повноцінного інституту публічного аудиту, що й визначає перспективи наших подальших наукових досліджень.

Література

1. Стійкість громад: проблеми та рішення у прогнозуванні та реагуванні на кризи та загрози, спричинені повномасштабною війною. Центр соціологічних досліджень, децентралізації та регіонального розвитку при Київській школі економіки. 2023. 27 с. URL : <https://kse.ua/wp-content/uploads/2023/03/KSE-Institute-zvit-iz-doslidzhennya-Stii--kist-gromad.-Hanns-Final.pdf> (дата звернення : 21.07.2023).

2. Обушна Н.І. Інституціональні аспекти розвитку публічного аудиту в умовах модернізації публічного управління в Україні: проблеми теорії та практики. Київ : Вид-во “Каравелла”, 2017. 470 с.

3. Політичні рекомендації щодо удосконалення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів в Україні. Страсбург, 14 березня 2011. URL : www.slgcoe.org.ua/.../Рекомендації-РЄ-щодо-удосконалення (дата звернення : 21.07.2023).

4. Government Audition Standarts 2011 Revision / United States Government Accountability Office. 235 p. URL : <http://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>. (дата звернення : 20.07.2023).

5. Lima Declaration Of Guidelines On Audition Precepts / International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) [сайт]. URL : <http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-lima-and-mexico/lima-declaration.html> (дата звернення : 20.07.2023).

6. Ніконова О. Міжнародні стандарти INTOSAI: основні положення, аудиторські підходи, термінологія. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 2. С. 29–35.

7. Черніков Д., Кузьо М. Державний зовнішній аудит в контексті європейської інтеграції. ГО “Лабораторія законодавчих ініціатив“, 2015. 29 с. URL : <https://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2016/04/10.pdf> (дата звернення : 20.07.2023).

8. Оболенський О.Ю., Обушна Н.І. Публічний аудит: цілі та економічний зміст. *Теорія та практика державного управління*. 2015. Вип. 1 (48). С. 84–92. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpdu_2015_1_16. (дата звернення : 20.07.2023).

9. Царенко О.В. Інституціональне забезпечення процесу державного регулювання траєкторії цілеорієнтованого розвитку публічного аудиту. *Державне управління: теорія та практика*. 2015. №1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Dutp_2015_1_8. (дата звернення: 20.07.2023).

10. 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.

11. ISSAI 12 “Value and Benefits of SAIs – making a difference to the life of citizens” / Endorsed 2013. URL : http://www.issai.org/media/51860/endorsement-version-of-issai-12-final_en.pdf. (дата звернення : 20.07.2023).

12. Про Рахункову палату: закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/576-19>. (дата звернення : 20.07.2023).

13. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page> (дата звернення : 20.07.2023).

14. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України № 2939-XII від 26.01.1993. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/go/2939-12> (дата звернення: 20.07.2023).

15. Деякі питання здійснення державного фінансового контролю в умовах воєнного стану: Постанова КМУ № 561 від 07.05.2022. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/go/561-2022-%D0%BF> (дата звернення : 20.07.2023).

References

1, KSE (2023), “Community Resilience: Challenges and Solutions in Anticipating and Responding to Crises and Threats Caused by All-out War”, available at: <https://kse.ua/wp-content/uploads/2023/03/KSE-Institute-zvit-iz-doslidzhennya-Stii--kist-gromad.-Hanns-Final.pdf> (Accessed 21.07.2023).

2. Obushna, N.I. (2017), *Instytutsional'ni aspekty rozvytku publichnoho audytu v umovakh modernizatsii publichnoho upravlinnia v Ukraini: problemy teorii ta praktyky* [Institutional aspects of the development of public audit in the conditions of modernization of public administration in Ukraine: problems of theory and practice], Karavella, Kyiv, Ukraine.

3. Council of Europe (2011), “Policy recommendations for improving the external audit of local budgets in Ukraine”, available at: www.slgcoe.org.ua/.../Рекомендації-РЄ-щодо-удосконалення (Accessed 21.07.2023).

4. United States Government Accountability Office (2011), “Government Audition Standarts 2011 Revision”, available at: <http://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>. (Accessed 20.07.2023).

5. / International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (1977), “Lima Declaration Of Guidelines On Audition Precepts”, available at: <http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-lima-and-mexico/lima-declaration.html> (Accessed 20.07.2023).

6. Nikonova, O. (2011), “INTOSAI international standards: basic provisions, auditing approaches, terminology”, *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, vol. 2, pp. 29–35.

7. Chernikov, D. and Kuz'o, M. (2015), State external audit in the context of European integration “”, available at: <https://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2016/04/10.pdf> (Accessed 20.07.2023).

8. Obolens'kyj, O.Yu. and Obushna, N.I. (2015), “Public Audit: objectives and economic content”, *Teoriia ta praktyka derzhavnoho upravlinnia*, vol. 1 (48), pp. 84–92, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpdu_2015_1_16. (Accessed 20.07.2023).

9. Tsarenko O.V. (2015), “Institutional assurance of governmental trajectory regulation process of goal-oriented development of public audit”, *Derzhavne upravlinnia: teoriia ta praktyka*, vol. 1, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Dutp_2015_1_8 (data zvernennia: 20.07.2023).

10. Aleksandrovych O.O. (2016), “Theoretical foundations and historical prerequisites for the modernization of the state financial control system in Ukraine”, Ph.D. Thesis, Public Administration, Kharkiv, Ukraine.

11. Endorsed (2013), “ISSAI 12 “Value and Benefits of SAIs – making a difference to the life of citizens”, available at: http://www.issai.org/media/51860/endorsement-version-of-issai-12-final_en.pdf. (Accessed 20.07.2023).

12. Verkhovna Rada of Ukraine (2015), The Law of Ukraine “About the Accounting Chamber”, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (Accessed 20.07.2023).

13. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), “Budget Code of Ukraine”, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page> (Accessed 20.07.2023).

14. Verkhovna Rada of Ukraine (1993), The Law of Ukraine “On State Control Auditing Service in Ukraine”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2939-12> (Accessed 20.07.2023).

15. Cabinet of Ministers of Ukraine (2022), Resolution “Some issues of implementation of state financial control in the conditions of martial law”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/go/561-2022-%D0%BF> (Accessed 20.07.2023).

Стаття надійшла до редакції 21.07.2023 р.