



УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІКОЮ ТА ЇЇ ІНСТИТУЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

ECONOMIC MANAGEMENT
AND ITS INSTITUTIONAL FRAMEWORK

<https://doi.org/10.15407/economyukr.2025.07.026>

УДК 336.148

JEL: E21, H5, H6, H11, O11, P11, G18

Ю.Д. РАДІОНОВ, д-р екон. наук,
начальник відділу взаємодії з проектами міжнародної технічної допомоги,
робочими органами INTOSAI, EUROSAI та операційними програмами ЄС
Рахункова палата України
вул. Михайла Коцюбинського, 7, 01054, Київ, Україна,
старший науковий співробітник відділу фінансово-кредитної
та податкової політики
ННЦ «Інститут аграрної економіки»
вул. Героїв Оборони, 10, 03127, Київ, Україна
e-mail: radud@ukr.net
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1691-1090>

ВПЛИВ АУДИТУ ЧЕРЕЗ ЗАЛУЧЕННЯ СТЕЙКХОЛДЕРІВ

Обґрунтовано реформування і розбудову ефективної системи державного фінансового контролю (аудиту) в Україні. Проаналізовано особливості проведення аудиторської діяльності вищими органами аудиту різних країн, розкрито міжнародний досвід залучення стейкхолдерів до підвищення впливу аудиту на прикладі нідерландської моделі. Акцентовано на підвищенні цінності аудиту і ролі його вищих органів у вирішенні екзистенційних викликів, загроз і забезпеченні позитивних змін у житті громадян. Зазначено, що будь-яка організаційно-методологічна модель залучення стейкхолдерів буде дієвою, якщо враховуватиме національні особливості, запити, вподобання, а також взаємодію різних факторів, які є важливими й актуальними для стейкхолдерів.

Ключові слова: державний фінансовий контроль; аудит; реформи; вищі органи аудиту; модель; підходи; стейкхолдери; міжнародні стандарти INTOSAI.

Ц и т у в а н н я: Радіонов, Ю. (2025). Вплив аудиту через залучення стейкхолдерів. *Економіка України*. 68. 07(764). 26-47. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2025.07.026>

© Видавець ВД «Академперіодика» НАН України, 2025. Стаття опублікована на умовах відкритого доступу за ліцензією CC BY-NC-ND license (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Аудиторська діяльність є невід'ємною складовою економічних відносин будь-якої сучасної, цивілізованої країни, а розвиток аудиторських інституцій і ефективність їх роботи залежать від інституційної спроможності, дієвості системи й впливу різноманітних екзогенних і ендогенних чинників. Так, розв'язана РФ війна проти України є тим фактором, який не лише руйнує долі, позбавляє життя українців, підриває основи національної економіки (через завдані збитки й шкоду), а й негативно впливає на фінансову стабільність держави, суб'єктів господарювання і сталу динаміку розвитку кожної установи. У цих надзвичайно складних умовах зростають вимоги до роботи підприємств, міністерств, інституцій. Адже, важливими є успіхи не лише на полі бою, а й рух України до економічного зміцнення, технологічного розвитку, нарощення фінансового, економічного, військового потенціалів, вирішення внутрішніх негараздів і викорінення корупції. Для цього потрібно, щоб кожне міністерство, відомство, підприємство працювали злагоджено і ефективно виконували закріплені за ними функції, забезпечуючи високу продуктивність, якість надання послуг громадянам, вчасно надаючи уряду та іншим офіційним органам об'єктивну інформацію, розкриваючи особливості виконання бюджету у відповідному бюджетному періоді тощо.

У цілому проведений аудиторською інституцією аудит повинен виконувати основну економіко-соціальну функцію із забезпечення довіри користувачів до об'єктивності й неупередженості представлених даних, фінансової звітності, достовірності поданої інформації, ідентифікації, виявлення бюджетних порушень і попередження шахрайства, корупції. Аудиторський звіт має забезпечувати уряд і всю систему державного управління важливою й необхідною інформацією для ухвалення обґрунтованих, виважених управлінських рішень. Такий підхід покладає величезну відповідальність на органи державного фінансового контролю (аудиту) країни в цілому і аудиторів зокрема як незалежного інституту.

Вимоги до ефективної роботи кожної інституції наразі продиктовано сучасними суспільними запитами, а також потребами міжнародних партнерів, які надають нам допомогу (фінансову, матеріальну, військову, гуманітарну) в боротьбі з агресором і хочуть знати, що виділені кошти, озброєння використано за призначенням. Крім того, ці вимоги посилилися після набуття Україною статусу кандидата в члени ЄС, з огляду на рішення Європейської ради від 14 грудня 2023 р. щодо початку офіційних переговорів про вступ України до Європейського Союзу.

Так, європейська комісарка з питань розширення пані Марта Кос у травні 2025 р. зазначила, що Україна успішно завершила скринінг трьох переговорних кластерів у межах процедури вступу до Європейського Союзу. Ідеться про кластер 1 *Основи*, кластер 2 *Внутрішній ринок* і кластер 6 *Зовнішні відносини*¹.

¹ У ЄС повідомили, що Україна завершила скринінг трьох кластерів у перемовинах про вступ. *Європейська правда*. 2025. 20 трав. URL: <https://www.eurointegration.com.ua/news/2025/05/20/7211990/> (дата звернення: 24.06.2025).

З урахуванням євроінтеграційного вектора руху України, важливими є досвід The European Court of Auditors (Європейська палата аудиторів — ЄПА) та її взаємодія із стейкхолдерами. Так, згідно з положеннями Стратегії ЄПА на 2021—2025 роки², інституція прагне охопити наскрізні теми, такі як сталий розвиток і цінності ЄС, додати більшу цінність у вдосконаленні демократичних процесів, запобігати шахрайству, посилювати свою діяльність з метою підвищення впливу рекомендацій, щоб зробити останні більш актуальними, корисними, практичними й економічно ефективними. У взаємодії із стейкхолдерами (Європарламентом, Комітетом бюджетного контролю, Єврокомісією, урядами держав — членів ЄС, національними парламентами) важливим є зростання впливу аудиту для підвищення продуктивності, результативності, достовірності, утвердження міжнародних стандартів, зміцнення підходів, що ґрунтуються на оцінюванні ризиків і досягненні конструктивних відносин між ними. Аналогічні підходи містяться в рекомендаціях Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР)³, де, поряд з послідовним укоріненням принципів підзвітності й прозорості, в уряді, вищих органах аудиту (ВОА) країн — членів ЄС підтримують нарощування потенціалу органів державного аудиту в третіх країнах, адже вдосконалення управління державними фінансами сприяє зміцненню довіри громадян до політики уряду і подальшому розвитку демократії.

Ми теж працюємо над розбудовою ефективного державного фінансового контролю (аудиту) в Україні і становлення ВОА, зокрема Рахункової палати як дієвого, незалежного органу з кращими європейськими практиками підвищення прозорості, підзвітності, продуктивності, результативності в системі державного управління, впровадження демократичних цінностей, які сприятимуть зміцненню економічного, фінансового, військового потенціалу, суспільному добробуту. Усе це зумовлює необхідність законодавчого і нормативно-правового врегулювання питань дефініцій і статусу Рахункової палати (Радіонов, 2020; Радіонов, 2024). З прийняттям відповідного Закону України⁴ і рішення Рахункової палати наші пропозиції враховано.

Проте крім законодавчого і нормативно-правового врегулювання діяльності аудиторських інституцій, у тому числі Рахункової палати України, важливою і актуальною наразі є подальша імплементація прогресивних, новаторських підходів до проведення аудитів і поширення їх впливу. Впровадження міжнародного досвіду з формування сучасної дієвої системи функціонування аудиторських інституцій стане дуже важливим чинником їх розвитку в майбутньому. В цьому контексті необхідно усвідомити, що кожен елемент, скла-

² The 2021-25 Strategy of the European Court of Auditors. January 2021. URL: https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/strategy2021-2025/strategy2021-2025_en.pdf

³ Organisation for Economic Cooperation and Development. URL: <https://www.oecd.org/> (дата звернення: 05.03.2025).

⁴ Про внесення змін до Закону України «Про Рахункову палату та деяких інших законодавчих актів України». Закон України № 4042-IX від 30.10.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4042-IX#Text>

дова, яка входить до цілісної системи в межах єдиного функціонального простору аудиторської інституції, мають значення для того, щоб гармонійно функціонуючий механізм суттєво сприяв, підвищував якість аудитів і позитивно впливав на об'єкти контролю (аудиту), а також ефективність і результативність діяльності самої інституції.

У програмі Міжнародного валютного фонду (МВФ) The Extended Fund Facility (EFF)⁵ (Механізм розширеного фінансування) у межах Меморандуму України з МВФ і співпраці з Європейським Союзом у рамках Програми підтримки економіки України Ukraine Facility⁶ виокремлено формат взаємодії BOA із стейкхолдерами. Так, відповідно до затвердженого 18 березня 2024 р. Кабінетом Міністрів України Плану для реалізації програми Ukraine Facility 2024—2027 (далі — План) визначено, що Державна аудиторська служба відповідатиме від імені держави Україна за проведення аналізу і перевірки законності й ефективності реалізації інвестиційних проектів з використанням коштів державного і місцевих бюджетів, державної підтримки, державних і/або місцевих гарантій. У розділі 3 Плану виокремлено параграф «6. Участь громадянського суспільства та залучення стейкхолдерів», у якому зазначено, що демократія участі й залучення зацікавлених сторін надають механізми і методи залучення стейкхолдерів до загального планування, підзвітності дій уряду суспільству і задіяння приватного сектору в процесах відновлення, реконструкції і модернізації.

Таким чином, питання розбудови дієвих контролюючих органів, як-то Державної аудиторської служби зокрема й Рахункової палати як ефективного органу системи державного фінансового контролю (аудиту) країни, викликають чималий інтерес не лише серед громадських організацій, суспільства, посадовців, політиків, практиків, а й великого кола науковців. Цим визначається і актуальність даного дослідження.

У сучасних умовах глибинні організаційно-методологічні й теоретичні аспекти розвитку державного фінансового контролю (аудиту), у тому числі діяльності Рахункової палати, досліджували такі вчені, як С. Бардаш, Л. Петришин, С. Качула та інші. Так, С. Бардаш (2024), аналізуючи причини неефективності державного фінансового контролю, пропонує розглядати його як частину системи державного управління і доводить, що його розвиток і вдосконалення необхідно оцінювати крізь призму системних змін в управлінні державними фінансами і в цілому в державному управлінні. Н. Жидовська і Л. Петришин (2024), аналізуючи ефективність системи фінансового контролю в українському державному управлінні, звертають увагу на низку серйозних проблем у її створенні та реалізації, наголошуючи, що бракує правового, інформаційного, організаційного, комунікативного, інституційного й методологічного забезпечення системи державного фінансово-

⁵ The Extended Fund Facility (EFF). URL: <https://www.imf.org/en/About/Factsheets/Sheets/2023/Extended-Fund-Facility-EFF> (дата звернення 04.03.2025).

⁶ Ukraine Facility 2024—2027. URL: <https://www.ukrainefacility.me.gov.ua/> (дата звернення 04.03.2025)

го контролю в Україні. Ю. Табенська (2018) аналізує діяльність Рахункової палати щодо її ролі в управлінні фінансовою системою, наголошуючи, що інституція спроможна запобігти виникненню фінансово-економічних порушень при використанні бюджетних коштів.

Деякі науковці вважають, що формування механізму реалізації державного фінансового контролю має базуватися на сукупності принципів, що відображають основні властивості створюваної системи в науково-методичному, правовому й організаційному аспектах. Саме така ієрархія структурування є обґрунтованою і раціональною. До групи науково-методологічних принципів належать такі: системність, комплексність, цілеспрямованість, безперервність. Сукупність правових принципів охоплює: законність, єдність, прерогативу національних інтересів. До організаційних принципів віднесено: паритетність, об'єктивність і компетентність, бюджетну ефективність, превентивність, взаємодію органів державної влади і місцевого самоврядування (Микитюк, 2018).

На думку С. Качули (2020), подальший розвиток інституту державного контролю має ґрунтуватися на механізмах посилення ефективності й результативності незалежного зовнішнього і внутрішнього державного контролю за використанням фінансових ресурсів, імплементації кращих міжнародних практик здійснення державного контролю, впровадження нових форм і методів щодо забезпечення соціального розвитку.

Зважаючи на наявний науковий доробок і запропонований ученими організаційний та методолого-інституційний інструментарій, не відомі праці вітчизняних учених, та й серед зарубіжних дослідників мало наукових доробків, які стосуються проблематики впливу аудиту через залучення стейкхолдерів, тому дане питання є, по суті, новаторським, надзвичайно важливим і актуальним напрямом наукових пошуків з метою вдосконалення аудиторської діяльності.

Сучасні суспільні вимоги й ті обставини, у яких перебуває Україна (російсько-українська війна й необхідність прискорення умов виконання заходів щодо вступу України до ЄС), свідчать про нову об'єктивну реальність. Щоб належно відповісти і запобігти екзистенційним викликам і загрозам й досягти бажаного, необхідно провести відповідні суспільні трансформації, економічні реформи, у тому числі в системі державного фінансового контролю (аудиту), створити такі інституції, які якісно виконуватимуть свої функції у нинішніх умовах. Результати їх роботи мають позитивно впливати на об'єкти контролю (аудиту), зокрема, на застосовані ними механізми щодо забезпечення ефективного управління державною власністю, раціонального й економного використання фінансових ресурсів країни, сприяти розвитку транспарентності й демократії. У цьому контексті важливим є дослідження міжнародного досвіду і застосованого методологічного підходу посилення впливу аудиту.

Отже, **мета статті** — дослідити досвід іноземних вищих органів аудиту, міжнародних організацій щодо застосованих ними методолого-організаційних підходів залучення стейкхолдерів для підвищення впливу аудиту.

Міжнародний досвід демонструє розмаїття методолого-організаційних підходів і показує, що специфіка інституцій, які займаються аудиторською діяльністю, незважаючи на єдину мету — проведення різних типів аудитів, суттєво відрізняється в різних країнах світу. Передусім, це викликано закріпленими законодавчими повноваженнями і ступенем втручання і контролю суб'єктів аудиту. Шляхи формування теоретико-методологічних засад становлення й розвитку аудиторських інституцій за інструментами і підходами також істотно відрізняються з-поміж учених, які досліджують дану проблематику.

Виходячи з повноважень вищих органів аудиту та їх ролі в громадянському суспільстві кожної країни у нинішніх умовах актуальним є застосування нових підходів до роботи із стейкхолдерами (заінтересованими сторонами). Термін «стейкхолдери» (stakeholders) у перекладі з англійської означає заінтересовані фізичні або юридичні сторони (зацікавлені сторони або особи; причетні сторони), які мають легітимний інтерес у діяльності організації, тобто певною мірою залежать від неї або можуть впливати на її діяльність⁷. Аналіз економічної літератури свідчить, що даний термін має різнобічне тлумачення, проте все залежить від сфери діяльності: «стейкхолдери» — це будь-хто, хто має інтерес до вашої організації через зацікавленість, вплив або й те, й інше. Це можуть бути акціонери, персонал, члени правління, волонтери, спонсори, уряд, клієнти тощо⁸.

Серед аудиторської спільноти прийнято розрізняти стейкхолдерів, оскільки вони можуть бути зовнішніми, через які ВОА комунікує під час стратегічного планування аудитів, наприклад: громадські організації, суспільство в цілому, якісна комунікація з Міністерством фінансів, іншими установами, медіа-ресурсами (електронними і друкованими ЗМІ) тощо. До внутрішніх стейкхолдерів, які беруть активну участь у цьому процесі, відносяться, наприклад, робоча група ВОА із стратегічного планування, аудиторські департаменти і топменеджмент ВОА.

Проведений нами аналіз показав, що кожен ВОА має певні особливості щодо визначення основних стейкхолдерів. Як правило, це визначається тим чинником, для кого аудитори і в цілому аудиторська інституція, власне, готують звіти або хто користується результатами аудиторської роботи. Наприклад, коло зовнішніх стейкхолдерів ВОА Північної Македонії (State Audit Office of North Macedonia), з якими комунікує ВОА під час стратегічного планування аудитів, є досить широким: громадськість, парламент, державний прокурор, Міністерство фінансів, медіа-ресурси, преса, громадські організації.

⁷ Зацікавлені сторони. *Вікіпедія*. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%BA%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D1%96_%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%BE%D0%BD%D0%B8#%D0%9B%D1%96%D1%82%D0%B5%D1%80%D0%B0%D1%82%D1%83%D1%80%D0%B0 (дата звернення: 02.01.2025).

⁸ Хто такі стейкхолдери та як з ними працювати? *Школа бізнесу. Нова пошта*. URL: <https://online.novaposhta.education/blog/hto-taki-stejkholderi-ta-yak-z-nimi-pracувати> (дата звернення: 02.01.2025).

Розширене визначення терміна *stakeholders* міститься у двох міжнародних стандартах INTOSAI: ISSAI4000 (Compliance Audit — Аудит відповідності)⁹, а також у примітці 3 INTOSAI — P 12 (Value and Benefits of SAIs — making a difference to the life of citizens — Цінність і переваги Вищих органів аудиту — вплив на життя громадян)¹⁰ і зазначається як: особа, група, організація, член або система, яка може впливати або зазнавати впливу від дій, цілей і політики уряду й суб'єктів державного сектору.

У деяких країнах співпраця ВOA і стейкхолдерів призводить до того, що останні мають безпосередній вплив на формування тем аудитів, які згодом включаються до річного плану діяльності ВOA, хоча не всі використовують таку практику. Наприклад, основними стейкхолдерами ВOA Швеції (Swedish National Audit Office) є парламент і уряд, проте стейкхолдери не впливають на вибір тем аудиту. Серед основних стейкхолдерів ВOA Грузії (State Audit Office of Georgia) є: парламент (основний стейкхолдер ВOA Грузії та користувач результатів аудиту і рекомендацій); уряд (співпраця з ним є важливою для вдосконалення публічного адміністрування); медіа і громадянське суспільство (співпраця є надзвичайно важливою для будь-якого ВOA); донорські й партнерські організації (двосторонні й багатосторонні відносини з іншими ВOA і міжнародними донорськими організаціями у світлі роботи ВOA).

Питання співпраці із стейкхолдерами є дуже важливими і актуальними. Про це свідчить той факт, що більшість аудиторських інституцій у своїх стратегіях розвитку на відповідні роки чітко прописують механізм співпраці з ними. Наприклад, у Стратегії розвитку Рахункового суду Румунії (The Romanian Court of Accounts) на 2023—2028 роки передбачено окремий розділ, присвячений співпраці із стейкхолдерами¹¹. Проведений нами аналіз показав, що Рахунковий суд Румунії не має юрисдикційних функцій, а отже, відносини із зацікавленими сторонами не є достатньо впливовими, проте інституція прагне покращити існуючий стан.

Рахункова палата Республіки Молдова (Court of Accounts of the Republic of Moldova) у своїй Стратегії розвитку на 2021—2025 роки¹² визначила одним із завдань «проактивну взаємодію з національними стейкхолдерами для просування підзвітності у державному секторі». ВOA Молдови прагне

⁹ ISSAI4000 Compliance Audit Standart. 56 p. URL: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-4000-Compliance-Audit-Standard.pdf>

¹⁰ INTOSAI — P 12. Value and Benefits of SAIs — making a difference to the life of citizens. 16 p. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdf

¹¹ Strategia 2023-2028. 28 p. URL: https://www.curteadeconturi.ro/uploads/d4a5f9bb/c0df3cdb/d6d719b6/eb988ed5/6562aa19/7ccdc390/d7f704f6/9d491608/Strategia_de_Dezvoltare_Institu%C8%9Bional%C4%83_a_Cur%C8%9Bii_de_Conturi_a_Rom%C3%A2niei_pentru_perioada_2023_-_2028.pdf

¹² Development Strategy of the Court of Accounts for 2021-2025. *Court of Accounts of the Republic of Moldova*. 2021. Oct 19. URL: https://www.ccrm.md/en/development-strategy-of-the-court-of-accounts-for-2021-2025-3571_92059.html (дата звернення: 05.03.2025).

бути надійним і об'єктивним джерелом сприяння підзвітності в управлінні державними установами. Як інструмент парламентського контролю інституція намагається створити клімат довіри в усіх державних установах, посиливши позитивний вплив своєї роботи, налагодивши ефективні комунікацію і співпрацю з внутрішніми аудиторами, громадянським суспільством, академічними колами й ЗМІ.

Але, перш ніж досліджувати дану проблематику, необхідно з'ясувати, чому для ВОА важливо посилити вплив аудиту через залучення стейкхолдерів. Відповідь на це, здавалося б, просте запитання частково дають досвід і результати такої співпраці інших ВОА, які демонструють високу ефективність і результативність своєї діяльності. Наприклад, Аудиторська палата Королівства Нідерланди (The Netherlands Court of Audit) об'єднала визначених стейкхолдерів з метою вирішення проблеми безпеки від повеней під умовним гаслом: «Beyond the dyke — Flood security options» («Потой бік/поза межами дамби — варіанти безпеки від повеней»). Варто зазначити, що ВОА Нідерландів має не лише практичний досвід: навпаки, цьому сприяло належний науковий супровід і одержані наукові розробки, досягнення, напрацювання щодо посилення впливу аудиту через залучення стейкхолдерів. Пешочерговими завданнями або метою цього напряму були розкриття розуміння впливу аудиту, визначення стейкхолдерів, обрання стратегії впливу.

Стратегічний радник Аудиторської палати Королівства Нідерланди (The Netherlands Court of Audit), професор Лейденського університету Сьорд Кеулен (Sjoerd Keulen¹³) розкрив теоретичні основи «впливу», які, на його думку, визначаються, як прямий і непрямий вплив ВОА на практику виконання і культуру об'єктів аудиту в процесі аудиту ефективності. Він виокремив три типи впливу: інструментальний, концептуальний і стратегічний, що дало змогу класифікувати вплив аудиту:

- 1) інструментальний — пряме впровадження рекомендацій аудиту;
- 2) стратегічний — використання аудиторських звітів у політичних або публічних дебатах;
- 3) концептуальний — зміни в процесах навчання, менталітеті й поведінці об'єктів аудиту чи в суспільстві, що потенційно може привести до зміни парадигми в державному секторі. Автор також виділив три рівні впливу:
 - мікрорівень: вплив на індивідуальному рівні;
 - мезорівень: вплив на рівні організації / аудиту;
 - макрорівень: вплив на національному рівні із залученням парламенту й ЗМІ.

С. Кеулен також запропонував різні способи вимірювання впливу за його типами:

¹³ Keulen S. Professor by special appointment Public audit, policy evaluation and accountability. *Universiteit Leiden*. URL: <https://www.universiteitleiden.nl/en/staffmembers/sjoerd-keulen/publications#tab-3> (дата звернення: 31.12.2024).

- *інструментальний вплив*: підрахунок реалізованих рекомендацій, корисних на мезорівні. Ґрунтується на самозвітах, анкетах, але не включає точку зору чи оцінку самої перевіреної організації. Крім того, не враховує ані перешкод, ані якості аудиту;

- *концептуальний вплив*: відданість рекомендаціям аудиту через опитування і подальше проведення аудитів;

- *стратегічний вплив*: використання звіту в парламенті.

Професор окреслює таку низку факторів, які позначаються на впливі на трьох виокремлених рівнях:

- *мікрорівень*: відносини між аудитором і об'єктом аудиту, відповідність і своєчасність звіту, виконання рекомендацій і подальші аудити;

- *мезорівень*: міністерство, організаційна готовність дотримуватися рекомендацій, спеціальні заходи;

- *макрорівень*: увага ЗМІ, тиск з боку уряду і парламенту.

Для покращення впливу ВОА важливими є чотири складові, які стосуються:

- 1) його легітимності: ВОА має сприйматись як надійний партнер, який виконує високоякісну роботу;

- 2) його впливу на мікрорівні: аудитори повинні працювати з об'єктами аудиту професійно й ввічливо;

- 3) його впливу на мезорівні: міцні відносини між ВОА й об'єктом аудиту, що також впливає на ступінь зацікавленості з боку об'єктів аудиту;

- 4) його впливу на макрорівні: національний контекст, включаючи парламент, увагу засобів масової інформації і залучення уряду, може допомогти привернути увагу і стимулювати впровадження рекомендацій аудиту.

Фундаментальною основою і надійним засобом для підвищення впливу аудиту є надійність, комунікація й належне управління відносинами.

На думку С. Кеулена (Keulen, 2023), вплив може бути набагато ширшим, ніж типове виконання рекомендацій аудиту. Аудити спроможні справляти концептуальний вплив, якщо вони змінюють спосіб мислення об'єкта контролю. Їх також можна використовувати стратегічно для впливу на рішення. Вплив починається з окремого аудитора. Чим професійнішим і обізнанішим є аудитор, тим вищою буде ймовірність позитивного впливу. Професіоналізм фахівця має бути очевидний не лише в грамотно написаному високоякісному звіті, але й у готовності відкрито спілкуватись і вступати в діалог з представниками об'єктів контролю. Ці мікрофактори впливають і на мезорівні.

В Аудиторській палаті Королівства Нідерланди як вищому органі аудиту впроваджено організаційно-методологічну модель організації впливу, яка складається з таких трьох кроків:

- вплив починається з релевантності (relevance), а релевантність — із взаємодії;

- ураховуючи результати аудиту і розвиток у цій сфері, важливо встановити, яку роль бажає відігравати ВОА;

- організація дій проводиться на першому і другому етапах.

Отже, першочергово ВОА необхідно поінформувати стейкхолдерів про актуальність проведення того чи іншого аудиту, тобто дати відповідь на запитання, чому ми проводимо цей аудит? Далі необхідно визначитися, хто бере участь у розробці / реалізації політики в суспільстві з того чи іншого питання, а також хто відчуває на собі наслідки цієї політики. Для цього можна використати інформацію від стейкхолдерів, попередньо проаналізувавши її. Тут важливо знати або з'ясувати, які події відбуваються в цій галузі, яка додаткова цінність ВОА може бути в цій ситуації. Це наскрізні питання, тому їх необхідно ставити під час попереднього вивчення, планування і виконання аудиту, звітування й підготовки рекомендацій за результатами його проведення.

Як зазначають деякі дослідники, саме на етапі планування аудитор діє всебічне розуміння інноваційної діяльності підприємства, яке перевіряється, його цілей і дій, за допомогою яких їх досягає; здійснює загальний аналіз галузі діяльності господарюючого підприємства для визначення ймовірних внутрішніх і зовнішніх ризиків при проведенні аудиту. Проводяться також аналіз і опис основних систем і засобів контролю впроваджених інновацій; дослідження стратегічного плану інноваційної діяльності підприємства; аналіз ключових подій на етапі впровадження і реалізації новацій. На основі всіх цих даних, показників і критеріїв визначаються межі проведення аудиту, основні цілі, завдання, індикатори, розробляється план його проведення (Петрик та ін., 2021). Зазначене вказує на важливість планування для проведення якісного аудиту з належним рівнем впливу.

Що стосується результатів аудиту, розвитку цієї сфери і значення ВОА, важливо, щоб кожен ВОА визначився, яку роль відіграє інституція. Зокрема, це може бути: послідовник фінансових потоків; контролер відповідності; контролер реалізації політики; розв'язувач задач; розпорядник порядку денного; посередник (медіатор); підтримувач здатності до навчання; експерт; досліджувач життєвого досвіду громадян. Кожна із зазначених ролей вимагає від ВОА різних практичних дій щодо реалізації, адже він не обов'язково «перевіряє бухгалтерську звітність» або проводить аудит ефективності. Відповідно до затверджених функцій, інституція може встановлювати порядок денний і привертати увагу до певних тем, допомагати об'єктам аудиту вчитися, ухвалювати рішення і ставати експертами, поширювати знання або аналізувати досвід громадян, щоб залишатись актуальним вищим органом аудиту в суспільстві.

Що стосується організації дій, то запропонована нідерландська організаційно-методологічна модель формування впливу передбачає прийняття кожним ВОА рішень про дії, які ця інституція бажає вчинити. По суті, це ті дії і роль, яку ВОА прагне відігравати по відношенню до стейкхолдерів із застосуванням таких різних типів комунікацій:

- а) текст / зображення = одностороннє спілкування;
- б) презентація = одностороннє спілкування;
- в) розмова = двостороннє спілкування;
- г) воркшоп = двостороннє спілкування.

Досвід Аудиторської палати Королівства Нідерланди підтверджує важливість залучення стейкхолдерів та їх заохочення до спілкування і співпраці з ВОА. І в цій ситуації головне — професійне спілкування в дружній обстановці з позитивним підкріпленням. Для аудиторів та інших посадових осіб, які розробляють відповідну політику, важливо поставити себе на місце цільової аудиторії і в такий спосіб оцінити її потреби, тобто врахувати актуальні запити стейкхолдерів. Щоб досягти належного впливу аудиту, потрібні: продуктивна комунікація, чітке формулювання цілей і того, що інституція робить як аудиторська установа, а також ефективно забезпечення управління взаємовідносинами, що є основним для залучення стейкхолдерів і створення умов ефективного впливу.

Політичні дебати в парламенті, ЗМІ чи навіть залучення ВОА можуть допомогти відновити діалог і прийняти рекомендації, але навіть тоді опір організації (об'єкта контролю) може бути надто сильним, щоб змінитись. Ось що робить професіоналізм окремого аудитора таким важливим. Опитування, проведене в Нідерландах, і значна частина наукової літератури показують, що професійна поведінка й відкрите спілкування з об'єктом контролю (аудиту) можуть здолати опір і позитивно сприйняти виконання рекомендацій аудиту (Keulen, 2023). Щоб дістати конкретну відповідь на запитання, як можна досягти впливу аудиту через залучення стейкхолдерів, потрібно відповісти на такі підзапитання:

- Як ми можемо покращити наші відносини з парламентом, щоб робота ВОА була ефективнішою?
- Як ми можемо зламати опір, наприклад, Міністерства екології, щоб сприяти ефективній реалізації постанови / директиви щодо зменшення пластикових відходів?
- Як ми можемо використовувати силу ЗМІ, щоб покращити політику (якісного обслуговування і заощадження бюджетних коштів) щодо утримання студентських гуртожитків?
- Як ми можемо надихнути уряд взяти на себе відповідальність за посилення зусиль, наприклад, щодо профілактики і лікування раку?

Варто зазначити, що процес формулювання підзапитань, запитань та ідей є творчим і передбачає застосування продуктивних мозкових штурмів аудиторів з використанням механізму розходження і сходження думок для генерування креативних ідей.

Цікавий міжнародний досвід процесу планування впливу має міжнародна громадська організація Oxfam Novib, яка є нідерландською філією Oxfam¹⁴ із штаб-квартирою в Гаазі. Oxfam Novib було засновано в 1956 р. під назвою Novib (Nederlandse Organisatie Voor Internationale Bijstand — Нідерландська організація міжнародної допомоги). Пізніше назву було змінено на Нідерландська організація розвитку міжнародного співробітництва. Це міжнарод-

¹⁴ Oxfam Novib. URL: <https://www.oxfamnovib.nl/donors-partners/about-oxfam/projects-and-programs/oxfam-novib-investments> (дата звернення: 31.12.2024).

не об'єднання із 17 організацій, що працюють у більше ніж 90 країнах по всьому світу. Метою його діяльності є вирішення проблем бідності й пов'язаної з нею несправедливості в усьому світі. У всіх проектах Oxfam кінцевою метою є надання людям можливості реалізувати свої права й особисто керувати власним життям, отримувати гідну оплату за виконану роботу тощо. Тим часом, представники цієї організації допомагають потерпілим від війни в Україні. Oxfam Novib має інноваційну методологію моніторингу й оцінювання, що використовується для ідентифікації, опису, перевірки і аналізу суттєвих змін (результатів), яка називається «Збір результатів / урожаю» (Outcome harvesting). Під результатами розуміються зміни в поведінці, взаємовідносинах, заходах, діяльності, політиці чи досвіді осіб, груп, спільнот, організацій або інституцій, з якими програма чи проект безпосередньо працює. Така методологія є особливо корисною для вимірювання і розуміння складних змін, включаючи інституційні. Вона побудована на збиранні доказів, а саме — що змінилось (які результати маємо), а потім, коли зібрано всю інформацію, запроваджений механізм працює у зворотному напрямку, щоб визначити, який внесок вашої діяльності спричинили ці зміни. Методологія передбачає активне залучення всього персоналу і стейкхолдерів як частину процесу моніторингу змін у поведінці й заходах; забезпечує складові для вивчення діяльності, метою якої є розуміння процесу змін, що дозволяє розкрити випадкові як позитивні, так і негативні зміни. У цілому цей процес складається з семи взаємопов'язаних між собою кроків, зокрема: планування; огляд документації, проектів і результатів; залучення інформаторів; обґрунтування; аналіз, інтерпретація; підтримка використаних знахідок; результати. Застосування даного методологічного підходу дає можливість обмірковувати актуальність ідентифікованих змін у контексті проведеної аудиторської роботи й передбаченого впливу, визначити, які зміни були найбільш актуальними, менш актуальними або взагалі не актуальними. І великі зміни, і малі мають значення в цій методології, тому всі результати повинні бути зібрані — великі чи малі, очікувані чи неочікувані — й записані в спеціально розроблену таблицю під назвою «Форма збору результатів». У ній зазначаються назва організації, країна і дата збирання інформації, а також узагальнені зміни в суспільстві: хто змінив і що, коли і де, у якому періоді, що підпадав під огляд, опис результатів і ключові докази змін. Якщо екстраполювати цю методологію на ВОА, то важливо визначитись і дати відповіді на запитання: Як діяльність ВОА забезпечує внесок для змін? Які існують інші гравці в цій сфері, що забезпечують свій внесок у зміни?

Аналіз запропонованих підходів до посилення впливу аудиту свідчить, що при розробці стратегії впливу, так само як і при впровадженні відповідної методології, розробники або організатори даного процесу повинні пам'ятати про кінцевий результат і, власне, мету посилення впливу аудиту. Передусім, необхідно забезпечити дієвий зворотний зв'язок (feedback) із стейкхолдерами, щоб вони чітко розуміли наміри і допомагали в реалізації цих планів. Наразі кожен ВОА прагне наслідувати міжнародні тенденції,

працювати на випередження, бути в авангарді трансформації своєї країни, тригером, який забезпечить динамічний рух до покращення умов життя, підвищення добробуту громадян, адже, відповідно до міжнародного стандарту INTOSAI — P 12 (Value and Benefits of SAIs — making a difference to the life of citizens — Цінність і переваги Вищих органів аудиту — вплив на життя громадян)¹⁵, вищі органи аудиту повинні прагнути змінити життя громадян. Це фактично є демонстрацією їх суспільної цінності.

На нашу думку, щоб змінити життя на краще і виправдати очікування стейкхолдерів (громадськості, парламенту), ВОА повинні відійти від традиційної ролі контролера управління фінансами і майном держави й зосередити свої знання, навички і зусилля на людиноорієнтованому підході (де людина з її потребами перебуває в центрі аудиту) і пошуку альтернативних шляхів підвищення впливу аудиту. Цей стратегічний орієнтир відповідає положенням міжнародних стандартів INTOSAI (ISSAI), зокрема GUID 5202 (Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions — Стійкий розвиток: роль вищих органів аудиту)¹⁶, а також відповідного Регламенту ЄС¹⁷, яким унормовано Європейські стандарти звітності у сфері сталого розвитку (European sustainability reporting standards — ESRS). У сучасному мінливому середовищі необхідно змінювати традиційні методи проведення аудитів, щоб задовольняти суспільні потреби й бути ціннісним для громадян та інших стейкхолдерів.

У комунікаційній стратегії ВОА Боснії і Герцеговини на 2022—2025 рр. (Офіс аудиту інституції Боснії та Герцеговини — Audit Office of the Institution of Bosnia and Herzegovina) зазначено, що взаємодія з громадянами та іншими зовнішніми стейкхолдерами може зміцнити спроможність і ефективність ВОА в стимулюванні урядів до належного звітування про використання обмежених державних ресурсів і виконання поставлених цілей. Зовнішні стейкхолдери здатні допомогти визначити сфери можливого поганого управління, неефективності або корупції, розширюючи горизонт дії, вплив і актуальність ВОА. Крім того, вони спроможні надати цінну інформацію для процесу аудиту і навіть узяти в ньому участь, що збагатить результати аудиту¹⁸.

Проведене дослідження свідчить, що нині не зникає стурбованість аудиторської спільноти на міжнародному рівні щодо необхідності підвищення

¹⁵ INTOSAI — P 12. Value and Benefits of SAIs — making a difference to the life of citizens. 16 p. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_12/INTOSAI_P_12_en_2019.pdf

¹⁶ GUID 5202. Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions. 61 p. URL: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-5202-Sustainable-Development-The-Role-of-Supreme-Audit-Institutions.pdf>

¹⁷ Commission Delegated Regulation (EU) 2023/2772 of 31 July 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards. *European Union*. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj/eng (дата звернення: 03.03.2025).

¹⁸ Communication Strategy 2022-2025. 36 p. URL: https://www.revizija.gov.ba/data/Datoteke/Migrirane%20datoteke/Komunikacijska%20strategija/Communication_Strategy_2022-2025_ENG.pdf

цінності аудиту й ролі ВОА в майбутньому еволюційному розвитку національного суспільства. Отже, у цьому контексті важливою є внутрішня мотивація кожного ВОА, включаючи бажання навчатися й удосконалюватися, що є вагомою причиною зростання продуктивної співпраці із стейкхолдерами, зосереджуватися на збиранні інформації для налагодження дієвого зворотного зв'язку. Таким чином, у сучасних умовах ВОА, щоб відповідати запитам, повинен вивчати й аналізувати потреби стейкхолдерів, їх думки, ставлення, очікування, настрої, критерії оцінювання і можливість задоволення потреб.

Допомога і сприяння ефективному розвитку є основним завданням ВОА. Це передбачено, зокрема, ч. 2 ст. 1 Статуту INTOSAI¹⁹, де зазначено, що ВОА мають допомагати своїм урядам: підвищувати ефективність, покращувати прозорість; забезпечувати підзвітність, боротися з корупцією, завойовувати суспільну довіру; сприяти ефективному і результативному використанню державних ресурсів. Таким чином, основним завданням ВОА є сприяння і допомога стейкхолдерам краще виконувати роботу.

Важливо ідентифікувати стейкхолдерів, як основних, так і у групах та підгрупах, класифікувати їх за важливістю, частотою й природою контакту, близькістю, статусом тощо. Також необхідно визначити важливі фактори задоволення для кожної групи стейкхолдерів, використовуючи наукові підходи і знання, аналізуючи існуючу інформацію із зворотним зв'язком і безпосередньо контактуючи із стейкхолдерами. Для більшого ефекту ВОА можуть розробити індивідуальний підхід для кожного міністерства / відомства / організації, тобто конкретного стейкхолдера, з огляду на національний контекст і специфіку відносин. Тут також важливо визначити ключові групи стейкхолдерів, підібрати актуальні теми для забезпечення дієвого feedback. Крім того, доцільно підібрати найкращий час та інструменти для збирання інформації і налагодження зворотного зв'язку, а також установити відповідний рівень учасників, обрати методологічний підхід (якісний, кількісний або комбінований). При цьому важливо не лише забезпечити feedback, але й аналізувати здобутки, досягнення, постійно і систематично моніторити це питання для отримання певного досвіду, винесення важливих уроків з метою покращення відносин із стейкхолдерами, адже налагодження ефективного зворотного зв'язку з ними може суттєво допомогти покращити діяльність самого ВОА у виконанні його основних функцій, ухвалювати прозори, обґрунтовані рішення в аудиторській діяльності, що позитивно вплине на ефективність інституції. Аналіз застосованого інструментарію, методологічних підходів і механізмів підвищення впливу аудиту свідчить, що немає єдиного підходу для всіх, тобто неможливо просто використати міжнародний інструментарій або механізм, скопіювати його і вставити, щоб досягти результату. Необхідно враховувати специфіку кожного ВОА, національний контекст, проаналізувати запити різних стейкхолдерів, взаємодію різнобічних факторів, які є важливими для них.

¹⁹ Intosai Statutes. @November 2022. 19 p. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/statutes/EN_Statutes_November_2022.pdf

Аудиторська палата Королівства Нідерланди у своїй практиці застосує модель з 16 елементів для оцінювання реального стану справ у ВОА щодо комунікації із стейкхолдерами на предмет забезпечення впливу аудиту.

1. *Карта стейкхолдерів*. Передбачає створення детальної карти всіх стейкхолдерів, з якими взаємодіє ВОА. Це можуть бути урядові органи, громадські організації, приватні компанії, громадяни та інші. Така карта допомагає ідентифікувати ключових гравців і встановити пріоритети у взаємодії з ними.

2. *Стратегія трьох видів залучення стейкхолдерів*. Розробка стратегії для залучення стейкхолдерів на трьох рівнях — інформаційному, консультативному і партнерському — допоможе ВОА ефективніше комунікувати з різними групами стейкхолдерів і враховувати їхні потреби й очікування.

3. *Стратегічні індикатори*. Визначення стратегічних індикаторів для оцінювання ефективності взаємодії із стейкхолдерами і впливу аудиторських заходів може включати кількісні й якісні показники, що відображають досягнення поставлених цілей.

4. *Стратегія комунікації і брендинг*. Розробка стратегії для покращення комунікації і підвищення впізнаваності ВОА серед громадськості й стейкхолдерів передбачає використання соціальних мереж, пресрелізів, публічних звітів та інших інструментів комунікації.

5. *Зовнішня орієнтація*. Аналіз зовнішнього середовища і врахування впливу зовнішніх факторів на діяльність ВОА допоможуть вчасно реагувати на зміни в законодавстві, економіці, політиці та інших сферах.

6. *Незалежність ВОА і правова база*. Забезпечення незалежності ВОА і відповідність правовій базі включають дотримання принципів незалежності, прозорості й підзвітності.

7. *Взаємодія з громадянами і громадськими організаціями*. Підтримка активної взаємодії з громадянами і громадськими організаціями для підвищення рівня довіри й отримання зворотного зв'язку щодо аудиторської діяльності.

8. *Оцінка ризиків і планування аудиту*. Розробка ефективних методів оцінювання ризиків і планування аудиту з урахуванням пріоритетів стейкхолдерів і стратегічних цілей ВОА.

9. *Методології аудиту*. Впровадження сучасних методологій аудиту для забезпечення якості й ефективності аудиторських заходів.

10. *Планування аудиторського циклу*. Організація і планування аудиторських заходів на основі циклічного підходу, що враховує стратегічні індикатори й оцінку ризиків.

11. *Візія і лідерство*. Розробка чіткої візії і підтримка лідерства в організації для досягнення поставлених цілей і ефективного впровадження змін.

12. *Принципи етики і доброчесності*. Дотримання принципів етики і доброчесності в усіх аспектах діяльності ВОА.

13. *План впливу для аудитів*. Розробка плану впливу для аудитів, який включає теорію змін і визначає бажані результати й кроки для їх досягнення.

14. *Мислення впливу і простір для інновацій.* Підтримка мислення впливу й створення простору для інновацій у ВОА для постійного вдосконалення аудиторських практик.

15. *Підготовка кадрів і експертиза.* Забезпечення належної підготовки кадрів і розвиток експертизи серед аудиторів ВОА.

16. *План моніторингу.* Розробка плану моніторингу для оцінювання ефективності впроваджених заходів і досягнення поставлених цілей.

Упровадження окреслених елементів допомагає ВОА створити ефективну систему впливу, яка забезпечує підвищення якості аудиторських заходів, написання звітів, покращення взаємодії із стейкхолдерами, досягнення стратегічних цілей інституції, здійснення реформ та інших позитивних змін у суспільстві. Зазначимо, що модель з 16 елементів формально не затверджено в Аудиторській палаті Королівства Нідерланди жодним внутрішнім документом / актом, оскільки потреби в цьому немає, адже, відповідно до ст. 7:18 п. 1 Закону про публічні рахунки (2016)²⁰, встановлено, що Аудиторська палата Королівства Нідерланди «уповноважена, наскільки вважає за необхідне для виконання своїх обов'язків, досліджувати все майно, записи, документи та інші носії даних». Ідеться про право проводити аудити будь-яким способом, яким вважає за потрібне, тому у формальному затвердженні моделі або іншого механізму офіційним документом потреби немає. Тим часом, у Аудиторській палаті Королівства Нідерланди значна частина структури неофіційно схвалена без будь-яких офіційних документів.

У Стратегії посилення потенціалу довіри до підзвітності на 2021—2025 роки Королівства Нідерланди²¹ зазначено, що Аудиторська палата проводить незалежний аудит доходів і видатків уряду щодо ефективності й результативності політики, зосереджуючись на широкого кола програмах фінансової і соціальної важливості, а також проводить щорічні дослідження підзвітності²². Усі міністри у своїх річних звітах щороку звітують перед парламентом про кошти, які вони отримують і витрачають. Аудиторська палата Королівства Нідерланди перевіряє, чи законно, тобто за правилами, витрачаються бюджетні кошти. У третій вівторок вересня (День бюджету) уряд представляє свої плани на наступний бюджетний рік. За півтора року потому міністерства звітують про свою діяльність у своїх річних звітах. Це відбувається в День звітності, у третю середу травня. За результатами цього дослідження публікується звіт Аудиторської палати Королівства Нідерланди під назвою «Стан національної підзвітності», який супроводжується Національним фінансовим річним звітом.

²⁰ Government Accounts Act 2016. *Netherlands Court of Audit*. URL: <https://english.rekenkamer.nl/about-the-netherlands-court-of-audit/publications/publications/2018/01/01/government-accounts-act-2016> (дата звернення: 09.03.2025).

²¹ Algemene Rekenkamer. *Vertrouwen in verantwoording: strategie 2021-2025*. URL: [Vertrouwen+in+verantwoording,+Strategie+2021-2025+lv.pdf](https://www.rekenkamer.nl/onderwerpen/verantwoording/strategie/2021-2025)

²² Verantwoordingsonderzoek. *Algemene Rekenkamer*. URL: <https://www.rekenkamer.nl/onderwerpen/verantwoordingsonderzoek> (дата звернення: 10.03.2025).

Варто зазначити, що наразі питання впливу аудиту є надзвичайно актуальним серед БОА — членів INTOSAI. Так, аналіз деяких стратегій розвитку БОА на відповідний період свідчить, що аудиторські інституції у своїх стратегічних документах намагаються показати як сильні сторони у взаємодії із зацікавленими сторонами (стейкхолдерами), так і слабкі, а також шукають шляхи усунення існуючих недоліків. Як правило, визначаються стейкхолдери в різних сферах для спрямування звітів, аналізів через вебсайти, соціальні мережі, пресконференції. Крім того, окремими напрямками для більш цільового охоплення стейкхолдерів можуть бути такі заходи, як круглі столи, майстер-класи, семінари тощо.

У цьому контексті слід зазначити, що Комітет з обміну знаннями INTOSAI (INTOSAI Knowledge Sharing Committee) поширив серед членів INTOSAI ініціативу щодо необхідності створення нової робочої групи з аудиту виконання рекомендацій (INTOSAI Working Group on Follow-up Audit — WGFA). Очолює цю робочу групу Генеральний аудитор Малайзії (The Auditor General of Malaysia), й у цьому офісі знаходиться Секретаріат цієї робочої групи. Її основним завданням є: посилення ролі БОА з метою підвищення впливу й цінності державного аудиту; вирішення різноманітних потреб і викликів, пов'язаних з виконанням об'єктами аудиту рекомендацій БОА, включно з необхідністю нарощування потенціалу й обміну передовим досвідом у механізмах подальшого проведення аудиту; обмін знаннями, просування нових підходів, методологій і механізмів найкращої практики серед БОА щодо виконання рекомендацій. Виходячи з аналізу завдань цієї робочої групи можна з упевненістю констатувати, що питання виконання рекомендацій БОА і, відповідно, вплив аудиту будуть основними цілями в роботі цієї новоствореної робочої групи INTOSAI.

Проведене дослідження свідчить, що для посилення впливу аудиту важливо задіяти весь наявний у БОА арсенал, у тому числі змінити підходи при підготовці аудиторських звітів. Оскільки у звітах за результатами аудиту має значення так званий візуальний аргумент, це спосіб підтвердити твердження чи аудиторську знахідку, яка описується в тексті. Кожен читач (стейкхолдер) ознайомлюється із звітом крізь призму візуальних аргументів. Іноді важливішим є його ознайомлення з текстом, а іноді, навпаки, доцільніше використати візуальний аргумент, який може показати і розповісти більше, ніж текст з аудиторського звіту. Наразі серед БОА актуальним є впровадження в аудиторських звітах візуалізації як вагомому інструменту / аргументу посилення впливу аудиту і залучення стейкхолдерів до продуктивної співпраці й комунікації. У цьому контексті важливою є роль Національного аудиторського офісу Королівства Норвегія (National Audit Office of Norway), який слугує прикладом, оскільки широко застосовує можливості візуалізації у своїй практичній діяльності.

Як зазначає з цього приводу Е. Тафті²³, графічна досконалість — це те, що дає глядачеві найбільшу кількість ідей у найкоротші строки з наймен-

²³ Tufte E. The Visual Display of Quantitative Information. URL: <https://dokumen.pub/qdownload/the-visual-display-of-quantitative-information-2ndnbsped-9780961392147-0961392142.html>

шою кількістю чорнила в найменшому просторі. На думку Е. Кірка (Kirk, 2016), візуалізація даних полягає в полегшенні розуміння. Це дуже важливо, і потрібен додатковий час, щоб зрозуміти, чому це є таким впливовим компонентом у нашому мисленні.

Дійсно, у сучасних умовах стрімкого розвитку цифровізації і штучного інтелекту візуальні компоненти й релевантні аргументи — це фактично нові додаткові можливості для поширення інформації про результати аудиту та її донесення до стейкхолдерів. Проте тут важливо, щоб усе було в міру. Якщо можна використати короткий текст, тоді не потрібно залучати візуальний аргумент. Однак, якщо це відповідає сюжетній лінії і аудиторі хочуть, щоб на цю частину аудиторського звіту читачі (стейкхолдери) звернули увагу, тоді візуальний аргумент є доречним і вмотивованим. Як правило, більшість стейкхолдерів переавантаженою інформацією, тому використання графічних рисунків або наочних діаграм сприятиме її швидкому донесенню.

Покращення якості підготовки і сприйняття аудиторського звіту можливе за умов дотримання п'яти основних принципів візуалізації даних за Е. Тафті²⁴. Так, зокрема, необхідно:

- уникати «сміття» і непотрібної інформації;
- використовувати якомога менше чорнила;
- застосовувати високу щільність даних;
- зробити так, щоб читачеві було легко порівнювати;
- за необхідності використовувати текстові анотації і пояснення.

Як стверджують деякі науковці, завдяки новим формам взаємодії на ринку змінюються самі суб'єкти економічної діяльності, отже, як результат — змінюються професійне середовище й вимоги до фахівців (Петрик, 2021). Те саме стосується і аудиторів, і їхньої професійно-кваліфікаційної підготовки, написання звітів, комунікації із стейкхолдерами.

Наразі в Інтернеті є досить значний перелік інструментів, а також великий словниковий запас інструментів із сфери візуалізації, який допоможе передати всі ідеї, міркування аудиторів, щоб донести читачеві (стейкхолдерам) аудиторського звіту чітке візуальне повідомлення (visual message). Проте тут головне не «перегнути палицю», адже погана візуалізація може заплутати, увести в оману стейкхолдерів і спотворити повідомлення аудитора. Щоб підготувати якісний аудиторський звіт, кожному аудитору необхідно усвідомити важливість і доцільність його проведення і в першу чергу дати відповідь самому собі на такі запитання: Навіщо цей аудит? Чому люди (читачі, стейкхолдери) мають його прочитати? Чи все, що планували, зробили? Чи достатньо зібрано аудиторських доказів? І, урешті-решт, що ми як аудиторі знайшли за результатами його проведення? По суті, це та основа, на якій базується належного рівня й якості аудиторський звіт. Якщо зібрана інформація є

²⁴ Tufte E. The Visual Display of Quantitative Information. 2nd. ed. Graphics Press. Cheshire Connecticut. URL: <https://dokumen.pub/qdownload/the-visual-display-of-quantitative-information-2ndnbsped-9780961392147-0961392142.html>

неналежної якості або недостатньо даних тощо, то це вплине на якість аудиту і, відповідно, на його сприйняття стейкхолдерами. Крім того, необхідно пам'ятати, що стейкхолдери бувають різні, отже, вони по-різному сприймають інформацію, тому необхідно її подавати в належній формі для кращого сприйняття і розуміння тих проблем або недоліків, які існують. І для виправлення ситуації слід врегулювати існуючий стан, запобігти виникненню кризи, стабілізувати і покращити динаміку, забезпечити соціально-економічне зростання тощо. Опублікувати повний аудиторський звіт на вебсайті інституції недостатньо, щоб цей документ привернув увагу широкої громадськості. Багато ВОА створюють відео або подкасти, виходячи завдяки ним за рамки письмового слова. Деякі ВОА використовують соціальні медіа, щоб ознайомити своїх стейкхолдерів (зацікавлені сторони) з матеріалами звіту. В цьому контексті слід пам'ятати, що надання державних послуг, орієнтоване на громадян, це загальна тенденція. Тут важливо бачити, чи ВОА дедалі більше сприйматимуть цю перспективу і враховуватимуть її, щоб «змінити життя громадян», оскільки громадяни мають бути в центрі уваги ВОА не лише після завершення аудиту і подання аудиторського звіту, а й до прийняття рішення про проведення цього аудиту (Brétéché, Swarbrick, 2024).

ВИСНОВКИ

Дослідження показало сучасні напрями, тренди, важливість і актуальність застосування вищими органами аудиту організаційно-методологічних підходів залучення стейкхолдерів до посилення впливу аудиту. Кожен ВОА, відповідно до вимог міжнародних стандартів INTOSAI, повинен прагнути змінити життя громадян на краще. Проте досягти цієї мети досить складно, тому ВОА мають підвищити цінність аудиту, а також роль самих інституцій у суспільних процесах і змінах. Необхідно постійно демонструвати стейкхолдерам (громадянам, парламенту) свою значимість у житті країни. Тут важлива внутрішня мотивація ВОА, а саме бажання інституції у особі її керівництва змінюватися, удосконалюватися, впроваджувати дієві організаційно-методологічні підходи, які підвищать рівень комунікації із стейкхолдерами, удосконалювати методологічний інструментарій проведення різних видів аудитів, написання аудиторських звітів, налагодження дієвого зворотного зв'язку, що, урешті-решт, підвищить ефективність діяльності ВОА в сучасних умовах.

Міжнародний досвід необхідно залучати і в Україні, хоча немає єдиного, універсального організаційно-методологічного підходу або моделі, яку можна скопіювати і яка допоможе досягти бажаного результату. Навпаки, доречний індивідуальний підхід, заснований на аналізі національного контексту, різносторонніх потреб стейкхолдерів, взаємодії різних факторів, які в гармонічному поєднанні при врахуванні всіх складових формуватимуть цілісний механізм, сприятимуть побудові у ВОА ефективної, дієвої моделі, системи якісної комунікації, зворотного зв'язку для забезпечення належного впливу

аудиту. Останнє сприяє підзвітності, прозорості, легітимності влади, покращенню дій уряду, системи державного управління, у тому числі ефективності розподілу й використання публічних фінансів, зміцненню довіри населення до держави та її інституцій, проведенню системних економічних реформ, суспільних трансформацій, утвердженню демократії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

- Радіонов, Ю. (2020). Фінансовий контроль і становлення аудиту відповідності за забезпечення ефективного управління бюджетними коштами. *Економіка України*. 63. 11(708). 21-40. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2020.11.021>
- Радіонов, Ю. (2024). Роль державного фінансового контролю (аудиту) в управлінні економікою. *Економіка України*. 67. 8(753). 29-50. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2024.08.029>
- Бардаш, С. (2024). Модернізація підходів щодо визначення ефективності державного фінансового контролю: філософський дискурс. *Scientific Collection «Inter-Conf»*, (191), 48-54. URL: <https://archive.interconf.center/index.php/conference-proceeding/article/view/5561>
- Жидовська, Н., Петришин, Л. (2024). Сучасні підходи до державного фінансового контролю як інструменту забезпечення ефективного використання бюджетних ресурсів. *Економіка та суспільство*, (62). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-13>
- Табенська, Ю. (2018). Рахункова палата України як вищий орган незалежного зовнішнього контролю. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Вип. 19. Ч. 3. С. 88—91. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/19_3_2018ua/20.pdf
- Микитюк, І. (2018). Державний фінансовий контроль у бюджетній сфері. *Світ фінансів*. № 1 (54). С. 58—69. <https://doi.org/10.35774/sf2018.01.058>
- Качула, С. (2020). Інститут державного контролю як механізм посилення ефективності використання фінансових ресурсів на соціальний розвиток. *Економіка та суспільство*. Вип. 21. С. 107—113. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/36/35>
- Keulen, S. (2023). Boost the Impact of Your Performance Audits: Building Blocks for a Theory on the Impact of Supreme Audit Institutions. *International Journal of Government Auditing*. Q3. URL: <https://www.intosajournal.org/journal-entry/boost-the-impact-of-your-performance-audits-building-blocks-for-a-theory-on-the-impact-of-supreme-audit-institutions/>
- Петрик, О. (Ред.) (2021). Аудит в умовах сталого розвитку. Кол. моногр. Київ, КНЕУ. 231 с.
- Kirk, A. (2016). Data Visualisation. A Handbook for Data Driven Design. 36 p. URL: https://us.sagepub.com/sites/default/files/upm-binaries/75674_Kirk_Data_Visualisation.pdf
- Brétéché, B., Swarbrick, A. (2024). Increasing the impact of supreme audit institutions through external engagement: Compendium of European experiences with developing effective relationships between SAIs and non-governmental stakeholders. *SIGMA Papers*. No. 69. 72 p. <https://doi.org/10.1787/5d25341e-en>

Надійшла 04.02.2025

Прорецензована 27.02.2025

Доопрацьована 12.03.2025

Підписана до друку 20.03.2025

REFERENCES

- Radionov, Yu. (2020). Financial control and formation of compliance audit to ensure effective management of budget funds. *Economy of Ukraine*. 63. 11(708). 21-40. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2020.11.021> [in Ukrainian].
- Radionov, Yu. (2024). Role of public financial control (audit) in economic management. *Economy of Ukraine*. 67. 8(753). 29-50. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2024.08.029> [in Ukrainian].
- Bardash, S. (2024). Modernization of approaches to determining the effectiveness of state financial control: a philosophical discourse. *Scientific Collection «InterConf»*, (191), 48-54. URL: <https://archive.interconf.center/index.php/conference-proceeding/article/view/5561> [in Ukrainian].
- Zhydovska, N., Petryshyn, L. (2024). Modern approaches to state financial control as a tool for ensuring efficient use of budget resources. *Economy and Society*, (62). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-13> [in Ukrainian].
- Tabenska, J. (2018). The Accounting Chamber of Ukraine as the higher authority of independent external control. *Uzhorod National University Herald*. Vol. 19. Part 3. P. 88-91. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/19_3_2018ua/20.pdf [in Ukrainian].
- Mykytiuk, I. (2018). Increase of stimulant influence remittances from abroad. *World of Finance*. No. 1 (54). P. 58-69. <https://doi.org/10.35774/sf2018.01.058> [in Ukrainian].
- Kachula, S. (2020). Institute of state control as a mechanism for improvement of efficiency of use of financial resources for social development. *Economy and Society*. Vol. 21. P. 107-113. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/36/35> [in Ukrainian].
- Keulen, S. (2023). Boost the Impact of Your Performance Audits: Building Blocks for a Theory on the Impact of Supreme Audit Institutions. *International Journal of Government Auditing*. Q3. URL: <https://www.intosajournal.org/journal-entry/boost-the-impact-of-your-performance-audits-building-blocks-for-a-theory-on-the-impact-of-supreme-audit-institutions/>
- Petryk, O. (Ed.) (2021). Audit in the context of sustainable development. Kyiv. 231 p. [in Ukrainian].
- Kirk, A. (2016). Data Visualisation. A Handbook for Data Driven Design. 36 p. URL: https://us.sagepub.com/sites/default/files/upm-binaries/75674_Kirk_Data_Visualisation.pdf
- Brétéché, B., Swarbrick, A. (2024). Increasing the impact of supreme audit institutions through external engagement: Compendium of European experiences with developing effective relationships between SAIs and non-governmental stakeholders. *SIGMA Papers*. No. 69. 72 p. <https://doi.org/10.1787/5d25341e-en>

Received on February 4, 2025

Reviewed on February 27, 2025

Revised on March 12, 2025

Signed for printing on March 20, 2025

Yurii Radionov, Dr. Sci. (Econ.),
Head of the Department for Interaction with International Technical Assistance
Projects, Working Bodies of INTOSAI, EUROSAI, and EU Operational Programmes
The Accounting Chamber of Ukraine
7, Mykhayla Kotsyubynskoho St., Kyiv, 01054, Ukraine,
Senior Research Fellow of the Department of Financial, Credit, and Tax Policy
National Scientific Center "Institute of Agrarian Economics"
10, Heroyiv Oborony St., Kyiv, 03127, Ukraine

IMPACT OF AUDIT THROUGH STAKEHOLDER ENGAGEMENT

The existential challenges faced by Ukraine necessitate the search for optimal ways to address them. On the one hand, the Russian-Ukrainian war is ongoing, and on the other, there are European integration aspirations, the need to prevent economic collapse, stabilize financial and socio-economic situation in the country. Each ministry, enterprise, and institution must adequately respond to existential challenges, effectively perform their functions in accordance with public demands. Public financial control (audit) bodies, in particular the Accounting Chamber of Ukraine as the supreme audit institution, must be effective and hold great social value for society, changing the lives of citizens for the better. To achieve this, it is necessary to carry out systemic reforms, change approaches to conducting audits, and establish proper connection and communication with stakeholders.

Analysis of international experience, in particular the Dutch model, indicates the relevance and importance of introducing organizational and methodological approaches and effective communication with specific stakeholders in the supreme audit institution, which will increase the value of audits and the role of supreme audit institutions in modern conditions. The use of a successful organizational and methodological model that takes into account the specifics of national stakeholders will make it possible to ensure a positive impact of the audit and achieve better results and changes in society.

The importance of studying and analyzing stakeholder requests, introducing an effective mechanism for monitoring the achieved results in a permanent analysis of changes is shown. Achieving significant results and success in this matter is possible only through the involvement of each element, a component of a holistic system that will take into account the national aspect and the specific features of stakeholders, their requests, desires, evaluation criteria, etc. Such an approach will make it possible to increase the value of audit activities and their role in enhancing the effectiveness of government and other stakeholders' actions for the benefit of the whole society.

Keywords: *public financial control; audit; reforms; supreme audit institutions; model; approaches; stakeholders; INTOSAI international standards.*