

Ю.Б. СЛОБОДЯНИК\*

(Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна)

## Імплементация термінології у сфері аудиту державних фінансів: проблема конвенційності понять

Забезпечення прозорого і ефективного управління державними фінансами, що є однією з ключових вимог європейської спільноти та вимагає сучасних механізмів контролю. Відособленість різних гілок влади при підготовці та прийнятті нормативно-правових актів призвела до неузгодженості норм законів, що регулюють діяльність Рахункової палати та Державної аудиторської служби України. З іншого боку, відсутність єдиних підходів серед науковців, що проводять дослідження у галузі контролю, та міждисциплінарний характер контролю державних фінансів як об'єкта дослідження, спровокували використання суперечливої термінології. Метою статті є критичний аналіз застосування понятійно-категоріального апарату у сфері аудиту державних фінансів та формулювання пропозицій щодо імплементції термінології, узгодженої з міжнародними стандартами. Для досягнення поставленої мети застосовано компаративний аналіз, метод теоретичного узагальнення, системний підхід. Проаналізовано зміст понять у сфері контролю державних фінансів, що вживаються у законодавчих актах в Україні. На основі аналізу етимології понять «публічний» і «державний» та проблеми вживання слів іношомовного походження оцінено доречність застосування терміну «публічний» у сфері аудиту державних фінансів. Охарактеризовано сутність терміну «державний аудит» та аргументовано доцільність його подальшого застосування. Розкрито причини і наслідки застосування великої кількості різноманітних термінів у сфері аудиту державних фінансів в Україні. Запропоновано заходи, що дозволять вирішити проблему конвенційності понять у галузі аудиту державних / публічних фінансів і забезпечити успішну імплементцію міжнародних стандартів ISSAI та кращої практики, а також результативність реформи.

**Ключові слова:** державний аудит, публічний аудит, державні фінанси, публічні фінанси, термінологія, стандарти ISSAI.

Yu.B. SLOBODYANIK

(Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine)

## Implementation of Terminology in the Field of Audit of State Finance: The Problem of Conventionality of Definitions

Ensuring transparent and efficient management of state finance is one of the key requirements of the European community and requires modern control mechanisms. On the one hand, the isolation of various branches of power in the preparation and adoption of regulatory acts has led to inconsistency in the laws regulating the activities of the Accounting Chamber and the State Audit Office of Ukraine. On the other hand, the lack of unified approaches among scientists conducting research in the field of control, and the multidisciplinary nature of the state finance control as the object of research provoked the usage of contradictory terminology. The purpose of the article is a critical analysis of application the conceptual and categorical apparatus in the field of audit of state finance, as well as the formulation of proposals for the implementation of terminology consistent with international standards. To achieve this purpose, the comparative analysis, method of theoretical generalization, systematic approach were applied. The content of definitions in the field of state finance control, which are used in legislative acts in Ukraine, was analyzed. Based on the analysis of the etymology of the concepts "public" and "state" and the problems of using words of foreign origin, the relevance of the usage of the term "public" in the field of state finance audits was evaluated. The essence of the term "state audit" was characterized and the reasonability of its further usage was substantiated. Measures that would solve the problem of the conventionality of concepts in the field of state / public finance audits and ensure the successful implementation of the ISSAI and best practices, as well as the effectiveness of the reform were proposed.

**Keywords:** state audit, public audit, state finances, public finances, terminology, ISSAI.

\* Слободяник Юлія Борисівна, професор кафедри аудиту Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана (м. Київ), доктор економічних наук, доцент.

**Постановка проблеми.** Євроінтеграційна політика України обумовила зрушення, які відбулися у системі контролю державних фінансів останніми роками. Однією з ключових вимог європейської спільноти у цій сфері є забезпечення прозорого і ефективного управління державними фінансами, що, у свою чергу, вимагає сучасних механізмів контролю. Реформа системи контролю державних фінансів наразі є однією з найбільш актуальних, оскільки її успішність напряму впливає на конкурентоспроможність України. Крайній досвід розвинутих країн доводить, що запорукою успішного проведення реформ у різних сферах є наявність професійної, підзвітної, результативної та ефективною системи органів державної влади. Водночас у збалансованій сучасній системі державного управління відповідальність державних органів перед громадськістю забезпечується функціонуванням вищого органу державного аудиту, який сприяє дотриманню законності, прозорості, економічності, ефективності та результативності використання суспільних ресурсів.

У жовтні 2018 року у Верховній Раді України відбувся круглий стіл на тему «Парламентський контроль у сфері публічних фінансів», ініційований Асоціацією українських правників. У заході взяли участь представники Рахункової палати України, Комітету Верховної Ради України з питань бюджету, народні депутати, науковці у галузі права, економіки, державного управління та міжнародні експерти. Крім питань необхідності внесення законодавчих змін у напрямку осучаснення функцій та повноважень органів, що здійснюють контроль державних фінансів в Україні, учасники круглого столу акцентували проблему застосовуваної термінології, неузгодженість якої призводить до різночитань та позбавлення сенсу окремих законодавчих норм [21]. Аналіз нормативно-правових актів, які регулюють зовнішній та внутрішній контроль у сфері державних фінансів, дозволяє стверджувати, що використовувані терміни не лише не відповідають вимогам міжнародних стандартів, але часто є суперечливими та застарілими.

З одного боку, описану проблему спровокувала відособленість різних гілок влади при підготовці та прийнятті законодавчих і нормативно-інструктивних актів, їх намагання «перетягнути» важелі впливу на себе. В результаті цього наявна неузгодженість норм законів, що регулюють діяльність Рахункової палати [19] та Державної аудиторської служби України [17], які по суті є елементами загальної системи контролю державних фінансів і представляють зовнішній (парламентський) та внутрішній (урядовий) контроль.

З іншого боку, аналіз сучасних наукових публікацій доводить відсутність єдиних підходів і серед науковців, що проводять дослідження у галузі контролю. Не менш важливим аспектом є міждисциплінарний характер контролю державних фінансів як об'єкта дослідження, наслідком чого є використання різної термінології у публікаціях з права, фінансів, державного управління тощо. Необхідність пошуку шляхів вирішення описаних

проблем стала поштовхом для проведення дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Реформування вітчизняної системи контролю державних фінансів у напрямку розбудови інституту державного аудиту розглядалося багатьма українськими науковцями, зокрема С. Бардашем [4], Л. Дікань, Ю. Голуб, Н. Синюгіною [7], Д. Долбневою [8], В. Немченком і О. Редьком [2], О. Крестьянниковою [10], Н. Обушною [12], В. Хомутенко [23] та багатьма іншими. Проблеми застосування термінологічного апарату у сфері державних / публічних фінансів висвітлено у працях О. Александрович [1], С. Корецької [11], В. Опаріна, В. Федосова, П. Юхименка [13], А. Хомутенко [22]. Аналіз змісту робіт доводить, що фахівці не мають узгодженої точки зору щодо змістової наповненості понять «державний фінансовий контроль», «публічні фінанси», «державні фінанси», «публічний аудит», «державний аудит» тощо. Утім більшість авторів наголошують на необхідності проведення подальших досліджень з метою стандартизації відповідної термінології.

**Метою статті** є критичний аналіз сучасних наукових публікацій і законодавчо-нормативних актів у сфері аудиту державних фінансів щодо застосовуваного понятійно-категоріального апарату, а також формулювання пропозицій щодо імплементації термінології, узгодженої з міжнародними стандартами.

**Методика дослідження.** Для досягнення поставленої мети автором застосовано компаративний аналіз, метод теоретичного узагальнення, системний підхід.

**Виклад основних результатів дослідження.** Важливим результатом проведеного круглого столу стало рішення представників влади про необхідність долучення науковців до законотворчого процесу у сфері контролю державних фінансів з метою стандартизації термінології. Водночас цей процес потребує перегляду сучасних наукових точок зору, їх узгодження, перенесення в законодавчо-нормативні акти.

Насамперед зауважимо, що існує два шляхи досягнення конвенційності використовуваної термінології (*під конвенційністю (від лат. conventio – договір, угода) ми розуміємо такий предмет / явище, уявлення про характеристики якого поділяє більшість*): 1) наповнення новим змістом, осучаснення використовуваних термінів; 2) імплементація нових термінів.

З початком реформ у сфері контролю державних фінансів в Україні відбувся перегляд розуміння сутності усталеного поняття «державний фінансовий контроль». Ознайомлення з кращим досвідом зарубіжних країн, членство України у міжнародних організаціях INTOSAI та EUROSAI, активна участь у їх заходах спонукали до перегляду концепції контролю. Отже, починаючи з 2001 року з прийняттям Бюджетного кодексу у вітчизняну практику контролю державних фінансів вперше увійшов термін «аудит». Разом з тим введення

терміну «аудит» у сферу контролю державних фінансів у законодавчих і нормативних актах не супроводжувалося його науковим обґрунтуванням, що призвело до «вільного» використання понять «контроль» та «аудит» і часто нівелювало принципові відмінності між контролем, який здійснюється державою (самоконтролем держави), і незалежним контролем суспільства за діяльністю держави.

У першу чергу, це стосувалося заміни у законодавчо-нормативних актах поняття «державний фінансовий контроль» новим терміном «державний фінансовий аудит». На наш погляд, це було обумовлено перекладом міжнародних стандартів та інших документів, англійською мовою яких у переважній більшості міститься термін «audit», а

«control» використовується з іншим змістовим наповненням ніж у вітчизняній практиці. В результаті науковці, які проводили дослідження у галузі контролю, почали трактувати поняття «державний фінансовий аудит», відштовхуючись від законодавчого його визначення, що суперечить міжнародним стандартам і є неправильним з точки зору розвитку науки.

Слід зазначити, що наукова дискусія, яка триває останніми роками стосовно співвідношення понять «державний аудит», «державний фінансовий аудит», «державний фінансовий контроль» призвела до часткового перегляду законодавчих норм (табл. 1), проте досягти конвенційності понять поки що не вдалося.

Таблиця 1

**Законодавчо визначена термінологія, що використовується у сфері контролю державних фінансів**

Термін	Сутність	Законодавчо-нормативний акт, яким визначено термін
Державний фінансовий контроль	забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі	Ст. 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [17]
Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит)	забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів	Ст. 4 Закону України «Про Рахункову палату» [19]
Державний фінансовий аудит	полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами	Ст. 4 Закону України «Про Рахункову палату» [19]
	є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю	Ст. 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [17]
	є заходом державного фінансового контролю, що спрямований на оцінку законності, ефективності, економності та результативності управління ресурсами та їх використання, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності, стану внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, оцінку надійності, безпеки, результативності та ефективності автоматизованих інформаційних систем, обробки інформації	Ст. 7 законопроекту «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» [16]

Джерело: узагальнено автором за [16, 17, 19].

Так, наприклад, термін «аудит», хоча і був внесений до тексту Закону України «Про Рахункову палату», водночас виглядає достатньо умовним, оскільки включений у дужках і тому сприймається як синонім до терміну «державний зовнішній фінансовий контроль». З іншого боку, окремими Постановами Кабінету Міністрів України, починаючи

з липня 2018 року, було затверджено порядок проведення державних фінансових аудитів державних (регіональних) цільових програм, інвестиційних проектів, місцевих бюджетів, що визначені як види державного фінансового аудиту, спрямовані на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності (розроблення та

## Бухгалтерський облік

виконання програм, реалізації інвестиційних проєктів, формування та виконання місцевих бюджетів тощо). Отже, відмінності трактування термінів у законодавчо-нормативних актах залишилися, а намагання прийняти законопроект [16], що містить застарілі поняття, лише підкреслює відсутність взаємоузгодженості у діях законодавців.

Позитивно оцінюючи введення терміну «аудит» у сферу контролю державних фінансів, маємо акцентувати, що це не є даниною «модним» тенденціям запозичення іншомовних термінів. Дослідження, проведене автором, дозволяє стверджувати, що на початку XXI ст. у світі відбувся кардинальний перегляд ролі і функцій контролю держави, відхід від традиційно імперативного його характеру та переорієнтація на здійснення державного аудиту [20]. На порядок денний вийшли абсолютно нові стратегічні задачі – визначення економічності, ефективності, результативності використання ресурсів країни та якості державного управління. Таким чином, подальше використання терміну «державний фінансовий контроль» у звичному для нас сенсі виявилось недоцільним, що і призвело до імплементації, хоча поки що і часткової, терміну «державний аудит». Останній у сучасному його розумінні виходить за межі фінансового контролю, охоплює не лише фінанси держави, а й інші економічні ресурси суспільного значення, а також поширюється в окремих випадках і на фінанси економічних суб'єктів (у т. ч. домогосподарств). Саме тому є безпідставним ототожнення державного фінансового контролю і державного аудиту.

Зауважимо, що у вітчизняній практиці проблеми використання тих або інших термінів часто обумовлені особливостями англійського перекладу. Так, наприклад, назва INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions) перекладена як «Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю», тобто «audit» перекладено як «фінансовий контроль», хоча ці поняття не є тотожними та взаємозамінними. Крім того, така підміна понять призвела до значного звуження об'єкту і предмету державного аудиту, а також повноважень Рахункової палати, яка і є цією «вищою аудиторською інституцією» в Україні.

Необхідно визнати, що дослівний переклад назви INTOSAI як Міжнародної організації вищих аудиторських інституцій також ускладнив би практику застосування відповідної термінології, оскільки вносив би плутанину при використанні терміну «аудит» у державній та приватній сферах. У вітчизняній практиці термін «аудит» звично вживається для позначення незалежного аудиту і це поняття є абсолютно конвенційним. Отже, логіка введення слова «державний» у термін «державний аудит» полягала у необхідності відмежування його від незалежного аудиту. Крім того, термін «державний аудит» містить в собі суб'єктну ознаку – посилення на ініціатора проведення цього аудиту. Саме тому нами було запропоновано визначення

державного аудиту як виду контролю, що проводиться спеціалізованим органом, наділеним особливими конституційними повноваженнями, і спрямований на визначення відповідності управління суспільними ресурсами встановленим критеріям. При цьому державний аудит не є аналогом ні державного фінансового контролю, ні незалежного аудиту, оскільки має свої об'єкт, предмет, власні методи тощо (див. [20]).

Не зупиняючись детально у цій публікації на проблемі трактування означених понять у законодавчо-нормативних актах, хочемо звернути увагу на новий виклик – започатковану дискусію щодо заміни терміну «державний» на термін «публічний», зокрема у сфері державних фінансів та їх контролю.

Обґрунтуванню необхідності повернення ознаки «публічний» до категорії «фінанси», а також заміни терміну «державні фінанси» на термін «публічні фінанси» присвячені праці С. Корецької [11], В. Опаріна, В. Федосова, П. Юхименка [13], А. Хомутенко [22] та багатьох інших. Аналіз робіт свідчить про те, що усталений термін «державні фінанси» не охоплює всі сучасні відносини у відповідній сфері, що, на думку науковців, має бути розширена з обов'язковим включенням до неї фондів суб'єктів господарювання державної й комунальної власності [22, с. 122], фінансів громадських організацій та об'єднань [13, с. 116], а також публічних приватних фінансів (малого бізнесу, корпоративних фінансів, банків, некомерційних організацій) [3, с. 36].

Дослідники аналізують зміст понять «публічний» і «державний» і доходять висновку, що на практиці дуже часто ці терміни вживаються як синоніми, хоча не є такими. Крім того, автори наголошують на необхідності перегляду змістової наповненості категорій та усвідомлення того, що за допомогою державних / публічних фінансів держава реалізує суспільні функції, зокрема соціальну, економічну та екологічну. Означена дискусія прямо пов'язана з аудитом у державному секторі, оскільки державні / публічні фінанси є одним з об'єктів державного аудиту, а тому правильне їх тлумачення має не лише теоретичне значення, а й прикладний аспект – дозволяє чітко усвідомити сферу функціонування відповідних контрольних органів та сформулювати їх повноваження.

Таким чином, дискусія з приводу правильності застосування термінів «публічний» і «державний» та їх змістової наповненості, що виникла під час круглого столу «Парламентський контроль у сфері публічних фінансів», відбиває відсутність єдиного підходу науковців [21]. Важливим фактором, на наш погляд, також є слабка комунікація між фахівцями, що досліджують контроль державних фінансів в різних галузях, – правників, економістів, спеціалістів з державного управління. Замкненість на власному доробку значно обмежує ґрунтовність висновків і призводить до проблеми відсутності конвенційності понять.

Великий тлумачний словник сучасної української мови містить таке визначення слова «публічний» – 1) який відбувається в присутності публіки, людей; прилюдний; 2) призначений для широкого відвідування, користування; громадський [5, с. 1187]. Водночас «державний» – який має важливе значення для держави, може впливати на стан її справ; який бере безпосередню участь у керівництві державою [5, с. 286]. Зрозуміло, що ці терміни не є семантично тотожними, а, отже, не можуть використовуватися як синоніми.

То чому ж останнім часом все частіше лунають пропозиції щодо заміни поняття «державний» на «публічний» і чи є доцільною така заміна?

На наш погляд, значний вплив на тенденцію до заміни згадуваних понять справив термін «public administration», яким у західній практиці позначають процес реалізації державної політики, а у вітчизняній – державне управління. Також важливе значення відіграє і людиноцентристська ідеологія демократичних суспільств, націленість на задоволення громадських потреб, звуження повноважень держави в багатьох сферах до надання послуг громадянам та підтримання високої якості цих послуг, принципи доброчесного управління (good governance). Водночас реформа системи державного управління, що триває наразі в Україні, спрямована саме на переосмислення терміну «державне управління», надання йому нового сенсу [6]. При цьому слово «державний» продовжує вживатися в усталених термінах без змін, за винятком декількох випадків.

Так, відбулося оновлення законодавства у сфері державних закупівель – Закон України «Про здійснення державних закупівель» [15] було замінено Законом України «Про публічні закупівлі» [18] з одночасним збереженням сенсу у визначенні замовників таких закупівель, якими є органи державної влади та органи місцевого самоврядування, а також юридичні особи (підприємства, установи, організації) та їх об'єднання, які забезпечують потреби держави або територіальної громади, якщо така діяльність не здійснюється на промисловій чи комерційній основі за наявності певних ознак [18]. На нашу думку, заміна терміну «державні закупівлі» на «публічні закупівлі» цілком обґрунтована процедурою таких закупівель, що визначається згадуваним законом, а саме прилюдністю закупівлі, відкритістю процедури для громадськості. У цьому випадку ми згодні з застосуванням поняття «публічні закупівлі», що повністю відповідає семантиці слова «публічний».

Ще одним прикладом заміни слова «державний» на «публічний» є Закон України «Про відкритість використання публічних коштів», яким публічні кошти визначені як кошти державного бюджету, бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів, кредитні ресурси, надані під державні та місцеві гарантії, кошти Національного банку України, державних банків, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України, фондів

загальнообов'язкового державного соціального страхування, а також кошти суб'єктів господарювання державної і комунальної власності, отримані ними від їхньої господарської діяльності [14]. У цьому випадку зміст ознаки «публічні» полягає у прозорості і відкритості використання коштів, які ми з попереднього досвіду звикли вважати державними, тобто такими, що не належать до приватного сектору. Отже, семантика слова дотримана, проте у цьому випадку доречними є зауваження фахівців, що аналізують взаємозв'язок понять «державні / публічні фінанси», стосовно розширення складу державних фінансів.

На цьому тлі введення у науковий обіг терміну «публічний аудит», що на перший погляд, мало б відбивати сучасні підходи до прозорості, гласності контролю, не є таким однозначним. Так, порівняльний аналіз змістового наповнення наукової термінології, що використовується у сфері аудиту державних фінансів (табл. 2), доводить, що запропонована «публічність» аудиту пов'язана не з особливістю досліджуваного явища, його специфічними об'єктом, предметом, суб'єктом чи методом. Насправді йдеться про спрямованість цього виду аудиту на забезпечення ефективності державного / публічного управління. Отже, змістова сутність поняття «публічний аудит» суттєво не відрізняється від сутності терміну «державний аудит», а на необхідності дотримання принципів гласності, прозорості в системі державного аудиту наголошують всі автори. До того ж, дотримуючись цієї логіки, ми маємо замінити слово «державний» на «публічний» у таких термінах, як «державна адміністрація», «державна служба», «державний бюджет», «державний сектор» та багатьох інших, що не є доцільним, принаймні на сучасному етапі.

Звернення до міжнародного досвіду у цій сфері підтверджує нашу тезу щодо відсутності потреби заміни поняття «державний аудит» на термін «публічний аудит». Так, поряд з розповсюдженням терміном «public audit» у практиці таких країн, як Албанія, Єгипет, Грузія, Ізраїль, Кувейт, Чорногорія, Оман, Палестина, Катар, Латвія, Угорщина, Тайланд, Колишня Югославська Республіка Македонія, ОАЕ, США та багатьох інших, застосовується термін «state audit» як синонім. Вважаємо, що це яскравий приклад того, що справа не в назві, а в сутності поняття, наданні йому сучасного змісту. Для того, щоб реалізувати повноцінну реформу в сфері аудиту державних (публічних) фінансів за кращими світовими стандартами, маємо трансформувати підходи до проведення аудиту, закріпити конституційний статус вищого органу державного аудиту, започаткувати процедуру імплементації стандартів ISSAI, розширювати об'єкти аудиту, реагувати на його результати, проводити аудити прозоро та вчасно і повно доносити їх результати до суспільства.

## Наукова термінологія, що використовується у сфері аудиту державних фінансів

Термін	Сутність	Автор
Державний аудит	перевірка та аналіз законності й ефективності використання державних та комунальних коштів, активів, майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, а також доцільності управлінської діяльності з метою надання чинних рекомендацій щодо поліпшення стану справ на об'єкті дослідження	Дікань Л., Голуб Ю., Синюгіна Н. [7]
	самостійна форма державного незалежного фінансового контролю, який здійснюється спеціальними суб'єктами (Державною аудиторською службою України та Рахунковою палатою України) за допомогою відповідних методів (способів) контролю з метою отримання об'єктивної інформації про реальний фінансово-господарський стан підконтрольного суб'єкта	Крестьянникова О. [10, с. 24]
	форма державного фінансового контролю, спрямована на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, які отримують державні кошти, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності	Немченко В., Редько О. [2, с. 55]
Державний фінансовий аудит	сукупність контрольних заходів органу державного фінансового контролю, змістом яких є перевірка стану або змін параметрів об'єкта контролю (аудиту), аналіз можливих відхилень та розробка пропозицій щодо їх оперативного усунення та недопущення у майбутньому	Бардаш С., Баранюк Ю. [4, с. 29]
	різновид державного фінансового контролю, полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю	Хомутенко В., Луценко І., Хомутенко А. [23, с. 321]
Публічний аудит	сукупність взаємообумовлених дій щодо зовнішнього незалежного публічного оцінювання, аналізу результативності й ефективності діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, визначення відхилень від планових (нормативних) соціально-економічних показників виконання програм та заходів державного та локального (місцевого) рівня, що здійснюються незалежним спеціалізованим органом на всіх рівнях публічного управління (державного та місцевого) за участю представників громадськості чи на їх замовлення	Долбнєва Д. [8, с. 50]
	діяльність щодо незалежного, експертно-аналітичного оцінювання, спрямованого на виявлення результативності та ефективності діяльності органів публічної влади з питань дотримання й розвитку суспільних цінностей та управління суспільними ресурсами, що проводиться окремим незалежним спеціалізованим органом, на всіх рівнях публічного управління на замовлення /за участю суспільства	Іванова Т. [9, с. 80]
	система відкритого зовнішнього аудиту діяльності органів публічної влади з питань дотримання / розвитку суспільних цінностей та управління суспільними ресурсами, що здійснюється незалежними інститутами на замовлення / за участю суб'єктів громадянського суспільства, які різним чином взаємодіють з владними структурами з метою забезпечення законної, ефективної, результативної та прозорої їх діяльності та вироблення рекомендацій щодо модернізації державного управління	Обушна Н. [12, с. 28]

Джерело: узагальнено автором за [2, 4, 7, 8, 9, 10, 12, 23].

**Висновки.** Підводячи підсумок, наголосимо на доцільності таких заходів, що дозволять з часом вирішити проблему конвенційності понять у галузі аудиту державних / публічних фінансів і забезпечити успішну імплементацію міжнародних стандартів та кращої практики:

– Проведення широкої дискусії щодо застосовуваної у законодавчо-нормативних актах термінології з залученням фахівців різних напрямів, що працюють у галузі аудиту державних фінансів, – правників, аудиторів, спеціалістів з державного управління, фінансистів, економістів тощо. Результатом має стати наукове обґрунтування, узагальнення і визначення термінологічного апарату, що використовується у сфері контролю державних / публічних фінансів, а саме розмежування понять державного і незалежного аудиту, державного внутрішнього фінансового контролю, внутрішнього і зовнішнього державного аудиту, видів і форм державного аудиту тощо. Сформована стандартизована понятійно-категоріальна база має стати подальшою основою для внесення змін у чинні нормативно-правові документи та розробки нових.

– Ініціювання та реалізація офіційного перекладу міжнародних стандартів державного аудиту ISSAI та інших документів з залученням відповідних фахівців для забезпечення правильного та узгодженого перекладу термінів.

– Розробка та прийняття системоутворюючого закону в галузі контролю державних / публічних фінансів, який має містити опис системи у цілому та взаємодії її підсистем – зовнішнього державного аудиту (Рахункова палата) та внутрішнього державного аудиту (Державна аудиторська служба України). Зазначений закон повинен стати основою для розробки і прийняття інших нормативно-правових документів, у яких має застосовуватися аналогічна термінологія.

Початок дискусії покладено, проте від швидкості та узгодженості дій науковців, практиків, законодавців у цьому напрямку залежить результативність та ефективність реформи, що триває у галузі контролю державних фінансів.

#### 4 Список використаних джерел

1. Александрович О. О. Термінологічно-понятійні аспекти модернізації системи державного фінансового контролю в Україні. *Державне будівництво*. 2015. № 1. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu\\_2015\\_1\\_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2015_1_21)
2. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) / за ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю. К.: Центр учбової літератури. 2012. 540 с.
3. Бардаш С. В., Баранюк Ю. Р. Поняття і склад публічних фінансів як об'єкта державного фінансового аудита. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 6. Ч. 1. С. 34-37.
4. Бардаш С., Баранюк Ю. Трансформація теоретичних основ та практики державного

фінансового аудиту. *Економічний дискурс*. 2016. Вип. 3. С. 26-36.

5. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К.; Ірпінь: ВТФ «Перун». 2005. 1728 с.

6. Деякі питання реформування державного управління України: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.06.2017 р. № 474-р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/474-2016-%D1%80?find=1&text=%D0%E0%F5%F3%ED%EA#w11>

7. Дікань Л. В., Голуб Ю. О., Синюгіна Н. В. Державний аудит. К.: Знання. 2011. 503 с.

8. Долбнєва Д. В. Дослідження сутності та необхідності публічного аудиту як вектора модернізації державного управління та фінансового контролю в Україні. *Технологічний аудит та резерви виробництва*. 2017. № 1/4(33). С. 49-54.

9. Іванова Т. В. Публічний аудит як інноваційний механізм модернізації публічного управління. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 8. С. 79-82.

10. Крестьянникова О. О. Деякі аспекти характеристики державного аудиту. *Правничий часопис Донецького університету*. 2016. № 1/2. С. 19-26.

11. Корецька С. О. Аналіз категоріального апарату публічних фінансів. *Інвестиції, практика та досвід*. 2011. № 19. С. 25-27.

12. Обушна Н. Публічний аудит: поняття та сутність. *Державне управління та місцеве самоврядування*. 2016. Вип. 4 (31). С. 21-29.

13. Опарін В. М., Федосов В. М., Юхименко П. І. Публічні фінанси: генеза, теоретичні колізії та практична концептуалізація. *Фінанси України*. 2017. № 2. С. 110-128.

14. Про відкритість використання публічних коштів: Закон України від 30.09.2015 р. № 183-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/183-19>

15. Про здійснення державних закупівель: Закон України від 10.04.2014 р. № 1197-VII (втратив чинність). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/1197-18>.

16. Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю: проект Закону України від 17.09.2018 р. № 9086. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=64601](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64601)

17. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2939-12>

18. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19>

19. Про Рахункову палату: закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

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

21. Стенограма круглого столу на тему: «Парламентський контроль у сфері публічних фінансів». URL: <http://budget.rada.gov.ua/fsview/75650.html>

22. Хомутенко А. В. Прагматика та семантика термінів фінансової науки «суспільні фінанси», «публічні фінанси» та «державні фінанси». *Фінанси України*. 2017. № 1. С. 111-126.

23. Хомутенко В. П., Луценко І. С., Хомутенко А. В. Державний аудит публічних фінансів: навч. посібник. Одеса: «Кримполіграфпапір». 2016. 412 с.

#### 4 References

1. Aleksandrovych, O. O. (2015). Terminologichno-ponjatijni aspekty modernizaciji systemy derzhavnogho finansovogho kontrolju v Ukrajinі [Terminological and Conceptual Aspects of State Financial Control Modernization in Ukraine]. *Derzhavne budivnytvo*, (1). Retrieved from URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu\\_2015\\_1\\_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2015_1_21)

2. Nemchenko, V. V. & Redjko, O. Ju. (2012). Audyт. (Osnovy derzhavnogho, nezalezhnogho profesijnogho ta vnutrishnjogho audytu). [Audit (Fundamentals of State, Independent Professional and Internal Audit)]. (ed. by Nemchenko V. V., Redjko O. Ju.). Kyiv: Centr uchbovovi literatury.

3. Bardash, S. V. & Baranjuk, Ju. R. (2016). Ponjattja i sklad publichnykh finansiv jak ob'jekta derzhavnogho finansovogho audyta [Concept and composition of public finances as an object of state financial audit]. *Naukovyj visnyk Uzhgorodskogho nacionaljnogho universytetu*, (6(1)). 34-37.

4. Bardash, S. & Baranjuk, Ju. (2016). Transformacija teoretychnykh osnov ta praktyky derzhavnogho finansovogho audytu [Transformation of theoretical foundations and practices of state financial audit]. *Ekonomichnyj dyskurs*. (3). 26-36.

5. Busel, V. T. (2005). Velykyj tлумachnyj slovnyk suchasnoji ukrajinskoji movy (z dod. i dopov.) [Great explanatory dictionary of modern Ukrainian language]. (ed. by Busel V. T.). Kyiv; Irpinj: VTF «Perun».

6. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2017). Dejaki pytannja reformuvannja derzhavnogho upravlinnja Ukrainy: rozporjadzhennja. [Some issues of reforming the state administration of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/474-2016-%D1%80?find=1&text=%D0%E0%F5%F3%ED%EA#w11>

7. Dikanj, L. V., Gholub, Ju. O. & Synjughina, N. V. (2011). Derzhavnyj audyt. [State audit]. Kyiv: Znannja.

8. Dolbnjeva, D. V. (2017). Doslidzhennja sutnosti ta neobkhidnosti publichnogho audyta jak vektora modernizaciji derzhavnogho upravlinnja ta finansovogho kontrolju v Ukrajinі [Investigation of the essence and necessity of public audit as a vector of modernization of public administration and financial control in Ukraine]. *Tekhnologichnyj audyt ta rezervy vyrobnytva*. (1/4(33)). 49-54.

9. Ivanova, T. V. (2018). Publichnyj audyt jak innovacijnyj mekhanizm modernizaciji publichnogho upravlinnja [Public audience as an innovative mechanism of modernization of public administration]. *Investyciji: praktyka ta dosvid*. (8). 79-82.

10. Krestjannykova, O. O. (2016). Dejaki aspekty kharakterystyky derzhavnogho audytu [Some aspects of

the state audit characteristics]. *Pravnychyj chasopys Doneckogho universytetu*. (1/2). 19-26.

11. Korecjkа, S. O. (2011). Analiz katehgorialjnogho aparatu publichnykh finansiv [Analysis of categorical apparatus of public finance]. *Investyciji, praktyka ta dosvid*. (19). 25-27.

12. Obushna, N. (2016). Publichnyj audyt: ponjattja ta sutnistj [Public audit: concept and essence]. *Derzhavne upravlinnja ta misceve samovrjaduvannja*. (4(31)). 21-29.

13. Oparin, V. M., Fedosov, V. M. & Jukhymenko, P. I. (2017). Publichni finansy: geneza, teoretychni koliziji ta praktychna konceptualizacija [Public finances: genesis, theoretical and practical conceptualization collision]. *Finansy Ukrainy*. (2). 110-128.

14. Verkhovna Rada Ukrainy. (2015). Pro vidkrytistj vykorystannja publichnykh koshtiv: Zakon Ukrainy [On the openness of the use of public funds]. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/183-19>

15. Verkhovna Rada Ukrainy. (2014). Pro zdijnsennja derzhavnykh zakupivelj: Zakon Ukrainy [On Public Procurement]. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/1197-18>

16. Verkhovna Rada Ukrainy. (2018). Pro osnovni zasady dijajnosti orghaniv derzhavnogho finansovogho kontrolju: projekt Zakonu Ukrainy [On the main principles of the activity of the bodies of state financial control: draft law of Ukraine]. Retrieved from [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=64601](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64601)

17. Verkhovna Rada Ukrainy. (1993). Pro osnovni zasady zdijnsennja derzhavnogho finansovogho kontrolju v Ukrajinі: Zakon Ukrainy [On the Basic Principles of Implementation of the State Financial Control in Ukraine] Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2939-12>

18. Verkhovna Rada Ukrainy. (2015). Pro publichni zakupivli: Zakon Ukrainy [On Public Procurement]. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19>

19. Verkhovna Rada Ukrainy. (2015). Pro Rakhunkovu palatu: Zakon Ukrainy [On the Accounting Chamber]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

20. Slobodjanyk, Ju. B. (2014). Formuvannja systemy derzhavnogho audytu v Ukrajinі [Formation of the system of state audit in Ukraine]. Sumy: FOP Natalukha A. S.

21. Stenoghrama krughlogho stolu na temu: “Parlamentskyj kontrolj u sferi publichnykh finansiv” [Transcript of the round table on the topic: “Parliamentary control in the field of public finance”]. Retrieved from <http://budget.rada.gov.ua/fsview/75650.html>.

22. Khomutenko, A. V. (2017). Praghmatyka ta semantyka terminiv finansovoi nauky “suspiljni finansy”, “publichni finansy” ta “derzhavni finansy” [Pragmatics and semantics of financial science terms “community finance”, “public finance” and “state finance”]. *Finansy Ukrainy*. (1). 111-126.

23. Khomutenko, V. P., Lucenko, I. S. & Khomutenko, A. V. (2016). Derzhavnyj audyt publichnykh finansiv [State audit of public finances]. Odessa: «Krympolighrafpapier».