

Наталія ОБУШНА

*Національна академія державного управління
при Президентові України*

ПУБЛІЧНИЙ АУДИТ: ПОНЯТТЯ ТА СУТНІСТЬ

Обґрунтовується актуальність термінологічно-понятійних дискусій щодо формування сутнісного наповнення поняття «публічний аудит» та уточнення його змісту в умовах модернізаційних перетворень у системі державного фінансового контролю в Україні. Розкривається етимологічна сутність та змістовні аспекти аудиту як історичної категорії та ключового поняття дослідження. Уточнюється зміст поняття «аудит публічного сектору» в умовах функціонування публічно-аудиторської моделі державного фінансового контролю в країнах ЄС. Проводиться порівняльний аналіз вихідних особливостей формування сутності публічного/державного аудиту в країнах ЄС та в Україні. Узагальнюються наукові підходи до розуміння змісту та особливостей публічного аудиту у трансформаційних суспільствах. Конкретизуються основні відмінності між поняттями «публічний аудит» та «державний аудит». Пропонується авторське бачення дефініції «публічний аудит» в умовах становлення якісно нової публічно-аудиторської моделі державного фінансового контролю в Україні.

Ключові слова: модернізація, державний фінансовий контроль, аудит, державний аудит, публічний аудит.

Nataliia Obushna. Public audit: concept and essence

The article substantiates the relevance of the terminology and conceptual discussions on forming the essential content of the concept of «public audit» and clarification of its content in under modernizing reforms in the system of state financial control in Ukraine. Etymological essence and essential aspects of audit as a historical category and key concept of the study are exposed. The meaning of the notion «audit of the public sector» in the functioning of public auditing model of state financial control in the EU is clarified. The comparative analysis of the output characteristics of the formation of the nature of public / state audit in the EU and Ukraine is conducted. Scientific approaches to understanding the content and features of public audit in transformational societies are generalized. The main differences between the concepts of «public audit» and «state audit» are concretized. The author's vision of the definition «public audit» in the formation of a qualitatively new model of public audit of state financial control in Ukraine is proposed.

Key words: modernization, state financial control, audit, state audit, public audit.

У сучасних умовах інтенсивного реформування системи державного управління в Україні, коли публічність та підзвітність¹ стають базовими принципами організації ефективної та результативної діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, широкого вжитку в науковому понятійному просторі набуває термін «публічний аудит».

У розвинутих країнах світу ця дефініція репрезентує цілеспрямований інноваційно якісний етап розвитку контрольних функцій держави в умовах демократичних перетворень та демонструє принцип зворотного зв'язку в управлінні суспільними процесами чи системами, у результаті чого публічна влада одночасно є суб'єктом контролю за суспільством та його об'єктом, а суб'єктами є не лише державні інститути, але й громадянське суспільство та міжнародне співтовариство. Тобто інститут публічного аудиту активно та відкрито сприяє здійсненню системного діалогу влади та громадянського суспільства в рамках публічної сфери, яка на практичному рівні охоплює все, що стосується суспільства в цілому. При цьому Кін Джон у праці «Громадянське суспільство. Старі образи, нове бачення» зазначає, що «у вимірі репутації органів

¹ У даному випадку мова йде про зростання ролі підзвітності (відповідальності) як управлінського феномену та перетворення підзвітності, за висловом англійського вченого Метью Фліндерса, на «суперконцепцію (Uber-concept) XXI ст.» [16, с. 1].

Теорія та історія державного управління

державної влади публічна сфера виступає форумом, де формується громадська думка, що виконує функцію критики та контролю щодо держави» [6, с. 78].

Вищеозначені суспільні тенденції надзвичайно актуалізують необхідність наукового сутнісно-понятійного осмислення терміна «публічний аудит», адже з позицій методології наукового пізнання визначення сутності понять є вихідним моментом дослідження будь-якого явища чи процесу та важливим напрямом наукової рефлексії в системі публічного управління, який надає визначеності науково-теоретичному мисленню.

Дослідженню формування теоретичних засад інституту публічного аудиту та практичних підходів до його реалізації в сучасній світовій державно-управлінській практиці та споріднених науках присвячено чималу кількість праць. Найбільш ґрунтовно проблема публічного аудиту та контролю розроблена в західноєвропейській науці (М. Фліндерс [16], М. Пауер [18], П. Б. Шпан, Ж. Марку, Дж. Барбер [9] та ін.).

Окремі аспекти публічного аудиту починають упроваджуватися на території Російської Федерації. Так, особливості реалізації публічного аудиту (у тому числі питання формування понятійно-термінологічного середовища) досліджуються в працях таких російських учених, як: В. Двуреченських та Є. Чегринець [3], С. Степашин [13], А. Ізмодьонов, О. Франц [5] та ін.

Аналізуючи вітчизняні наукові джерела, слід зазначити, що для теорії та практики державного управління інститут публічного аудиту є новим, тому в Україні поки що немає чітко сформованого понятійного апарату щодо публічного аудиту. Водночас над його формуванням на сучасному етапі активно працюють такі українські вчені, як: О. Александрович [1], І. Басанцов [2], О. Оболенський [8], І. Стефанюк [14], О. Царенко [15] та ін.

Незважаючи на наявні термінологічні дискусії та наукові розробки щодо змістового наповнення та правил використання основних термінів державного фінансового контролю (ДФК) в понятійному просторі в контексті впровадження парадигми публічного аудиту, питання їх наукового осмислення є ще далекими від вирішення. Okрім того, у вітчизняній фаховій літературі до цього часу відсутнє узгоджене розуміння та співвідношення термінів «державний аудит» та «публічний аудит».

Метою статті є узагальнення передового наукового досвіду ѹ термінологічно-понятійних дискусій щодо формування сутнісно-понятійного наповнення терміна «публічний аудит» та уточнення його змісту в умовах становлення якісно нової публічно-аудиторської моделі ДФК в Україні.

Досягненню мети сприятиме виконання таких завдань: розкриття етимологічної сутності та ключових змістовних аспектів аудиту як історичної категорії та базового поняття дослідження; уточнення змісту поняття «аудит публічного сектору», яке є поширенім у країнах ЄС, та порівняння особливостей формулування сутності публічного/державного аудиту в країнах ЄС і в Україні; конкретизація основних відмінностей між поняттями «публічний аудит» та «державний аудит»; формулування авторського бачення дефініції «публічний аудит» в умовах становлення якісно нової публічно-аудиторської моделі ДФК.

Для нівелювання існуючих понятійних суперечностей коротко розглянемо особливості етимологічного походження поняття «аудит», що допоможе досягти більш чіткої самоідентифікації та змістовності відносин у системі публічного аудиту в цілому.

З точки зору етимологічної термінології поняття «аудит» (у перекладі з лат. *audio* – він чує, слухати, слухач [7, с. 321]) є більш вузьким, ніж поняття «контроль», та в перекладі воно є однопорядковим зі словами «аналізувати», «перевіряти», «екзаменувати», «оцінювати». Насправді аудит – категорія історична, яка розвивається разом з еволюцією суспільства, економічної системи як складової ринкової економіки та притаманних їй суспільних відносин. Відповідно термінологічні дискусії з приводу значення та правил використання основних термінів ДФК виходять далеко за межі простих етимологічних пошуків.

Theory and history of Public Administration

Директоратом з питань демократичних інститутів Генерального директорату з питань демократії та політичних справ у співробітництві з професором П. Шпаном (Німеччина), професором Ж. Марку (Франція) і Дж. Барбером (Великобританія) підготовлено «Політичні рекомендації щодо удосконалення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів в Україні», де зазначено, що «є різні визначення аудиту, ширші чи вужчі, залежно від їх мети»:

- у ширшому сенсі аудит – це оцінка організації, системи, проекту, продукту, події чи особи на відповідність стандартам. Аудит може бути юридичним, фінансовим чи технічним, коли він стосується відповідно юридичних, фінансових чи технічних стандартів;
- у вужчому сенсі аудит стосується фінансових звітів чи рахунків або, більш загально, фінансового керівництва [9, с. 3].

Дійсно, категорія «аудит» у класичному розумінні (у вузькому сенсі), визнаному світовою практикою, означає в основному перевірку, ревізію (балансу, звітності тощо) для підтвердження повноти, достовірності і точності складання звітності (тобто аналізується в основному бухгалтерська звітність).

В Україні термін «аудит» тривалий час зберігав свою семантичну нейтральність і політичну незаангажованість, оскільки широко вживатися він почав лише після 1989 р. Наразі цей термін зазвичай пов’язаний з діяльністю комерційних організацій, оскільки його сутність розглядається через призму Закону України «Про аудиторську діяльність», згідно з яким «аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти й відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам». При цьому аудиторську діяльність розуміють як «підприємницьку діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг» [10].

На відміну від усталеної вітчизняної практики, де аспект саме бухгалтерського обліку і фінансової звітності для аудиту є досить вагомим, у міжнародній практиці змістовне наповнення поняття «аудит» є значно ширшим. Наприклад, у «Жовтій книзі» Генерального директорату з питань бюджету Єврокомісії («Welcome to the world of PIFC») визначено, що аудит – у найбільш широкому загальному сенсі може означати будь-яке ex-post обстеження угоди, процедури або звіту з метою перегляду/перевірки будь-якого її/їого аспекту – її/їого точності, ефективності тощо, а для використання цей термін має бути, як правило, кваліфікований більш вузько. Це ж джерело містить визначення «аудиту ефективності», що також виходить за межі перевірки бухгалтерського обліку та фінансової звітності і передбачає незалежну оцінку економічності, ефективності та результативності діяльності програми чи організації.

У 1977 р. Лімська декларація Керівних принципів аудиту (ISSAI 1), яка була прийнята на Конгресі Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI – The International Organization of Supreme Audit Institutions), остаточно закріпила основні принципи і завдання державного аудиту в демократичному суспільстві [19]. Тобто подальший поділ аудиту на зовнішній (незалежний від виконавчої гілки державної влади) та внутрішній (урядовий та відомчий) з пріоритетом першого після Лімського конгресу INTOSAI став стандартною умовою, закріпленою в Мексиканській декларації незалежності Вищих органів аудиту 2007 р., а також у резолюції Генеральної Асамблеї ООН «Просування ефективності, підзвітності², результативності та прозорості державного управління шляхом посилення вищих органів аудиту» від 22 грудня 2011 р.

Згідно з Лімською декларацією, аудит – це «невід’ємна частина системи

² Пріоритет суспільства відносно будь-яких владних інституцій уперше в Європі був проголошений у 1789 р. у ст. 15 «Декларації прав людини і громадянина» (Франція): «Суспільство має право вимагати від будь-якого представника влади звітування про його управлінську діяльність» [4, с. 113].

регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів» [19] (тут і далі переклад автора. – *H. O.*). Звідси робимо висновок: на сучасному етапі аудит досяг такого рівня розвитку, що необхідність його існування й розвитку визнана суспільством безапеляційно. У зв'язку з цим слід нагадати, що саме бурхливе поширення аудиторської активності в публічному секторі Великобританії та США протягом 80-х рр. ХХ ст. обумовило появу таких крилатих висловів, як «аудиторський вибух» та «аудиторське суспільство», автором яких є професор Майкл Пауер (Лондонська школа економіки) [18].

За кордоном проведення аудиту публічного сектору покладено на спеціальні органи, які характеризуються організаційною, функціональною та фінансовою незалежністю – вищі органи аудиту, для координації їх дій і була створена INTOSAI. Сам аудит, який проводиться вищими органами аудиту, почали називати державним (пізніше публічним) аудитом.

На сьогодні аудит публічного сектору, згідно з поширеним у країнах ЄС визначенням, розглядається як складова частина належного врядування та трактується як «систематичний процес об'єктивного отримання й оцінювання доказів, необхідних для обґрунтування висновків щодо відповідності наявної інформації до встановлених критеріїв» [17]. Окрім того, в ISSAI 100 від 2013 р. наголошується, що аудит публічного сектору має важливе значення, адже забезпечує законодавчі та наглядові органи, що здійснюють публічне управління, і широку громадськість незалежною та об'єктивною інформацією щодо нагляду і виконання державної/урядової політики, програм або операцій [17]. Сучасний публічний аудит є інституціональною діяльністю, яка відповідає принципу «управління за правилами», тобто за відповідними професійними стандартами, що визначають поведінку та легалізують діяльність аудиторів у публічному секторі.

Як свідчить управлінська практика, вищеозначеній новаторський підхід властивий країнам зі сталою демократичною традицією, яка виявляється у вагомій ролі організаційно оформленого суспільного впливу на державну владу і пов'язана з визнанням пріоритету функцій контрольних органів та професійних стандартів діяльності стосовно їх інституціональної побудови. Відповідно, систему ДФК у таких країнах визначають як публічно-аудиторську, оскільки вона ґрунтується на принциповому визнанні можливості застосування до контрольно-ревізійної діяльності недержавних аудиторських органів, які при цьому діють чітко в межах встановлених державою правил і стандартів.

В Україні проблеми пошуку нової парадигми державного управління та теоретичного обґрунтування процесу модернізації політико-управлінських систем на засадах партнерської взаємодії між державою та суспільством набули особливої актуальності лише наприкінці ХХ – на початку ХХІ ст. Пояснюються це тим, що в країні тривалий час у сфері ДФК залишався панівним так званий традиційний підхід (адміністративно-бюрократичний), який акцентує увагу на пріоритетній ролі адміністративних органів, що монопольно виконують контрольні функції від імені держави або носія суверенної державної влади, та характеризується обмеженою участю громадянського суспільства в державному управлінні. Означеному підходу відповідає правове трактування змісту поняття «державний фінансовий аудит», зафіксованого в ст. 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»: «Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає в 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» [11].

Враховуючи вищевикладене, можна констатувати використання різних вихідних принципів для формульовання сутності та особливостей публічного/державного

Theory and history of Public Administration

аудиту в країнах ЄС (акцентується на принципах, правилах, стандартах аудиторських перевірок) та в Україні (пріоритет традиційно надається адміністративній інфраструктурі контролюючих інстанцій), що обумовлює об'єктивну необхідність імплементації сучасної європейської моделі публічного аудиту в практику вітчизняного державного управління шляхом модернізації чинного законодавства відповідно до вимог і стандартів ЄС (таблиця).

Порівняння вихідних особливостей формулювання сутності публічного/державного аудиту в країнах ЄС (згідно з вимогами INTOSAI) та в Україні

Ознака	За визначенням INTOSAI	Згідно з вітчизняним чинним законодавством
Підпорядкованість аудиту як виду діяльності	Аудит – самостійний системний вид фахової діяльності, який має певну структурованість і цілі	Аудит – різновид ДФК, тобто похідна діяльність, підпорядкована завданням ДФК
Головна функція	Взаємодія системи державного (муніципального) управління та суспільства	Державний контроль
Головні суб'екти аудиту	Суб'екта здійснення публічного аудиту не визначено. Хоча загалом суб'екти суспільних відносин у публічному аудиті представлені тріадою «держава – бізнес – громадянське суспільство». Передбачена можливість застосування до контролально-ревізійної діяльності недержавних аудиторських структур	Здійснюється органом ДФК. У профільному законодавстві пріоритет традиційно надається організаційній інфраструктурі контролюючих інстанцій
Акценти аудиту	Як здійснюється аудит? З якою метою? За якими професійними процедурами?	Хто робить аудит?
Підходи до організаційно-функціональної побудови відповідних владних інституцій	Публічно-аудиторський підхід пов'язаний з визнанням пріоритету функцій контрольних органів та професійних стандартів їх діяльності відносно їх інституціональної побудови, які є фахово розробленими та представленими в стандартах INTOSAI [1]	Традиційний підхід (адміністративно-бюрократичний) акцентує увагу на ролі адміністративних органів, що монопольно виконують контрольні функції від імені держави [1]
Головні принципи реалізації	Багато уваги приділяється об'єктивності та доказовості аудиторських звітів, гарантіям їх неупередженості та заангажованості	Законодавством у сфері ДФК принцип об'єктивності не передбачений ³
Можливість оприлюднення результатів аудиту перед громадськістю	Результати аудиту оприлюднюються шляхом їх повідомлення зацікавленим користувачам (кредиторам, інвесторам, представникам громадськості тощо)	Передбачається лише підготовка кінцевого звіту за результатами аудиту
Участь громадськості	Визначальна	Обмежена

³ Лише у ст. 3 Закону України «Про Рахункову палату» (від 02.07.2015 р.) визначено, що діяльність Рахункової палати ґрунтується на принципах законності, незалежності, об'єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості.

Теорія та історія державного управління

Загалом еволюція публічного аудиту у трансформаційних суспільствах, у яких існує потреба підвищення ефективності та відкритості державного управління, йде тернистим шляхом і супроводжується неабиякими колізіями. Тому в теорії та практиці державного управління таких країн до цього часу немає чітко сформованого понятійного апарату щодо публічного аудиту, відповідно немає єдиного системного розуміння механізмів його реалізації. Наприклад, В. Двуреченських та Є. Чегринець ототожнюють поняття «публічний аудит» із «діяльністю контрольно-рахункових органів усіх рівнів публічного управління в Росії» [3, с. 126 – 127]. На наш погляд, це визначення є не зовсім коректним, оскільки згідно з ним публічним аудитом можуть займатися лише контрольно-рахункові органи, що значно обмежує склад суб'єктів-виконавців публічного аудиту, які є традиційними в країнах ЄС.

При цьому В. Франц звертає увагу на той факт, що публічний аудит часто трактують у вузькому сенсі, зводячи виключно до перевірки фінансової діяльності та звітності державних структур [5]. Однак сучасні реалії та практичний досвід визначають необхідність більш широкого розуміння цього явища. Аналогічну думку висловлює Є. Рябова, яка констатує, що «спектр завдань публічного аудиту набагато ширший, ніж ДФК» [12].

З урахуванням вищевикладеного В. Франц публічний аудит визначає як «реалізацію незалежного та об'єктивного публічного контролю за процесами і результатами діяльності органів влади, пов'язаної з впливом на соціально-політичні та економічні процеси, з розпорядженням суспільними ресурсами, формуванням інституційного середовища» [5, с. 43]. Такий підхід дозволяє відійти від радянських стереотипів, що обмежують поняття «аудит» виключно підприємницькою діяльністю у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Крім того, науковець підкреслює взаємозв'язок поняття «публічного аудиту» з поняттям «публічного контролю», який є імперативним та диспозитивним методом регулювання системи публічних відносин у суспільстві.

Інший методологічний підхід пропонує С. Степашин, який розглядає державний аудит як систему зовнішнього, незалежного публічного аудиту діяльності органів державної влади з управління суспільними ресурсами (фінансовими, матеріальними, інтелектуальними). Тобто автор насамперед акцентує увагу на таких визначальних особливостях сучасного державного аудиту, як незалежність та публічність, що дозволяє розглядати аудит як один «...із сучасних інститутів соціального контролю, який виникає в умовах поширення ідей гуманізму та свободи як інституційний відгук на зміну уявлень людей про ієархію взаємин між державою, суспільством і людиною» [13, с. 15].

З таким підходом доцільно погодитися, оскільки за умов налагодження діалогу між представниками влади та активною частиною громадянського суспільства в Україні особливої актуальності набуває поняття «публічність», яка в наш час є критерієм успіху та розуміння громадськістю всіх складових частин державного управління в країні. Відповідно інтерпретація класичного поняття «державний аудит» в контексті публічності є запорукою його прозорості, чесності та довіри з боку представників громадянського суспільства.

При цьому важливо зазначити, що поняття «державний аудит» і «публічний аудит» не є абсолютно тотожними, адже:

1) методологічним підґрунтам модернізованої системи ДФК, в основу якої закладена модель аудиту публічного сектору, стали «Теорія комунікативної дії» Ю. Габермаса та концепція гарного врядування (у парадигмальному вимірі означає вихід управлінської діяльності за межі уряду, «роздержавлення» управлінських функцій); теоретичні засади попередньої моделі ДФК – аудиту державного (тобто підпорядкованого уряду) сектору були сформовані на засадах веберівської концепції «раціональної бюрократії»;

2) публічний аудит, на відміну від державного, може здійснюватися не лише державними органами, а й іншими суб'єктами суспільних відносин у тріаді «держава

Theory and history of Public Administration

– бізнес – громадянське суспільство» в інтересах результативного та ефективного функціонування (розвитку) органів публічної влади. Це дозволяє розглядати публічний аудит як функцію взаємодії публічної влади та суспільства;

3) основу публічного аудиту становить, як правило, саме державний аудит, який здійснюється відкрито, гласно; його результати стають відомі суспільству, можуть стати предметом обговорення громадянами. Тому державний аудит має бути публічним аудитом (результати публікуються, обговорюються представниками населення в законодавчих (представницьких) органах);

4) предметом публічного аудиту є не лише окремі сфери діяльності, а й діяльність органів державної влади та органів місцевого самоврядування в цілому, пов'язана з впливом на соціально-політичні та економічні процеси, з розпорядженням суспільними ресурсами, формуванням інституційного середовища;

5) професійні стандарти публічного аудиту розробляються та змінюються виключно недержавними фаховими організаціями. Так, у 2013 р. Комітет з професійних стандартів INTOSAI затвердив нові Фундаментальні принципи аудиту публічного сектору (ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-sector Auditing), які змінили колишній стандарт Базових принципів державного (урядового) аудиту (ISSAI 100 – Basic Principles in Government Auditing);

6) у рамках публічного аудиту відповідно до нових стандартів аудиту публічного сектору (ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-sector Auditing) виокремлюються три види аудиту – фінансовий аудит, аудит відповідності та аудит адміністративної діяльності, який набуває пріоритетного значення. При цьому основою попередньої моделі ДФК є лише фінансовий аудит.

Як зазначалося вище, у вітчизняній практиці ідея створення повноцінного інституту публічного аудиту має поки що концептуальний характер. У зв'язку з цим науковий дискурс навколо питання формування інституціональних зasad публічного аудиту як механізму модернізації державного управління та його реалізації в Україні набуває особливої актуальності й серед вітчизняних науковців.

Так, доктор економічних наук, професор О. В. Царенко наголошує на тому, «що як би вітчизняні наука та законодавство у сфері аудиту не враховували сучасні світові знання і досвід, не обмежували поняття «аудит» виключно підприємницькою діяльністю у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання, плутаючи з поняттям «ревізія», все рівно термін «публічний аудит» (або інший аудит, тобто якби він не називався) повинен розглядатися в контексті незалежної перевірки об'єктивних даних про економічні дії та події на відповідність цієї інформації встановленим критеріям з представленням результатів зацікавленим користувачам. Іншими словами, публічний аудит здійснюється в інтересах суспільства для забезпечення законного, економного, ефективного, результативного та прозорого управління публічними фінансами» [15].

Професор О. Ю. Оболенський розглядає публічний аудит як нову філософію сприяння забезпечення якості публічного управління справами суспільства на основі оцінювання результативності та ефективності діяльності органів публічної влади із застосуванням ідеології та принципів громадянського суспільства. Зокрема він зазначає, що «об'єднуючи в собі теоретичні та практичні аспекти державного та інших видів аудиту, публічний аудит набуває синергетичних якостей, що сприяє забезпеченню законності, ефективності та результативності діяльності органів публічної влади» [8].

Доцільно звернути увагу на те, що в роботах вітчизняних науковців зустрічається як поняття громадського аудиту та громадської експертизи, так і безпосередньо поняття публічного аудиту. Однак, на нашу думку, ці поняття необхідно розрізняти, оскільки:

1) громадська експертиза – це лише одна з форм громадського контролю, тоді як сфера застосування публічного аудиту є набагато ширшою;

2) термін «публічний» чітко підкреслює публічно-правовий характер аудиту, він пов'язаний зі здійсненням державного управління, тобто публічний аудит являє собою

Teорія та історія державного управління

двоєсторонню взаємодію суспільства та держави, яка, безумовно, регламентується правовими нормами. У той самий час термін «громадський» у сучасному науковому лексиконі не співвідноситься з державою та публічною владою, а пов'язується, насамперед, із контролем з боку непублічних, громадських об'єднань. Okрім того, сфери застосування громадського й публічного аудиту досить часто відрізняються: у міжнародній практиці сферою застосування публічного аудиту переважно визначається сфера публічного управління; сферою громадського аудиту визначаються в тому числі й різні сфери господарювання та ставиться за мету необхідність захисту прав людини.

Підсумовуючи існуючі теоретико-методологічні підходи до визначення поняття «публічний аудит», ми пропонуємо його сутність трактувати так: *публічний аудит* – система відкритого зовнішнього аудиту діяльності органів публічної влади з питань дотримання/розвитку суспільних цінностей та управління суспільними ресурсами, що здійснюється незалежними інститутами на замовлення/за участю суб'єктів громадянського суспільства, які різним чином взаємодіють з владними структурами з метою забезпечення законної, ефективної, результативної та прозорої їх діяльності та вироблення рекомендацій щодо модернізації державного управління. Такий системний підхід до трактування змісту поняття «публічний аудит» дозволяє розглядати його:

1) не просто як інструмент виявлення фінансових порушень, а як цілісну систему, призначену допомагати модернізувати систему державного управління із застосуванням сучасної ідеології та принципів громадянського суспільства;

2) як системну форму реалізації незалежного та об'єктивного публічного контролю за процесами й результатами діяльності органів публічної влади на всіх рівнях публічного управління, пов'язаної з впливом на соціально-політичні та економічні процеси, розвитком суспільних цінностей, управлінням суспільними ресурсами, формуванням інституційного середовища та ін.

Уточнення поняттєвого-термінологічного апарату у сфері публічного аудиту зумовило необхідність розглядати його як комплексну систему, що дозволяє змістовну наповнюваність терміна «публічний аудит» диференціювати в таких напрямах (аспектах), як напрям наукових досліджень у публічному управлінні, вид практичної діяльності, інститут громадянського суспільства, інноваційний діагностично-інформаційний механізм у системі публічного управління, нова функція публічного управління, що й визначає перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Список використаних джерел / List of references

1. **Александрович О. О.** Термінологічно-поняттєві аспекти модернізації системи державного фінансового контролю в Україні / О. О. Александрович // Державне будівництво : [електрон. наук. фах. видання ХарПІ НАДУ]. – 2015. – № 1. – Режим доступу : <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/db/2015-1/doc/2/09.pdf> [Aleksandrovych O. O. Terminolohichno-poniatyiini aspekty modernizatsii systemy derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini / O. O. Aleksandrovych // Derzhavne budivnytstvo : [elektron. nauk. fakh. vydannia KharRI NADU]. – 2015. – № 1. – Rezhym dostupu : <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/db/2015-1/doc/2/09.pdf>].
2. **Басанцов I. В.** Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні / I. В. Басанцов // Економічний часопис. – XXI. – 1 – 2(1). – 2014. – С. 78 – 81 [Basantov I. V. Modernizatsiia systemy derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini / I. V. Basantsov // Ekonomichnyi chasopys. – XXI. – 1 – 2(1). – 2014. – S. 78 – 81].
3. **Двуреченских В. А.** Новеллы правового статуса Контрольно-счетной палаты Москвы / В. А. Двуреченских, Е. А. Чегринец // Вопр. гос. и муницип. упр. – 2010. – № 3. – С. 125 – 139 [Dvurechenskih V. A. Novellyi pravovogo statusa Kontrolno-schetnoy palatyi Moskvi / V. A. Dvurechenskih, E. A. Chegrinets // Vopr. gos. i munitsip. upr. – 2010. – № 3. – S. 125 – 139].
4. **Документы истории Великой французской революции.** В 2 т. Т. 1 – 2 / отв. ред. А. В. Адо. – Москва : Изд-во Москов. ун-та, 1990 – 1992. – 528 с. [Dokumentyi istorii Velikoy frantsuzskoy revolyutsii. V 2 t. T. 1 – 2 / otv. red. A. V. Ado. – Moskva : Izd-vo Moskov. un-ta, 1990 – 1992. – 528 s.].
5. **Измоденов А. К.** Становление и развитие государственного аудита в Российской

Theory and history of Public Administration

Федерации / А. К. Измоденов, О. Б. Франц // Известия УрГЭУ. – 2015. – № 6(62). – С. 40 – 46 [Izmodenov A. K. Stanovlenie i razvitiye gosudarstvennogo audita v Rossiyiskoy Federatsii / A. K. Izmodenov, O. B. Frants // Izvestiya UrGEU. – 2015. – № 6(62). – S. 40 – 46].

6. **Кін Дж.** Громадянське суспільство. Старі образи, нове бачення : пер. з англ. / Дж. Кін. – Київ : К.I.C : АНОД, 2000. – 192 с. [Kin Dzh. Hromadianske suspilstvo. Stari obrazy, nove bachelnia : per. z anhl. / Dzh. Kin. – Kyiv : K.I.S : ANOD, 2000. – 192 s.].

7. **Максимова В. Ф.** Сутність державного аудиту / В. Ф. Максимова, Ю. Б. Слободяник // Бізнесінформ. – № 11. – 2013. – С. 319 – 323 [Maksimova V. F. Sutnist derzhavnoho audytu / V. F. Maksimova, Yu. B. Slobodianyk // Biznesinform. – № 11. – 2013. – S. 319 – 323].

8. **Оболенський О. Ю.** Публічний аудит: цілі та економічний зміст / О. Ю. Оболенський, Н. І. Обушна // Теорія та практика державного управління : зб. наук. пр. – Харків : Magistr, 2015. – Вип. 1(48). – С. 84 – 92 [Obolenskyi O. Yu. Publichnyi audit: tsili ta ekonomichnyi zmist / O. Yu. Obolenskyi, N. I. Obushna // Teoriia ta praktyka derzhavnoho upravlinnia : zb. nauk. pr. – Kharkiv : Mahistr, 2015. – Vyp. 1(48). – S. 84 – 92].

9. **Політичні** рекомендації щодо удосконалення зовнішнього аудиту місцевих бюджетів в Україні. Страсбург, 14 березня 2011. – Режим доступу : [www.slg-coe.org.ua/...](http://www.slg-coe.org.ua/) [Рекомендації-РС-щодо-удосконалення [Politychni rekomendatsii shchodo udoskonalennia zovnishnoho audytu mistsevykh biudzhetiv v Ukraini. Strasburh, 14 bereznia 2011. – Rezhym dostupu : www.slg-coe.org.ua/.../Rekomendatsii-RSe-shchodo-udoskonalennia].

10. **Про аудиторську** діяльність : Закон України від 22 квіт. 1993 р. № 3125-XII // Голос України. – 1993. – 29 трав. [Pro audytorsku diialnist : Zakon Ukrayini vid 22 kvit. 1993 r. № 3125-XII // Holos Ukrayini. – 1993. – 29 trav.].

11. **Про основні** засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 16 жовт. 2012 р. № 5463-VI. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> [Pro osnovni zasady zdiisnenia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukrayini : Zakon Ukrayini vid 16 zhovt. 2012 r. № 5463-VI. – Rezhym dostupu : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12].

12. **Рябова Е. В.** Государственный аудит: возможность закрепления данного понятия в российском законодательстве / Е. В. Рябова // Юрид. мир. – 2013. – № 2. – С. 15 [Ryabova E. V. Gosudarstvennyiy audit: vozmozhnost zakrepleniya dannogo ponyatiya v rossiyskom zakonodatelstve / E. V. Ryabova // Yurid. mir. – 2013. – № 2. – S. 15].

13. **Степашин С. В.** Государственный аудит и экономика будущего / С. В. Степашин. – Москва : Наука, 2008. – 608 с. [Stepashin S. V. Gosudarstvennyiy audit i ekonomika buduschego / S. V. Stepashin. – Moskva : Nauka, 2008. – 608 s.].

14. **Стефанюк І.** Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації визначення системи / І. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 12 – 19 [Stefaniuk I. Derzhavnyi finansovyj kontrol: problemy identifikatsii vyznachennia systemy / I. Stefaniuk // Finansy Ukrayiny. – 2009. – № 11. – S. 12 – 19].

15. **Царенко О. В.** Інституціональне забезпечення процесу державного регулювання трасекторії цілеорієнтованого розвитку публічного аудиту / О. В. Царенко // Державне управління: теорія та практика : електрон. наук. фах. вид. – 2015. – № 1. – С. 37 – 40. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Dutp_2015_1_7 [Tsarenko O. V. Instytutsionalne zabezpechennia protsesu derzhavnoho rehuluvannia traiektorii tsileorijentovanoho rozvytku publichnoho audytu / O. V. Tsarenko // Derzhavne upravlinnia: teoriia ta praktyka : elektron. nauk. fakh. vyd. – 2015. – № 1. – S. 37 – 40. – Rezhym dostupu : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Dutp_2015_1_7].

16. **Bovens, M.**, Goodin R. E., and Schillemans T. (Eds.). (2014). The Oxford Handbook Public Accountability. Oxford: Oxford University Press.

17. **ISSAI** 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing (2013). INTOSAI Professional Standards Committee. Retrieved from <http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>.

18. **Power, M.** (1999). The Audit Society: Rituals of Verification (2nd ed.) Oxford: Oxford University Press.

19. **The Lima** Declaration (ISSAI 1). Approved at IXth Congress of INTOSAI, Lima/Peru 1977 INTOSAI Professional Standards Committee. Retrieved from http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf.

Надійшла до редколегії 22.09.16