

DOI 10.31558/2307-2318.2018.4.11

УДК 657.6

Разборська О.О., к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту, Донецький національний університет імені Василя Стуса

Курдибаха К.В., студентка, Донецький національний університет імені Василя Стуса

Серженік Я.С., студентка, Донецький національний університет імені Василя Стуса

ОСОБЛИВОСТІ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ: ВИКЛИКИ СЬОГОДЕННЯ

Розкривається економічна сутність та цілі публічного аудиту. Розглядається поняття й історія соціального аудиту. Обґрунтовано необхідність формування інституту публічного аудиту в Україні. Проаналізовано зарубіжний досвід соціального аудиту в частині управління державою. Уточнюється значення терміну «аудит публічного сектору» в умовах функціонування публічно-аудиторської моделі державного контролю в країнах Європейського Союзу. Узагальнюються тенденції організації аудиту публічної та соціальної сфери, які в контексті європейської інтеграції допоможуть сформулювати концептуальні засади становлення в Україні інститутів публічного та соціального аудиту.

Ключові слова: аудит, публічний аудит, соціальний аудит, державне управління, модернізація, світовий досвід.

Разборська А. А., Курдибаха К. В., Серженік Я. С.

ОСОБЕННОСТИ ПУБЛИЧНОГО АУДИТА: ВЫЗОВЫ СОВРЕМЕННОСТИ

Раскрывается экономическая сущность и цели публичного аудита. Рассматривается понятие и история социального аудита. Обоснована необходимость формирования института публичного аудита в Украине. Проанализирован зарубежный опыт социального аудита в части управления государством. Уточняется значение термина «аудит публичного сектора» в условиях функционирования публично-аудиторской модели государственного контроля в странах Европейского Союза. Обобщаются тенденции организации аудита публичной и социальной сферы, которые в контексте европейской интеграции помогут сформировать концептуальные основы становления в Украине институтов публичного и социального аудита.

Ключевые слова: аудит, публичный аудит, социальный аудит, государственное управление, модернизация, мировой опыт.

Razborska O., Kurdibakha K., Serzhenik Y.

PECULIARITIES OF THE PUBLIC AUDIT: PRESENT CHALLENGES

The economic essence and goals of public audit are revealed. The concept and history of social audit are considered. The necessity of formation of the institute of public audit in Ukraine is substantiated. The foreign experience of social audit in the management of the state is analyzed. The meaning of the term "audit of the public sector" is clarified in the conditions of functioning of the public-audit model of state control in the countries of the European Union. The tendencies of public sector audit organization are summarized, which in the context of European integration will help to formulate conceptual foundations of the establishment of the public and social audit institution in Ukraine.

Key words: audit, public audit, social audit, public administration, modernization, world experience.

Вступ. У цивілізованих країнах світу з розвинутими традиціями демократії та лібералізму, невід'ємною складовою є ефективне державне управління. При цьому саме інститут публічного аудиту виступає, з одного боку, – важливим атрибутом правової демократичної держави, з другого – яскравим індикатором існування ефективної системи державного фінансового контролю, підзвітності громадськості, а з третього – свідченням високого рівня розвитку громадянського суспільства та його активної участі в процесі вироблення державної політики й контролю за її успішною реалізацією.

В Україні, яка перебуває в умовах нестабільної економіки, недовіри до правління, в процесі руху до створення повноцінної демократичної суспільної організації, питання формування інституту публічного аудиту постає надзвичайно гостро та передбачає повне викорінення засад адміністративно-дисциплінарного контролю у напрямі впровадження парадигмальних засад модерної моделі публічного аудиту (контроль заради результативності й ефективності).

Актуальність теми. Функціонування належним чином інституту публічного аудиту в Україні дозволить вчасно виявляти відхилення від визначених цінностей демократичного суспільства та вимог законності, результативності, ефективності й економічності використання та управління коштами державного та місцевих бюджетів, державним та комунальним майном, суспільними ресурсами і на основі цього розробляти комплекс дієвих заходів і способів щодо їх усунення, попередження та недопущення у майбутньому. Значимість і необхідність подальшого дослідження питань становлення публічного аудиту в Україні і його розвитку зумовили актуальність теми.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Аналіз вітчизняних наукових джерел у сфері аудиту вказує на наявність істотних напрацювань у сфері аудиту підприємницької діяльності, про що свідчать дослідження Н. Бондаренко, З. Понікарова, Я. Гончарук, Р. Рудницької, Л. Савченка, Ю. Слободяник, Б. Усача та ін. Проте проблема публічного аудиту та контролю найгрунтовніше розроблена в західноєвропейській науці, зокрема у працях Ж. Р. Алвентозу, А. Баріларі, Ж. Бенете, Ж. Ю. Бертуччо, С. Бхамбхрі, Р. Васкеса, Ч. Валейна, А. Доел, Л. Тімо, Ж. Л. Шарт'є та ін.

Аналізуючи літературні джерела, слід зазначити, що у вітчизняній теорії та практиці державного управління до сьогодні поки що не розроблено чітко сформованого апарату щодо публічного аудиту. У науковій думці поняття «публічний аудит» та його співвідношення і взаємозв'язок із державним аудитом до цих пір залишаються нерозкритими.

Метою наукового дослідження є аналіз стану та перспектив формування та функціонування інституту публічного аудиту в Україні в сучасних соціально-економічних умовах, теоретичне обґрунтування доцільності проведення суб'єктами господарювання соціального та публічного аудиту відповідно досвіду європейських країн з питань побудови системи державного управління та фінансового контролю, розробка рекомендацій щодо приведення національної системи суспільних відносин у відповідність до європейських стандартів.

Постановка завдання. Відповідно до поставленої мети дослідження виокремлено завдання: висвітлити економічний зміст та місію публічного аудиту; розкрити поняття й історію виникнення соціального аудиту; провести аналіз стану розвитку інституту публічного та соціального аудиту в Україні; обґрунтувати необхідність та важливість формування інституту публічного аудиту в Україні як передумови зміцнення та модернізації української системи державного фінансового контролю; розглянути зарубіжний досвід формування та функціонування інституту публічного аудиту в провідних країнах світу.

Виклад основного матеріалу дослідження. У країнах з розвинутою інфраструктурою, публічний аудит є важливим елементом сучасного публічного управління, який вважається одним з провідних інститутів громадянського суспільства, що функціонує як складова частина системи соціально-економічного регулювання. Як показує передова практика за кордоном, успішне досягнення цілей усіх органів публічної влади та громадянського суспільства в цілому можливе тільки за умови формування компромісних цілей та інтересів, які розробляються на даному етапі в умовах реалізації такої моделі публічного управління.

Термін «публічний аудит» (public – громадський, публічний) уже міцно закріпився у словниках вчених та політиків розвинених зарубіжних країн світу. Це аргументується тим, що публічний аудит відіграє дуже важливу роль у правовій демократичній державі, оскільки демократія як форма правління передбачає контроль зі сторони народу (як через пряму демократію, так і опосередковано через обраних народом представників) не лише за прийняттям управлінських рішень, але й за їх реалізацією. Публічний аудит дозволяє суспільству контролювати стан державного управління, відповідно до принципів незалежності та об'єктивності, тому не може підпорядковуватися органам виконавчої влади, які безпосередньо керують державними ресурсами. Публічний аудит - це діяльність незалежних, експертних та аналітичних оцінок, що визначають ефективність та результативність діяльності органів публічної влади щодо питань дотримання та розвитку суспільних цінностей та управління суспільними ресурсами, що здійснюються відокремленим незалежним органом на всіх рівнях публічного управління на замовлення суспільства чи безпосередньо за його участю [1].

До суспільних цінностей відносять ідеї, норми, процеси, відносини матеріального і духовного порядку, які мають об'єктивно позитивний зміст і можуть відповідати потребам людей. Така інтерпретація передбачає широке залучення громадян до розвитку суспільства та вдосконалення системи публічного управління в Україні в контексті оновлення ціннісних орієнтацій, пов'язаних із ствердженням ідеології, орієнтованої на людину, на зміну державно-орієнтованої.

Іншими словами, публічний аудит виконує функції специфічної діагностики, адже вивчає певну сферу діяльності, виявляє суперечності та проблеми, надає інформацію про досягнуті результати для суспільства.

Згідно зі змістом терміну «публічний аудит» розрізняють публічний аудит, як: суспільний інститут; вид фахової діяльності; процес оцінки; нову функцію публічного управління; інструмент участі громадськості в управлінні; напрям наукових досліджень. Водночас, публічний аудит для України є новою, недостатньо дослідженою сферою і перебуває на стадії становлення. Відповідно, термін «публічний аудит» в Україні ще не є загальноживаним і часто його ототожнюють із поняттям «контроль». Непродумане використання цих термінів нівелює принципові відмінності між державним контролем (самоконтроль держави) та незалежним наглядом суспільства за його діяльністю [2].

Поява публічного аудиту відбувається, насамперед, завдяки об'єктивним потребам суспільства мати більш повну і достовірну оцінку подій у різних сферах життя - економічній, політичній, соціальній тощо, а також якості державного управління. Відповідно до основних умов функціонування публічного аудиту слід врахувати високий рівень розвитку громадянського суспільства (суспільство визнає публічний аудит як механізм модернізації системи державного управління), до додаткових - систему поділу влади; змішаний або ліберальний характер економіки; визнання пріоритету прав і свобод людини і громадянина.

Світовий досвід показує, що предмет публічного аудиту конкретизується його об'єктом, в загальному розумінні яким є діяльність органів публічної влади та інших суб'єктів господарювання, що стосуються формування та використання суспільних ресурсів (цінностей).

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

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

2) ефективність (перевірка та оцінювання доцільності та відповідності обраних методів вирішення суперечностей та/або проблеми та використаних ресурсів отриманим результатам діяльності органу публічної влади);

3) результативність (встановлення можливого рівня досягнення визначених цілей та з'ясування причин відхилення фактичних результатів діяльності від запланованих) [3].

В контексті дослідження важливим є визначення суб'єктів публічного аудиту, які, зазвичай, об'єднують в такі групи:

1. Користувачі результатів публічного аудиту – замовники, ініціатори аудиту, наділені певними повноваженнями, які можуть безпосередньо не брати участі в діях щодо перевірки, а лише користуватимуться результатами цього аудиту. До них належать представники громадянського суспільства, тобто громадянин зі своїми громадянськими правами і організації-асоціації, об'єднання, рухи і громадські інститути, інші зацікавлені установи.

2. Суб'єкти, які безпосередньо проводять публічний аудит – визначають його методологію, розробляють технологію й інструменти дослідження, відповідають за збирання даних, їх аналіз, підготовку звіту про результати оцінювання. Такими суб'єктами є: незалежні українські чи міжнародні аудиторські установи/організації, громадські організації, які є професійними учасниками ринку аудиторських послуг, аналітичні, консалтингові фірми та дослідницькі інститути [4].

В цивілізованому демократичному суспільстві публічний аудит, з одного боку, визначає суперечності (конфлікти) інтересів у суспільстві, а з іншого – стає спонукальним фактором прийняття ефективних рішень для вирішення проблем суперечностей (конфліктів) інтересів між суб'єктами публічної сфери та прийняття стратегічних рішень з усунення і в подальшому недопущення суперечностей (конфліктів інтересів) в економічній, політичній, соціальній та інших сферах.

У сучасній системі управління господарською діяльністю істотну роль відіграє соціальний аудит. Відразу неможна сказати, що між фінансовими і соціальним аудитом є якась різниця. Будь-яка аудиторська діяльність, в усій своїй багатогранності несе в собі, якщо не контрольну функцію, то у всякому разі дослідження або підтвердження наявного стану справ з тим, що повинно було б бути. Проте в аудиторській діяльності не повинно виникати принципових відмінностей, які існують між різними видами аудиту. Соціальний аудит, перш за все, обумовлюється теоретико-методологічною основою, що визначає об'єктивні причини його появи і розвитку, основні цілі, суттєвість і характерні риси, а також предметом аудиторського дослідження.

Соціальний аудит є одним з механізмів системи управління соціальним розвитком, а також деякий спосіб моніторингу, призначений для спостереження сфери соціо-економічних відносин. Соціальний аудит створюється з метою отримання об'єктивної інформації про стан відносин, що носять соціо-економічний характер в конкретній галузі досліджень, тобто є оцінкою здатності підприємства вирішувати

проблеми соціального характеру, що виникають всередині і за межами компанії, а також управляти проблемами, які здійснюють безпосередній вплив на трудову діяльність суб'єкта.

Під предметом соціального аудиту необхідно розуміти достовірну і об'єктивну інформацію, яка має соціо-економічний характер, надходить з усіх рівнів дослідження відносин за допомогою аналізу існуючої документації (закони, укази, угоди, договори, накази, положення, інструкції та ін. нормативні акти), і через дослідження, такі як: опитування, інтерв'ю, моніторинг, статистичні дані і т. ін.

Під об'єктом соціального аудиту необхідно розуміти соціо-економічні відносини в контексті розробки, прийняття, а також реалізації тристоронніх і двосторонніх угод, а також колективних договорів, планів, програм соціального розвитку, які діють абсолютно на всіх рівнях системи соціального партнерства, а також управління соціально-економічної сферою (тобто у всіх напрямках діяльності організації, які пов'язані з формуванням корпоративного іміджу компанії, забезпеченням професійного росту співробітників, створенням для працівників сприятливого соціально-психологічного клімату, а також безпечних умов праці і т. ін.).

До кінця XX століття в зарубіжних країнах з розвиненою ринковою економікою була сформована концепція, а також практика соціального аудиту, який набув серйозних відмінностей з аудитом фінансовим. У плані теоретико-методологічному, соціальний аудит спирається на концепцію соціо-економіки, тобто таку наукову дисципліну, в центрі якої знаходиться процес відтворення людських ресурсів.

Об'єктивною основою становлення, а також розвитку соціального аудиту є сукупність різних факторів, які характерні для переходу індустріального суспільства до постіндустріального, і в першу чергу, зростаючої взаємозалежності між соціальною сферою та економікою, взаємопроникненням «соціального» та «економічного».

Практичне значення соціального аудиту обумовлюється тим, що він також може служити в якості ефективного інструменту регулювання соціо-економічними відносинами і таким чином суттєво підвищити ступінь управління людськими ресурсами, які є вирішальним фактором виробництва в умовах ринкового господарства на сучасному етапі.

Як і внутрішній фінансовий аудит, соціальний аудит вимагає абсолютно чіткої розстановки критеріїв дослідження, таких як: які саме результати організація прагне досягти, думка яких груп громадськості вплине на успіх діяльності, а також в яких показниках буде виміряна ефективність.

За охопленням об'єктів свого дослідження соціальний аудит є найбільш комплексним, а також широким у порівнянні з іншими типами аудиту: фінансовим, логістичним, управлінським та іншими.

Одночасно з цим, якщо соціальний аудит розглядати як метод дослідження відносин, які мають соціо-економічний характер, то він являє собою дуже складну процедуру, в зв'язку тим, що йому необхідно представити оцінку соціального клімату абсолютно на різних рівнях, а також проаналізувати не тільки економічні, фінансові та інші фактори, але і відповідність існуючого положення справ неекономічним стандартам відтворення людських ресурсів.

Під соціальним аудитом найчастіше розуміється на технологічному рівні соціальна звітність, і як правило зовнішня соціальна відповідальність. Організації звітують перед серйозними для них зовнішніми зацікавленими сторонами.

Спроби законодавчого регулювання звітності, що має нефінансовий характер, робили в абсолютно різних державах, однак тільки в деяких з них вони досягли деякого

оформлення на законодавчому рівні. У тому чи іншому вигляді на рівні законодавства запитується нефінансова інформація, в таких країнах як: Данія, Швеція, Норвегія, Голландія, Франція, Великобританія, а також Південна Африка. З боку певних європейських держав, введення законодавчих вимог стало відповіддю на прийняту в 2001 р. Європейською комісією «Зелену книгу про корпоративну соціальну відповідальність». Серйозне поширення нефінансова звітність отримала в країнах західної Європи, лідером якої є Великобританія, а також Північна Америка. У країнах Азії активно до процесу нефінансової звітності підключилися компанії таких країн, як: Японія, Південна Корея, Австралія.

Розуміння тієї обставини, що в світовій економіці не можна залишатися осторонь від загальних процесів, так як це призведе до втрати конкурентоспроможності, дуже серйозно розширило географічні кордони нефінансової звітності. Практично у всіх країнах світу першими нефінансові звіти були випущені великими компаніями, при цьому не завжди транснаціональні, часто вони були найбільшими виключно для своєї країни або галузі. Однак це компанії, що задають тон, напрямок головного розвитку в своїй державі, ті компанії, які раніше всіх вловлюють тенденції світового масштабу, а також вимоги, які стали пред'являти до бізнесу в усьому світі. Так, у рейтингу корпоративного управління, враховується присутність нефінансових звітів, і інформація представлена в них, присутність інформативного якісного нефінансового звіту істотно може збільшити рейтинг організації в кілька разів.

До характерних рис становлення соціального аудиту за кордоном можна віднести не тільки соціальні рейтинги або соціальну звітність, а й формування певних соціальних стандартів, які стали основою соціальної сертифікації. Величезна кількість соціальних стандартів зарубіжних країн розробляються неурядовими організаціями, які головну увагу зосереджують на корпоративній соціальній відповідальності, при тому що для цих стандартів характерна конкретна спеціалізація, тобто орієнтованість на певні інститути корпоративної соціальної відповідальності.

Соціальні стандарти міжнародного рівня досить активно застосовуються для того, щоб завоювати світові ринки. В деяких державах Європи законодавство щодо соціального аудиту має на меті формування позитивного іміджу бізнесу в зарубіжних країнах. В даному відношенні показовим прикладом є Бельгія, закон якої в соціальному аудиті називається «Бельгійський лейбл». Досягнення конкурентоспроможності стає головною стратегічною метою організації і одночасно є загальним корпоративним інтересом - учасників економічної діяльності організації.

За допомогою соціального аудиту вимірюється ступінь корпоративної соціальної відповідальності. Соціальний аудит можна оцінити, як формальні, так і неформальні правила поведінки всередині підприємства, думки сторін, які зацікавлені в діяльності організації, з метою вибору умов, які будуть сприятливі для менеджменту якості, а також розвитку людських ресурсів.

Як правило, соціальне дослідження необхідне, якщо в компанії серйозно погіршується соціальний клімат. Найчастіше соціальний аудит використовується в оперативному або в тактичному менеджменті, тобто до соціального аудиту менеджери вдаються в тому випадку, якщо відбувся якийсь гострий соціальний конфлікт в організації або, коли стає зрозумілим, що є умови для загострення соціальних відносин, а також виникає необхідність прояснити причини погіршення соціального клімату на підприємстві і визначити шляхи вирішення.

Головними причинами появи, а також розвитку соціального аудиту в Україні зводяться до наступного:

1. В умовах сучасного ринкового господарства збільшується роль соціального фактора, а також людського капіталу. Важливою характеристикою соціоекономіки є та обставина, що соціальний фактор на сьогоднішній день став визначальною умовою для відтворення людських ресурсів, які мають на меті стійкий, а також довготривалий розвиток.

2. Під впливом конкуренції економічна функція організації більше і більше визначається функцією соціальної, головною метою економічного розвитку стає не лише прибуток, але і конкурентоспроможність організації.

3. Ринкове господарство в сучасних умовах може характеризуватися зростаючою відповідальністю держави в соціальному плані, а також приватного бізнесу і найманих працівників.

4. Також важливо сказати, що на сьогоднішній день компанії в Україні все частіше стикаються з вимогами дотримання норм як українського, так і іноземного законодавства при виході на міжнародні ринки, а також ведення діяльності відповідно до загальноприйнятих принципів соціальної відповідальності з боку іноземних ділових партнерів, а також інших зарубіжних сторін, які в них зацікавлені. На сьогоднішній день перед усім національним підприємництвом стоять завдання забезпечення міцних позицій у зовнішній і внутрішній економіці, що забезпечує основу для стійкого розвитку держави. В умовах відкритості та глобалізації ринків дані можливості в істотній мірі безпосередньо залежать від рівня конкурентоспроможності компаній українського ринку.

5. Конкурентоспроможність на сьогоднішній день визначається ефективністю використання як виробничих активів і фінансових ресурсів, так і нематеріальних активів організацій, а також і якістю управління нефінансовими ризиками.

Отож, на теперішньому етапі розвитку України відбувається складний і динамічний перехід до сучасного громадянського суспільства. Забезпечення незалежної діяльності інститутів громадянського суспільства, посилення їх впливу на прийняття суспільно значущих рішень дадуть змогу модернізувати й побудувати систему дієвого та прозорого державного управління.

Модернізація системи державного управління в Україні в контексті європейської інтеграції поновлює проблему створення повноцінного органу публічного аудиту діяльності органів публічної влади, що вже є важливим елементом системи публічного управління у багатьох розвинутих демократичних країнах світу. Особливо важливою проблема виступає в контексті реформування державної служби, основною метою якої є створення професійної, високоефективної, стабільної та надійної державної служби, здатної задовольняти потреби сучасності. Без вирішення цієї проблеми впровадження норм і цінностей демократії як основи подальшого розвитку держави та реального формування повноцінного громадянського суспільства в Україні взагалі не буде можливим, або буде фіктивним висвітленням зовсім іншого змісту та напрямів суспільних процесів.

В Україні створюються умови для переходу до нової філософії аудиту - публічного аудиту, що проводиться в інтересах суспільства - для забезпечення законного, ефективного та прозорого функціонування органів публічної влади. Такий підхід дозволяє відхилитися від радянських стереотипів, які обмежують поняття «аудит» виключно підприємницькою діяльністю у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності компаній. Таким чином, аудит розглядається не тільки як інструмент для виявлення фінансових порушень, а і як засіб поліпшення системи управління в цілому, включаючи й державного [5].

Розглядаючи дану проблему, слід пригадати Міжнародну організацію вищих органів аудиту (INTOSAI), яка працює з 1953 р. і є незалежним керівним органом для вищих органів аудиту державних фінансів. Відомо, що фундаментальні принципи аудиту INTOSAI складаються з чотирьох керівних вказівок: ISSAI 100 «Основні принципи аудиту державного сектору»; ISSAI 200 «Основні принципи фінансового аудиту»; ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності»; ISSAI 400 «Основні принципи аудиту відповідності».

Іншими словами, в контексті публічних фінансів аудит бухгалтерського обліку та фінансової звітності є одним з чотирьох основних типів (напрямів) аудиту. Як свідчить світова практика, стан розвитку публічного аудиту є показником розвитку громадянського суспільства та демократичного характеру публічного управління, його здатності своєчасно та належним чином реагувати на виклики сьогодення, тобто публічний аудит – це нова філософія сприяння забезпеченню якості публічного управління справами суспільства на основі оцінювання результативності та ефективності діяльності органів публічної влади із застосуванням ідеології та принципів громадянського суспільства.

В умовах формаційної та цивілізаційної модернізації суспільства в Україні назріває необхідність створення повноцінного інституту публічного аудиту. Однак ідея створення цього інституту поки що має концептуальний характер, оскільки сама необхідність практичної участі виборців у прямому чи непрямому управлінні публічними фінансами, власністю, інтелектуальними та іншими ресурсами країни ще не стала невід'ємною складовою системи суспільних цінностей в Україні і, відповідно, не закріплена на законодавчому рівні [6].

Тому, в умовах сьогодення для забезпечення законної, результативної, ефективною та прозорою діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, у тому числі органів державного фінансового контролю, аудит розглядається не лише як інструмент виявлення фінансових порушень, але і як функція вдосконалення системи контролю та управління в цілому. Згідно з Лімською декларацією керівних принципів аудиту, аудит – це «невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів». Аудит є соціальним феноменом, що має практичне значення. Його виникнення зумовлене необхідністю індивідів чи окремих груп отримувати або підтверджувати інформацію про діяльність, яка лежить в площині їх професійних чи адміністративних інтересів. Функція аудиту повинна розглядатися як функція суспільного контролю, що забезпечує механізм моніторингу за діяльністю і реалізацію принципу підзвітності.

Проаналізувавши та узагальнивши визначення як терміну «аудит», так і окремих підходів до визначення термінів «публічний аудит» і «соціальний аудит», вважаємо, що «публічний аудит» – це 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.

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

- виконання державного (місцевого) бюджету;

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

Інститут публічного аудиту являє собою сукупність правил, норм, механізмів, відносин, традицій тощо у системі зовнішнього незалежного оцінювання від імені суспільства діяльності держави, що ґрунтуються на конституційних засадах і базуються на цивілізаційних і формаційних цінностях суспільства та виступає важливим елементом сучасного публічного управління, який розглядають як один із провідних інститутів громадянського суспільства у системі суспільно-економічного регулювання [7].

Тому, на нашу думку, необхідність створення і забезпечення належного функціонування публічного аудиту в Україні обумовлена тим, що це має забезпечити:

- 1) проведення незалежної експертно-аналітичної оцінки ефективності та результативності діяльності органів державної влади, місцевого самоврядування, виконання ними функцій державного управління та фінансового контролю;
- 2) своєчасне виявлення та запобігання фактів порушень владою суспільних цінностей та інтересів, покладених на них законодавством України, а також зловживань службовим становищем;
- 3) розроблення сукупності методів і засобів ліквідації виявлених порушень і відхилень, недопущення їх у майбутньому;
- 4) дотримання принципів демократії, відкритості влади та пріоритетів прав людини всіма учасниками соціально-економічних та політичних відносин;
- 5) надання інформації суспільству, що стосується результативності та ефективності державного управління та контролю тощо.

Зауважимо, що на сьогодні проведення публічного аудиту в Україні не може бути обмежене перевіркою фінансової звітності органів державної влади та місцевого самоврядування, його спрямованість має поширитись на всі сфери публічного управління та забезпечити відкритість та прозорість усієї інформації, що формується на всіх рівнях державного управління та фінансового контролю. Завдяки цьому публічний аудит, безумовно, можна вважати вектором модернізації системи державного управління та фінансового контролю в Україні за широкого залучення представників громадськості. Водночас важливо враховувати те, що публічний аудит не тільки забезпечує довіру між усіма учасниками відносин, але й створює конфлікт інтересів учасників, який може бути виражений у різних інтересах аудитора та конкретного клієнта (органу публічної влади), невизначеного кола третіх сторін або суспільства в цілому («розходження очікувань»), а також в існуванні обмежень, пов'язаних з необхідністю дотримання принципів незалежності та нейтральності [8].

Починаючись як ініціатива інститутів громадянського суспільства, інститут публічного аудиту в обов'язковому порядку має заручатися підтримкою держави та органів місцевого самоврядування. Тому ми погоджуємося з думкою Обушної Н.І., яка зазначає, що закордонний досвід створення та ефективного функціонування публічного аудиту, як перспективного механізму модернізації державного управління, визначає для України необхідність наступних дій на державному рівні:

- розроблення цілісної концепції публічного аудиту з урахуванням складних економічних умов, соціальної кризи та військових дій у східній частині України, яка відповідає б європейським стандартам і принципам;

- проведення наукових досліджень щодо необхідності створення відповідної законодавчої та нормативно-правової бази функціонування публічного аудиту (визначення ключових термінів, повноважень і функцій, статусу, функціональної незалежності тощо);
- наближення діючої законодавчої бази в Україні та її практики застосування, спільних прав та обов'язків до міжнародних стандартів, які є обов'язковими для держав-членів ЄС;
- узгодження фахової термінології, що використовується в національному законодавстві про державний аудит та фінансовий контроль, з вимогами директивних документів Міжнародної (INTOSAI) та Європейської (EUROSAI) організацій вищих органів державного аудиту;
- запровадження у практику державного управління та фінансового контролю сучасних технологій (у тому числі інформаційних) та методів публічного аудиту, перевірених світовою практикою;
- забезпечення та дотримання принципу незалежності організаційних структур та державних службовців, які здійснюють публічний аудит, їх підзвітності та відповідальності за його проведення та наслідки для суспільства і держави;
- використання інструментів, що гарантують забезпечення публічності та відкритості результатів публічного аудиту та забезпечення вільного доступу громадськості до їх результатів тощо [9].

Висновки. Проведене нами дослідження особливостей становлення та розвитку публічного аудиту у світовому суспільстві доводить необхідність удосконалення вітчизняного державного фінансового контролю за новим вектором - контроль за ради результативності та ефективності. На нинішньому етапі розвитку в Україні здійснюється складний, динамічний перехід до сучасного громадянського суспільства. В цих умовах постає необхідність впровадження і розвитку незалежного апарату публічного аудиту у економічній, соціальній, екологічній, політичній та інших сферах. Адже публічний аудит несе в собі суспільно значущу діяльність, що повинна регламентуватись на законодавчому рівні відповідно до засад громадянського суспільства та демократичної правової держави.

На сьогодні сформованої теоретико-методологічної основи публічного аудиту, як необхідної складової публічного управління, в Україні не існує. З огляду на це, створення дієвого та законодавчо обумовленого інституту публічного аудиту стане передумовою побудови та модернізації системи державного управління та фінансового контролю.

Для ефективного і якісного впровадження публічного аудиту як державного апарату контролю необхідно враховувати зарубіжний досвід. В умовах трансформації державного управління в контексті реалізації Угоди про асоціацію з ЄС потрібно опиратись на досвід країн Євросоюзу. Організація публічного аудиту сформує в Україні нову «філософію публічної влади», що визначає перехід від управління суспільством до служіння йому, а також підвищення рівня професіоналізму, підзвітність публічних службовців, боротьбу з корупцією. Крім цього дозволить створити інструмент забезпечення держави та її громадян якісною, достовірною інформацією, необхідною для ефективного і результативного державного управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Басанцов І. В. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні [Текст] / І. В. Басанцов // Економічний часопис-XXI. – 2014. – № 1/2 (1). – С. 78-81.

2. Степашин С. В. Конституционный аудит / С. В. Степашин. – М.: Наука, 2006 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://library.gpntb.ru/cgi/irbis64r/gpntb/cgiirbis_64.exe
3. Обушна Н. І. Публічний аудит як модернізаційний механізм державного управління в Україні / Н. І. Обушна // Державне управління: теорія та практика. – 2015 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.e-patp.academy.gov.ua/2015_1/8.pdf
4. Долбнева Д. В. Дослідження сутності та необхідності публічного аудита як вектора модернізації державного управління та фінансового контролю в Україні [Текст] / Угоднікова О.І. // Технологічний аудит та резерви виробництва. – № 1/4(33), 2017. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://journals.uran.ua/tarp/article/viewFile/94216/90053>
5. Мазаракі А. А., Волосович С. В. Домінанти інституційної модернізації фінансової системи України. – Вісн. КНТЕУ. 2016 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2016_1_2
6. Обушна Н.І. Публічний аудит як модернізаційний механізм державного управління в Україні [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.e-patp.academy.gov.ua/2015_1/8.pdf
7. Долбнева Д. В. Дослідження сутності та необхідності публічного аудита як вектора модернізації державного управління та фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://journals.uran.ua/tarp/article/viewFile/94216/90053>
8. Оболенський, О. Ю. Публічний аудит: цілі та економічний зміст [Текст] / О. Ю. Оболенський, Н. І. Обушна // Теорія та практика державного управління. – 2015. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/tpdu/2015-1/doc/2/03.pdf>
9. Обушна Н. І. Вектори модернізації системи державного фінансового контролю в Україні в напрямку впровадження прогресивної парадигми публічного аудиту / Н. І. Обушна // Науковий журнал «Науковий огляд». – 2016. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://academy.gov.ua/pages/dop/136/files/da8e2d7c-7c24-4fcf-a0c7-0a95238dff06.PDF>