

ПУБЛІЧНИЙ АУДИТ: СУТНІСТЬ, СТРУКТУРНІ ЕЛЕМЕНТИ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ

©2021 КАРКОВСЬКА В. Я., ВІШКА І. С.

УДК 35.352/354

JEL: H83

Карковська В. Я., Вішка І. С. Публічний аудит: сутність, структурні елементи та особливості застосування

У статті розглянуто особливості трактування терміна «публічний аудит». Дослідження вітчизняної та закордонної наукової літератури дозволило сформувати авторське бачення терміна «публічний аудит» та виокремити особливості його застосування. Сформовано ключові структурні елементи публічного аудиту, які свідчать про відмінності у трактуванні понять публічного та державного аудиту. Авторами встановлено, що державний аудит є невід'ємною складовою публічного аудиту, оскільки публічний аудит може реалізовуватися державою, окремими бізнес-структурами, громадськими організаціями тощо. На підставі проведеного дослідження зазначено, що предметом реалізації публічного аудиту є аналізування й оцінювання діяльності окремих сфер, зокрема органів державної влади, органів місцевого самоврядування та інших організацій. Для ефективності реалізації публічного аудиту має бути сформована відповідна нормативно-правова основа та прозорі партнерські відносини між громадськістю та сектором державного управління. У своїй діяльності публічний аудит, передусім, акцентує увагу на основних об'єктах, якими виступають суспільні ресурси (трудові, фінансові, матеріальні, природні, інтелектуальні), а також культурно-суспільні цінності громадян. Основною метою публічного аудиту є перевірка законності, прозорості, а отже, й ефективності діяльності державних органів, з якими взаємодіє громадянське суспільство та від яких воно очікує такої ефективності. Враховуючи це визначення, можна вважати, що публічний аудит є фінансовим інструментом для виявлення порушень, що, своєю чергою, за допомогою поправок і рекомендацій може покращити державне управління на всіх рівнях, вплинути на розвиток інституційних структур, досягнути нового рівня розвитку суспільних цінностей, оптимізувати управління державними ресурсами на благо громади.

Ключові слова: публічний аудит, види публічного аудиту, структурні елементи публічного аудиту, особливості застосування публічного аудиту.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-10-341-346>

Рис.: 2. **Табл.:** 2. **Бібл.:** 10.

Карковська Вероніка Ярославівна – доктор наук з державного управління, професор, доцент кафедри адміністративного та фінансового менеджменту Інституту адміністрування та післядипломної освіти, Національний університет «Львівська політехніка» (вул. Степана Бандери, 12, Львів, 79013, Україна)

E-mail: veronika.y.karkovska@lpnu.ua

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-0178-4137>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/2028884/veronika-karkovska/>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorid=36069470700>

Вішка Ірина Сергіївна – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри адміністративного та фінансового менеджменту Інституту адміністрування та післядипломної освіти, Національний університет «Львівська політехніка» (вул. Степана Бандери, 12, Львів, 79013, Україна)

E-mail: Iryna.S.Vishka@lpnu.ua

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-4607-5062>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/2028334/iryna-vishka/>

UDC 35.352/354

JEL: H83

Karkovska V. Y., Vishka I. S. Public Audit: The Essence, Structural Elements and Features of Application

The article considers the features of interpretation of the term «public audit». On the basis of the researched information (domestic and foreign sources) the authors' own understanding of the term «public audit» is formed, the features of its use are distinguished. The key structural elements of public audit are formed, which make evident the deviations in the interpretation of the concepts of both public and the State-based audit. The authors have determined, that public audit includes the State-based audit as a indispensable constituent, as far as public audit is carried out by the State, individual business structures, civil society organizations, etc. On the basis of the carried out research, it is specified that subject of implementation of public audit is analyzing and assessing certain areas of activity, namely: activities of public authorities, local governments, and other organizations. For an effective implementation of public audit a proper legal framework as well as a transparent partnership interaction between the civil society and the State administration sector should be formed. In its activities, public audit primarily focuses on the main objects such as social resources (labor, financial, material, natural, intellectual), as well as cultural and social values of citizens. The main purpose of the public audit is to verify the legality, transparency, and, consequently, the efficiency of the activities of the State bodies interacting with civil society which expects such an efficiency. Given this definition, it can be assumed that public audit is a financial instrument for detecting violations, which, in turn, through amendments and recommendations can improve the State administration at all levels, influence the development of institutional structures, achieve a new level of development of social values, optimize the management of the State resources for the benefit of the community.

Keywords: public audit, types of public audit, structural elements of public audit, features of the application of public audit.

Fig.: 2. **Tabl.:** 2. **Bibl.:** 10.

Karkovska Veronika Ya. – D. Sc. (Public Administration), Professor, Associate Professor of the Department of Administrative and Financial Management of the Institute of Administration and Postgraduate Education, National University «Lviv Polytechnic» (12 Stepana Bandery Str., Lviv, 79013, Ukraine)

E-mail: veronika.y.karkovska@lpnu.ua

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-0178-4137>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/2028884/veronika-karkovska/>

Scopus Author ID: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorid=36069470700>

Vishka Iryna S. – PhD (Economics), Senior Lecturer of the Department of Administrative and Financial Management of the of the Institute of Administration and Postgraduate Education, National University «Lviv Polytechnic» (12 Stepana Bandery Str., Lviv, 79013, Ukraine)

E-mail: Iryna.S.Vishka@lpnu.ua

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-4607-5062>

Researcher ID: <https://publons.com/researcher/2028334/iryna-vishka/>

У процесах сучасного реформування та становлення нової державності, коли публічність є ознакою демократичного суспільства, а підзвітність надає базовості принципам ефективного функціонування органів державної влади та органів місцевого самоврядування, аудит зазнає нових трансформацій, виникає потреба в такому понятті, як публічний аудит. Це доволі складне, багатогранне поняття, яке слід дослідити ґрунтовніше. З огляду на низку праць науковців, присвячених дослідженню процесу аудиту та його видів, варто зазначити обмеженість дослідження в напрямі публічного аудиту.

У цьому дослідженні акцентовано увагу на розкритті сутності поняття «публічний аудит» і особливостей його реалізації. Нашим завданням буде виокремити сутність поняття «публічний аудит», його структурні елементи та пояснити особливості застосування «публічного аудиту» у відповідному середовищі.

З огляду на сучасні реалії, коли Україна прямує до членства в ЄС, вагомим кроком є виконання домовленостей, які передбачають прозорість і достовірність даних, їх своєчасну перевірку та безпеку. Ефективним інструментом досягнення цього є публічний аудит.

Проводячи аналізування вітчизняної та зарубіжної наукової літератури, можна провести діагональ щодо розуміння поняття «публічний аудит» і згрупувати різні трактування за ключовими елементами.

Питанням публічного аудиту, його становленням і роллю для суспільства займалися такі вітчизняні вчені, як Баранова А. О., Наумова Т. А., Кашперська А. І. [5], Немченко В. В., Редько О. Ю., Кононенко В. А., Гордієнко Н. І., Харламова О. В., Мізік Ю. І., Конопліна О. О. Ґрунтовні дослідження у сфері публічного аудиту провела дослідниця Обушна Н. В. [7].

Автори трактують поняття у двох аспектах: ширшому, під яким розуміється оцінювання певного об'єкта та зіставлення його зі стандартами у фінансовій, юридичній, технічній чи іншій сферах. У вузькому – виокремлюючи публічний аудит як вид аудиту, оскільки поняття «аудит» розуміється як перевірка фінансових чи бухгалтерських звітів і відповідність їх стандартам.

Аналіз наукових праць свідчить, що вітчизняні науковці недостатньо уваги приділяли дослідженню такого явища, як публічний аудит. Своєю чергою, міжнародна практика робить вагомий акцент на реалізацію публічного аудиту шляхом розробки відповідної термінології, процедури та розширення сфери застосування.

Метою статті є доведення актуальності публічного аудиту в умовах реформування публічного управління та децентралізації. Мета реалізується на основі таких завдань, як дослідження поняття «публічний аудит»; виокремлення особливостей, пов'язаних із ним, установлення закономірностей відповідно до предмета дослідження.

Для початку розберемо поняття «публічний аудит» по частинках. Саме поняття «аудит» (з латинської «audit») означає «слухати». У міжнародній науковій спільноті термін «аудит» має декілька значень і стосується такого процесу, як оцінювання організації, підприємства, окремої системи чи її процесів, а також оцінки діяльності особи: керівника, працівника чи колективу. З цього випливає, що міжнародна практика розділяє аудит як оцінку процесу чи об'єкта дослідження та суб'єкта, задіяного в цей процес, і його вклад у цей процес.

Для того, аби зрозуміти сутність поняття публічного аудиту, слід проаналізувати, як трактують поняття «аудит» у своїх працях науковці (табл. 1).

Якщо ж досліджувати вітчизняний досвід, то донедавна можна було говорити про аудит виключно в розрізі перевірки бухгалтерського обліку. Проте сьогодні актуалізується увага на «аудит управління проектами», «аудит управління якістю», «публічний аудит» тощо.

Публічний аудит через свою відносно недавню історію недостатньо досліджено. Часто йому приписують комерційну складову, порівнюючи з аудитом, який має місце в Законі України «Про аудиторську діяльність». Тим самим публічний аудит зводиться до перевірки відповідної публічної бухгалтерської звітності, а також до вивчення й обліку документації на предмет встановлення відповідності фінансово-господарських процесів, стосовно яких проводиться перевірка.

Розглядаючи питання публічного аудиту, як англомовні, так і вітчизняні дослідники вважають, що державний сектор (чи державна сфера) є, зазвичай, тією частиною економіки, яка традиційно організовується, управляється та контролюється урядом від імені громадян. Тому саме уряд приймає рішення щодо відповідальності за споживання ресурсів державного сектора та використання їх для виконання певних економічних ролей з метою покращення добробуту громадян.

Згідно з літературними джерелами, що досліджують «публічний аудит», роль аудитора полягає у продуктивності праці на користь управління та використання ресурсів державного сектора, а саме: у вивченні записів, у формуванні висновків за результатами перевірки, у написанні звіту та його представленні. Вважається, що звіт аудитора приведе до поліпшення результатів діяльності державного сектора, оскільки від його діяльності очікується виявлення й уточнення (чи вказівка) на неточності чи неефективність практики, а отже, аудитор може запропонувати стратегії вдосконалення.

Щодо поняття «публічний аудит» (ПуА), то воно включає в себе поняття «державного аудиту» (ДА), який проводиться органами державної влади (рис. 1). Публічний аудит, окрім цього, здійснюється також і

Тракування терміна «аудит» у вітчизняній і зарубіжній науковій літературі

Автор(-и)	Тракування терміна «аудит»
Баранова А. О., Наумова Т. А., Кашперська А. І.	Тракують аудит залежно від рівнів впливу: на макроекономічному рівні – це одна із форм контролю організаційного характеру, що має вирішувати стратегічні цілі та завдання; на мікроекономічному рівні – це невід’ємна складова (аудиторська перевірка, звіти) для подальшого управління суб’єктами господарювання
Немченко В. В., Редько О. Ю., Кононенко В. А.	Визначають сутність і предмет аудиту як науку, що виникла внаслідок ринкових відносин, основне завдання якої – захищати її власника (інтереси, потреби) будь-якої форми власності. З цього випливає, що метою та завданням аудиту є перевірка та підтвердження недоліків, якщо виявлено неспівпадіння у веденні обліку, та надання певних рекомендацій для їх усунення. Для аудиту характерно надання допомоги
Гордієнко Н. І., Харламова О. В., Мізік Ю. І., Конопліна О. О.	Розглядають аудит як складову незалежного контролю, яка охоплює різні елементи перевірки
Обушна Н. В.	Розглядає у двох контекстах: у широкому значенні – це оцінювання самої організації (підприємства), її продукту, системи, проекту чи навіть окремої відповідальної особи (групи осіб) на відповідність визначеним стандартам. У даному випадку розрізняють аудит: фінансовий, юридичний і технічний, який виконує перевірку вищеперелічених стандартів. У вузькому значенні – це перевірка фінансових звітів, рахунків на відповідність вимогам, а також перевірка фінансового керівництва підлеглих
Степашин С. В.	Науковцем досліджено поняття «державний аудит» через призму публічності, адже автор вважає, що державний аудит є інструментом держави та суспільства, який націлено на оптимізацію та гармонізацію їх розвитку. Основною ціллю такого аудиту є страхування національних інтересів і згладжування несприятливих коливань, особливо в соціально-економічних аспектах
Роберт де Конінг	Визначає аудит у ширшому значенні, ніж це прийнято в Україні. Аудит означає будь-яке «після оцінювання», вивчення угоди, певної процедури чи звіту. Основна мета перевірки (або перегляд) будь-яких аспектів щодо їх точності та ефективності
Англомовна наукова література	Аудит є перевіркою або інспектуванням бухгалтерських книг аудитором; безпосередньо інвентаризацією для пересвідчення в достовірності наданої інформації, що всі відділи чітко дотримуються задокументованої системи фіксації операцій

Джерело: згруповано на основі [2; 4; 5; 7; 9; 10].

бізнес-структурами та громадським суспільством. Така діяльність проводиться гласно та відкрито і націлена для суспільства та обговорення громади.

Якщо розглядати предмет діяльності публічного аудиту, то варто зазначити, що ним є конкретна діяльність органів державної влади, органів місцевого самоврядування, питання впливу на соціально-політичні й екологічні процеси. Відповідно, щоб отримати повну інформацію та мати можливість нею оперувати, у розпорядженні під час публічного аудиту знаходяться суспільні ресурси та доступ до інституційного середовища. Відповідно до сфери діяльності виділяють такі види публічного аудиту: судовий аудит, фінансовий аудит, аудит відповідності, аудит ефективності й аудит адміністративної діяльності, які є аудитом постфактум.

Зазначивши види аудиту, зупинимось на кожному з них детальніше та проаналізуємо їх сутність і призначення.

Основою судового аудиту є вивчення матеріалів справи, на основі чого робиться винесення рішення в судовому порядку, встановлення відповідальних за

використання публічних коштів та їх пряме звітування перед судом.

Фінансовий аудит контролює вищий орган фінансового контролю, який, маючи достовірну інформацію про фінансові розрахунки (платежі), делегує виконавчому органу прийняття рішення щодо вибору відповідного кадрового забезпечення та ухвалення рішень.

Аудит відповідності стосується зведення до формальних відповідностей окремих процедур, проведених операцій, транзакцій, які здійснюються відповідно до законів і правил, установлених для таких процедур (транзакцій).

Аудит ефективності – це перевірка видатків з широкого кола економічних питань з корисним економічним результатом [10].

Аудит адміністративної діяльності вважається одним із напрямів (форм) контролю, за допомогою якого можливе вивчення процедур у прийнятті управлінських рішень, при цьому своєчасне внесення зауважень допоможе вчасно попередити хибні рішення в управлінській діяльності [4].

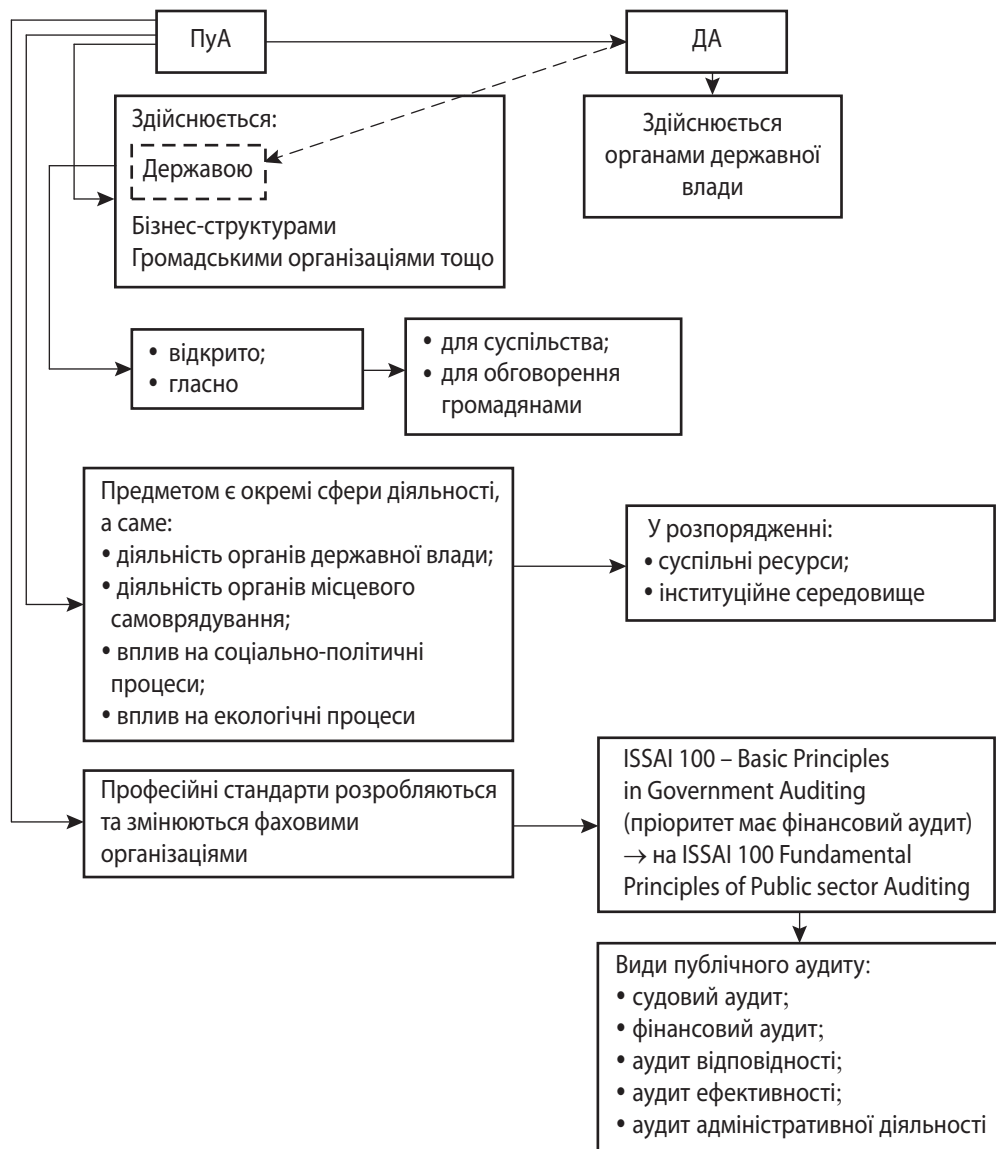


Рис. 1. Публічний аудит і його структура

Публічний аудит має чітку публічно-правову основу, передбачає взаємодію між громадянськістю та державою, що більш характерне для західної практики. Для українських реалій публічний аудит має більш односторонній напрям і стосується державного контролю. Тому і участь громадськості в обговоренні результатів аудиту є обмеженою процедурою, тоді як в ЄС практика оприлюднення інформації працює, і інформацію може отримати будь-який зацікавлений суб'єкт діяльності (відповідно до стандартів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI)) [9, с. 25]. Підтвердженням цього є затверджена у 1977 р. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів, що наполягала на незалежності аудиту державних фінансів, які контролюватиме Вищий орган. Контроль при цьому є не самоціллю, а складовою регулярної системи [6].

У публічному аудиті аудитор виконує важливу роль, адже виконує роботу в тих аспектах управління, які мають вирішальне значення для підвищення довіри, справедливості та належної поведінки посадових осіб державного сектора, тим самим зменшуючи ризик корупції в суспільстві.

Відповідно до перелічених видів публічного аудиту кожен із них складається з однакових основних елементів: аудитор, відповідальна сторона, передбачувані користувачі (рис. 2), критерії оцінки предмета й отримана в результаті інформація. Їх можна класифікувати як два різні типи аудиторських завдань: завдання з атестації та завдання з безпосередньої звітності [1].

Опираючись на наведену схему, можна зрозуміти, що основний акцент уваги аудиту спрямовано на того, хто проводить аудит. Також вказано, які процедури слід при цьому використовувати.

Принцип передачі інформації незалежним аудитором також зображено на рис. 2 [3].

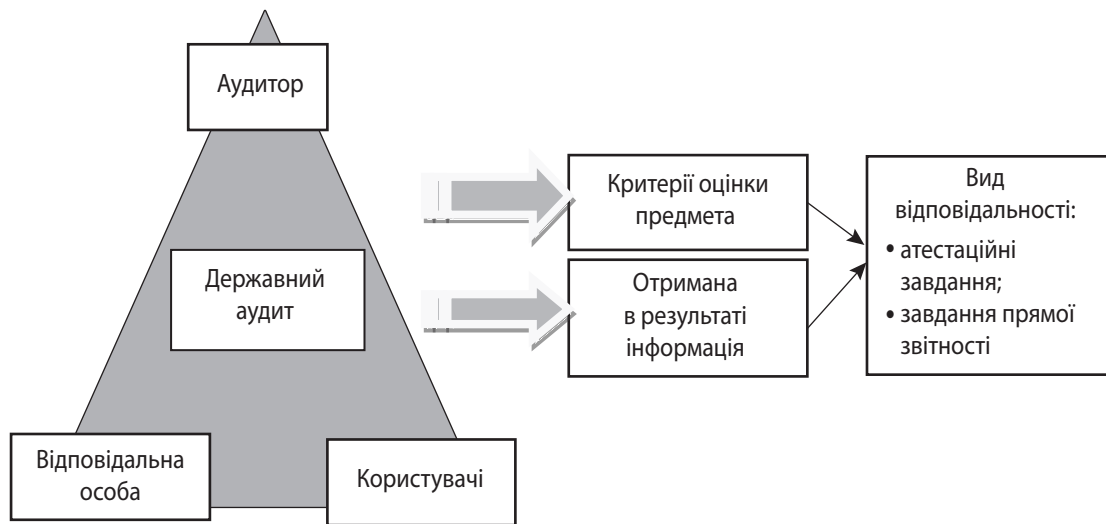


Рис. 2. Сторони публічного аудиту

Джерело: авторська розробка.

Особливість зовнішнього аудиту полягає в незалежності контролю державних фінансів через вищий орган управління. Через внутрішній аудит легше проводити зовнішній аудит. Проводячи зовнішній аудит, аудитор опирається на вже проведений внутрішній аудит або сам, як незалежна інстанція, проводить внутрішній аудит.

Взаємодія громадськості з державою супроводжується виконанням функції контролю, проте публічний аудит є ширшим поняттям у тому плані, що його діяльність підкріплюється правовими нормами.

Залежно від суб'єкта дослідження публічний аудит поділяється на різні види (табл. 2).

Реалізація процесу децентралізації повинна супроводжуватися відкритістю та прозорістю процесів публічного управління. Цього можна досягнути за допомогою відповідного інструментарію, який виконуватиме функції контролювання та регулювання.

Цього можна досягнути за допомогою відповідного інструментарію, який виконуватиме функції контролювання та регулювання.

Таблиця 2

Види публічного аудиту

Класифікація аудиту залежно від суб'єкта дослідження	Вид аудиту
За періодом здійснення	– періодичний; – неперіодичний
За предметом дослідження	– однопредметний; – багатопредметний
За спрямуванням перевірки	– перевірка державних структур; – перевірка приватного сектора
За частотою здійснення	– періодичний; – неперіодичний; – разовий
За мотивами здійснення	– превентивний (запобіжний); – договірний; – стратегічний; – перманентний (постійний, безперервний)
За способом проведення	– добровільний; – примусовий
За структурою проведення	– організаційний; – функціональний; – спеціальний; – локальний
За видом здійснення	– фінансовий; – управлінський; – екологічний; – консалтинговий

Джерело: систематизовано на основі [1–10].

Таким інструментом є публічний аудит, що дасть змогу відстежити чинність і законність соціальних, економічних чи правових рішень у державі.

ВИСНОВКИ

Із проведеного дослідження варто зазначити в підсумку, що публічний аудит – це свого роду окрема система, яка функціонує відкрито та незалежно, ґрунтується на діяльності органів влади, які, своєю чергою, слідкують за дотриманням у гармонії суспільних цінностей, за якісним управлінням ресурсами суспільства. Такий аудит проводять незалежні інститути за ініціативи громади/суспільства, які і є замовником даної перевірки. Основна мета публічного аудиту – перевірка законності, прозорості, а отже, результативності діяльності владних структур, з якими взаємодіє громадянське суспільство і від якого очікує такої результативності. З огляду на таке визначення, можна також додати, що публічний аудит є фінансовим інструментом для виявлення порушень, що, своєю чергою, за допомогою правок і рекомендацій здатне вдосконалити державне управління на усіх його рівнях, вплинути на розвиток інституційних структур, досягти нового рівня розвитку суспільних цінностей, удосконалити систему управління державними ресурсами на користь спільноти.

З огляду на викладене, метою подальших досліджень буде вивчення набору правил і норм під час незалежного публічного оцінювання, механізмів і процедур, які ґрунтуються на конституційних засадах і цінностях суспільства для формування повноцінного уявлення про інститут публічного аудиту. ■

ЛІТЕРАТУРА

4. Elements of public-sector auditing / Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. URL: <http://www.wikinetix.com/issai:100iv>
- De Koning R. PIFC: Public Internal Financial Control / European Commission. DG BUDGET.B.3. Istanbul, February 2008. URL: <https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/43rdkpicreserve.pdf>
- Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance. 2nd ed. January 2012. URL: https://na.theiaa.org/standards-guidance/public%20documents/public_sector_governance1_1_.pdf
- Приходченко Л. Л. Аудит адміністративної діяльності: форма чи метод контролю. *Державне будівництво*. 2007. № 1. Ч. 1.
- Баранова А. О., Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит: навч. посіб. Харків: ХДУХТ, 2017. 246 с.
- Лімска декларація керівних принципів контролю: підписана 01.01.1977. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001#Text
- Обушна Н. І. Публічний аудит: поняття та сутність. *Державне управління та місцеве самоврядування*. 2016. Вип. 4. С. 21–29. URL: [http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2016/2016_04\(31\)/5.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2016/2016_04(31)/5.pdf)

- Лімска Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів / Рахункова палата України. URL: <http://old.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>
- Степашин С. В. Государственный аудит и экономика будущего. М.: Наука, 2008. 608 с.
- Черніков Д., Кузьо М. Державний зовнішній аудит в контексті європейської інтеграції. Київ, 2015. URL: <https://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2016/04/10.pdf>

REFERENCES

4. Elements of public-sector auditing". Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. <http://www.wikinetix.com/issai:100iv>
- Baranova, A. O., Naumova, T. A., and Kashperska, A. I. *Audit [Audit]*. Kharkiv: KhDUKht, 2017.
- Chernikov, D., and Kuzyo, M. "Derzhavnyi zovnishnii audit v konteksti yevropeiskoi intehratsii" [State External Audit in the Context of European Integration]. Kyiv, 2015. <https://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2016/04/10.pdf>
- De Koning, R. "PIFC: Public Internal Financial Control". *European Commission. DG BUDGET.B.3*. Istanbul, February 2008. <https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/43rdkpicreserve.pdf>
- "Limska Deklaratsiia kerivnykh pryntsyviv audytu derzhavnykh finansiv" [Lima Declaration of Guidelines for Auditing Public Finances]. Rakhunkova palata Ukrainy. <http://old.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>
- "Limska deklaratsiia kerivnykh pryntsyviv kontroliu: pidpysana 01.01.1977" [Lima Declaration of Guidelines for Control: Signed on January 1, 1977]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001#Text
- Obushna, N. I. "Publichnyi audit: poniattia ta sutnist" [Public Audit: Concept and Essence]. *Derzhavne upravlinnia ta mistseve samovriaduvannia*, iss. 4 (2016): 21-29. [http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2016/2016_04\(31\)/5.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2016/2016_04(31)/5.pdf)
- Prykhodchenko, L. L. "Audit administrativnoi diialnosti: forma chy metod kontroliu" [Audit of Administrative Activities: Form or Method of Control]. *Derzhavne budivnytstvo*, vol. 1, no. 1 (2007).
- "Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance". January 2012. https://na.theiaa.org/standards-guidance/public%20documents/public_sector_governance1_1_.pdf
- Stepashin, S. B. *Gosudarstvennyy audit i ekonomika budushchego* [Government Audit and the Economy of the Future]. Moscow: Nauka, 2008.