

Наталія ОБУШНА
Національна академія державного управління
при Президентіві України

ТЕНДЕНЦІЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ В КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДОСВІДУ

Розкривається роль Міжнародної організації вищих органів аудиту як головного фундатора об'єднання вищих органів аудиту різних країн в умовах становлення публічно-аудиторської моделі державного фінансового контролю. Обґрунтовується об'єктивна необхідність використання міжнародних стандартів Міжнародної організації вищих органів аудиту в практиці аудиту в системі публічного управління та структуруються їх складові елементи. Досліджується інституціональна структура органів, що забезпечують проведення публічного аудиту/фінансового контролю в країнах Європейського Союзу. Уточнюються особливості функціонування Європейського аудиторського суду та національних вищих органів аудиту в різних країнах ЄС. Узагальнюються тенденції організації аудиту публічного сектору, які в контексті європейської інтеграції допоможуть сформулювати концептуальні засади становлення інституту публічного аудиту в Україні.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, публічний аудит, вищі органи аудиту, Європейський аудиторський суд, стандарти Міжнародної організації вищих органів аудиту.

Nataliia Obushna. Trends in public audit organization in the context of European experience

The role of International Organization of Supreme Audit as the main founder of the association of supreme audit institutions of various countries under conditions of establishment public audit model of state financial control is considered. The objective necessity of using the international standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions in the practice of audit in the system of public administration is substantiated and their constituent elements are structured. The institutional structure of bodies providing public audit/financial control in the countries of the European Union is investigated. The features of functioning of the European Court of Audit and national supreme audit institutions in different EU countries were specified. 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 audit institution in Ukraine.

Key words: public financial control, public audit, the Supreme Audit Institutions, the European Court of Auditors, standards International Organization of Supreme Audit.

Більшість країн Європейського Союзу (ЄС) мають систему державного фінансового контролю (ДФК), що складається з внутрішнього (урядового) контролю і зовнішнього (парламентського) аудиту. Завдання внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту різняться, що впливає на їх організацію, методику проведення й результати. Так, внутрішній фінансовий контроль спрямований на забезпечення самоконтролю органів виконавчої влади, тобто на перевірку законності, цільового та ефективного використання бюджетних ресурсів. У свою чергу, зовнішній/публічний аудит¹ належить до прогресивних інститутів громадянського суспільства, що забезпечує контроль суспільства за станом державного управління, відповідає

¹ Згідно зі стандартами Міжнародної організації вищих органів аудиту: «Аудит/контроль – аналіз діяльності та дій органу для отримання впевненості, що вони виконуються відповідно до цілей, бюджету, правил і стандартів. Мета аналізу – виявлення на регулярній основі відхилень, які можуть вимагати коригуючих дій». Тобто англ. термін «аудит» охоплює сферу, де в національній практиці йому відповідають як термін «контроль»/«державний фінансовий контроль», так і термін «аудит»/«державний фінансовий аудит» [6] (тут і далі переклад наш. – Н. О.). Проте в англomовному оригіналі Лімської декларації основоположних керівних принципів аудиту основним терміном є «audit» або «auditing» («процес проведення аудиту» або просто «аудит»), який вживається в таких контекстах, як «audit in public sector» («аудит у публічному секторі»), «audit of public funds» («аудит публічних коштів»), «audit of public finance» («аудит публічних фінансів»). Термін «контроль» («control») трактується в основному як «внутрішній контроль» («internal control»), «контроль якості» («quality control»).

принципам незалежності та об'єктивності, тому не може бути підпорядкований органам виконавчої влади, які безпосередньо здійснюють управління суспільними ресурсами.

З огляду на перевірену часом ефективність публічного аудиту в країнах ЄС можна однозначно стверджувати, що він заслуговує на довіру громадянського суспільства, оскільки сприймається як легітимний інструмент зовнішнього, незаангажованого й компетентного оцінювання системи управління суспільними ресурсами та як такий, що здійснює свою діяльність від імені та в інтересах громадян і несе відповідальність за свою діяльність.

Вищезазначене в контексті євроінтеграційного вектора розвитку України надзвичайно актуалізує необхідність трансформації вітчизняної системи ДФК у напрямі становлення публічно-аудиторської моделі ДФК, що передбачає максимальне урахування сучасних світових тенденцій розвитку демократичного врядування, стандартів і правил міжнародних організацій, законодавства ЄС, а також досвіду країн ЄС у цій сфері.

Вагомий внесок у розвиток ідей реформування механізмів і концепцій зовнішнього аудиту згідно з міжнародними та європейськими стандартами здійснили зарубіжні вчені: Р. де Конінг, А.-Д. Кохен, Ф. Мерчан, А. Пратли, М. Сіммоні, С. Степашин, Б. Франц та ін. Водночас питання зміни ідеології в управлінні суспільними ресурсами і у зв'язку з цим започаткування та розвитку зовнішнього/публічного аудиту в Україні як одного з механізмів, що формують концептуальну основу ефективної системи управління суспільними ресурсами/публічними фінансами, викликають зацікавлення і серед вітчизняної наукової спільноти. Наприклад, на важливості зміни механізмів і концепцій розвитку у сфері ДФК та необхідності запровадження функції зовнішнього аудиту в публічному секторі за міжнародними стандартами наголошується в працях таких науковців: І. Басанцов, З. Варналій, І. Дрозд, В. Максимова, В. Невідомий, В. Піхоцький, В. Симоненко, Ю. Слободяник, І. Стефанюк, О. Царенко, В. Шевчук та ін.

Відаючи належне результатам проведених досліджень вищезгаданих науковців, слід зазначити, що наукове осмислення уніфікації організації та методологічне забезпечення публічного аудиту в Україні залишаються далекими від логічного завершення, адже традиційні підходи та систематизовані дослідження щодо порушеної проблематики у вітчизняній теорії та практиці загалом відсутні.

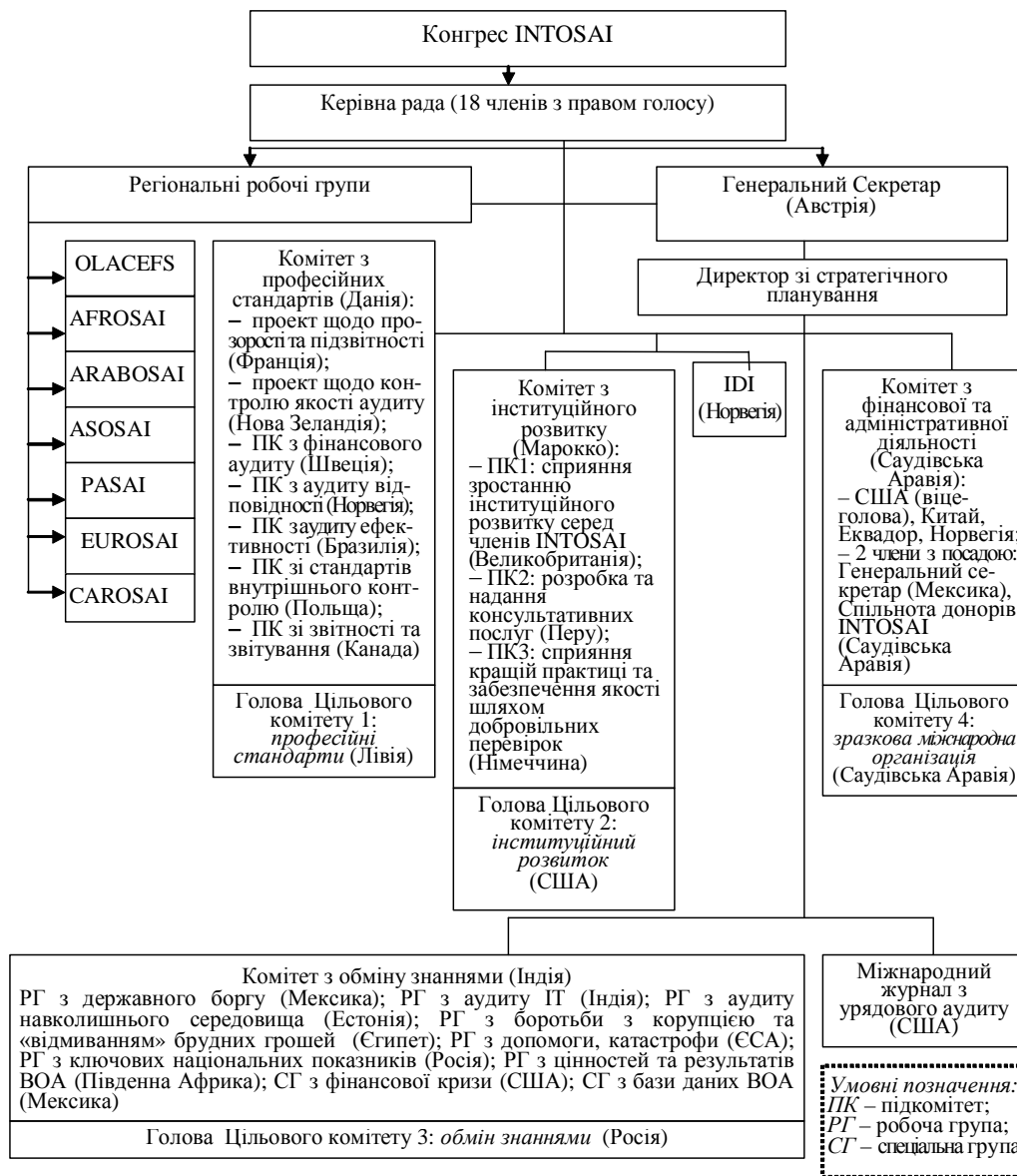
Метою статті є узагальнення передового науково-практичного досвіду функціонування публічного аудиту в країнах ЄС та виокремлення уніфікованих тенденцій його організації. Досягненню означеної мети сприятиме виконання таких завдань: обґрунтування змісту та ролі вищих органів аудиту (BOA) в контексті вимог Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI); узагальнення складових елементів міжнародних стандартів INTOSAI з метою оцінювання можливості їх подальшої імплементації у вітчизняну практику публічного аудиту; дослідження інституціональної структури органів, що забезпечують проведення публічного аудиту/фінансового контролю в країнах ЄС; уточнення тенденцій функціонування Європейського аудиторського суду (ECA) та національних BOA в різних країнах ЄС.

Міжнародна практика незалежного аудиту публічного сектору налічує вже багато десятиліть. Початок заснуванню міжнародних організацій, що об'єднують національні BOA різних країн, покладено на Кубі в 1953 р., коли головним фундатором об'єднання BOA країн-членів ООН стала INTOSAI.

Міжнародна організація вищих органів аудиту є автономною, незалежною й неполітичною організацією, що отримала спеціальний консультативний статус при Економічній і соціальній раді (ECOSOC) при ООН. Згідно зі статутом ця організація у своїй діяльності має сприяти належному урядуванню шляхом заохочення BOA допомагати урядам поліпшувати діяльність, підвищувати її прозорість, забезпечувати підзвітність, боротися з корупцією, стимулювати довіру суспільства, сприяти кваліфікованому та ефективному використанню суспільних ресурсів на користь народів [3]. Діяльність організації здійснюється під гаслом «Спільний досвід на користь всім».

Нашу державу в складі INTOSAI з 1998 р. репрезентує Рахункова палата України, яка створена та функціонує відповідно до прийнятої Конституції України, Закону України «Про Рахункову палату», інших нормативно-правових актів України.

Головними органами INTOSAI є: Конгрес INTOSAI, Керівна рада, Генеральний секретаріат, регіональні робочі групи та постійно діючі комітети, робочі групи, тимчасові оперативні групи та ін. (рис. 1).



Наразі інститут BOA, сформований на базі INTOSAI, являє собою важливий атрибут сучасної демократичної держави, який дозволяє суттєво підвищувати дієвість та результативність сформованих систем ДФК. Ключову роль, яку мають відігравати BOA в імплементації погоджених міжнародною спільнотою цілей розвитку, включаючи Цілі розвитку тисячоліття, підкреслює також і резолюція Генеральної Асамблеї ООН № A/66/209 «Просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом посилення BOA» [8].

Відповідно до Статуту INTOSAI, вищий національний орган аудиту (Supreme Audit Institution) є публічним органом держави або наддержавної організації. Він створений на підставі закону чи інших формальних дій держави або наддержавної організації з метою здійснення в незалежний самостійний спосіб вищих функцій публічного аудиту з боку держави або наддержавної організації з або без юрисдикційної компетенції [3, с. 3].

Зазвичай BOA в зарубіжних країнах здійснюють аудит виконання бюджетів, витрачання державних коштів і використання державного майна, проводять аудит витрат на утримання органів державного управління та реалізацію державних програм розвитку. Хоча BOA не проводять аудиту політико-економічних актів, однак оцінюють обґрунтованість таких рішень, їхній вплив на публічні фінанси, активи, борг та визначають наслідки.

Важливим аспектом діяльності INTOSAI є стандартизація діяльності BOA, яку доцільно розглядати як об'єктивно необхідний процес, що набуває виняткової актуальності в діловій культурі публічного аудиту в сучасних умовах глобалізації економіки. У зв'язку з цим починаючи з листопада 2007 р. офіційні документи INTOSAI 1-го – 4-го рівнів щодо ролі й діяльності BOA дістали назву Міжнародні стандарти INTOSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions – ISSAI). При цьому документи, що регламентують правила функціонування органів державної влади, називаються «Керівництва INTOSAI щодо належного управління» (INTOSAI Guidance for Good Governance – INTOSAI GOV). Документи INTOSAI GOV, окрім аудиторів, призначені для управлінського складу державних органів як краща практика належного управління й стосуються питань організації внутрішнього контролю та забезпечення відповідальності й підзвітності. Таким чином, повне бачення INTOSAI основ і принципів функціонування BOA викладено як ISSAI та INTOSAI GOV.

Нові, затверджені комітетом з професійних стандартів INTOSAI (Professional Standard Committee – PSC) стандарти для публічного сектору мають рамкову структуру, яка охоплює чотири рівні (рис. 2). Перший і другий рівні представлені деклараціями (Лімська декларація [6] та Мексиканська декларація [7]), де містяться інституційні норми щодо організації та функціонування BOA. Кожний наступний рівень деталізує основні загальноприйняті професійні цілі та принципи аудиту, що є основою ефективного й незалежного аудиту публічного сектору, та відповідає за проведення окремих аудиторських перевірок.

Загалом стандарти INTOSAI не мають нормативного характеру і не є обов'язковими для виконання, що підкреслюється в кожному стандарті. Проте не зовсім правильно стверджувати й те, що стандарти INTOSAI мають просто рекомендаційний характер, адже в міжнародній практиці публічного аудиту вони вміщують основні філософські та концептуальні підходи, визначають цінності демократичності та незалежності BOA. Як наслідок, BOA різних країн світу прагнуть відповідати стандартам INTOSAI¹, здійснюючи поступову імплементацію їх основних положень до своїх систем ДФК та використовуючи їх як авторитетну основу для створення власних стандартів, методології, інституційного розвитку тощо.

¹ISSAI 100 «Базові принципи»: «BOA повинен визначити, якою мірою зовнішні стандарти аудиту є сумісними з виконанням його повноважень. Однак BOA має усвідомлювати, що Стандарти аудиту INTOSAI є втіленням узгодженої думки аудиторів державних фінансів різних країн, і BOA кожної країни має докладати зусилля для їх застосування, якщо вони сумісні з його повноваженнями. BOA повинен намагатися усунути несумісності, якщо це необхідно для прийняття достатніх стандартів» [4].

Механізми державного управління

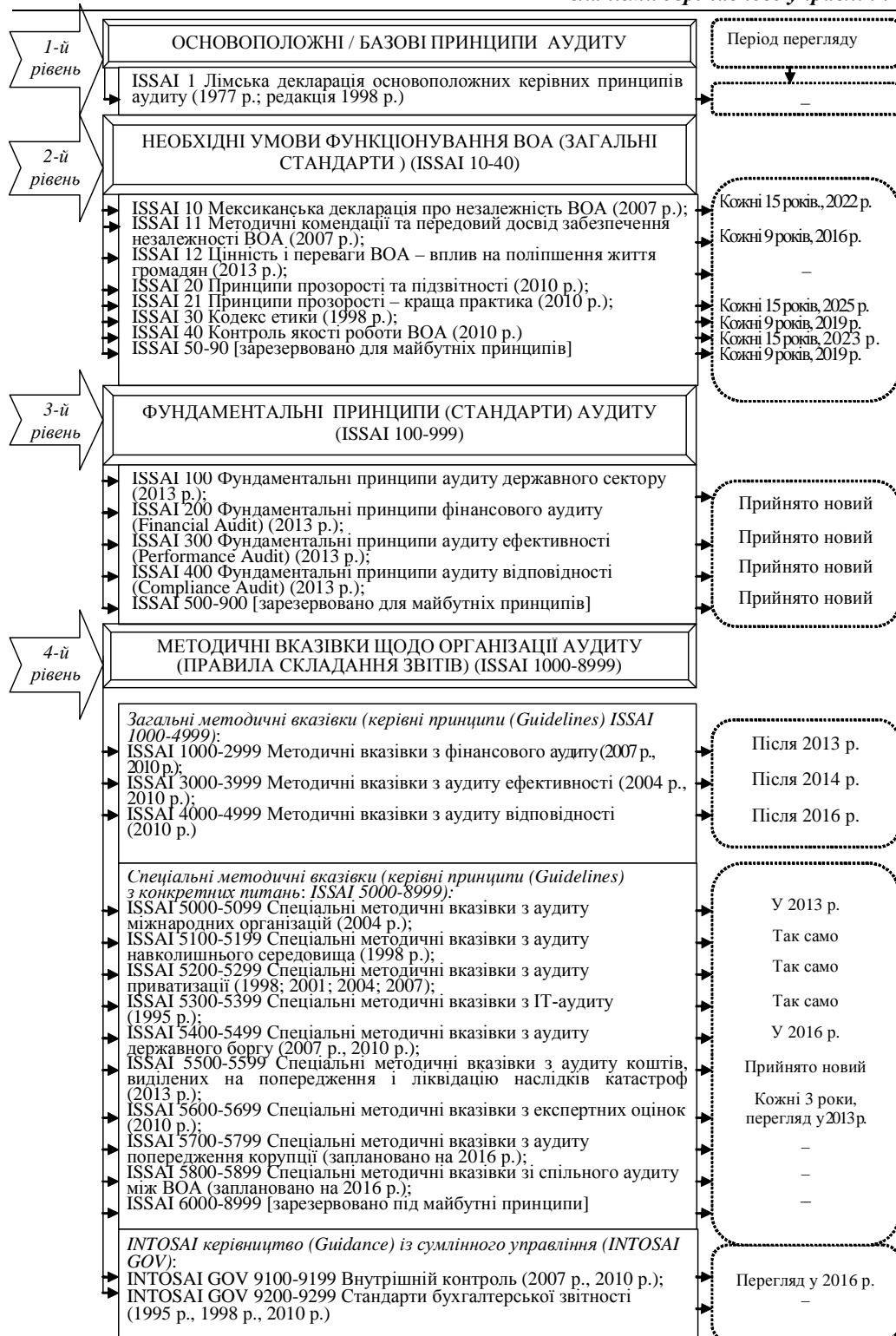


Рис. 2. Складові елементи міжнародних стандартів БОА (ISSAI)

Особливим суб'єктом незалежного зовнішнього аудиту публічного сектору в ЄС на сьогодні є Європейський суд аудиторів (European Court of Auditors, ECA), створений у 1977 р. зі штаб-квартирою в Люксембурзі. Застосовуючи з певними умовностями до інституціональної структури ЄС традиційну систему поділу влади на три гілки – законодавчу (Європейський Парламент та Рада ЄС), виконавчу (Європейська Комісія) та судову (Європейський Суд), можна дійти висновку, що ЕСА разом з іншими ВОА держав-членів ЄС формують четверту – контрольну гілку влади¹ (рис. 3).

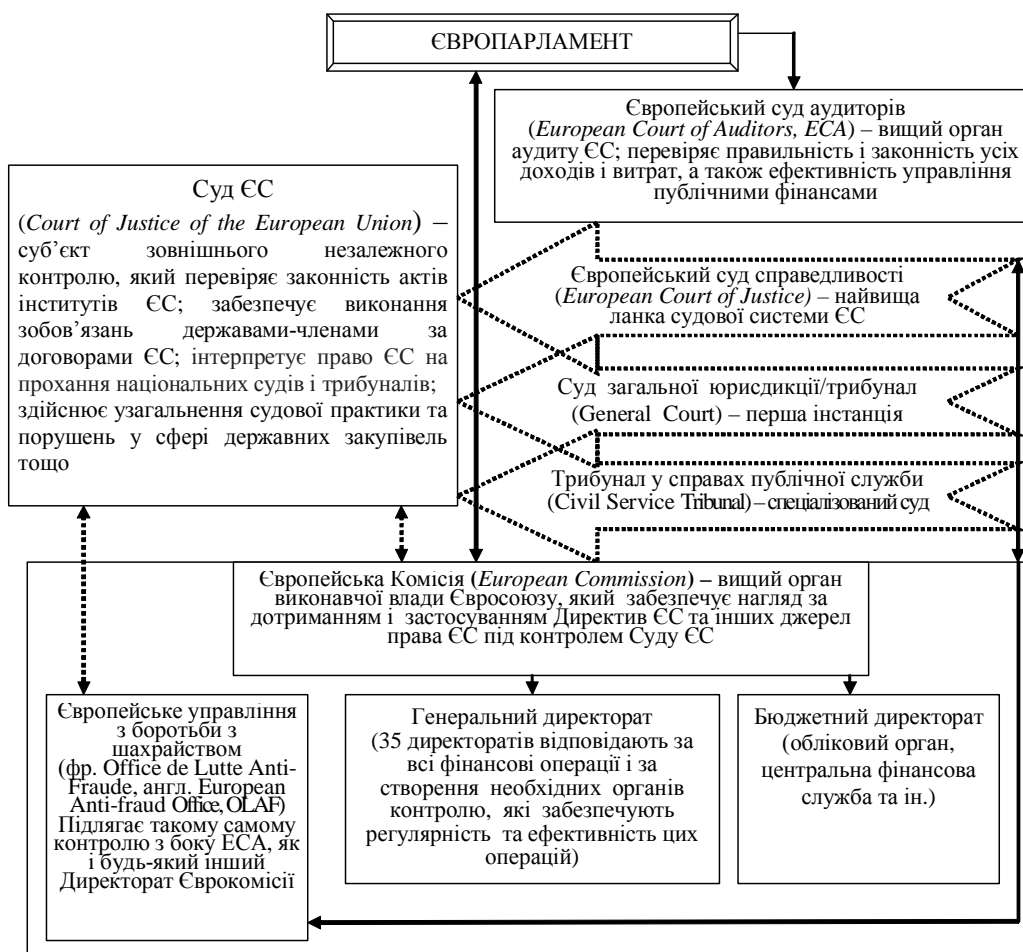


Рис. 3. Структура органів, що забезпечують проведення публічного аудиту/ фінансового контролю в ЄС

ЕСА з 1992 р. (Маастрихтський договір) є вищим органом аудиту ЄС, що перевіряє законність і правильність доходів і видатків ЄС згідно з бюджетом, а також

¹ Наприклад, ВОА Польщі відповідно до Конституції 1997 р. не входить до системи трьох гілок державної влади, як і відповідні ВОА Румунії, Чехії, Угорщини. Тобто органи зовнішнього аудиту в цих країнах, які об'єднані спільним завданням, предметом і формами аудиту, єдиними принципами побудови, у ряді випадків можуть бути виокремлені в так звану контрольну владу.

оцінює управління публічними фінансами. Статус, функції та повноваження ЕСА закріплено в договорі про ЄС, а незалежний статус – у Конституції ЄС.

Під час здійснення повноважень ЕСА та інші національні ВОА країн-членів ЄС вдаються до різних видів аудиту, а саме: 1) попередній аудит – проводиться, коли ВОА надає дозвіл або рекомендації щодо планування та здійснення публічних видатків; 2) аудит постфактум, у межах якого виділяють судовий аудит – передбачає вивчення справи і винесення рішення стосовно особистої відповідальності за використання публічних коштів, фінансовий аудит – допомагає ВОА виявляти порушення або відхилення в бюджетному процесі та надає законодавчому органу підстави для прийняття кадрових рішень або вироблення позиції та аудит ефективності – допомагає визначити найкращий спосіб управління публічними коштами ЄС і раціональний спосіб досягнення суспільно-політичних цілей ЄС за існуючих бюджетних можливостей (табл. 1) [1, с. 8].

Таблиця 1

Типи аудиторської діяльності ВОА у країнах ЄС

Країна	Попередній аудит	Постаудит (аудит за фактом)		
		Судовий аудит	Фінансовий аудит	Аудит ефективності
Австрія	–	–	+	+
Бельгія	+	+	+	+
Великобританія	–	–	+	+
Греція	+	+	+	–
Данія	–	–	+	+
Естонія	–	–	+	+
Ірландія	–	–	+	+
Іспанія	–	+	+	+
Італія	+	+	+	+
Кіпр	–	–	+	+
Латвія	–	–	+	+
Литва	–	–	+	+
Люксембург	–	–	+	+
Мальта	–	–	+	+
Нідерланди	–	–	+	+
Німеччина	+	–	+	+
Польща	–	–	+	+
Португалія	+	+	+	+
Словаччина	–	–	+	+
Словенія	–	–	+	+
Угорщина	–	–	+	+
Фінляндія	–	–	+	+
Франція	–	+	+	+
Чеська Республіка	–	–	+	+
Швеція	–	–	+	+
Європейський суд аудиторів	–	–	+	–

Аудиторські перевірки ЕСА охоплюють використання не лише публічних ресурсів для забезпечення діяльності Єврокомісії та дирекцій, а й коштів національними та місцевими адміністраціями країн-членів ЄС та будь-якими іншими одержувачами коштів ЄС як у приватному, так і в державному секторі. Проте ЕСА не здійснює перевірки за всіма напрямками бюджетної діяльності, а щорічно обирає лише деякі з них на підставі аналізу рівня ризику сфери ревізії з вивченням її недоліків, фінансової значущості й фактів, встановлених під час попередніх перевірок.

При цьому національні ВОА в країнах ЄС з метою забезпечення повноти

Public administration mechanisms

бюджетної інформації та обліку можуть: оцінювати можливість забезпечення бюджетним документом повного, точного та надійного звіту про стан публічних фінансів, включаючи оцінювання позабюджетних фондів та перерахування й оцінювання фіскальних ризиків; перевіряти відповідність бюджетної інформації заявленим стандартам бухгалтерського обліку; аналізувати та оцінювати придатність чинної системи державного обліку щодо інформування громадянського суспільства, парламенту та інших стейкхолдерів щодо справжнього стану публічних фінансів.

Узагальнену інформацію щодо сфери повноважень національних БОА в країнах ЄС наведено в табл. 2 [1, с. 13].

Таблиця 2

Сфери повноважень національних БОА в країнах ЄС

Країна	Центральні органи влади	Регіональна влада	Місцева влада	Державні підприємства	Публічні установи	Муніципалітети	Інші одержувачі
Австрія	+	+	+	+	+	+	+
Бельгія	+	+	+	+	+	—	—
Великобританія	+	—	—	—	+	—	—
Греція	+	—	+	+	+	+	+
Данія	+	—	+	+	+	—	+
Естонія	+	+	+	+	+	+	+
Ірландія	+	—	—	—	+	+	+
Іспанія	+	+	+	+	+	+	+
Італія	+	+	+	+	+	+	+
Кіпр	+	—	+	+	+	+	+
Латвія	+	—	+	+	+	+	+
Литва	+	—	+	+	+	+	+
Люксембург	+	—	+	+	+	—	+
Мальта	+	—	+	+	+	—	+
Нідерланди	+	—	—	+	+	—	+
Німеччина	+	—	—	+	+	—	+
Польща	+	+	+	+	+	+	+
Португалія	+	+	+	+	+	+	+
Словаччина	+	+	+	+	+	+	+
Словенія	+	—	+	+	+	+	+
Угорщина	+	—	+	+	+	+	+
Фінляндія	+	—	—	+	+	—	+
Франція	+	—	—	+	+	—	+
Чеська Республіка	+	—	—	+	+	—	+
Швеція	+	—	—	+	+	—	+
Європейський суд аудиторів	+	+	+	+	+	+	+

На підставі щорічних звітів Єврокомісії про доходи, витрати, активи та зобов'язання ЕСА складає висновок, який разом із результатами особливих аудиторських перевірок програм доходів і витрат ЄС консолідується в щорічному звіті, який публікується наприкінці листопада. Цей документ є заключною процедурою циклу звітності ЄС, на підставі якої Європарламент приймає рішення про звільнення Єврокомісії від подальшої відповідальності за виконання бюджету, що засвідчує визнання її управління публічними фінансами належним та ефективним.

Важливо звернути увагу на те, що законодавчі органи країн-членів ЄС мають різну практику розгляду звітів національних БОА. Так, в Естонії всі звіти

надсилаються до комітету бюджетного контролю. У Фінляндії БОА доповідає парламенту про свою діяльність, однак сам звіт надсилається лише для інформування. У Нідерландах звіти обговорюються в сесійній залі нижньої палати парламенту та в спеціальному комітеті з питань публічних рахунків. В Угорщині все більша частка звітів обговорюється на засіданнях парламентських комітетів [1, с. 11]. В інших країнах можуть утворюватися спеціальні комітети для розгляду звітів або ж звіт може розглядатися відразу декількома комітетами (наприклад, у Німеччині рекомендації розглядаються комітетами з питань бюджету, з питань публічних рахунків та за необхідності іншими комітетами).

Національні БОА в країнах ЄС створюються відособлено від законодавчої, виконавчої і судової гілок влади, їх незалежність завжди гарантується законом. У зв'язку з цим доцільно нагадати ст. 5 Лімської декларації INTOSAI, у якій зазначається, що «існування БОА і необхідний рівень його незалежності повинні бути закладені в конституції, деталі можуть бути визначені відповідними законами» [6]. Тобто законодавче забезпечення правового статусу БОА є свідченням розвитку правової держави з ефективною системою державного управління.

Міжнародна практика функціонування БОА засвідчує, що в політичному й професійному плані ступінь його автономності характеризується особливостями процедури призначення та звільнення членів рахункового органу, а також легітимної тривалості перебування на посаді керівника відомства. Зокрема, висока ефективність бюджетно-фінансового контролю в країнах ЄС забезпечується тим, що керівники БОА призначаються й затверджуються парламентами на більш тривалий період, ніж терміни повноважень самих парламентів, а звільненими з посади можуть бути тільки за рішенням парламенту в разі професійної невідповідності чи зловживань. Наприклад, у Німеччині та Угорщині такий термін становить 12 років, у Болгарії – 9, у Туреччині – 7, у Швейцарії, Польщі, Румунії – 6 років [2].

Водночас інституціональна незалежність БОА доповнюється адекватним рівнем фінансової незалежності, що є одним з основних принципів демократичності й практичності зовнішнього аудиту і досягається шляхом забезпечення високого рівня оплати праці аудиторів.

Слід звернути увагу на той факт, що в деяких країнах ЄС БОА складаються тільки з єдиного призначеного генерального аудитора, що діє в ролі, ідентичній до «керівника аудиторської перевірки» (від англ. engagement partner), і несе комплексну відповідальність за всі аудити в публічному секторі. Інші БОА можуть бути організовані у вигляді рахункового суду або мати колегіальну структуру чи структуру ради. Відповідно, враховуючи обсяг повноважень, усі БОА можна виокремити у 4 типи (табл. 3).

Подібність вищезначених структур БОА в країнах ЄС пояснюється наявністю в системі публічного аудиту судів, вибудованих за зразком французької системи, що відображає поширення французької практики управління в країнах Європи у XIX – XXI ст. Водночас подібність шведської та фінської систем також є наслідком спільної історії цих країн.

Отже, резюмуючи вищевикладене, слід наголосити, що в різних країнах ЄС сформувалися різні системи функціонування публічного аудиту з унікальними традиціями у сфері права, фінансів, суспільних цінностей, культури тощо. Проте глобалізаційні процеси, демократизація суспільства, а також зростання ролі громадянського суспільства, з одного боку, і регулюючої ролі держави – з іншого, дозволяють уніфікувати певні тенденції організації публічного аудиту в європейських країнах, серед яких виділимо такі:

1) необхідні умови для організації та розвитку публічного аудиту в країнах ЄС створюються як на рівні держави, так і на рівні діяльності відповідних міжнародних організацій (INTOSAI), унаслідок чого відбувається делегування окремих прав і повноважень у сфері ДФК до наднаціональних органів;

Основні типи BOA в країнах-членах ЄС

Тип BOA	Вид органу	Особливості функціонування BOA	Країни-представники
BOA, що функціонує за принципом судової колегії	Рахункові трибунали (спеціальні (аудиторські, фінансові, господарські) суди або спеціалізовані судові органи у складі вищих судових органів держави)	BOA функціонує у вигляді аудиторського суду (BOA із судовими функціями або з власною юрисдикцією), незалежного від парламенту та уряду. Рішення судової колегії мають юридичну силу	Бельгія, Греція, Іспанія, Італія, Люксембург, Португалія, Франція
BOA, що функціонує як колегіальний орган	Рахункові палати (колегіальні органи)	BOA не має судових функцій (колегіальна структура без права виносити рішення, що мають силу судових)	Нідерланди, Німеччина, Польща, Чехія
BOA, що функціонує за принципом єдиначальності	Незалежні аудиторські/контролюючі інституції	BOA незалежний від уряду, очолюваний генеральним аудитором/контролером або президентом	Великобританія, Данія, Кіпр, Естонія, Ірландія, Мальта, Угорщина та ін.
BOA з централізованою структурою	Контролюючі органи/посадові особи	BOA функціонує у складі уряду або інших органів виконавчої влади, очолюване генеральним аудитором. Усі рішення приймаються або генеральним аудитором або президентом	Фінляндія, Швеція

2) відсутність в ЄС єдиної системи нормативно-правового регулювання діяльності інституцій публічного аудиту та порядку проведення процедур незалежного зовнішнього аудиту. Адже різні країни ЄС обрали різні моделі регулювання, які сформувались під впливом багатьох чинників (конкретно-історичних умов, суспільного ладу, форми правління, політичних традицій, панівної моделі правового регулювання, ступеня інтеграції до наднаціональних структур тощо);

3) важливим чинником забезпечення системності взаємодії різних органів публічного аудиту в європейській практиці є стандарти INTOSAI, які обумовлюють підвищення ефективності у сфері публічного аудиту за рахунок формування уніфікованих підходів, принципів і правил до його організації та методології проведення, що сприяє впровадженню найкращих технологій і тісній взаємодії BOA, а також виконує професійно-інтегративну функцію, яка об'єднує співробітників BOA різних країн, та ін.;

4) незалежність BOA від виконавчої та законодавчої влади, що ґрунтується на принципах відкритості й публічності результатів аудиту (BOA підзвітні безпосередньо парламенту та громадськості, які є головною цільовою аудиторією звітів). При цьому правовою основою організації та функціонування рахункових палат та аналогічних до них органів є конституції та прийняті на їх основі спеціальні закони, в яких чітко визначені повноваження BOA та інші сутнісні аспекти їхньої діяльності. У результаті публічний аудит заслуговує на довіру громадянського суспільства, оскільки сприймається як легітимний інструмент зовнішнього, незаангажованого і компетентного оцінювання системи управління суспільними ресурсами та як такий, що здійснює свою діяльність від імені та в інтересах громадян і несе відповідальність за свою діяльність;

5) діяльність BOA не обмежується традиційними й загальноприйнятими функціями нагляду, вона набуває консультативно-рекомендаційного характеру, оскільки спрямована не лише на виявлення правопорушень у сфері управління суспільними ресурсами, а й на пошук шляхів їх подолання, які в подальшому

обов'язково реалізують зацікавлені в цьому суб'єкти, що впливає на прогрес адміністративного механізму й ефективність прийняття важливих публічно-управлінських рішень на всіх рівнях влади та відповідає потребам сучасного громадянського суспільства, орієнтованого на демократичні цінності.

Таким чином, вважаємо, що врахування кращого зарубіжного досвіду щодо організації публічного аудиту в країнах ЄС дозволить сформувати та реалізувати в Україні нову «філософію публічної влади», пов'язану з переходом від управління суспільством до служіння йому, підвищення професіоналізму, підзвітності публічних службовців і боротьбою з корупцією, а також створити потужний інструмент забезпечення держави та суспільства якісною, об'єктивною інформацією, необхідною для підвищення ефективності та результативності державного управління. Водночас, урахуовуючи цінності та прагнення до зближення з ЄС, у процесі формування інституціональних засад вітчизняного публічного аудиту в жодному випадку не можна забувати про принципове застереження з боку INTOSAI щодо імплементації в національне законодавство лише тих міжнародних норм, які відповідають внутрішнім умовам і цілям розвитку конкретної країни.

Вищерозглянуті особливості організації публічного аудиту з урахуванням європейського досвіду, на нашу думку, мають утворити основу для подальших досліджень, які допоможуть виявити стратегічні вектори модернізації вітчизняної системи ДФК у напрямі становлення публічно-аудиторської моделі, яка обумовлює підвищення ефективності й результативності державного управління та продуктивності публічного сектору економіки через «призму» суспільного інтересу, тобто від імені та в інтересах громадян.

Список використаних джерел / List of references

1. **Державний** зовнішній аудит в контексті європейської інтеграції / автори-укладачі : Д. Черніков, М. Кузьо. – Київ : [б. в.], 2015. – 29 с. [Derzhavnyi zovnishnii audit v konteksti yevropeiskoi intehtratsii / avtory-ukladachi : D. Chernikov, M. Kuzo. – Kyiv : [b. v.], 2015. – 29 s.].
2. **Пожар Т. О.** Розвиток фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Пожар Тетяна Олександрівна. – Суми, 2012. – 243 с. [Pozhar T. O. Rozvytok finansovo-biudzhethnoho mekhanizmu derzhavnoho finansovoho kontroliu : dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.08 / Pozhar Tetiana Oleksandrivna. – Sumy, 2012. – 243 s.].
3. **International** Organization of Supreme Audit Institutions : Statutes / INTOSAI. – 2007. – 12 p. – Access mode : <http://www.intosai.org/uploads/statutene20072.pdf>.
4. **International** Standards of Supreme Audit Institutions. – Access mode : <http://www.issai.org/composite-347.htm>.
5. **ISSAI GOV 9100** Керівні принципи щодо стандартів внутрішнього контролю для державного сектору. – Режим доступу : [http://www.issai.org/media\(574,1033\)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf](http://www.issai.org/media(574,1033)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf) [ISSAI GOV 9100 Kerivni pryntsypy shchodo standartiv vnutrishnoho kontroliu dlia derzhavnoho sektoru. – Rezhym dostupu : [http://www.issai.org/media\(574,1033\)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf](http://www.issai.org/media(574,1033)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf)].
6. **Lima** Declaration Of Guidelines On Audition Precepts // International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). – Access mode : <http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-lima-and-mexico/lima-declaration.html>.
7. **Mexico** Declaration On SAI Independence // International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). – Access mode : <http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-lima-and-mexico.html>.
8. **Resolution** adopted by the General Assembly on 19 December 2014 № 69/228. Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions. – Access mode : <http://www.un.org/es/comun/docs/index.asp?symbol=A/RES/69/228&referer=/spanish/&Lang=E>.

Надійшла до редколегії 23.06.17