

# ЗОВНІШНЯ ПОЛІТИКА ТА НАЦІОНАЛЬНА БЕЗПЕКА

УДК 336.1

## РОЛЬ ВИЩИХ ОРГАНІВ АУДИТУ В ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ПРОЗОРОСТІ ТА ПІДЗВІТНОСТІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

*Обушна Н. І.,*

*к.е.н., доц., докторант кафедри державного менеджменту,  
Національна академія державного управління при Президентові України,  
м. Київ*

Обґрунтовано зміст та роль вищих органів аудиту (англ. – Supreme Audit Institution) в умовах становлення якісно нової публічно-аудиторської моделі державного фінансового контролю. Зіставлено основні поняття категоріального апарату у сфері аудиту публічного сектора в українських та міжнародних нормативно-правових актах. Досліджено особливості функціонування вищих органів аудиту у країнах ЄС та пострадянських країнах, а також виокремлено їхні спільні характеристики.

**Ключові слова:** публічне управління, державний фінансовий контроль, державний аудит, публічний аудит, вищі органи аудиту, підзвітність.

*Obushna N. I.,*

*PhD in Economics, Associate Professor,  
Doctoral Candidate of the Department of Public Management, NAPA, Kyiv*

## THE ROLE OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS IN MAINTAINING TRANSPARENCY AND ACCOUNTABILITY OF PUBLIC ADMINISTRATION: INTERNATIONAL PRACTICES

The article reasonably content and role of higher audit in terms of qualitatively new model of public audit of state financial control. Basic concepts are compared categorical apparatus in auditing the public sector in the Ukrainian and international regulations. The features of the functioning of higher audit in the EU and former Soviet countries, and singled out their common characteristics.

**Key words:** public administration, public financial control, audit, state public audit, Supreme Audit Institutions.

У контексті євроінтеграційного вектора розвитку України зміна ідеології в управлінні суспільними ресурсами, а звідси – і в ідеології державного контролю та в цьому зв'язку започаткування та розвитку інституту зовнішнього публічного аудиту як одного з елементів, що формують концептуальну основу ефективної та результативної системи державного управління, підзвітності громадськості, належать до найбільш пріоритетних в Україні. Пояснюється це тим, що чинна модель державного контролю в Україні (у т. ч. й державного фінансового контролю (далі – ДФК) має низку особливостей, які не дають змоги державі в особі органів державної влади підтримувати високу ефективність системи державного управління загалом та національної фінансової системи зокрема.

© Обушна Н. І., 2017

З огляду на перевірену часом ефективність таких систем у країнах Європейського Союзу (ЄС) побудова принципово нової моделі ДФК і зростання конструктивної ролі публічного аудиту в нашій державі мають здійснюватися з максимальним урахуванням світових тенденцій розвитку демократичного урядування, законодавства ЄС і досвіду розвинених країн світу, де особливе місце в системі ДФК займає вищий орган аудиту (далі – ВОА). Адже міжнародна практика функціонування ВОА доводить, що в країнах ЄС вищі органи аудиту заслуговують на довіру громадянського суспільства, яким вони сприймаються як легітимний інструмент зовнішнього, незаангажованого і компетентного оцінювання системи управління суспільними ресурсами та як такі, що здійснюють свою діяльність від імені та в інтересах громадян і є відповідальними за свою діяльність.

Критичний огляд наукових робіт щодо дослідження норм організації та методології функціонування ВОА виявив, що означена наукова проблема досить широко розглядається у працях зарубіжних вчених, таких як Ф. Мерчан, М. Пауер, М. Сіммоні, С. Степашин, М. Фліндерс, Б. Франц та ін. Водночас вагомий внесок у розвиток ідей реформування механізмів і концепцій зовнішнього аудиту у сфері управління суспільними ресурсами (як нової філософії сприяння забезпеченню якості публічного управління справами суспільства) здійснили вітчизняні науковці та практики, а саме: З. Варналій, В. Невідомий, В. Піхоцький, В. Симоненко, Ю. Слободяник, І. Стефанюк, О. Шевчук та ін.

Незважаючи на наявні наукові розробки, визначення ролі та особливостей функціонування ВОА як важливого атрибуту демократичної держави та інструмента підвищення підзвітності й ефективності державного управління в контексті прогресивного міжнародного досвіду потребує більш глибокого теоретичного та практичного обґрунтування.

Метою статті є обґрунтування ролі ВОА в забезпеченні прозорості та підзвітності державного управління та узагальнення передового науково-практичного досвіду функціонування ВОА в країнах ЄС і пострадянських країнах в умовах становлення якісно нової публічно-аудиторської моделі ДФК.

Вирішенню означеної мети сприятимуть такі цілі: розкриття змісту та ролі ВОА в умовах становлення якісно нової публічно-аудиторської моделі ДФК; порівняння основних понять категоріального апарату у сфері аудиту публічного сектора в українських та міжнародних нормативно-правових актах; уточнення особливостей функціонування ВОА в країнах ЄС та пострадянських країнах.

У процесі досить тривалого та складного періоду еволюції західних суспільств було сформовано сучасні національні інститути (ВОА), норми й інструменти ефективного фінансового контролю в міжнародних масштабах.

Початок заснуванню міжнародних організацій, що об'єднують національні ВОА різних країн, було покладено після Другої світової війни. Зокрема, з 1953 р. головним фундатором об'єднання ВОА країн – членів ООН стала Міжнародна організація вищих органів державного аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI), яку було створено на 1-му конгресі INTOSAI, що проводився на Кубі.

У своїй діяльності INTOSAI має сприяти належному урядуванню шляхом заохочення ВОА допомагати урядам покращувати діяльність, підвищувати її прозорість, забезпечувати підзвітність, боротися з корупцією, стимулювати

довіру суспільства, сприяти кваліфікованому та ефективному використанню суспільних ресурсів на користь народів.

Наразі діяльність INTOSAI здійснюється під гаслом “Спільний досвід на користь усім” (*Experientia mutua omnibus prodest*), що означає розширення можливостей використання найкращої практики [5, с. 85]. При цьому важливо нагадати, що на момент заснування INTOSAI налічувала у своєму складі тільки 34 країни, але вже на сьогодні до неї входять 192 країни як дійсні члени, а також 5 країн як асоційовані члени. Нашу державу в складі INTOSAI з 1998 р. репрезентує Рахункова палата України, яку було створено та яка функціонує відповідно до прийнятої в 1996 р. Конституції України, Бюджетного кодексу України, Закону України “Про Рахункову палату” (від 2 липня 2015 р.), інших нормативно-правових актів України.

Загалом INTOSAI виступає автономною, незалежною й неполітичною організацією, що отримала спеціальний консультативний статус при Економічній і соціальній раді (ECOSOC) при ООН.

Ставлення ООН до ВОА як до важливих інституцій, що мають сприяти просуванню ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління, простежується через її останні резолюції<sup>1</sup>, які було узагальнено в публікації статті ВОА Тунісу, Генерального секретаріату ARABOSAI [10], де відзначено таке: “Резолюції ООН знаменують собою новий підхід до діяльності ВОА, який повинен домінувати в майбутньому. Цей підхід полягає в тому, що ВОА не можуть обмежуватися традиційними і загальноприйнятими функціями нагляду. Вони повинні стати активними партнерами державної адміністрації на національному та міжнародному рівнях. Це є неодмінною умовою досягнення Цілей сталого розвитку ООН. Не дивно, що цю важливу роль і завдання відводять саме ВОА. Порівняно з іншими контрольними органами державної адміністрації ВОА, як правило, мають більшу незалежність і, отже, можуть забезпечити більшу об’єктивність у своїй роботі. Об’єктивні висновки, що публікуються ВОА, дуже вагомо впливають на законодавців і на суспільство в цілому”.

Відповідно до Статуту INTOSAI, вищий національний орган аудиту є публічним органом держави або наддержавної організації, який призначений, створений або організований на підставі закону чи інших формальних дій держави або наддержавної організації з метою здійснення в незалежній самостійний спосіб вищих функцій публічного аудиту з боку держави або наддержавної організації з або без юрисдикційної компетенції [7, с. 3]. Таке визначення ВОА ще раз підкреслює, що діяльність їх безпосередньо пов’язано з посиленням демократичних інститутів, забезпеченням ефективного державного управління та відповідальності державних органів за управління суспільними ресурсами, просуванням культури підзвітності, розширенням зв’язків із громадськістю тощо. Саме про це зазначається й у ст. 1 Лімської декларації INTOSAI [8]: “...Організація аудиту є основним

---

<sup>1</sup> I. United Nations. (2015 September 25) Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development. Retrieved from <https://www.un.org>.

II. United Nations. (2011 December 22) Promoting the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions. Retrieved from <https://www.un.org>.

III. United Nations. (2014 December 19) Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions. Retrieved from <https://www.un.org>

елементом управління суспільними коштами, тому що таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством”.

Як слушно зауважує д-р юрид. наук В. Невідомий [4, с. 118], “...вищі державні аудиторські інституції повинні працювати в напрямі збільшення власного потенціалу для задоволення потреб громадян. Це насамперед означає дотримання незалежною державною аудиторською інституцією трьох загальних принципів, а саме: 1) поліпшення підзвітності, прозорості та цілісності держав і організацій державного сектора; 2) публічна демонстрація постійних взаємовідносин із громадянами, парламентом та іншими зацікавленими сторонами; 3) забезпечення взірцевої організації, прикладу для наслідування”.

Отже, серед причин, згідно з якими ВОА сьогодні відіграють провідну роль у забезпеченні прозорості та підзвітності державного управління, можна відзначити такі:

- високий інституціональний рівень ВОА як незалежних вищих органів державного/публічного контролю у правовій державі, що є вільними від втручання ззовні, а також здатні розробляти об’єктивні рекомендації та без перешкод оприлюднювати й контролювати процес їхнього виконання;
- зростання ролі підзвітності/відповідальності як управлінського феномену та важливості дотримання принципів підзвітності, які формують основу сумнісного управління;
- необхідність забезпечення максимальної точності та публічності в розпорядженні публічними коштами;
- посилення легітимності дій державної адміністрації та ролі громадян у публічному управлінні;
- доцільність сприяння контактам різних країн із метою обміну знаннями, навичками і досвідом для підвищення ефективності на основі новітніх досягнень у сфері аудиту публічного сектора та ін.

Наразі інститут ВОА, сформований на базі INTOSAI, виступає важливим атрибутом сучасної демократичної держави. Та у зв’язку з тим, що термін “вищі органи аудиту” (Supreme Audit Institutions) є порівняно новим для вітчизняної практики, у науковій літературі або ж в офіційних нормативних документах нерідко можна спостерігати, як під час перекладу з англійської мови на українську термін “вищі органи аудиту” раптом перетворюється на “органи державного фінансового контролю” (табл. 1).

Означена в табл. 1 термінологія, на думку В. Невідомого [3, с. 119], походить від некоректного перекладу з англійської мови назви самої INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), яку подають як “Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю”.

Проте в англійському оригіналі Лімської декларації основоположних керівних принципів аудиту (Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) основним і всеохопним терміном залишається *audit* або *auditing* (у перекладі “процес проведення аудиту” або просто “аудит”), який використовується в різних контекстах, що співвідноситься з такими поняттями, як “публічний фінансовий менеджмент” (*audit of public financial management*), “публічні фонди” (*public funds*), “органи публічної влади” (*public authorities, public administration, public body*), або у значенні “органи державної виконавчої влади” та їхні похідні (*government auditing*). Термін “контроль” (“*control*”) у цьому документі трактується здебільшого в контексті таких понять, як “внутрішній контроль” (*internal control*), “контроль якості” (*quality control*), “парламентський контроль” (*parliamentary control*).

Таблиця 1

Порівняння категоріального апарату у сфері аудиту публічного сектора в українських та міжнародних нормативно-правових актах\*

<i>Джерело</i>	<i>Термін мовою оригіналу</i>	<i>Дослівний переклад</i>	<i>Офіційний український переклад</i>
Лімська декларація основоположних керівних принципів аудиту фінансів [8]	Audit	Аудит	Контроль. Контроль державних фінансів (с. 1)
	Pre-audit Post-audit	–	Попередній контроль. Контроль за фактом (с. 2)
	Internal-audit External-audit	Внутрішній аудит Зовнішній аудит	Внутрішній контроль. Зовнішній контроль (с. 3)
	Supreme Audit Institution	BOA	Вищий орган контролю державних фінансів (с. 5)
Мексиканська декларація незалежності [9]	Audit	Аудит	
	Supreme Audit Institution	BOA	Вищий орган фінансового контролю

\*Джерело: систематизовано на основі [8; 9].

Отже, проблемна ситуація з використанням у вітчизняній практиці ДФК некоректного перекладу з англійської мови назви INTOSAI є яскравим прикладом більш широкої проблеми – адаптації вітчизняного законодавства в системі ДФК до законодавства ЄС та встановлення єдиного розуміння юридичних та державноуправлінських термінів, що містяться в *acquis communautaire* (далі – *acquis*). У зв'язку з цим у липні 2014 р. на Міністерство юстиції України було покладено обов'язки здійснювати переклад актів *acquis* українською мовою та оновлення глосарію термінів *acquis* [1, с. 2].

У свою чергу, незважаючи на активне використання у світовій практиці поняття BOA, нині в законодавстві різних країн, методології та практиці роботи національних державних органів широко використовують різні варіанти офіційної назви даного органу, що створює певні непорозуміння у процесі імплементації провідного міжнародного досвіду зовнішнього аудиту. Наприклад, найбільш поширеним способом ідентифікації приналежності BOA до вищого рівня державного управління є включення до складу його офіційної назви таких характеристик, як “вищий/найвищий”, “національний”, “генеральний”, “верховний” (наприклад, Найвища ізба контролю Польщі (дослівно – “рахункова палата”); Національний офіс аудиту (State Audit Office) Латвійської Республіки; Генеральний контрольний орган республіки Колумбія; Вища контрольна палата Туркменістану; Верховна контрольна служба Чехії та ін.).

Як правило, 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. При цьому BOA не проводять аудиту політико-економічних актів, однак оцінюють обґрунтованість таких рішень, їхній вплив на публічні фінанси, активи, борг та визначають наслідки.

Проведене дослідження функціонування BOA в країнах ЄС дозволило виявити наявність різних контрольних систем з унікальними традиціями у сфері права, фінансів, суспільних цінностей, культури тощо. Наприклад, у деяких країнах ЄС BOA складаються з єдиного призначеного генерального аудитора, який діє в ролі, ідентичній до “керівника аудиторської перевірки” (від англ. *engagement partner*), і на якого покладається комплексна відповідальність за всі аудити в публічному секторі. Інші BOA можуть бути

організовані у вигляді рахункового суду або мати колегіальну структуру чи структуру ради.

Тобто залежно від обсягу повноважень, усі ВОА можна виокремити за чотирма типами: ВОА, що функціонує за принципом судової колегії; ВОА, що функціонує як колегіальний орган; ВОА, що функціонує за принципом єдиноначальності; ВОА з централізованою структурою (табл. 2).

Таблиця 2

## Основні типи ВОА в країнах – членах ЄС\*

№ з/п	Тип ВОА	Вид органу	Особливості функціонування ВОА	Країни-представники
1	ВОА, що функціонує за принципом судової колегії	Рахункові трибунали (спеціальні (аудиторські, фінансові, господарські) суди, або спеціалізовані судові органи у складі вищих судових органів держави)	ВОА функціонує у вигляді аудиторського суду (ВОА 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
2	ВОА, що функціонує як колегіальний орган	Рахункові палати (колегіальні органи)	ВОА не має судових функцій (колегіальна структура без права виносити рішення, що мають силу судових)	Нідерланди, Німеччина, Польща, Чехія
3	ВОА, що функціонує за принципом єдиноначальності	Незалежні аудиторські/контрольні інституції	ВОА незалежний від уряду, очолюваний генеральним аудитором/контролером або президентом	Великобританія, Данія, Кіпр, Естонія, Ірландія, Мальта, Угорщина та ін.
4	ВОА з централізованою структурою	Контрольні органи/ посадові особи	ВОА функціонує у складі уряду або інших органів виконавчої влади, очолюване генеральним аудитором. Тобто всі рішення приймаються або генеральним аудитором або ж президентом	Фінляндія, Швеція

\*Узагальнене автором.

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

Загалом у країнах ЄС ВОА створюються відособлено від законодавчої, виконавчої та судової гілок влади, незалежність їх завжди гарантується законом.

Тобто в ідеалі ВОА мають бути, з одного боку, незалежними від державної влади, а з іншого – легітимними. Таке поєднання, на перший погляд, взаємодоповнювальних характеристик (“незалежність – легітимність”) породжує дилему, оскільки на практиці немає можливих способів їхнього суміщення, адже ВОА ніколи не бувають ні абсолютно незалежними, ні

повністю підконтрольними уряду. У даному контексті О. Шевчук звертає увагу на те, що досягти незалежності ВОА надзвичайно складно [6, с. 207]: “...якщо орган незалежний і від виконавчої, і від законодавчої влади, виникає питання про джерело його легітимності. Звичайно, таким джерелом може виступати всенародне обрання, але це навряд чи буде закріплено з огляду на багато причин. Іншим варіантом є формування такого органу легітимним урядом, але в цьому разі вже не можна буде говорити про абсолютну незалежність”.

У зв'язку з цим доцільно нагадати ст. 5 Лімської декларації INTOSAI [8], у якій зазначається, що “існування вищого органу аудиту і необхідний рівень його незалежності повинні бути закладені в Конституції, деталі можуть бути визначені відповідними законами”. Тобто відповідне законодавче забезпечення правового статусу ВОА є свідченням розвитку правової держави з ефективною системою державного управління.

Проведений огляд особливостей конституційної регламентації діяльності ВОА в різних країнах засвідчив той факт, що на пострадянському просторі залишається дві країни, а саме – Туркменістан та Таджикистан, де статус ВОА до цього часу не закріплено в конституції (табл. 3).

На думку проф. З. Варналія [2, с. 7], окрім конституційної регламентації ВОА, важливим аспектом їхньої діяльності є обсяг повноважень, наданих головному контрольному органу, і те, які саме з них викладено в конституції. У зв'язку з цим можна простежити стійку залежність між обсягом повноважень і ступенем незалежності ВОА та прозорістю бюджетної системи. Як наслідок, на думку експертів, серед країн колишнього СРСР досить ефективно працюють ВОА Латвії, Литви, Естонії, Грузії, де впроваджено міжнародні стандарти державного аудиту, ВОА надано високий рівень незалежності та широкий обсяг повноважень.

Отже, резюмуючи вищевикладене, слід наголосити, що в різних країнах склалися різні системи ВОА, проте глобалізаційні процеси, демократизація суспільства, а також зростання ролі суспільства, з одного боку, і регуляторної ролі держави – з іншого, дозволяють виокремити певні спільні риси ВОА, а саме:

1) незалежність ВОА від виконавчої та законодавчої влади, що ґрунтується на принципах відкритості й доступності результатів аудиту;

2) правовою основою організації та функціонування рахункових палат та аналогічних до них органів є конституції та прийняті на основі їх спеціальні закони, у яких чітко визначено повноваження ВОА та інші сутнісні аспекти їхньої діяльності;

3) ВОА підзвітні безпосередньо парламенту та громадськості, які виступають головною цільовою аудиторією звітів;

4) діяльність ВОА не обмежується традиційними і загальноприйнятими функціями нагляду, вона набуває консультативно-рекомендаційного характеру, оскільки спрямовується не лише на виявлення правопорушень у сфері управління суспільними ресурсами, а й на пошук шляхів подолання їх, які в подальшому набудуть обов'язкової реалізації зацікавленими в цьому аудійованими об'єктами;

5) розроблено методологію та впроваджено міжнародні стандарти аудиту (стандарти INTOSAI), що виступають чинником забезпечення системності взаємодії органів публічного аудиту в світовій практиці;

6) налагоджено систему наймання кваліфікованого персоналу, його навчання та мотивації тощо.

Таблиця 3

Моделі конституційної регламентації діяльності ВОА  
в пострадянських країнах\*

Модель контролю	Країна	Назва ВОА	Рік створення ВОА	Конституційна регламентація (розділ; стаття)
Парламентська модель	Азербайджан	Рахункова палата Республіки Азербайджан	2001	Про законодавчу владу (Мілі Меджліс); ст. 92
	Вірменія	Контрольна палата Республіки Вірменія	1996	Про законодавчу владу (Національна асамблея); ст. 83.4
	Російська Федерація	Рахункова палата Російської Федерації	1995	Федеральне зібрання; ст. 101–103
	Україна	Рахункова палата	1996	Верховна Рада України, ст. 98
Модель спеціальної конституційної регламентації	Литва	Національний офіс аудиту Республіки Литва	1992	Державний контроль; ст. 133–134
	Естонія	Національний офіс аудиту Республіки Естонія	2002	Палата контролю; ст. 132–138
	Білорусь	Комітет державного контролю Республіки Білорусь	2000	Прокуратура. Комітет державного контролю; ст. 129–131
	Грузія	Палата контролю (State Audit Office)	1997	Державні фінанси та контроль; ст. 97
	Молдова	Рахункова палата Республіки Молдова	2008	Національна економіка та суспільні фінанси; ст. 133
	Киргизстан	Рахункова палата Киргизької Республіки	1996	Інші державні органи; ст. 107
	Узбекистан	Рахункова палата Республіки Узбекистан	2002	Організація державної влади (ст. 78, 80)
Змішана модель	Казахстан	Рахунковий комітет з контролю виконання республіканського бюджету Республіки Казахстан	1996	Президент, парламент, уряд; ст. 44, 53, 57, 66
Судова модель	Латвія	Національний офіс аудиту (State Audit Office) Латвійської Республіки	2002	Палата контролю, суди; ст. 87
Відсутня конституційна регламентація діяльності ВОА	Таджикистан	Рахункова палата Республіки Таджикистан	2011	-
	Туркменістан	Вища контрольна палата Туркменістану	2007	-

\*Джерело: удосконалено на основі [2].

Безумовно, обмежені рамки статті не дозволяють описати всю позитивну практику світових ВОА. Проте вважаємо, що інститут ВОА виступає важливим атрибутом демократичної держави, а відповідне законодавче забезпечення його правового статусу – свідченням існування/розвитку правової держави з ефективною системою державного управління. Адже внаслідок проведення аудиторських місій ВОА, результати діяльності публічних органів і установ стають більш прозорими та зрозумілими, оскільки найбільш значні порушення, як і найкращі практики, оприлюднюються й доводяться до



відома всіх зацікавлених сторін – парламенту, уряду, партнерів із розвитку, громадянського суспільства, засобів масової інформації та, за необхідності, правоохоронних органів та ін. При цьому надання законодавчому органу і громадянам достовірної інформації про стан справ в управлінні суспільними ресурсами підвищує ступінь відповідальності органів держави перед суспільством, впливає на прогрес адміністративного механізму й ефективність прийняття важливих публічних управлінських рішень на всіх рівнях влади, що відповідає потребам сучасного громадянського суспільства, орієнтованого на демократичні цінності.

Таким чином, урахування найкращого світового досвіду щодо організації функціонування систем ВОА дозволить суттєво підвищити результативність діяльності вітчизняної системи ДФК, створити більш потужний інструмент забезпечення держави та суспільства якісною, об'єктивною інформацією, необхідною для підвищення ефективності, прозорості та підзвітності державного управління.

Розглянуті у статті особливості функціонування ВОА в контексті міжнародного досвіду мають утворити основу для подальших ґрунтовних досліджень щодо здійснення стандартизації діяльності у сфері публічного аудиту як чинника забезпечення системності взаємодії ВОА в світовій практиці, що формує організаційно-методичну базу їхньої спеціалізації та кооперування, визначає синергетичний ефект у системі аудиту діяльності органів публічної влади та здійснює професійно-інтегративну функцію, що об'єднує співробітників ВОА різних країн.

#### Список використаних джерел

1. Александрович О. О. Термінологічно-понятійні аспекти модернізації системи державного фінансового контролю в Україні // Державне будівництво: електрон. наук. фах. вид. 2015. № 1. URL: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2015-1/doc/2/09.pdf>.
2. Варналій З., Коваленко К. Імплементация досвіду країн пострадянського простору у систему зовнішнього державного фінансового контролю України // Вісник Київ. нац. ун-ту ім. Тараса Шевченка. Економіка. 2015. Вип. 2. С. 6–11. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU\\_Ekon\\_2015\\_2\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2015_2_3).
3. Невідомий В. І. Модернізація компетенції та правового статусу Рахункової палати України в контексті легітимності вищої аудиторської інституції // Філософські та методологічні проблеми права. 2014. № 1. С. 116–132.
4. Невідомий В. І. Розвиток інституційної спроможності Рахункової палати України як незалежної державної аудиторської установи // Фінанси України. 2016. № 1. С. 116–125. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu\\_2016\\_1\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2016_1_9).
5. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні: монографія. Суми: Наталуха А. С., 2014. 321 с.
6. Шевчук О. А. Вплив міжнародних інтеграційних процесів на розвиток системи державного фінансового контролю в Україні // Вісник Ун-ту банк. справи Нац. банку України. 2014. № 2 (20). С. 204–207. URL: <http://194.44.12.92:8080/xmlui/handle/123456789/147>.
7. International Organization of Supreme Audit Institutions : Statutes / INTOSAI. 2007. 12 p. URL: <http://www.intosai.org/uploads/statutene20072.pdf>.
8. Lima Declaration Of Guidelines On Audition Precepts // International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). URL: <http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-lima-and-mexico/lima-declaration.html>.
9. Mexico Declaration On SAI Independence // International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). URL: <http://www.intosai.org/documents/intosai/general/declarations-of-lima-and-mexico.html>.
10. The SAI of Tunisia, General Secretariat of ARABOSAI, 2015. P. 116.

*Надійшла до редакції 15.05.2017 р.*