



УДК 351.72.072.6:336.1](477)

## ПЕРЕДУМОВИ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ІНСТИТУТУ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ: ОБ'ЄКТИВНА НЕОБХІДНІСТЬ ТА ФОРМАЛІЗАЦІЯ

**Н. І. Обушна,**

*кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри державного менеджменту,  
Національна академія державного управління при Президентові України*

У статті розглянуто модель публічного управління, в якій дієвим удосконалюючим механізмом виступає інститут публічного аудиту. Обґрунтовано об'єктивну необхідність визначення головних передумов становлення інституційних засад публічного аудиту в Україні. Розроблено "Пентаграму основоположних передумов становлення та розвитку інституту публічного аудиту в Україні", в рамках якої визначені передумови формалізовано на двох рівнях, а саме: "Головна/ базова умова" (високий рівень розвитку громадянського суспільства) та "Додаткові умови" (ціннісно-ментальні (соціально-культурні), суспільно-політичні, економічні, інституційно-організаційні, науково-технічні). Ідентифіковано визначені передумови як достатні для модернізації вітчизняної системи державного фінансового контролю в контексті утвердження парадигми публічного аудиту відповідно до вимог міжнародних стандартів і внутрішніх національних потреб щодо підвищення ефективності та прозорості/підзвітності державного управління.  
*Ключові слова:* державний фінансовий контроль, публічне управління, публічний аудит, інститут публічного аудиту, підзвітність, модернізація державного управління.

**N. I. Obushna,**

*Ph.D in Economics, Associated Professor, Doctoral Student of the Chair of Public Management,  
National Academy for Public Administration under the President of Ukraine*

### PRECONDITIONS FOR ESTABLISHMENT AND DEVELOPMENT OF THE INSTITUTE OF PUBLIC AUDIT IN UKRAINE: OBJECTIVE RELEVANCE AND FORMALIZATION

The article deals with the model of public administration, wherein the institution of public audit acts as an effective improvement mechanism. An objective relevance for the determination of main preconditions for the formation of institutional foundations of public audit in Ukraine was substantiated. "Pentagram of preconditions for the establishment of public audit institute in Ukraine" outlining certain preconditions formalized on two levels was developed, namely – "basic preconditions" (high level of civil society) and "additional preconditions" (value-mental, social, political, economical, institutional, organizational, technological). Specified preconditions were identified as sufficient to modernize domestic state financial control system in the context of establishing a paradigm of public audit in accordance with international standards and internal national needs for the improvement of efficiency and transparency/accountability of public administration.  
*Key words:* state financial control, public administration, public audit institution of public auditing, accountability, modernization of public administration.

**Н. И. Обушная,**

*кандидат экономических наук, доцент, докторант кафедры государственного менеджмента,  
Национальная академия государственного управления при Президенте Украины*

### ПРЕДПОСЫЛКИ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ ИНСТИТУТА ПУБЛИЧНОГО АУДИТА В УКРАИНЕ: ОБЪЕКТИВНАЯ НЕОБХОДИМОСТЬ И ФОРМАЛИЗАЦИЯ

В статье рассмотрена модель публичного управления, в которой действенным усовершенствующим механизмом выступает институт публичного аудита. Обоснована объективная необходимость определения главных предпосылок становления институциональных основ публичного аудита в Украине. Разработана "Пентаграмма основополагающих предпосылок становления и развития института публичного аудита в Украине", в рамках которой все предпосылки формализованы по двум уровням, а именно: "Главное/базовое условие" (высокий уровень развития гражданского общества) и "Дополнительные условия" (ценностно-ментальные (социально-культурные), общественно-политические, экономические, институционально-организационные, научно-технические). Идентифицированы определенные предпосылки как достаточные для модернизации отечественной системы государственного финансового контроля в контексте утверждения парадигмы общественного аудита в соответствии с требованиями международных стандартов и внутренних национальных потребностей по повышению эффективности и прозрачности/подотчетности государственного управления.  
*Ключевые слова:* государственный финансовый контроль, публичное управление, публичный аудит, институт публичного аудита, подотчетность, модернизация государственного управления.

© Обушна Н. И., 2017

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** У розвинутих країнах світу обов'язковою умовою формування демократичного врядування є розвиток публічного управління, невід'ємною складовою якого є ефективне державне управління. Останнє, крім іншого, передбачає запровадження реальних демократичних механізмів прозорості та підзвітності/відповідальності органів державної влади (у тому числі й у сфері державного фінансового контролю (ДФК)) й активну участь громадян у виробленні державної політики та її реалізації. Все це зумовлює підвищення конструктивної ролі публічного аудиту в державному управлінні, який на сьогодні виступає, з одного боку, важливим атрибутом демократичної держави, а з другого – є свідченням існування правової держави з ефективною системою державного управління, підзвітності громадськості.

В Україні процес модернізації чинної системи ДФК у напрямі впровадження прогресивної парадигми публічного аудиту поки що пов'язаний з певними труднощами, і його успішна реалізація видається неможливою без формування відповідних передумов, які сприятимуть становленню публічного аудиту в нашій державі. З позицій методології наукового пізнання це надзвичайно актуалізує необхідність загальнотеоретичного обґрунтування головних передумов становлення публічного аудиту в Україні з урахуванням особливостей формаційного та цивілізаційного розвитку суспільства.

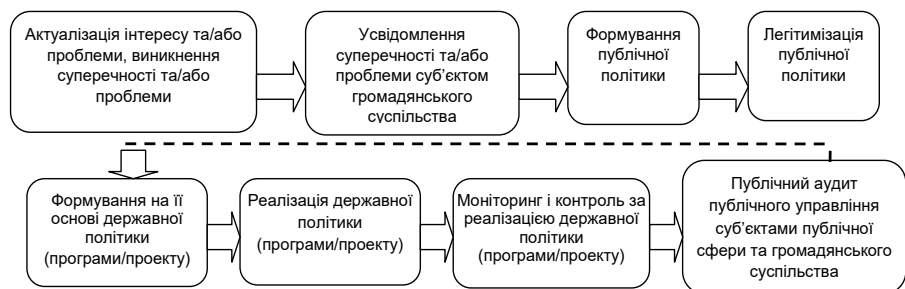
**Аналіз останніх публікацій за проблематикою та визначення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Критичний огляд наукових робіт щодо реформування механізмів і концепцій зовнішнього аудиту у сфері управління суспільними ресурсами свідчить, що у вітчизняному науковому середовищі ці питання досліджуються досить фрагментарно. Особливо значимими в цій сфері є праці українських науковців, які досліджують: І.Басанцов [1] – питання незалежного зовнішнього аудиту в системі державного управління, З.Варналій [2] – механізми імплементації досвіду країн пострадянського простору в систему зовнішнього ДФК України, В.Максимова [4] – наукові надбання загальної теорії контролю, основи методо-

логії та організації ДФК в Україні, В.Невідомий [5] – питання модернізації інституційної спроможності Рахункової палати як незалежної державної аудиторської установи, О.Оболєнський [6] – теоретико-методологічні засади становлення інституту публічного аудиту в системі державного управління, І.Стефанюк [10] та В.Піхоцький [7] – теоретико-методологічні і практичні засади функціонування системи ДФК в Україні, В.Симоненко [8] – питання становлення та реформування ДФК в Україні в умовах євроінтеграційних процесів, Ю.Слободяник [9] – методологію державного аудиту в Україні та ін.

Водночас у вітчизняній теорії та практиці державного управління питання наукового осмислення системи передумов становлення та розвитку інституціональних засад публічного аудиту в Україні залишаються ще не вирішені й виступають предметом жвавих дискусій.

**Формулювання цілей (мети) статті.** З огляду на зазначене головною метою статті є обґрунтування системи передумов становлення та розвитку інституту публічного аудиту в Україні відповідно до вимог міжнародних стандартів і внутрішніх національних потреб підвищення ефективності державного управління з урахуванням особливостей формаційного та цивілізаційного розвитку суспільства.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Передова зарубіжна практика доводить, що на сучасному етапі розвитку успішне досягнення цілей усіх суб'єктів публічної влади і громадянського суспільства можливе лише за умови формування компромісних інтересів і цілей у рамках такої моделі публічного управління, в якій дієвим удосконалюючим механізмом виступає інститут публічного аудиту (рис. 1).



*Рис. 1. Модель публічного управління, що забезпечує формування компромісних інтересів і цілей суб'єктів громадянського суспільства [6, с. 87]*

Публічний аудит – система відкритого зовнішнього аудиту діяльності органів публічної влади з питань дотримання/розвитку суспільних

цінностей та управління суспільними ресурсами, що здійснюється незалежними інститутами на замовлення/за участю суб'єктів громадянського суспільства, які по-різному взаємодіють з владними структурами з метою забезпечення їх законної, ефективної, результативної та прозорої діяльності і вироблення рекомендацій щодо модернізації державного управління.

В умовах цивілізаційно-формаційної модернізації суспільства в Україні існує необхідність створення повноцінного інституту публічного аудиту. Адже внаслідок проведення аудиторських місій у публічному секторі результати діяльності публічних органів і установ стають більш прозорими та зрозумілими, оскільки найбільш значні порушення, як і кращі практики, оприлюднюються й доводяться до відома всіх зацікавлених сторін – парламенту, уряду, партнерів з розвитку, громадянського суспільства, засобів масової інформації і в разі необхідності – правоохоронних органів і т.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 вдосконалення адміністративного механізму та ефективність прийняття важливих публічних управлінських рішень на всіх рівнях влади, що відповідає потребам сучасного громадянського суспільства, орієнтованого на демократичні цінності.

Отже, публічний аудит, з одного боку, здатний визначати суперечності/ конфлікти інтересів у суспільстві, а з другого, може стати спонукальним фактором прийняття стратегічних рішень для розв'язання суперечностей/ конфліктів інтересів між суб'єктами публічної сфери. Останнє означає, що публічний аудит може сприяти виробленню стратегій з усунення суперечностей/ конфліктів інтересів в економічній, соціальній та інших сферах. Разом з тим стратегія визначає цілі, дії (функції), структуру (відносини між суб'єктами публічної сфери) діяльності органів публічної влади тощо. Таким чином, публічний аудит виходить

на проблеми модернізації системи публічного управління в цілому та на механізми публічного управління у тому числі [6, с. 88].

Проте в Україні ідея інституту публічного аудиту поки що має концептуальний характер. Відповідно відкритим залишається й питання формування необхідних передумов, які сприятимуть активному становленню та розвитку інституціональних засад публічного аудиту в нашій державі.

Сутність передумов, як влучно зауважує В.Максимова [4], полягає в тому, щоб створити сприятливе середовище для оптимізації ефективності функціонування системи. У цьому контексті слід зазначити, що передумови становлення і розвитку інституціональних засад публічного аудиту є складними та багатоаспектними, залежними від модернізаційних процесів у суспільстві в умовах його формаційного і цивілізаційного розвитку та включають усі рівні публічного управління. Це свідчить про тісний зв'язок публічного аудиту із рівнем розвитку громадянського суспільства, системою державного управління та соціально-економічним устроєм країни загалом.

Водночас уніфікованого “рецепту” щодо формування системи належних передумов становлення та розвитку інституту публічного аудиту в Україні не існує. Адже модернізація ДФК в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту потребує врахування специфіки ціннісно-ментальних передумов, політичних та економічних процесів, інституційно-організаційного та науково-технічного забезпечення (рис. 2).



Рис. 2. Пентаграма основоположних передумов становлення та розвитку інституту публічного аудиту\*

\* Рис. 2 побудовано автором.

Ураховуючи викладене, в табл. 1 деталізовано перелік передумов за основними блоками пентаграми, які, на нашу думку, найбільш необхідні для становлення та успішного функціонування інституту публічного аудиту в Україні.

Таблиця 1

## Передумови становлення та розвитку інституту публічного аудиту в Україні\*

Передумови	Зміст передумов
<b>ГОЛОВНА / БАЗОВА УМОВА</b>	
Високий рівень розвитку громадянського суспільства, що обумовлює широке залучення до розробки публічної політики та контролю за результативністю й ефективністю її реалізації різних стейкхолдерів, зокрема інституцій громадянського суспільства	
<b>ДОДАТКОВІ УМОВИ</b>	
1. Ментально-ціннісні (соціально-культурні)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Соціалізація людини, формування нової спільноти – суспільства модерну і, як наслідок, нових суспільних цінностей, мотивацій та нової “філософії” державного управління, розуміння якої пов’язане з переходом від “державоцентризму” до “людиноцентризму”;</li> <li>– підвищення дієвості та цінності неформальних інститутів (довіри, колективного лідерства, моралі, традицій) у системі публічного управління та ДФК, розвиток суспільної свідомості та ін.</li> </ul>
2. Суспільно-політичні	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Підвищення соціального запиту громадянського суспільства/платників податків на отримання достовірної та повної інформації про стан і якість публічного управління;</li> <li>– наявність системи поділу влади;</li> <li>– упровадження засад та принципів демократичної моделі публічного управління “Good governance” в умовах переходу до економіки знань і сталого розвитку;</li> <li>– практичне використання основних положень соціально-філософської комунікативної парадигми управління Ю.Габермаса;</li> <li>– зростання ролі підзвітності (відповідальності) як управлінського феномену;</li> <li>– постійна модернізація механізмів державного управління (у тому числі у сфері ДФК), а також інноваційно-якісний розвиток контрольних функцій держави;</li> <li>– реформування місцевого самоврядування і територіальної організації влади в Україні як передумова реалізації публічного аудиту на місцевому та регіональному рівнях;</li> <li>– визнання пріоритету прав та свобод людини і громадянина та ін.</li> </ul>
3. Економічні	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Децентралізація міжбюджетних відносин шляхом забезпечення чіткого розподілу відповідних повноважень і ресурсів, а також забезпечення підзвітності місцевих бюджетів;</li> <li>– змішаний або ліберальний характер економіки, що передбачає існування розвинутих державного та приватного секторів, механізмів державно-приватного партнерства (ДПП);</li> <li>– упровадження аудиту ефективності як основи нової моделі аудиту публічного сектору та формування дієвої системи оцінювання виконання державного бюджету за результатами;</li> <li>– застосування програмно-цільового бюджетування;</li> <li>– упровадження механізму середньострокового бюджетного планування і прогнозування, орієнтованого на стратегічні пріоритети, та ін.</li> </ul>
4. Інституційно-організаційні	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Упровадження конституційного принципу поділу ДФК на зовнішній щодо органів виконавчої влади (парламентський контроль) і внутрішній (урядовий) ДФК;</li> <li>– різноманітність об’єктів інституціонального середовища у сфері ДФК;</li> <li>– узгодженість функціональних взаємозв’язків між органами публічного аудиту та іншими державними контролюючими структурами (НБУ, НАБУ, НАЗК, МВС, СБУ тощо);</li> <li>– інституціоналізація соціальних правил, норм та Стандартів діяльності у сфері публічного аудиту;</li> <li>– імплементація міжнародних стандартів (IPSAS) у національну систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності у державному секторі;</li> <li>– створення та функціонування вищих органів аудиту (ВОА) у межах конституційного устрою;</li> <li>– налагоджена система найму кваліфікованого персоналу, його навчання та мотивації та ін.;</li> <li>– наявність розвинутого інституту власності;</li> <li>– верховенство права і розвинена правова культура;</li> <li>– правове закріплення публічного аудиту як функції публічного управління;</li> <li>– забезпечення незалежності інституту аудиту публічного сектору і його аполітичності та ін.</li> </ul>
5. Науково-технічні	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Розробка наукової концепції становлення та розвитку інституту публічного аудиту;</li> <li>– імплементація Міжнародних стандартів вищих органів аудиту (ISSAI), розробка Кодексу професійної етики державних аудиторів;</li> <li>– вироблення наукових кваліфікованих методик моніторингу й аналізу діяльності органів публічної влади з боку суспільства;</li> <li>– упровадження механізмів сприяння формуванню професійної компетентності управлінських кадрів у публічно-аудиторській сфері;</li> <li>– розширення масштабів і підвищення ефективності міжнародної співпраці;</li> <li>– наявність технологій для реалізації та прогресивного розвитку концепту “електронного врядування” (e-governance), розширення обсягу та різноманітності електронних публічних послуг, що надаються публічною адміністрацією;</li> <li>– розробка та застосування інформаційних технологій підтримки контрольних та експертно-аналітичних заходів на всіх рівнях управління та всіх етапах їх проведення;</li> <li>– створення єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів і єдиної інтегрованої інформаційної бази контрольних заходів;</li> <li>– упровадження єдиної централізованої інформаційної системи, що слугуватиме основою для всіх процесів управління публічними фінансами та ін.</li> </ul>

\*Розроблено автором.



Охарактеризуємо більш детально визначені передумови становлення та розвитку інституту публічного аудиту, які формалізуємо за двома рівнями:

1-й рівень – “Головна/базова умова”. Як правило, в демократичних країнах світу головною умовою функціонування публічного аудиту є високий рівень розвитку громадянського суспільства, що зумовлює широке залучення до розробки державної політики та контролю за її результативністю й ефективністю різних стейкхолдерів (зокрема інституцій громадянського суспільства), адже таке суспільство визнає публічний аудит як механізм модернізації державного управління.

У свою чергу, вибір Україною європейського вектора розвитку як складової національної ідеї означає прийняття громадянами нашої держави європейських цінностей як основи свідомості. Інакше кажучи, в Україні має відбутися складний демократичний перехід до громадянського суспільства нової якості, в якому поступово підвищуватиметься роль свідомої та відповідальної участі громадян в управлінні справами суспільства, що й зумовлює необхідність пошуку нового змісту і форм взаємодії людини і громади, громади й суспільства, суспільства й системи публічного управління, системи публічного управління та держави, механізму держави й людини.

2-й рівень – “Додаткові умови”. У межах цього рівня пропонуємо виокремити такі види передумов.

1. Ментально-ціннісні (соціально-культурні) передумови. Модернізація ДФК у контексті становлення засад публічно-аудиторської парадигми є наслідком загальної суспільної модернізації та складовою цілеспрямованого процесу якісних масштабних змін у системі державного управління (підвищення підзвітності, ефективності й результативності), що ініційовані громадськістю та легітимними органами державного управління у відповідь на внутрішні та зовнішні виклики. Але в будь-якому разі модернізація є системою заходів (дій), спрямованих на досягнення єдиної мети – повноцінної соціалізації людини та забезпечення конкурентоспроможності держави й нації як культурно-однорідної та солідарної спільноти. Отже, на наше переконання, саме трансформація (соціалізація) людини, формування нової спільноти – суспільства модерну – це та кінцева мета, яка має перебувати на вершині парадигми модернізації як сучасного тренду розвитку українського суспільства. Відповідно ментально-ціннісні (соціально-культурні) передумови проведення такої модернізації можна розглядати як основу

модернізації “надбудови” українського суспільства, його культурно-духовних орієнтирів, потенціалів і функціоналів. У свою чергу, реалізація зазначеної мети передбачає і формування нової “філософії” державного управління, розуміння якої пов’язане з переходом від “державоцентризму” до “людиноцентризму”, розвитком нових суспільних цінностей, розбудовою системи довіри та колективного лідерства, підвищенням суспільної свідомості та створенням сучасного демократичного суспільства тощо.

2. Суспільно-політичні передумови. В Україні в умовах переходу від редирибутивної економіки до ринкової, а в перспективі – й до економіки знань, що забезпечує реалізацію цілей сталого розвитку, відбуваються досить складні трансформаційні процеси, спрямовані на конструювання демократичної держави на основі впровадження засад та принципів моделі управління “Good governance”, використання основних положень соціально-філософської комунікативної парадигми управління Ю.Габермаса, а також подальшого динамічного розвитку цінностей громадянського суспільства тощо.

На практиці реалізація таких суспільних змін призводить до появи значних суперечностей. Так, історія засвідчує, що протягом останніх 30 років Україна пережила, принаймні, 3 чергування періодів застою та революцій (див. табл. 2), однак жоден із шансів революційних перетворень поки що належно не був використаний. Наприклад, за часів перебування у складі СРСР в Україні робилися вдалі і невдалі спроби модернізувати суспільство: індустріалізація, подолання неписьменності, урбанізація та ін., тобто соціалістичний експеримент теж був спробою втілення в життя модернізаційного проекту, хоча і з метою втілення в життя ілюзорних концепцій побудови комунізму. Водночас розпад СРСР також є наслідком невдалого модернізаційного проекту – “перебудови”.

Однак наприкінці 1990-х рр. відбулася деформація офіційно встановлених інституцій, яка продемонструвала всі негативні ознаки етатистської моделі політичної модернізації в напрямі олігархізації економіки й політики, поширення архаїчних практик, посилення бюрократичного адміністративного контролю та певного обмеження свобод і прав людини.

Події ж, що відбуваються в Україні з кінця 2013 р., засвідчили непохитне прагнення українського суспільства до системного перегляду механізмів державного управління, належного дотримання цінностей суспільства та результативного управління суспільними ресурсами. Всі

## Динаміка стагнацій та революцій в Україні\*

Період	Характеристика
1917–1986 рр.	Комуністичний тоталітаризм (застій брежньовської епохи)
1987–1990 рр.	✳️ Перший революційний спалах
1991–1998 рр.	Номенклатурно-бюрократична трансформація / перехід
1999–2004 рр.	Виродження переходу, архаїзація відносин у вигляді олігархізації економіки й політики
2004 р.	✳️ Другий революційний спалах
2005–2009 рр.	Відновлення демократичних змін без заміни еліти та модернізації
2010–2013 рр.	I знову застій, утвердження олігархічного авторитаризму
2013 р. – до цього часу	✳️ Третій революційний спалах (триєдина модернізаційна революція – “Євромайдан”):
	– економічна революція: революція середнього класу проти неофеодалізму, за вільний ринок проти олігархічної моделі економіки
	– геополітична революція: українська національно-визвольна, антиімперіалістична, антиколоніальна революція
	ціннісно-ментальна революція: Революція Гідності, протистоянням нових і старих цінностей та парадигм мислення

\*Складено автором на основі [3].

ці процеси на фоні постійної дії механізмів державного управління (у тому числі у сфері ДФК) зумовлюють підвищення соціального запиту громадян/платників податків на об'єктивну незалежну інформацію про стан та якість використання суспільних ресурсів. Хоча слід зазначити, що в трансформаційних суспільствах (у тому числі й в Україні) система суспільних цінностей, основою якої є концептуальна ідея про необхідність практичної участі громадян/платників податків в управлінні державним бюджетом, власністю, інтелектуальними та іншими національними ресурсами, залишається ще незвичною для громадянського сприйняття та потребує поступової зміни уявлення громадян про принципи взаємовідносин особи, суспільства й держави.

Поряд із цим до складу суспільно-політичних умов формування інституту публічного аудиту доцільно віднести ще й такі: наявність системи поділу влади; реформування місцевого самоврядування і територіальної організації влади в Україні як передумови реалізації публічного аудиту на місцевому і регіональному рівнях; визнання пріоритету прав та свобод людини та ін.

3. Економічні передумови. Розбудова громадянського суспільства та зміна ставлення до ролі держави в зазначених процесах вимагає відповідних методів і механізмів управління й у фінансово-економічній сфері. Зокрема змішаний, або ліберальний, характер економіки має передбачати існування розвинутих державного та приватного секторів, механізмів ДПП. Крім того, особливістю чинної вітчизняної системи управління публічними фінансами є зосередження основної уваги на здійсненні контролю за витратами на всіх рівнях управління, що змушує осіб, відпові-

дальних за надання державних послуг, зосереджувати увагу більше на дотриманні вимог, ніж на підвищенні результативності та ефективності надання послуг. Виходячи з цього надзвичайно великого значення набуває питання узгодження чинного ДФК з політикою децентралізації міжбюджетних відносин шляхом забезпечення чіткого розподілу відповідних повноважень і ресурсів, підзвітності місцевих бюджетів, а також і впровадження аудиту ефективності як основи нової моделі аудиту публічного сектору.

У цьому контексті видається доцільним формування дієвої системи середньострокового бюджетного планування й оцінювання виконання державного бюджету за результатами, а також перетворення програмно-цільового методу на інструмент для прийняття ефективних управлінських рішень та ефективного використання державних коштів, що найбільшою мірою відповідає вимогам забезпечення сталого розвитку. Адже головною перевагою його застосування є перехід від контролю за цільовим використанням бюджетних коштів до контролю за фактичними результатами надання суспільству бюджетних послуг.

4. Інституційно-організаційні передумови. Інституційна складова у цьому разі є надзвичайно важливим фактором, який сприяє ефективному проведенню публічного аудиту та узгоджується з адміністративними можливостями.

На сьогодні в Україні вже сформовано основні інститути (Рахункова палата, Державна фіскальна служба України, Державна аудиторська служба України, Державна казначейська служба України), які дають змогу вбудувати їх у систему публічного аудиту, хоча, як засвідчує міжнародна практика, активними учасниками, що

здійснюють нагляд та контроль за цільовим та ефективним використанням публічних ресурсів, можуть виступати не лише державні контролюючі органи, а й комерційні аудиторські компанії, аналітичні центри, громадські об'єднання та активісти, ЗМІ і правоохоронці та ін.

У контексті дослідження інституційно-організаційних передумов формування національного інституту публічного аудиту доречно нагадати, що після здобуття незалежності в Україні сформувався інститут власності, з'явилося державно-приватне партнерство, здійснюється адміністративна реформа.

Наразі вже закладено законодавчі основи функціонування Вищого органу аудиту (ВОА) в публічному секторі, які викладені в Конституції України та Законі України “Про Рахункову палату”. З метою забезпечення доступу громадськості до інформації з питань бюджету прийнято Закон України “Про відкритість використання публічних коштів”, триває активна робота щодо подальшого створення єдиного веб-порталу використання публічних коштів розпорядниками коштів державного і місцевих бюджетів, державними та комунальними підприємствами, фондами обов'язкового соціального страхування і Пенсійним фондом та ін.

Водночас правові норми потребують подальшого підтримання незалежності та аполітичності публічного аудиту для забезпечення довіри суспільства. З цією метою в довгостроковій перспективі мають бути узгоджені формальні і неформальні інституції в напрямі забезпечення функціонування публічного аудиту. З огляду на це важливу роль відіграє підтримання інституційної стабільності (незмінність “правил гри”, що передбачає стійкість інституційного середовища).

Інституційно-організаційні передумови подальшого розвитку публічного аудиту мають також включати розширення інституційної спроможності Рахункової палати України як незалежної державної аудиторської установи за рахунок модернізації її компетенцій та правового статусу в контексті легітимізації вищої аудиторської інституції, гармонійне взаємоузгодження структури органів публічного аудиту й державного внутрішнього фінансового контролю, розробку функціональних взаємозв'язків між цими органами та іншими державними контролюючими структурами (НБУ, НАБУ, НАЗК, Державною фіскальною службою, МВС, СБУ тощо).

5. Науково-технічні передумови. Визначеність наукового статусу публічного аудиту дасть змогу ефективно використовувати розробки інших наук для підвищення ефективності й результативності

публічного управління, розкриваючи тим самим його системний характер. Водночас становлення та розвиток вітчизняного інституту публічного аудиту гостро потребує імплементації Міжнародних стандартів ВОА (стандартів INTOSAI); розробки Кодексу професійної етики державних аудиторів, а також кваліфікованих методик моніторингу й аналізу діяльності органів публічної влади з боку суспільства та механізмів їх упровадження тощо.

Ураховуючи надзвичайну практичну значимість окресленого завдання, одним із ключових пріоритетів у рамках формування інституту публічного аудиту в короткостроковій перспективі є розширення і подальший розвиток навчальних можливостей для управлінських кадрів вищої ланки, здатних до професійної діяльності в публічній сфері та запровадження інноваційних методів аудиту діяльності органів публічної влади.

Крім того, важливим пріоритетом у сфері публічного аудиту має бути наявність технічної можливості обробки великих баз даних в умовах реалізації та прогресивного розвитку концепту “електронного врядування” (e-governance), розширення обсягу та різноманітності електронних публічних послуг, що надаються публічною адміністрацією. Зокрема, застосування інформаційно-аналітичної системи та інформаційних технологій, що відкривають можливість підтримки контрольних та експертно-аналітичних заходів на всіх етапах їх проведення, дають змогу досягти мети аудиту з мінімальними витратами часу й із залученням меншої кількості фахівців тощо.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Резюмуючи результати дослідження, можна констатувати, що в сучасних умовах дієвим механізмом удосконалення системи публічного управління виступає інститут публічного аудиту, успішне функціонування якого видається неможливим без формування відповідних передумов, що сприятимуть його становленню в нашій державі. Водночас передумови становлення і розвитку інституціональних засад публічного аудиту є складними та багатоаспектними, вони залежать від модернізаційних процесів у суспільстві та включають усі рівні публічного управління.

З урахуванням викладеного найважливіші передумови становлення та розвитку вітчизняного інституту публічного аудиту автором узагальнено у вигляді “Пентаграми передумов становлення інституту публічного аудиту в Україні”, в рамках якої їх формалізовано за двома рівнями:

1-й рівень – “Головна/базова умова”: високий рівень розвитку громадянського суспільства, що зумовлює широке залучення до розробки публіч-

ної політики та контролю за результативністю й ефективністю її реалізації різних стейкхолдерів (зокрема інституцій громадянського суспільства).

2-й рівень – “Додаткові умови”: ментально-ціннісні (соціально-культурні); суспільно-політичні; економічні; інституційно-організаційні; науково-технічні та ін.

Указані передумови, на нашу думку, мають забезпечити становлення та гармонійний розвиток вітчизняного інституту публічного аудиту відповідно до вимог міжнародних стандартів і внутрішніх національних потреб щодо підвищення підзвітності, ефективності та результативності

державного управління, що сприятиме консолідації та солідарності влади й суспільства, а також якісному покращанню життя громадян та ін.

Отже, успішна реалізація наведених вище передумов модернізації ДФК відповідає пріоритетам становлення повноцінної парадигми публічного аудиту в Україні. Проте розглянута у статті проблематика вимагає подальших ґрунтовних досліджень і дискусій, насамперед у контексті наукового осмислення питання уніфікації норм організації та методології здійснення незалежного зовнішнього аудиту в системі публічного управління, що ґрунтується на міжнародних стандартах.

### Список використаних джерел

1. Басанцов І. В. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні / І. В. Басанцов // Економ. часоп. – XXI. – 2014. – 1–2 (1). – С. 78–81.
2. Варналій З. Імплементация досвіду країн пострадянського простору у систему зовнішнього державного фінансового контролю України / З. Варналій, К. Коваленко // Вісн. Київ. нац. ун-ту ім. Тараса Шевченка. Економіка. – 2015. – Вип. 2. – С. 6–11.
3. Колодій А. Ф. Парадигми змін і сучасний політичний процес в Україні / А. Ф. Колодій // Соціальне прогнозування та проектування: модернізація політичної системи України : матеріали Міжнар. наук. конф., 28 берез. 2014 р. – Запоріжжя : ЗНУ, 2014. – С. 276–280.
4. Максимова В. Ф. Організація державного фінансового контролю : навч. посіб. / В. Ф. Максимова. – Одеса : ОНЕУ, 2012. – 276 с.
5. Невідомий В. І. Розвиток інституційної спроможності Рахункової палати України як незалежної державної аудиторської установи / В. І. Невідомий // Фінанси України. – 2016. – № 1. – С. 116–125.
6. Оболенський О. Публічний аудит: цілі та економічний зміст / О. Оболенський, Н. Обушна // Теорія та практика державного управління : зб. наук. пр. – Харків : Вид-во ХарПІ НАДУ “Магістр”, 2015. – Вип. 1 (48). – С. 84–92.
7. Піхоцький В. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практик : дис. ... д-ра екон. наук / Піхоцький В. – Львів, 2015.
8. Симоненко В. К. Основи єдиної системи Державного фінансового контролю в Україні : монографія / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – Київ : Знання України, 2006. – 280 с.
9. Слободяник Ю. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація : дис. ... д-ра екон. наук / Слободяник Ю. – Одеса, 2014.
10. Стефанюк І. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи / І. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 12–19.

### References

1. Basantsov, I. V. (2014), “Modernization of state financial control in Ukraine”, *Ekonomichnyj chasopys – XXI*, vol. 1-2 (1), pp. 78-81.
2. Varnalij, Z. Kovalenko, K. (2015), “Implementation experience of post-Soviet countries in the system of the state financial control of Ukraine”, *Visnyk Ky'yivs'kogo nacional'nogo universy'tetu imeni Tarasa Shevchenka. Ekonomika*, vol. 2, pp. 6-11.
3. Kolodij, A. (2014), “Paradigms change and the current political process in Ukraine”, *IV Mizhnarodna naukova konferenciya: “Social'ne prognozuvannya ta proektuvannya: modernizaciya polity'chnoyi sy'stemy Ukrayiny”*, Zaporizhzhya, pp. 276-280.
4. Maksimova, V.F. (2012), *Orhanizatsiia derzhavnoho finansovoho kontroliu* [Organization of state financial control], ONEU, Odesa, Ukraine.
5. Nevidomyj, V. I. (2016), “The development of the institutional capacity of the Accounting Chamber of Ukraine as an independent Supreme Audit Institutii”, *Finansy Ukrayiny*, vol. 1, pp. 116-125.
6. Obolens'kyj, O. Obushna, N. (2015), “Public audit: goals and economic contents”, *Teoriya ta prakty'ka derzhavnogo upravlinnya*, vol. 1 (48), pp. 84-92.
7. Pikhots'kyj, V. (2015), “The system of state financial control in Ukraine: conceptual bases of the theory and practice”, Abstract of Doctor of Economics' dissertation, 08.00.08 – Money, finances and credit, L'viv, Ukraine.
8. Symonenko, V. K. Baranovs'kyj, O. I. Petrenko, P. S. (2006), *Osnovy iedynoi systemy Derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini* [Basics of a unified system of state financial control in Ukraine], Znannia Ukrainy, Kyiv, 2006.
9. Slobodianyuk, Yu. (2014), “State Audit in Ukraine: theory, methodology, organization”, Abstract of Doctor of Economics' dissertation, 08.00.09 – Accounting, analysis and audit (by types of economic activity), Odessa National Economic University, Odesa, Ukraine.
10. Stefaniuk, I. (2009), “State financial control: problem identification and definition of”, *Finansy Ukrainy*, vol. № 11, pp. 12-19.