

6. Товканець Т. Соціально-економічні й історико-педагогічні передумови становлення економічної освіти у вищій школі Чехії / Г. Товканець // Педагогіка і психологія професійної освіти. – 2012. – № 2. – С. 221–232.

7. Фініков Т. В. До законодавства про вищу освіту Польщі, Росії, України, Чехії: Ситуація та міркування / Т. В. Фініков. – К. : Таксон, 2000. – 346 с.

8. Act No. 111/1998 Coll. on Higher Education Institutions and on Amendments to Other Acts 61 (The Higher Education Act) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.msmt.cz/uploads/Areas\\_of\\_work/higher\\_education/Act\\_No\\_111\\_1998.pdf](http://www.msmt.cz/uploads/Areas_of_work/higher_education/Act_No_111_1998.pdf).

9. Benova E. Systemic processes of democratization of higher education in Slovakia [Електронний ресурс] / E. Benova, M. Fabus // Збірник наукових праць Буковинського університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 8. – Режим доступу : <http://www.bukuniver.edu.ua/Applications/zbirnik/n8/12SPD.pdf>.

10. Cerych L. Recent Developments in Czech Higher Education [Електронний ресурс] / L. Cerych. – Режим доступу : <https://ejournals.bc.edu/ojs/index.php/ihe/article/viewFile/6433/5660>.

11. Czech Republic: University Autonomy in Europe, EUA [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.university-autonomy.eu/countries/czech-republic/>.

12. De Boer H. Higher Education Governance Reform Across Europe / H. De Boer, J. File. – Enschede: CHEPS, University of Twente, 2009. – 31 p.

13. Higher Education Governance Case Study: Czech Republic // Governance reform. Part three. The extent and impact of higher education governance reform across Europe. Final report to the Directorate-General for Education and Culture of the European Commission. – University of Twente – CHEPS, 2006. – P. 57–69.

14. Higher Education in the Czech Republic 2008: First Edition / Josef Beneš and Vladimír Roskovec. – Prague, January 2009. – 72 p.

15. Koucký J. Reforms of Higher Education Funding in the Czech Republic / J. Koucky // Financing and Deregulation in Higher Education. Ed. J. Woznicki. – Warsaw, 2013. – P. 27–41.

16. Ministerstvo Školství, Mládeže a Tělovýchovy [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.msmt.cz/>.

17. OECD Thematic review of tertiary education. Czech Republic. Country note / Jon File, Thomas Weko, Arthur Hauptman, Bente Kristensen, Sabine Herlitschka. – November, 2006. – 89 p.

18. Rada vysokých škol [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.radavs.cz/rada-vysokych-skol/>.

*Надійшла до редколегії 19.10.2015 р*

**УДК 351:72:327**

**О. О. Александрович,**

*здобувач кафедри політології і філософії, ХарPI НАДУ, м. Харків*

## **МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ СВІТОВОГО ДОСВІДУ**

*Визначено засади модернізації вітчизняної системи державного фінансового контролю (публічного аудиту) в контексті імплементації світового досвіду.*

---

*Представлено досягнення цієї діяльності з точки зору відповідності національної нормативно-правової бази вимогам Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI). Окреслено перспективні напрями вдосконалення означеної сфери діяльності публічної влади в Україні.*

**Ключові слова:** система державного фінансового контролю, публічний аудит, Лімська декларація керівних принципів аудиту, міжнародні стандарти діяльності вищих органів аудиту, нормативні документи ЄС.

**O. O. Aleksandrovych,**

*Seeker of Degree of Candidate of Sciences, Politology  
and Philosophy Department, KRI NAPA, Kharkiv*

### **MODERNIZATION OF STATE FINANCIAL CONTROL SYSTEM OF UKRAINE IN TERMS OF WORLD EXPERIENCE IMPLEMENTATION**

*The paper defines the principles of modernizing the domestic system of state financial control (public audit) in the context of world experience implementation. The latest achievements of the activity are presented demonstrably in terms of the national regulatory framework compliance with the requirements of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). The promising directions of improving the sphere of public administration in Ukraine are indicated.*

**Key words:** system of state financial control, public audit, Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, International Standards of Supreme Audit Institutions, EU *acquis communautaire*.

Необхідність модернізації системи державного фінансового контролю, крім внутрішніх чинників, пов'язаних з необхідністю формування більш гнучкої, прозорої та відкритої для зовнішнього громадського контролю системи публічних фінансів, визначається також зобов'язаннями, які Україна взяла на себе в процесі інтеграції до ЄС. На шляху євроінтеграції наша країна має вирішити низку складних питань: по-перше, створення сучасної системи органів державного аудиту та відповідно вдосконалення чинної нормативно-правової бази їх діяльності; по-друге, гармонізація актів національного законодавства, документів політико-правового характеру та практики їх застосування, спільних прав і зобов'язань до стандартів (*acquis communautaire*), обов'язкових до виконання в державах – членах ЄС; по-третє, імплементація Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у практику роботи вітчизняних органів державного фінансового контролю, нарешті, по-четверте, узгодження фахової термінології, що використовується у національних нормативних актах з державного фінансового контролю, з вимогами директивних документів Міжнародної (INTOSAI) та Європейської (EUROSAI) організацій вищих органів державного аудиту.

Сьогодні всі названі напрями модернізації вітчизняної системи державного фінансового контролю (або за стандартами INTOSAI – державного або публічного аудиту) забезпечені відповідними нормативно-правовими актами, проте темпи та обсяг фактичного впровадження останніх не можна визнати задовільними.

Впродовж минулого десятиліття різним аспектам інтеграції світового досвіду в діяльність вітчизняних органів державного фінансового контролю присвятили

свої дослідження українські вчені та практичні фахівці І. Ангеліна, Д. Баранова, М. Бариніна-Закірова, М. Гупаловська, Г. Дмитренко, Ж. Жирна, Б. Засадний, О. Кондаков, В. Король, Т. Косова, А. Любенко, М. Ославський, Р. Рудницька, М. Тимохін, Б. Хілл, О. Чемерис, О. Шевчук, І. Ярмак та ін. Проте актуальною залишається спроба комплексного дослідження результатів імплементації Міжнародних стандартів діяльності вищих органів аудиту, сформульованих у Лімській декларації керівних принципів аудиту 1977 р. та аналогічних документах, у світлі імплементації Угоди про асоціацію між Україною, з одного боку, та Європейським Союзом – з іншого.

Мета дослідження полягає у спробі узагальнення та наочного відображення новітніх результатів імплементації Міжнародних стандартів діяльності вищих органів державного аудиту у правове поле та практику роботи вітчизняних органів державного управління та визначення найбільш перспективних напрямів вдосконалення означеної сфери публічної влади в Україні.

За Статутом Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI), ухваленим у 1992 р. (в редакції 2007 р.), вищий національний орган аудиту (*Supreme Audit Institution*) 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 незалежний самостійний спосіб вищих функцій публічного аудиту з боку держави або наддержавного організації з або без юрисдикційної компетенції [11, с. 3].

Лімська декларація керівних принципів аудиту (*The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*), ухвалена IX Конгресом INTOSAI у жовтні 1977 р., встановлює організаційно-правові засади діяльності вищих національних органів аудиту, зокрема:

1. Основні контрольні повноваження вищих органів державного аудиту (ВОА, за поширеною в літературі традицією – вищі органи фінансового контролю, ВОФК) визначаються Конституцією; деталі можуть бути встановлені законом.

2. Конкретні положення контрольних повноважень адаптуються до умов і потреби відповідних країн.

3. Усе управління державними фінансами, незалежно від того, відображені вони в загальному національному бюджеті чи ні, має бути об'єктом контролю вищих контрольних органів. Управління тими частинами державних фінансів, які виключені з національного бюджету, не повинне виводитися з-під контролю вищого контрольного органу.

4. Крім фінансового контролю, є, також інший не менш важливий вид контролю, спрямований на перевірку того, наскільки ефективно й економно витрачаються державні засоби. Такий контроль (*performance audit*) включає не тільки специфічні фінансові аспекти управління, але й усю управлінську діяльність, у тому числі організаційну та адміністративну системи.

5. Як орган зовнішнього аудиту вищий орган аудиту має перевіряти ефективність внутрішньої контрольної служби [13].

У листопаді 2007 р. Мексиканська декларація незалежності вищих органів аудиту (*Mexico Declaration on SAI Independence*), ухвалена XIX Конгресом

INTOSAI підтвердила свою прихильність принципам Лімської декларації та проголосила як обов'язкову умову, що «для здорової демократії у кожній країні є необхідним існування вищих органів державного аудиту, незалежність якого гарантується законом». Поважаючи закони, прийняті щодо них законодавчою владою, ВОА є вільними від контролю або втручання з боку органів законодавчої та виконавчої влади у визначених законом сферах [6].

За ініціативи INTOSAI Генеральна Асамблея ООН, наголосивши на важливості Лімської (1977 р.) та Мексиканської (2007 р.) декларацій, рекомендувала державам-членам та відповідним інституціям Об'єднаних Націй нарощувати співробітництво з метою просування належного управління (*good governance*) – ефективного, підзвітного, результативного та прозорого – шляхом посилення ролі ВОА [8].

У новітній Резолюції щодо сприяння діяльності вищих органів державного аудиту від 19.12.2014 р. Генеральна асамблея ООН, визначивши, що ВОА можуть об'єктивно й результативно виконувати свої функції лише в тому випадку, якщо вони незалежні від структур, що перевіряються ними, і захищені від зовнішнього впливу, рекомендувала державам-членам приділяти необхідну увагу незалежності та нарощуванню організаційної спроможності вищих органів аудиту, діючи з урахуванням специфіки своїх національних інституціональних структур, а також удосконалюванню систем обліку в державному секторі відповідно до національних планів розвитку на перспективу після 2015 р. [12].

Угода про асоціацію між Україною, з одного боку, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами – з іншого, ратифікована Законом України № 1678-VII від 16.09.2014 р., визначає напрями співробітництва в галузі управління державними фінансами, спрямованого на забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем *внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту*, що базуються на міжнародних стандартах, а також відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності (ст. 346). Зокрема, передбачається:

– у сфері *зовнішнього аудиту* – імплементація стандартів і методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), а також обмін найкращими практиками ЄС у сфері зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів з особливим акцентом на незалежності відповідних органів Сторін;

– у сфері *державного внутрішнього фінансового контролю* – подальший розвиток системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів, Міжнародна федерація бухгалтерів, INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах (ст. 347) [10].

Новітні результати імплементації Міжнародних стандартів діяльності вищих органів аудиту в правове поле та практику роботи вітчизняних органів державного управління представлено в таблиці.

## Імплементация Міжнародних стандартів діяльності вищих органів аудиту (ВОА) в Україні (ISSAI 1-2)

№ з/п	Міжнародний стандарт (ISSAI 1-2)	Відповідність нормативно-законодавчих актів України вимогам ISSAI
1	2	3
1	Конституційно закріплений статус вищого органу фінансового державного контролю (ВОА)	Статус Рахункової палати як вищого органу фінансового державного контролю в Конституції України не закріплений [4, ст. 98] Рахункова палата підзвітна Верховній Раді України та регулярно її інформує про результати своєї роботи. Рахункова палата є державним колегіальним органом [3, ст. 1.1, 1.2]
2	ВОА є органом зовнішнього контролю щодо державних установ	Повноваження, покладені на Рахункову палату Конституцією України, здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) [3, ст. 4.1]
3	Проведення попереднього та наступного контролю вищим органом державного фінансового контролю	Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата [4, ст. 98] Функцію здійснення попереднього контролю для органів державного фінансового контролю у чинному законодавстві не передбачено
4	Право законодавчої ініціативи для ВОА (залежно від особливостей конституційного устрою певної країни)	Право законодавчої ініціативи для Рахункової палати у чинному законодавстві не передбачено (див. п. 14)
5	ВОА як орган зовнішнього контролю має перевіряти ефективність діяльності служб внутрішнього контролю (аудиту)	Аудит ефективності, який здійснює Рахункова палата передбачає право перевірки стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів [3, ст. 4.4, 7.1] Рахункова палата може надавати методичну, методологічну та консультативну допомогу органу державного фінансового контролю [3, ст. 40.2]. Засади координації діяльності органу державного фінансового контролю (Державної фінансової інспекції) з Рахунковою палатою у відповідному законі не визначено [2]
6	Створення організаційно незалежних служб внутрішнього контролю в окремих державних установах і організаціях	У центральному органі виконавчої влади для проведення внутрішнього аудиту утворюється як самостійний підрозділ – структурний підрозділ внутрішнього аудиту [7] Контроль за станом внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади шляхом оцінки якості внутрішнього аудиту покладено на Державну фінансову інспекцію України та її територіальні органи [7]

1	2	3
7	<p>Усе управління державними фінансами незалежно від того, відображені вони в загальному державному бюджеті чи ні, повинні бути об'єктом перевірок з боку ВОА</p> <p>Управління тими сферами державних фінансів, які виключені з державного бюджету, не повинні виводитися з-під перевірки з боку ВОА</p>	<p>Контрольні повноваження Рахункової палати в обсязі, що відповідає вимогам ISSAI 1, визначено у ст. 7 Закону про Рахункову палату [3].</p> <p>Рахункова палата здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо використання коштів державного бюджету, наданих місцевим бюджетам та фондам загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування [3, ст. 7.1]</p>
8	<p>За загальним правилом державні органи та державні організації, створені за кордоном, повинні перевірятися вищим органом фінансового аудита</p>	<p>Об'єктами контролю Рахункової палати є закордонні дипломатичні установи України [3, ст. 7.2]</p> <p>Право Рахункової палати на здійснення перевірки інших закордонних державних організацій чинним законодавством не визначено</p>
9	<p>ВОА має бути вповноваженим перевіряти сплату податків якомога у більшому обсязі з точки зору її законності та правильності</p>	<p>Рахункова палата здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо надходжень до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів та інших доходів, включаючи адміністрування контролюючими органами таких надходжень [3, ст. 7.1]</p>
10	<p>ВОА здійснює:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– аудит законності (відповідності)</li> <li>– фінансовий аудит</li> <li>– аудит ефективності</li> </ul>	<p>Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів [3, ст. 4.2]</p> <p>Право проведення аудиту законності (відповідності) у законодавстві прямо не визначено, хоча є опосередковані посилання на право Рахункової палати щодо зупинення дії акта Кабінету Міністрів України з питань фінансів і бюджету на підставі невідповідності його Конституції України та законам України тощо [3, ст. 38.3; 39.2]</p>
11	<p>Незалежність ВОА має гарантуватися конституцією та відповідним національним законодавством</p>	<p>За Конституцією України організація, повноваження і порядок діяльності Рахункової палати визначаються законом [4, ст. 98]</p> <p>За відповідним законом Рахункова палата є організаційно, функціонально та фінансово незалежною, самостійно планує свою діяльність [3, ст. 3.2]</p>

1	2	3
12	Конституція встановлює обов'язковість щорічного звітування ВОА перед парламентом, право направляти звіти з особливо важливих справ до парламенту поза встановлених щорічних термінів	Рахункова палата щороку готує та не пізніше 1 травня року, наступного за звітним, подає Верховній Раді України щорічний звіт про свою діяльність [3, ст. 30.1] Рахункова палата має право надавати до Верховної ради України доповіді та інформації щодо здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) [3, ст. 37]
13	<i>Організаційна незалежність</i> ВОА: – незалежність членів ВОА (відсутність підпорядкованості, тривалий термін повноважень, виключення можливості довільного звільнення з посади, перш за все за ініціативою підконтрольним установ), – підпорядкування контролерів керівникам ВОА, щонайменше, у загальних питаннях, – право ВОА самостійно визначати власну внутрішню організаційну структуру, – відсутність якого-небудь впливу ззовні	Рахункова палата під час здійснення своїх повноважень є незалежною від будь-якого незаконного впливу, тиску або втручання [3, ст. 3] Голова та члени Рахункової палати на конкурсних засадах призначаються на посади та звільняються з посад Верховною Радою України. Строк повноважень членів Рахункової палати становить 6 років [3, ст. 20] Структура, штатний розпис апарату Рахункової палати затверджуються Рахунковою палатою в межах бюджетних призначень на забезпечення діяльності Рахункової палати [3, ст. 27]
14	<i>Функціональна незалежність</i> : – закріплення аудиторських компетенцій ВОА у конституції країни, – свобода ВОА у плануванні перевірок та виборі тем перевірок, – вільне складання висновків за підсумками перевірок, – право вносити законодавчі пропозиції щодо вдосконалення відповідного законодавства (перш за все податкового)	Рахункова палата здійснює свою діяльність згідно з планами роботи, які затверджуються на засіданні Рахункової палати. Рахункова палата з власної ініціативи може здійснювати позапланові заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) [3, ст. 20] Рахункова палата здійснює аналізує ефективність використання пільг із сплати до державного бюджету податків, зборів, обов'язкових платежів, доцільність функціонування пільгових режимів оподаткування та їх вплив на загальний стан надходжень державного бюджету [3, ст. 7.1] Рахункова палата може звернутися до Президента України та Кабінету Міністрів України з пропозицією щодо зупинення дії акта Кабінету Міністрів України з питань фінансів і бюджету на підставі невідповідності його Конституції України та законам України, скасування рішень голів місцевих державних адміністрацій, що суперечать Конституції та законам України, іншим актам законодавства України [3, ст. 38.3; 39.2]

Продовження табл.

1	2	3
15	<p><i>Фінансова незалежність:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– одержання необхідних фінансових коштів від органу, відповідального за ухвалення державного бюджету (як правило Парламенту країни),</li> <li>– вільне розпорядження коштами, передбаченими в затвердженому бюджеті кожного звітного періоду</li> </ul>	<p>Рахункова палата визначає потреби у фінансовому забезпеченні своєї діяльності та подає у встановленому Бюджетним кодексом України порядку бюджетний запит до центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної фінансової і бюджетної політики [3, ст. 5.2]</p> <p>Після набрання чинності законом про Державний бюджет України Рахункова палата самостійно затверджує свій кошторис [3, ст. 5.3]</p>
16	<p><i>Інформаційна незалежність:</i></p> <p>ВОА повинні мати відповідні повноваження для одержання своєчасного, безперешкодного, безпосереднього й вільного доступу до всіх необхідних документів та інформації для відповідного виконання своїх статутних обов'язків</p>	<p>Під час здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) особи, які входять до складу контрольної групи Рахункової палати, мають право одержувати всю необхідну інформацію [3, ст. 32]</p>
17	<p>Здійснення наступного аудиту комерційних організацій з державною участю з точки зору економічності, ефективності та результативності господарських угод.</p> <p>Перевірка використання державних субсидій</p>	<p>Рахункова палата здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності щодо надання кредитів з державного бюджету та повернення таких коштів до державного бюджету; виконання державних цільових програм, інвестиційних проєктів, державного замовлення, надання державної допомоги суб'єктам господарювання за рахунок коштів державного бюджету [3, ст. 7.1]</p>
18	<p>ВОА повинні мати власну незалежну систему контролю виконання рекомендацій, вироблених за результатами перевірок</p>	<p>Рахункова палата направляє за результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) обов'язкові для розгляду рішення Рахункової палати [3, ст. 7]</p> <p>Рахункова палата перевіряє діяльність своїх структурних підрозділів шляхом проведення внутрішнього аудиту [3, ст. 42.1]</p> <p>Утворення власної незалежної системи контролю виконання рекомендацій, вироблених за результатами перевірок, для Рахункової палати законодавством не передбачено</p>



1	2	3
19	Використання Міжнародних стандартів діяльності вищих органів аудиту (ISSAI)	Рахункова палата застосовує у своїй діяльності основні принципи діяльності Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI), Європейської організації вищих органів аудиту (EUROSAI) та Міжнародні стандарти вищих органів аудиту (ISSAI) в частині, що не суперечить Конституції та законам України [3, ст. 3.7] Стандарти внутрішнього аудиту затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. (в редакції від 23.01.2015 р.) [9] Затверджені Міністерством фінансів України національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, гармонізовані з міжнародними стандартами, набирають чинність частково з 1 січня 2015 р., частково з 01.01.2016 р.
20	Вдосконалення уніфікованої термінології фінансового державного контролю на базі порівняльного правознавства	Законом України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. поміж іншого визначене завдання забезпечити розробку глосарію термінів <i>acquis communautaire</i> для адекватності їхнього розуміння та уніфікованого застосування у процесі адаптації [1] У Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 р. від 24.05.2005 р. аналізується понятійна база внутрішнього державного контролю з точки зору відповідності вимогам ЄС до управління державними фінансами, що містяться в <i>acquis communautaire</i> , а також базових документах INTOSAI [5]

В останні роки (2011–2015 рр.) в цілому сформовано сучасну нормативно-правову базу, необхідну для успішної імплементації Міжнародних стандартів діяльності вищих органів аудиту, передусім:

- Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» в новій редакції від 16.10.2012 р. (щодо повноважень органу державного фінансового контролю);
- Закон України «Про внесення змін до статті 98 Конституції України» від 19.09.2013 р. (щодо розширення конституційних повноважень Рахункової палати);
- Закон України «Про Рахункову палату України» від 02.07.2015 р. (нова редакція);

– Положення про Державну фінансову інспекцію України, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України 06.08.2014 р. № 310 (на заміну аналогічного Положення, затвердженого Президентом України 23.04.2011 р.);

– Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України 25.06.2014 р. № 214;

– Стандарти внутрішнього аудиту, затвержені Наказом Міністерства фінансів України 04.10.2011 р. № 1247.

У той же час деякі директиви INTOSAI до теперішнього часу не знайшли відображення у чинному законодавстві України. Серед проблем, що чекають на вирішення, виокремимо такі:

– статус Рахункової палати як вищого органу фінансового державного контролю в Конституції України не закріплено;

– функцію здійснення попереднього контролю для органів державного фінансового контролю у чинному законодавстві не передбачено;

– право законодавчої ініціативи для Рахункової палати у чинному законодавстві не передбачено;

– засади координації діяльності органу державного фінансового контролю (Державної фінансової інспекції) з Рахунковою палатою у профільному законодавстві не визначені;

– право Рахункової палати на здійснення перевірки інших закордонних державних організацій, крім дипломатичних установ України, чинним законодавством не визначено;

– проведення аудиту законності (відповідності), як того вимагає Лімська декларація (ISSAI 1) для державного сектора, у чинному законодавстві прямо не передбачено;

– утворення власної незалежної системи контролю виконання рекомендацій, вироблених за результатами перевірок, для Рахункової палати законодавством не визначено;

– вдосконалення уніфікованої термінології фінансового державного контролю у відповідності до стандартів INTOSAI до теперішнього часу остаточно не завершено.

Отже, проведений комплексний аналіз сучасного стану імплементації Міжнародних стандартів діяльності вищих органів державного аудиту, демонструє суттєві позитивні зрушення на шляху інтеграції України до Європейського Союзу у сфері державного фінансового контролю (публічного аудиту), особливо у зв'язку з ухваленням 02.07.2015 р. нової редакції Закону України «Про Рахункову палату». З іншого боку, оскільки у профільному вітчизняному законодавстві залишаються суттєві прогалини, відповідна правоустановча діяльність органів законодавчої та виконавчої влади в Україні має продовжуватися. Але при цьому необхідно пам'ятати принципіальне застереження INTOSAI щодо імплементації у національне законодавство лише тих міжнародних норм, які відповідають внутрішнім умовам і цілям розвитку конкретної країни.

**Література:**

1. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. № 1629 // Відом. Верхов. Ради України. – 2004. – № 29. – Ст. 367.
2. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. № 2939-XII (в редакції від 07.08.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
3. Закон України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 р. № 576-VIII // Відом. Верхов. Ради України. – 2015. – № 36. – Ст. 360.
4. Конституція України, прийнята 28 червня 1996 р. (в редакції від 22.02.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/print1444927171634703>.
5. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р., затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158 (в редакції від 17 вересня 2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.
6. Мексиканська декларація незалежності (ISSAI 2): прийнята XIX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) у листопаді 2007 р., м. Мехіко, Мексиканські Сполучені Штати [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable\\_article/1013545](http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/1013545).
7. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.
8. Резолюція Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних Націй від 22.12.2011 р. № A/66/209 «Просування ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом посилення вищих органів фінансового контролю» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16739373>.
9. Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені Наказом Міністерства фінансів України 04.10.2011 р. № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua/go/z1219-11](http://zakon.rada.gov.ua/go/z1219-11).
10. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р. // Офіційний вісник України від 26.09.2014 р. – № 75. – Т. 1. – Ст. 2125. – [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011/print1433925000651301](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011/print1433925000651301).
11. International Organization of Supreme Audit Institutions : Statutes / INTOSAI. – 2007. – 12 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.intosai.org/uploads/statutene20072.pdf>.
12. 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.un.org/es/comun/docs/index.asp?symbol=A/RES/69/228&referer=/spanish/&Lang=E>.
13. The Lima Declaration (ISSAI 1). Approved at IXth Congress of INTOSAI, Lima/Peru 1977 ; INTOSAI Professional Standards Committee [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.issai.org/media/12901/issai\\_1\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf).

*Надійшла до редколегії 19.10.2015 р.*