



УДК 351.72.072.6:336.1:005.591.6](477)

МОДЕРНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ УТВЕРДЖЕННЯ ПАРАДИГМИ ПУБЛІЧНОГО АУДИТУ

Н. І. Обушна,

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

У статті уточнено співвідношення понять у системі “контроль – фінансовий контроль – державний фінансовий контроль (ДФК)”. Узагальнено сутність і роль ДФК у системі державного менеджменту. Визначено та охарактеризовано етапи розвитку чинної парадигми ДФК в Україні. Систематизовано перелік основних нормативно-правових актів, що регулюють діяльність органів ДФК в Україні. Досліджено сучасну національну систему органів ДФК та визначено основні недоліки її функціонування. Обґрунтовано необхідність модернізації системи ДФК в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту. Запропоновано вектори модернізації вітчизняної системи державного фінансового контролю в напрямі забезпечення її прозорості, відкритості та підзвітності громадськості. Визначено можливості імплементації та адаптації зарубіжного досвіду ДФК у вітчизняну практику державного управління загалом.

Ключові слова: державне управління, контроль, фінансовий контроль, державний фінансовий контроль, зовнішній державний фінансовий контроль, публічний аудит, вищий орган аудиту.

N. I. Obushna,

*Ph.D. in Economics, Associate Professor, Doctoral candidate of the Department of Public Management,
National Academy for Public Administration under the President of Ukraine*

MODERNIZATION OF STATE FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE IN THE CONTEXT OF THE ESTABLISHMENT OF PUBLIC AUDIT PARADIGM

The article specifies the relationship between the concepts within the system “control – financial control – state financial control (SFC)”. The essence and the role of SFC in public management system was generalized. Development stages of the current SFC paradigm in Ukraine were defined and characterized. The list of the main normative legal acts regulating activities of SFC bodies in Ukraine was systematized. Vectors of modernization of the national state financial control system in ensuring transparency, accessibility and accountability to the public were proposed. Capabilities of implementation and adaptation of international SFC experience in domestic practice of public administration in general were defined.

Key words: public administration, control, financial control, state financial control, external state financial control, public audit, supreme audit institution.

Н. И. Обушная,

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

МОДЕРНИЗАЦИЯ СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В УКРАИНЕ В КОНТЕКСТЕ СТАНОВЛЕНИЯ ПАРАДИГМЫ ПУБЛИЧНОГО АУДИТА

В статье уточнено соотношение понятий в системе “контроль – финансовый контроль – государственный финансовый контроль (ГФК)”. Обобщены сущность и роль ГФК в системе государственного управления. Определены и охарактеризованы этапы развития действующей парадигмы ГФК в Украине. Систематизирован перечень основных законодательно-нормативных актов, которые регулируют деятельность органов ГФК в Украине. Исследована современная система органов ГФК в Украине и определены основные недостатки ее функционирования. Обоснована необходимость модернизации системы государственного финансового контроля в Украине в контексте утверждения парадигмы общественного аудита. Предложены векторы модернизации отечественной системы ГФК в направлении обеспечения ее прозрачности, открытости и подотчетности общественности. Определены возможности внедрения и адаптации зарубежного опыта ГФК в отечественную практику государственного управления в целом.

Ключевые слова: государственное управление, контроль, финансовый контроль, государственный финансовый контроль, внешний государственный финансовый контроль, публичный аудит, высший орган аудита.

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Обґрунтування вдосконалення процесу державного управління в Україні за рахунок впровадження та розвитку такого модернізаційного механізму як інститут публічного аудиту актуалізує необхідність наукового аналізу тих організаційно-економічних механізмів, які вже використовуються державою для виконання своїх основних публічних функцій. Важливою в цьому контексті є створена в суспільстві система фінансово-економічного контролю за виробництвом, розподілом і перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя, яка покликана забезпечувати рівновагу та збалансованість у процесі функціонування суспільства. При цьому згідно зі ст. 1 Лімської декларації “запровадження контролю є невід’ємною складовою управління публічними фінансовими ресурсами, яка забезпечує відповідальний та підзвітний характер цього управління” [15]. Це означає, що зростання конструктивної ролі аудиту в публічному управлінні є логічним наслідком модернізації створеної системи державного фінансового контролю (ДФК) і зумовлює необхідність оновлення ідеології та парадигмальних засад ДФК (у тому числі істотного оновлення правових, інституційних, функціональних, кадрових засад ДФК).

Аналіз останніх публікацій за проблематикою та визначення невирішених раніше частин загальної проблеми. Ретроспективний огляд теоретичних і практичних аспектів методології й організації ДФК в Україні свідчить, що в науковому середовищі ці питання досліджуються досить широко. Зокрема, особливо значущими в цій сфері є праці І.Басанцова [1], який розглядає питання незалежного зовнішнього аудиту в системі державного управління, а також стратегічні напрями модернізації ДФК; Ф.Бутинця [2], у полі зору якого економічні основи організації та здійснення господарського контролю та аудиту на підприємствах усіх форм власності; В.Максімової [4], яка досліджує загальну теорію контролю, основи методології та організації ДФК в Україні; І.Стефанюка [10], В.Піхоцького [5], які проводять аналіз теоретико-методологічних і практичних засад функціонування системи ДФК в Україні, а також напрямів його розвитку в умовах економічних трансформацій; В.Симоненка [7], О.Шевчука [12], науковий інтерес яких фокусується на становленні та реформуванні ДФК в Україні в умовах євроінтеграційних процесів Ю.Слободяник [8], яка висвітлює питання теорії,

методології та організації державного аудиту в Україні, та публікації інших дослідників.

Проте, незважаючи на наукову і практичну цінність зазначених праць, питання щодо можливої модернізації сучасної системи ДФК в умовах цивілізаційної та формаційної трансформації суспільства за рахунок утвердження парадигмальних засад публічного аудиту, які вже є характерними для більшості високорозвинених країн світу, в Україні на сьогодні залишаються остаточно не вирішеними й досі виступають предметом жвавих дискусій.

Формулювання цілей (мети) статті. З огляду на зазначене вище, головна ідея статті полягає в обґрунтуванні теоретичних положень модернізації системи ДФК в Україні в контексті утвердження парадигмальних засад публічного аудиту із застосуванням ідеології та принципів громадянського суспільства. Адже гарантоване Конституцією України право громадян брати участь у публічному управлінні передбачає й право контролю за діяльністю органів публічної влади та вироблення пропозицій з результативного використання суспільних ресурсів.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Загалом, як засвідчує управлінська практика, універсальність контролю є причиною поширення самої дефініції “державний фінансовий контроль”. Пояснюється це тим, що:

– по-перше, контроль у цілому виступає невід’ємним елементом надбудови суспільства, який зазнає різних змін у процесі розвитку політичної системи, органів державного управління, законодавчої та виконавчої влади;

– по-друге, ДФК в умовах ринкової економіки виступає одночасно як різновид фінансового контролю та як особливий вид діяльності, що здійснюється органами державної влади, а також спеціалізованими державними та суспільними органами фінансового контролю, спрямований на встановлення фактичного стану справ на підконтрольному об’єкті щодо забезпечення законності, результативності, ефективності та економічності управління публічними фінансовими ресурсами й на усунення фінансових правопорушень і прийняття управлінських рішень у сфері публічної фінансово-економічної діяльності найбільш ефективним способом (див. рис. 1). Водночас ДФК розглядається як “парадигма національного менеджменту” [3], оскільки відіграє унікальну роль у суспільстві: дає змогу розв’язати проблеми фінансової безпеки держави, підвищити стандарти життя й добробуту громадян, знизити рівень тінізації економіки й корупції тощо;

Контроль (у широкому розумінні) – процес цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання

Фінансовий контроль – комплексна фінансово-правова діяльність, що здійснюється законодавчими та виконавчими органами влади всіх рівнів, а також спеціально створених установ, для забезпечення законності й ефективності формування, розподілу, перерозподілу та використання фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян, а також успішного досягнення поставлених цілей у сфері фінансів

Державний фінансовий контроль – різновид фінансового контролю; публічний, регламентований спеціальними нормативно-правовими актами вид діяльності, що здійснюється органами державної влади, а також спеціалізованими державними та суспільними органами фінансового контролю, спрямований на встановлення фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо забезпечення законності, результативності, ефективності та економічності управління публічними фінансовими ресурсами й на усунення фінансових правопорушень і прийняття управлінських рішень у сфері публічної фінансово-економічної діяльності найбільш ефективним способом

*Рис. 1. Співвідношення понять у системі “контроль – фінансовий контроль – ДФК”
(удосконалено автором з використанням [4])*

– по-третє, як засвідчує передова зарубіжна практика, цілі, об'єкти, механізми та інструменти модернізованої ДФК, яка представлена такою моделлю, як “публічний аудит”, у багатьох аспектах відіграють суттєву роль у створенні умов безпечного функціонування демократичної держави та розвитку засад громадянського суспільства.

Загалом студіювання викладених у науковій літературі розробок учених щодо розкриття сутності ДФК на підставі використання морфологічного аналізу дає змогу виокремити кілька основних підходів, серед яких домінуючими є такі: ДФК як вид державного контролю за фінансовими ресурсами на макро- і макрорівнях (В.Мельничук, О.Грачова); ДФК як функція державного управління (С.Степашин, Н.Столяров, Ю.Слободяник); ДФК як вид діяльності з нагляду та перевірки (І.Басанцов, Л.Воронова, М.Кучерявенко); ДФК як система (С.Шохін, І.Стефанюк, О.Шевчук); ДФК як спосіб захисту публічної власності (І.Стоянов) та ін. Тобто ДФК має надзвичайно складну сутність та багатовекторність вияву. У зв'язку з цим сукупність морфологічних одиниць, які визначають зміст ДФК, потребує подальшого комплексного дослідження в такій “системі координат”, як:

мета → **механізм досягнення (спосіб, інструмент)**
→ **кінцевий суспільний результат**
(у контексті ефективності, економічності та результативності) [1].

У цілому історичний досвід засвідчує, що ДФК як складова частина державного управління виник із появою приватної власності, класів, товарно-грошових відносин і держави, тобто за рабовласницького ладу. За рабовласницького способу виробництва, заснованого на експлуатації безпосередніх працівників, фінансовий контроль мав характер авторитарної влади, грубого деспотизму і підкорення. Із розвитком товарно-грошових відносин, з появою податків та формуванням фонду державних фінансів державний фінансовий контроль набував нових рис і якості [5, с. 32].

Сучасна ж парадигма ДФК розпочала своє формування в СРСР ще з кінця 30-х рр. ХХ ст. Так, протягом 1937–1956 рр. фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління наркомату, пізніше – Міністерство фінансів СРСР. У 1956 р. Контрольно-ревізійне управління було створене лише у складі Мінфіну України. Тобто становлення парадигми ДФК відбувалося в умовах жорсткого централізму господарського життя на базі державної власності та командно-адміністративної моделі державного управління з характерними для неї позаекономічними й ідеологічними методами управління, за яких головною метою ДФК став захист не провідних інтересів суспільства, а, насамперед, держави шляхом виявлення фінансових правопорушень, покарання винних та компенсацію отриманих збитків. У зв'язку з цим таку парадигму доцільно визнати як парадигму адміністративно-

дисциплінарного контролю, оскільки у спадщину від СРСР Україна отримала контроль уповноважених “державних органів за законністю, правильністю й економічною доцільністю діяльності учасників фінансових відносин з планомірного утворення, розподілу й використання Радянською державою необхідних фондів грошових коштів” [10, с. 52].

У розвитку чинної парадигми ДФК в Україні доцільним убачається виокремлення таких трьох основних етапів:

– етап становлення (1990–2000 рр.): сформовано базові умови для формування системи ДФК та мережі контролюючих органів; досягнуто законодавчого та конституційного закріплення ключових гарантій їх діяльності; організовано кадрове, інформаційне, методичне та інше забезпечення фінансово-контрольної системи;

– етап оптимізації та вдосконалення (2001–2013 рр.) або формування передумов для утвердження прогресивної парадигми ДФК: активний розвиток системи внутрішнього ДФК; поглиблене дослідження організації системи ДФК, правове закріплення її складників та напрацювання ефективного інструментарію адаптації міжнародної практики державного аудиту до української специфіки ДФК;

– етап оновлення та модернізації (2014 – до цього часу): поступова модернізація чинної системи ДФК в умовах поступового переходу від адміністративно-бюрократичної моделі до демократичної моделі державного управління (на засадах концепції “good governance”, теоретичним підґрунтям якої стало фундаментальне дослідження Ю.Габермаса “Теорія комунікативної дії”) та впровадження принципів підзвітності й публічності в державному управлінні в цілому та в системі ДФК зокрема. Дотримання означених вимог стає важливим фактором прискорення національного процесу євроінтеграції, а також ключовою умовою для співпраці з багатьма міжнародними інституціями. Наслідком таких процесів є зростання ролі підзвітності (відповідальності) як управлінського феномену та перетворення підзвітності, за висловом англійського вченого Метью Фліндерса [16, с.1], на “суперконцепцію (Uber-concept) XXI ст.”.

Таким чином, відбувається поступове формування засад утвердження нової прогресивної парадигми ДФК, яка передбачає перетворення засад адміністративно-дисциплінарного контролю (“контроль заради дисципліни”) в напрямі впровадження та використання прогресивної парадигми публічного аудиту (“контроль заради

результативності та ефективності”), що виступає одним із найважливіших елементів публічного управління та розглядається як нова філософія сприяння забезпеченню якості публічного управління справами суспільства. За таким публічно-аудиторським підходом головним принципом, що визначає зміст зазначеної модерної парадигми ДФК, є поширення діалогу держави й суспільства. Відповідно, публічний аудит можна визначити як відкритий зовнішній аудит діяльності органів публічної влади з питань дотримання й розвитку суспільних цінностей та управління/розпорядження суспільними ресурсами, що здійснюється незалежними інститутами на замовлення/за участю суб’єктів громадянського суспільства, які різним чином взаємодіють із владними структурами з метою забезпечення законної, ефективної, результативної та прозорої їх діяльності й вироблення рекомендацій щодо її вдосконалення.

В Україні система ДФК регулюється відповідними законодавчими та іншими нормативно-правовими актами, найважливіші з яких узагальнено в таблиці.

Водночас реалізується ДФК за допомогою створюваної системи органів, яка перебуває ще на стадії розвитку (хоча основні її елементи вже склалися і діють) (див. рис. 2):

1) органи законодавчої влади (Верховна Рада України);

2) органи виконавчої влади (КМУ, Міністерство фінансів України), у тому числі спеціальні органи ДФК (Рахункова палата, Державна фінансова служба України, Державна аудиторська служба України (утворена 28 жовтня 2015 р. шляхом реорганізації Державної фінансової інспекції України (ДФІ)), Державна казначейська служба України);

3) недержавні спеціалізовані організації (неурядові організації, ЗМІ, аудиторські компанії, у тому числі міжнародні), уповноважені на здійснення моніторингу використання державних коштів.

Однак необхідно визнати, що за нових умов демократизації суспільства та ускладненому розвитку національної фінансової системи країни ДФК поступово набуває нового змісту, який зумовлюється формуванням нових взаємовідносин між суб’єктами фінансової системи та громадянського суспільства. При цьому міжнародна практика свідчить, що чіткий розподіл контролю на внутрішній і зовнішній з визначенням повноважень органів контролю – це одне з принципових питань гармонізації законодавства до вимог ЄС. Однак Закон України “Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в

Перелік основних нормативно-правових актів, що регулюють діяльність органів ДФК в Україні

Вид документа	Назва документа	Номер документа	Дата прийняття
Закон України	Про основні засади здійснення ДФК в Україні	№ 2939-XII	26.01.1993
Закон України	Про Національний банк України	№ 679-XIV	20.05.1999
Закон України	Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо діяльності Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, інших центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується та координується через відповідних міністрів	№ 5463-VI	16.10.2012
Закон України	Про Державний бюджет	-	Кожен поточний рік
Закон України	Про Рахункову палату	№ 576-VIII	02.07.2015
Закон України	Про державну службу	№ 889-VIII	10.12.2015
Постанова КМУ	Про Державну фіскальну службу	№ 236	21.05.2014
Постанова КМУ	Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України	№ 215	15.04.2015
Постанова КМУ	Про затвердження Положення про Державну фінансову інспекцію України	№ 310	06.08.2014
Постанова КМУ	Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України	№43	03.02.2016
Постанова КМУ	Про затвердження Положення про Державну службу фінансового моніторингу України	№ 455	17.09.2014
Указ Президента України	Про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку	№ 1063/2011	23.11.2011
Указ Президента України	Про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг	№ 1070/2011	23.11.2011

Україні” [6] до цього часу не оперує поняттями “зовнішній”, “внутрішній” ДФК і регламентує діяльність лише центрального органу виконавчої влади, уповноваженого КМУ на реалізацію державної політики у сфері ДФК, яким є Державна аудиторська служба України.

Крім того, “суперництво” між Рахунковою палатою як інституцією з вищим статусом, з одного боку, та Держфінінспекцією (нині Держаудитслужба) як інституцією з тривалою історією, що позиціонується як один із найважливіших державних органів влади у сфері ДФК, з друго-

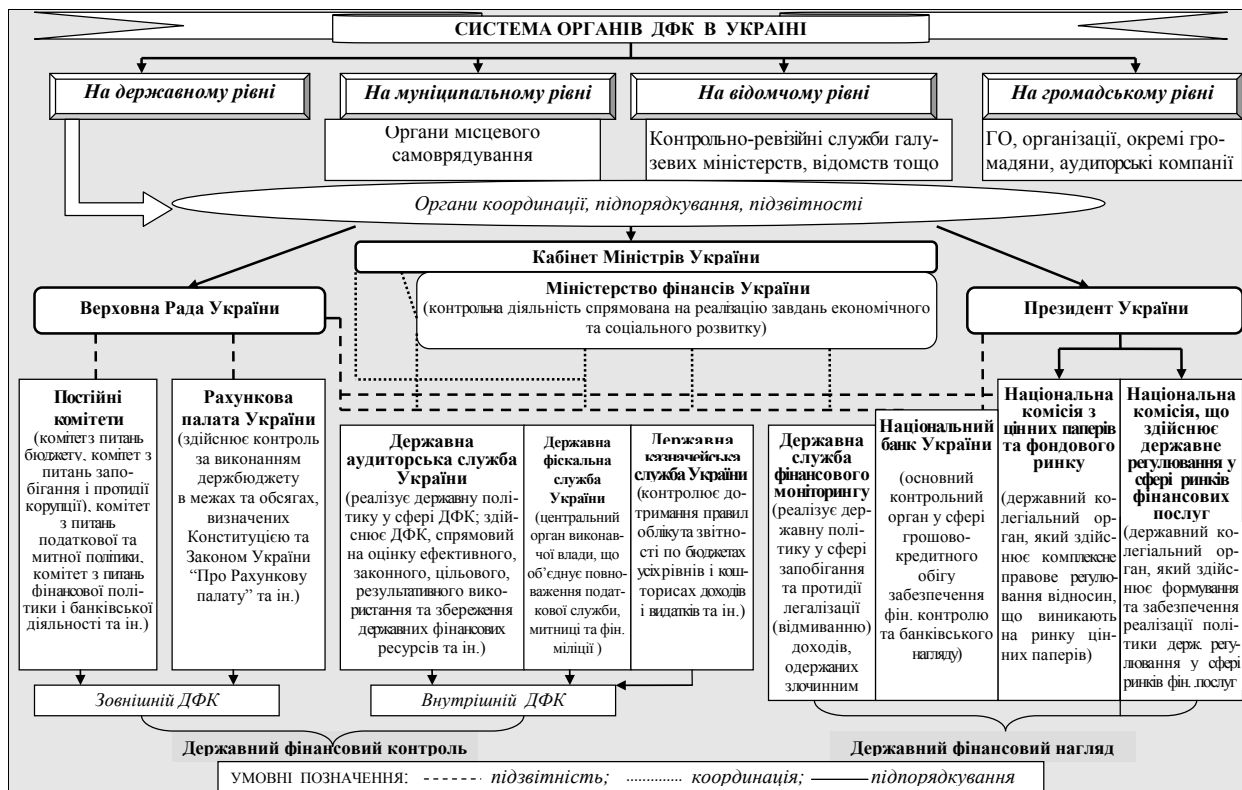


Рис. 2. Система органів державного фінансового контролю в Україні на 01 січня 2016 р.

го, можна було б розглядати як здорову конкуренцію, якби мова йшла про комерційний сектор, де клієнти обирають надавача послуг на підставі порівняння співвідношення якості послуг та їх вартості. Однак у державному секторі обидві інституції мають майже однакове коло підконтрольних суб'єктів, а вжиття ними контрольних заходів здійснюється не на договірній, а на обов'язковій основі. Дублювання функцій має наслідком неефективне використання й без того обмежених коштів Держбюджету України та зумовлює неодноразові перевірки тих самих підконтрольних суб'єктів із тих самих питань та за той самий період їх діяльності різними органами ДФК [11].

У свою чергу, проведена реорганізація в системі Держфінінспекції, у результаті чого в жовтні 2015 р. створено Держаудитслужбу, була сприйнята багатьма експертами досить скептично. Обґрунтовується це тим, що впроваджені зміни ніяким чином не посприяли створенню саме Незалежної аудиторської служби в Україні, яка може публічно заявити про виявлені порушення і створити суспільний резонанс, що само по собі чинитиме тиск на прокуратуру і спонукатиме її до дій та ін. Адже в усьому світі ця система працює саме так. В Україні новостворений орган у вигляді Держаудитслужби таким резонатором наврод чи стане, оскільки до цього часу у нас залишається неприйнятим закон про аудиторську службу, а “реорганізоване” відомство, як і раніше залишається підпорядкованим КМУ через Міністра фінансів. Відповідно, воно може сприйматися лише як служба внутрішнього аудиту Мінфіну, що виділена в окремий орган.

Усе це призводить до того, що система органів ДФК в Україні протягом тривалого часу залишається досить громіздкою, неефективною та не відповідає сучасним очікуванням громадськості щодо термінового й надійного перекриття існуючих схем вимивання коштів із державного бюджету, принципово нового нагляду за якістю управління об'єктами державної власності, чіткого розподілу відповідальності органів ДФК за закріплені сфери тощо. Як наслідок, значна частина державних ресурсів і бюджетних коштів перебуває поза зоною ефективного публічного фінансового контролю, що зумовлює колосальні збитки для економіки держави. Наприклад, за інформацією Національного антикорупційного комітету, “лише через корупційні оборудки у сфері державних закупівель від 10 до 15% державного бюджету осідають у кишенях чиновників. Це 4–7 мільярдів доларів”. Водночас у МЕРТ оцінюють

втрати бюджету під час проведення держзакупівель за 2014 р. у більшу суму, а саме – 50 млрд грн (25 млрд грн – це пряма корупція і 25 млрд грн – це втрати від неефективного проведення закупівель) при загальному їх обсязі в 250 млрд грн.

Таким чином, результати проведеного дослідження дають підстави стверджувати, що до основних причинно-наслідкових зв'язків у системі ДФК України, які зумовили провал реформаційних проєктів, загрозливе зростання тіньової економіки, активізували корупційні процеси тощо, слід віднести:

- відсутність конституційно визначеної системи ДФК, яка б могла адекватно й дієво реагувати на виявлені фінансові правопорушення та злочини, повною мірою відповідати публічній природі ДФК, охоплювати всі напрями та рівні економіки (мікро-, мезо- та макрорівні) і бути цілісною, незалежною та побудованою на єдиних організаційно-методологічних принципах ЄС;

- нерозвиненість необхідної координації між існуючими органами ДФК і чіткої диференціації їх повноважень та функцій;

- ужиття контрольних заходів у системі публічних фінансів в основному за фактом (а posteriori), під час якого порушення виявляються пост-фактум, коли кошти вже витрачені, порушення вже скоєні, а порушників знайти і повернути кошти практично неможливо;

- упродовж перехідного періоду від адміністративно-бюрократичної до демократичної моделі управління (на засадах концепції “належного врядування”) національна стратегія ДФК не забезпечувалася сучасними ефективними контрольними механізмами, формами і методами (нормативно-законодавчою базою), адаптованими до засад публічного управління в напрямі розвитку контролю “заради результативності та ефективності”;

- відсутність повноцінного діалогу держави й суспільства, який зумовлює активну участь громадськості у контролі за діяльністю органів публічної влади, та ін.

У згаданому контексті необхідно відзначити, що для систем європейського зразка є характерним:

- чітке конституційне визначення та організаційно-функціональна незалежність від суб'єктів державної влади;

- наявність організаційно-координаційних центрів діяльності всіх контролюючих органів, заходи яких уживаються не тільки за напрямками правильності ведення рахунків, цільовим використанням державних ресурсів, а й за напрямками економічної ефективності, рентабельності системи економіки та внутрішнього управління;

– наявність активних учасників, які здійснюють нагляд і контроль за цільовим та ефективним використання публічних ресурсів, і якими виступають не лише державні контролюючі органи, а й комерційні аудиторські компанії, аналітичні центри, громадські об'єднання, активісти, ЗМІ, правоохоронці та ін.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, спираючись на результати аналізу особливостей національної системи ДФК та прогресивного міжнародного досвіду в цій сфері, основними векторами модернізації вітчизняної системи ДФК на шляху її євроінтеграційних перетворень доцільно визначити такі:

1) становлення та розвиток цілісної НЕзаполітизованої системи органів НЕзалежного публічного аудиту (як на державному, так і на регіональному рівні), адекватного європейським стандартам і принципам (законність, об'єктивність, прозорість та гласність, що передбачає щонайменше піврічне звітування перед громадянами про хід державних реформ і результати управління суспільними ресурсами/цінностями), та формування відповідної чинної нормативно-правової бази їх функціонування. У зв'язку з цим у своїй новітній Резолюції від 19 грудня 2014 р. № 69/228 щодо сприяння діяльності вищих органів державного аудиту Генеральна асамблея ООН чітко резюмувала, що вищі органи аудиту (ВОА) можуть об'єктивно й результативно виконувати свої функції лише в тому разі, якщо вони незалежні від структур, що перевіряються ними, і захищені від зовнішнього впливу [14];

2) активне залучення до процедури публічного аудиту інститутів громадянського суспільства – ЗМІ, професійного експертного середовища (у тому числі й міжнародних), громадських організацій, окремих громадян та ін.;

3) проведення обов'язкової гармонізації нормативно-правових актів законодавства України та практики їх застосування, спільних прав і зобов'язань до стандартів (*acquis communautaire*), обов'язкових в ЄС;

4) імплементація Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у правове поле та практику діяльності національних органів ДФК;

5) створення ефективної та цілісної системи й процедури контролю *ex ante* (де б він не проводився);

6) узгодження фахової термінології, що використовується в національних нормативних актах з ДФК, з вимогами директивних документів Міжнародної (INTOSAI) та Європейської (EUROSAI) організацій ВОА;

7) подальший розвиток теоретико-методологічних засад цілісності системи ДФК у контексті моделі “публічного аудиту” шляхом визначення її формотворчих елементів і структурних та ієрархічних зв'язків між ними.

На нашу думку, реалізація вищевказаних векторів модернізації ДФК відповідає пріоритетам становлення повноцінної парадигми публічного аудиту як важливого механізму модернізації системи ДФК в Україні та потребує подальших ґрунтовних досліджень і наукових дискусій у цьому напрямі.

Список використаних джерел

1. Басанцов І. В. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні / І. В. Басанцов // Економ. часоп. – 2014. – 1–2 (1). – XXI. – С. 78–81.
2. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія : підручник / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – Житомир : ПП Рута, 2006. – 560 с.
3. Гарасим П. Державний фінансовий контроль як парадигма національного менеджменту [Електронний ресурс] / П. Гарасим, Н. Лобода. – 2013. – Режим доступу: sophus.at.ua/publ/...paradigma.../40-1-0-773.
4. Максимова В. Ф. Організація державного фінансового контролю : навч. посіб. / В. Ф. Максимова. – Одеса : ОНЕУ, 2012. – 276 с.
5. Піхоцький В. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практик : дис. ... д-ра екон. н. / Піхоцький В. – Львів, 2015.

References

1. Basantsov, I.V. (2014), “Modernization of state financial control in Ukraine”, *Ekonomichnyj chasopys* – XXI, vol. 1-2 (1), pp. 78-81.
2. Butynets', F.F. Bondar, V.P. Vyhovs'ka and N.H. Petrenko, N.I. (2006), *Kontrol' i reviziia* [Control and revision], PP Ruta, Zhytomyr, Ukraine.
3. Harasym, P. (2013), “State financial control as a paradigm of national management”, [Online], available at: <http://www.sophus.at.ua/publ/...paradigma.../40-1-0-773> (Accessed 21 May 2016).
4. Maksimova, V.F. (2012), *Orhanizatsiia derzhavnoho finansovoho kontroliu* [Organization of state financial control], ONEU, Odesa, Ukraine.
5. 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.

6. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16 жовт. 2012 р. № 5463-VI. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
7. 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.
8. Слободяник Ю. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація : дис. ... д-ра екон. н. / Слободяник Ю. – Одеса, 2014.
9. Советское финансовое право : учебник / под ред. Е. Ровинского. – М. : Юрид. лит., 1985. – 272 с.
10. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 12–19.
11. Холошин М. Вищим органом аудиту публічних фінансів має стати Рахункова палата [Електронний ресурс] / М. Холошин. – Режим доступу: blogs.lb.ua/.../297382_vishchim_organom_auditu_public.
12. Шевчук О. А. Реформування органів державного фінансового контролю України в умовах євроінтеграції / О. А. Шевчук, Т. Ю. Копотієнко // Екон. часопис. – 2013. – № 5–6 (1). – XXI. – С. 53–55.
13. Barilari A. Les controles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques. – Paris, 2003. – P. 14.
14. 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>.
15. 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.
16. The Oxford Handbook Public Accountability [Електронний ресурс] / Ed. By Mark Bovens, Robert E. Goodin, and Thomas Schillemans. – Oxford : OxfordUniversityPress, 2014. – 736 p. – Режим доступу: http://fdslive.oup.com/www.oup.com/academic/pdf/13/9780199641253_chapter1.pdf.
6. 6. The Verkhovna Rada of Ukraine (2012), The Law of Ukraine “On main principles of state financial control in Ukraine”, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (Accessed 29 May 2016).
7. Symonenko, V.K. Baranovs'kyj and 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.
8. 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, Odessa, Ukraine.
9. Rovynskyj, E. (1985), *Sovetskoe fynansovoe pravo* [Soviet financial law], Yurydycheskaia lyteratura, Moskva, SSSR.
10. Stefaniuk, I.B. (2009), “State financial control: problem of identification and definition of the system”, *Finansy Ukrainy*, vol. № 11, pp. 12–19.
11. Kholoshyn, M. (2015), “The supreme body of the audit of public finances should be a Accounting Chamber”, [Online], available at: blogs.lb.ua/.../297382_vishchim_organom_auditu_public
12. Shevchuk, O.A. and Kopotiienko T.Yu. (2013), “Reform of state financial control in terms of European integration of Ukraine”, *Ekonomichnyj chasopys* – XXI, vol. 5-6 (1), pp. 53-55.
13. Barilari, A. (2003), *Les controles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques*, Paris.
14. Resolution adopted by the General Assembly № 69/228 (2014), “Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions”, available at: <http://www.un.org/es/comun/docs/index.asp?symbol=A/RES/69/228&referer=/spanish/&Lang=E> (Accessed 21 may 2016).
15. The Lima Declaration (ISSAI 1). (1977), Approved at IXth Congress of INTOSAI, Lima/Peru, “INTOSAI Professional Standards Committee”, available at: http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf (Accessed 21 may 2016).
16. Bovens, Ed. Goodins R. and Schillemans, Th. (2014), *The Oxford Handbook Public Accountability*, Oxford University Press, Oxford, [Online], available at: http://fdslive.oup.com/www.oup.com/academic/pdf/13/9780199641253_chapter1.pdf