DOI: [10.32702/2307-2105-2018.11.18](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2018.11.18)

УДК 657.6

*Д. О. Грицишен,
д. е. н., професор, декан факультету публічного управління та права,
Житомирський державний технологічний університет
С. В. Свірко,
д. е. н., професор,
професор кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування,
Житомирський державний технологічний університет
І. М. Яремчук,
Здобувач кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет*

АРХІТЕКТОНІКА АДАПТИВНОЇ МОДЕЛІ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ

*D. Grytsyshen
Doctor of Economic Sciences, Professor,
The Dean of the Faculty of Public Administration and Law,
Zhytomyr state technological university
S. Svirko
Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of the Department of Economic Security,
Public Management and Administration,
Zhytomyr state technological university
I. Yaremchuk
Applicant of the Department of Accounting and Auditing,
Zhytomyr state technological university*

ARCHITECTONICS OF THE ADAPTIVE MODEL OF ACTIVITY OF THE ACCOUNTING CHAMBER OF UKRAINE

В процесі дослідження було здійснено аналіз праць науковців, які розглядали питання діяльності Рахункової палати, однак в жодній із досліджених праць не було запропоновано моделі діяльності вказаного інституційного органу. Під архітектонікою в даному дослідженні пропонується розуміти структурну будову загальної композиції взаємопов'язаних елементів. В процесі опрацювання існуючих підходів до моделювання в цілому, на тлі відсутності чітко сформованих підходів та варіантів розбудови моделей діяльності Рахункової палати України. В статті здійснено концептуалізацію діяльності Рахункової палати України через розробку її адаптивної моделі, архітектоніка якої передбачає сукупність взаємопов'язаних кластерів: "Фокус" (сегменти "Предмет", "Об'єкти", "Суб'єкти"), "Ідеологія" (сегменти "Мета", "Принципи", "Візія", "Місія", "Цінності"); блок "Функціонально-прикладних положень", що включає такі кластери: "Спектр" (сегменти "Функції", "Завдання", "Повноваження"); "Інструментарій" (сегменти "Напрями", "Прийоми", "Методики"); блок "Організаційних положень", який

складається з кластерів: “Побудова” (сегменти “Внутрішня”, “Зовнішня”); “Норми” (сегменти “Законодавство”, “Рекомендації”); “Комунікації” (сегмент “Зацікавлені сторони”); “Розвиток” (сегменти “Тактика”, “Стратегія”). Також в свою чергу було розглянуто завдання діяльності Рахункової палати України в межах виокремлених функцій: контрольної, інформаційної, управлінської, захисної, комунікаційної, соціальної, державотворчої, нормотворчої. Розглянуто Характеристику зацікавлених осіб в контексті діяльності Рахункової палати. Сформована модель носить всеохоплюючий характер, оскільки враховує основні важливі відповідним чином змістовно деталізовані теоретичні, методолого-методичні та організаційні позиції фактичної та перспективної діяльності Рахункової палати. Гнучке її змістовно-фрагментарне наповнення дозволяє серед іншого ідентифікувати її адаптивність, яка забезпечить в майбутньому її життєздатність. На фактичну реалізацію вказаної моделі слугуватиме практичне опрацювання її окремих кластерів та сегментів; зокрема, перед усім, попереднього та стратегічного державного аудиту.

In the course of the research, an analysis of the works of scientists who considered the activities of the Accounting Chamber was carried out, but none of the studied works proposed a model of the activities of this institutional body. Architecture in this study proposes to understand the structural structure of the overall composition of interconnected elements. In the process of elaboration of existing approaches to modeling in general, against the background of the lack of clearly defined approaches and options for building models of the Accounting Chamber of Ukraine. The article conceptualizes the activities of the Accounting Chamber of Ukraine through the development of its adaptive model, the architecture of which provides a set of interconnected clusters: "Focus" (segments "Subject", "Objects", "Subjects"), "Ideology" (segments) "Purpose", "Principles", "Vision", "Mission", "Values"), block "Functional-applied provisions", which includes the following clusters: "Spectrum" (segments "Functions", "Tasks", "Powers"); "Tools" (segments "Directions", "Techniques", "Methods"); block "Organizational provisions", which consists of clusters: "Construction" (segments "Internal", "External"); "Norms" (segments) "Legislation", "Recommendations"), "Communications" ("Stakeholders" segment); "Development" ("Tactics", "Strategy" segments), as well as the tasks of the Accounting Chamber of Ukraine within the framework of selected functions: control, information, management, protective, communication, social, state-building, rule-making. interested persons in the context of the activities of the Accounting Chamber. The formed model has a comprehensive character, as it takes into account the main important appropriately detailed theoretical, methodological and methodological and organizational positions of the actual and future activities of the Accounting Chamber. Its flexible content and fragmentary content allows, among other things, to identify its adaptability, which will ensure its viability in the future. The actual implementation of this model will serve as a practical study of its individual clusters and segments; in particular, first of all, preliminary and strategic state audit.

Ключові слова: Рахункова палата, державний аудит, публічні кошти, інше майно, що перебуває у державній власності.

Key words: Accounting Chamber, state audit, public funds, other state-owned property.

Актуальність теми. Сучасний стан розвитку нашої держави вказує на виключну роль, яку має відіграти Рахункова палата України як тепер, так і у майбутньому. Умови посилення державного сектору економіки, державних фінансів України виступають невід’ємною сталою складовою розбудови молодій вітчизняної державності. Рахункова палат, як головний контрольно-рахунковий орган країни, через свою діяльність фактично забезпечує реалізацію однієї з головних, за Анрі Файолем, функцій будь-якої системи управління (зокрема, в даному разі – системи управління державного сектору та системи управління державними фінансами), а саме – контролю [1]. На підтвердження виключного значення діяльності Рахункової палати України, зазначимо, що в її межах у період 1997 – 2016 рр. було виявлено бюджетних правопорушень,

неефективного використання бюджетних коштів, а також порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету на загальну суму 290 млрд. грн [2, С.49]. Отже, роль Рахункової палати у розвитку українського суспільства важко переоцінити, а тому розбудова її діяльності має виключне значення.

Аналіз останніх досліджень. Вищевказане потребує розбудови нової змістовно-структурної її моделі, в якій варто ідентифікувати як вже визначені позиції, так і новаційні. Зауважимо, що розгляду питань діяльності Рахункової палати у різні часи присвятили свої праці Обушна Н., Фукс Н., Уложенко В., Чугунов І., Федосов В., Слободяник Ю., Косова Т., Шевченко В., Койчев О., Невідомий В., Гуцаленко Л., Лопушняк Г., Малецька О., Рибчанська Х., Пихоцький В., Максимова В., Басанцов І., Стефанюк І., Сиомненко В., Барановський І., Петренко П. [3-15]. Втім, жодний з вказаних авторів не запропонував моделі діяльності вказаного інституційного органу.

Метою статті є розбудова адаптивної моделі діяльності Рахункової палати України.

Викладення основного матеріалу. На сьогодні постало питання розбудови архітекτονіки нової моделі вказаного вищого органу аудиту в Україні, яка б визначало загальну її композиційну форму в розрізі складових елементів, їх субординацію, логічної послідовності та змістовного наповнення. Під архітектоною в даному разі пропонується розуміти структурну будову загальної композиції взаємопов'язаних елементів. В процесі опрацювання існуючих підходів до моделювання в цілому, на тлі відсутності чітко сформованих підходів та варіантів розбудови моделей діяльності Рахункової палати України пропонується така її архітектоніка (рис. 1). Ідентифікуємо кожний з елементів вказаної моделі за запропонованою субординацією.

Блок “Базових основ”	Кластер “Фокус”	Предмет; Об’єкт; Суб’єкти
	Кластер “Ідеології”	Мета; Візія ; Місія; Цінності; Принципи
Блок “Функціонально-прикладних положень”	Кластер “Спектр”	Функції; Завдання; Повноваження
	Кластер “Інструментарій”	Напрями; Види; Методичні прийоми
Блок “Організаційних положень”	Кластер “Побудова”	Зовнішня; Внутрішня
	Кластер “Норми”	Законодавство; Рекомендації
	Кластер “Комунікації”	Зацікавлені сторони
	Кластер “Розвиток”	Тактика; Стратегія

Рис. 1. Архітектоніка нової моделі діяльності Рахункової палати України

Блок “Базових основ” включає два кластери – “Фокус” та “Ідеологія”. Первинною позицією першого кластеру виступає предмет. Уникаючи довгого обговорення філософської природи поняття “предмет”, зауважимо, що під предметом діяльності розуміють “...те, що суб’єкт має до початку своєї діяльності і що підлягає трансформації у продукт» [16]. З огляду на специфіку діяльності такого контролюючого органу зокрема та ВОА в цілому, вочевидь, діяльність Рахункової палати України спрямована на утворення певного інформаційного ресурсу для досягнення встановлених цілей на основі отриманих даних про те, що підлягає дослідженню; слід зазначити, що найбільше питань і виникає як раз щодо того, на що має бути спрямовано таке дослідження.

Звернімося до підходів та практики ВОА, закріплених у відповідних рекомендаційних документах, які і є на сьогодні взірцем: йдеться, про стандарти INTOSAI. Так, Лімська декларація основоположних керівних принципів аудиту в статті 1. “Мета аудиту” апелює до понять “public financial” та “public funds” [17, 18].

Звернімося до законодавства України. Чинне нормативне поле дає нам такі тлумачення відповідних або споріднених понять [20, 21]: “до складу системи управління державними фінансами входить... зокрема державний бюджет, місцеві бюджети, позабюджетні фонди, фінанси державного корпоративного сектору”; публічні кошти - “кошти державного бюджету, бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів, кредитні ресурси, надані під державні та місцеві гарантії, кошти Національного банку України, державних банків, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України, фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування, а також кошти суб’єктів господарювання державної й комунальної власності, отримані ними від їхньої господарської діяльності”.

Вказані визначення апелюють до державного та місцевих бюджетів; втім, положення Конституції України та Закону України “Про Рахункову палату” заперечують такому підходу, оскільки відповідно [22, 23]: ст. 98 КУ стверджує, що “контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата”; ст.1 ЗУ закріплює такий статус вказаного органу: “Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням”. В той же час, представлені повноваження Рахункової палати серед іншого торкаються також питань місцевих бюджетів та об’єктів державної власності [22].

Отже, з наведених вище визначень сукупності понять ймовірного предметного поля діяльності

Рахункової палати, як бачимо реаліям останньої найбільш відповідає словникова конструкція “публічні кошти та державне майно”; втім, і тут виникають питання, оскільки визначення поняття “державне майно” в вітчизняному законодавстві немає; натомість Цивільний кодекс України містить поняття “майно”, “право державної власності”, “право комунальної власності” (ст.190, 326, 327) [24]. В той же час, як свідчить практика, сфера фінансів, що підлягають аудиту з боку ВАО, змінюється [19, С.32-33].

На підставі вищевказаного пропонується під предметом діяльності Рахункової палати розуміти інформацію про публічні кошти та інше майно, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках - суспільні кошти).

Щодо об’єктів діяльності Рахункової палати Закон України “Про Рахункову палату” визначає їх у такій сукупності [22]: “державні органи, органи влади Автономної республіки Крим, органи місцевого самоврядування, інші бюджетні установи, у тому числі закордонні дипломатичні установи України, суб’єкти господарювання, громадські чи інші організації, фонди загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування, Національний банк України та інші фінансові установи”.

Суб’єкт діяльності згідно філософського сприйняття світу ідентифікуються як носій такої діяльності, а тому, вочевидь, суб’єктами діяльності Рахункової палати виступає власне остання та її територіальні органи.

Кластер “Ідеологія” розпочинається з мети діяльності Рахункової палати, яка згідно базового Закону полягає у “...здійсненні контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням”. В контексті Стратегії розвитку Рахункової палати та документів INTOSAI, а також вже сформованих позиції першого кластеру блоку “Базових основ” пропонуємо мету діяльності Рахункової палати визначати як “...здійснення аудиту та інших повноважень щодо надходження публічних коштів та інше майно, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках - суспільних коштів) і їх використання”.

Принципи діяльності Рахункової палати України вперше були описані в Законі України “Про Рахункову палату” від 1996 року у такому складі [26]: законності, плановості, об’єктивності, незалежності та гласності. Надалі, в новому Законі України від 2015 року склад цих принципів зазнав змін і набув такого вигляду [22]: законності, незалежності, об’єктивності, безсторонності, гласності та неупередженості. Проведене дослідження Міжнародним стандартам діяльності вищих органів аудиту (ISSAI) – рівень 1-2 вказує на фактичну пряму або опосередковану вказівку на такі принципи діяльності BOA [31]: законності, правильності, ефективності, економічності в управлінні державними фінансами, об’єктивності, зразковості, професійної конфіденційності, компетентності, чесності, незалежності, неупередженості, прозорості, підзвітності. Зауважимо, що Стратегічний план INTOSAI на 2017-2022 р.р. містить на кожній сторінці відсилання до таких метапринципів діяльності BOA як [35]: незалежність, непідкупність, професіоналізм, довіра, співпричетність, співробітництво, інновації.

Варто відмітити, що наведені принципи були неодноразово охарактеризовані вітчизняними дослідниками [27-30, 32-34]. А тому, ґрунтуючись на вищенаведених підходах, пропонуємо наступний склад принципів: законність, незалежність, колегіальність, системність, єдність, інклюзивність, об’єктивність, неупередженість, співпричетність, співробітництво, публічність, транспарентність.

Блок “Функціонально-прикладних повноважень” складається з двох кластерів – “Спектр” та “Інструментарій”. Кластер “Спектр” включає сегменти “Функції”, “Завдання”, “Повноваження”. Розглянемо їх послідовно. Відмітимо, що в першому Законі України “Про Рахункову палату” від 1996 року питанню функцій, завдань і повноважень присвячено окремі статті, а саме: Ст.2,6,7. Їх опрацювання свідчить про їх певний збіг і дублювання; вочевидь, саме тому у Законі України “Про Рахункову палату” від 2015 року здійснено акцент на повноваженнях, а щодо функцій та завдань інформація відсутня. Варто зазначити, що функції та завдання є невід’ємною складовою будь-якої інституції, зокрема і Рахункової палати, при цьому функції, в контексті філософського сприйняття останньої, виступають фактично зобов’язаннями Рахункової палати, а завдання – коло-“доручень-вимог для виконання” вказаною інституцією [36, С.207-208]. Варто зазначити, що в спеціалізованій літературі питання функцій/завдань Рахункової палати не розглядалось загалом, а тому його опрацювання потребує безумовної уваги. На основі опрацювання чисельних нормативно-правових актів, спеціалізованої наукової літератури та навчально методичних видань пропонується виокремити таку сукупність функцій Рахункової палати: контрольна; інформаційна; управлінська; захисна; комунікаційна; соціальна; державотворча; нормотворча.

Щодо визначених Законом України повноважень Рахункової палати, в контексті запропонованих автором та намічених Стратегією розвитку Рахункової палати розбудови різних напрямів її роботи, пропонується наявний склад повноважень вказаного вищого органу аудиту в країні поповнити повноваженнями із здійснення попереднього аудиту, стратегічного аудиту, а також законодавчої ініціативи [22].

Кластер “Інструментарій” включає сегменти “Напрями”, “Види”, “Методичні прийоми”. Послідовно розглянемо кожний з них. Напрями аудиту визначають його предметну спрямованість, а тому такими векторними орієнтирами пропонується обрати складові предмету діяльності Рахункової палати, зокрема: публічні кошти; інше майно, що перебуває у державній власності; суспільні кошти. Звідси, відповідні напрями аудиту виглядатимуть наступним чином: аудит публічних коштів; аудит іншого майна, що перебуває у державній власності; аудит суспільних коштів.

Види аудиту детально описані Лімською декларацією керівних принципів аудиту, згідно якої аудит BOA може бути: попередній та наступний; внутрішній та зовнішній; аудит законності (відповідності), фінансовий аудит, аудит ефективності [17]. З урахуванням сучасних тенденцій розвитку та вимог щодо

повноцінного кінцевого запровадження в управління бюджетним процесом програмно-цільового методу, пропонується наступну загально-базову класифікацію видів аудиту, що здійснюється Рахунковою палатою України: за часом здійснення по відношенню до предмету дослідження – попередній, наступний, стратегічний; за суб'єктно-об'єктним відношенням – внутрішній (в межах інституту Рахункової палати) та зовнішній; за формою - аудит законності (відповідності), фінансовий аудит, аудит ефективності;

Питання методичних прийомів аудиту в цілому та державного аудиту зокрема розглядалось багаторазово, а тому, на підставі опрацювання спеціалізованих джерел, здійснено їх просту ідентифікацію в розрізі основних видів [37-42]: оргонолептичні (інвентаризація, перевірка, спостереження (суцільне та вибіркове), опитування, анкетування, експертиза, службове розслідування, контрольне замірювання тощо); розрахунково-аналітичні (аналіз (бухгалтерської звітності, результатів роботи на основі показників ефективності тощо), статистичні розрахунки, економіко-математичні методи, інформаційне моделювання, методи стратегічного аналізу та ризикології, методи сценарного прогнозування та матричні методи тощо); документальні (дослідження носіїв облікової та іншої економічної інформації, групування виявлених недоліків тощо);

Блок “Організаційних положень” включає кластери “Побудова”, “Норми”, “Комунікації”, “Розвиток”. Розглянемо кожен з представлених кластерів.

Кластер “Побудова” включає сегменти “Зовнішня”, “Внутрішня”. Зовнішня структура передбачає формування певної зовнішньої субординаційно-організаційної будови. На сьогодні існує декілька підходів до класифікації моделей БОА [43-46]. Відмітимо, що деякі автори вважають, що “...застосовуючи з певними умовностями до інституційної структури ЄС традиційну систему поділу влади на три гілки – законодавчу (Європейський парламент та Рада ЄС), виконавчу (Європейська Комісія) та судову (Європейський Суд), можна дійти висновку, що ЄСУ (Європейський суд аудиторів) разом іншими БОА держав-членів ЄС формують четверту – контрольну гілку влади.” [47, С.103]; при цьому акцентуємо, що “...як свідчить практика, у всіх країнах склалося три основних контрольних інституту: 1) спеціальні інститути парламентського контролю; 2) контроль з боку виконавчої влади - урядовий контроль; 3) контрольні органи при главі держави (президентський контроль).” [48, С.72]. Аналізуючи вказані підходи до класифікації видів моделей зовнішньої субординаційної структури БОА автори зазначають, що наявна диверсифікації їх типів пов'язана з “...владними повноваженнями, функціональною незалежністю та статусом” [45, С.70]; при цьому вибір на користь тієї чи іншої моделі залежить від [48, С.74-76]: форми правління та державного устрою країни; побудови та структури бюджету; правового регулювання бюджетної діяльності, змісту нормативного акту про бюджет, його ролі в механізмі правового регулювання господарської діяльності держави в цілому та його суб'єктів; методики складання бюджету, процедури його обговорення в органах законодавчої влади, а також процедура попереднього та наступного контролю; здатності до постійних змін в діяльності.

На нашу думку, важливими детермінантами обрання моделі зовнішньої субординаційної структури БОА є також поточні політичні, економічні, правові, організаційно-управлінські, соціально-психологічні умови, що склалися в країні. Так, на сьогодні, до таких в Україні слід віднести [48-51]: високий рівень корупції; значне зростання державного боргу; низьку довіру до системи правосуддя; слабку економічну в цілому та фінансово-бюджетну грамотність суспільства. За цих умов постає питання про посилення функціональної дієвості Рахункової палати на користь судочинних функцій. Попри існуючі розбіжності в ідентифікації за вказаними формальними моделями країн, аналіз їх змістовного наповнення в контексті вищевказаних умов функціонування в Україні публічних та суспільних коштів, а також державного майна, вбачаємо за необхідне рекомендувати до впровадження за зовнішнім сегментом кластеру “Побудова” юрисдикційну або судову модель будови, що забезпечить ефективність реалізації висновків та рекомендацій Рахункової палати, логістику їх руху до суб'єктів аудиту, посилення відповідальності за виконання висновків та рекомендації вказаного вітчизняного БОА.

Загальна внутрішня будова Рахункової палати України визначається Законом України “Про Рахункову палату”. Зважаючи на вище запропоновані позиції усіх трьох змістовних блоків архітектури нової моделі діяльності Рахункової палати України, на основі існуючої діяльнісної структури Рахункової палати пропонується певна редакція назв функціональних підрозділів та наповнення їх структури та композиції з виокремленням нового департаменту – попереднього та стратегічного аудиту (відділ попереднього аудиту; відділ стратегічного аудиту). Запропонована структура забезпечить реалізацію всіх окреслених повноважень, запропоноване розширення яких уможливить підвищення результативності та посилить функціональну значущість діяльності рахункової палати в суспільстві.

Кластер “Норми” містить два сегменти: “Законодавство” та “Рекомендації”, які, фактично, відображають різний характер результатів вітчизняного та закордонного нормотворчого процесу за регламентаційним та регульовальним підходами. В даному разі, в межах сегменту “Законодавство” ідентифікується всі нормативно-правові акти України, що регламентують діяльність Рахункової палати. Сегмент “Рекомендації”, згідно міжнародної практики, включає офіційні документи INTOSAI 1-го - 4-го рівня, що мають назву ISSAI, а також INTOSAI GOV (Керівництво INTOSAI щодо належного управління).

Кластер “Комунікації” містить один сегмент “Зацікавлені сторони”, яких ISSAI 12 трактує як “осіб, груп, організацій, членів або систем, які можуть вплинути або стати об'єктом впливу дій, цілей та принципів урядових та державних установ” [52]. Авторитетні фахівці вважають, що БОА “...мають створювати партнерства із широким колом зацікавлених сторін на міжнародному, регіональному та національному рівнях.»

[2, С.22]; зазначаючи, що в цілому, взаємодія БОА та зацікавлених сторін визначена: ISSAI (у тому числі Лімською декларацією, Мексиканською декларацією незалежності), Йоганнесбурзькою угодою 2010 року, висновками 21-го симпозиуму UN-INTOSAI «Ефективні практики співпраці між БАІ та громадянами для підвищення підзвітності» 2011 року, висновками 22-го симпозиуму UN-INTOSAI «Аудит і рекомендації БАІ: ризики, можливості та залучення громадян» 2013 року, Асунсьйонська декларація про принципи підзвітності OLACEFS [2, С.22-23]. Взаємодію вітчизняної Рахункової палати та зацікавлених сторін визначено Законом України «Про Рахункову палату» [26]. Узагальнення вищевказаної інформації дозволило ідентифікувати власне вітчизняне коло зацікавлених сторін щодо діяльності Рахункової палати України у такому складі: найвищий представник держави (Президент України); орган законодавчої влади (Верховна Рада України); органи виконавчої влади (центральні - Міністерства, служби, агенції, інспекції тощо; окремо – КМУ, МФУ, ДАСУ, ДКСУ, ДПСУ, ДМСУ, ФДМУ; місцеві органи виконавчої влади – місцеві державні адміністрації); правоохоронні органи; міжнародні утворення, організації та країни (уряди ЕС та інші країни, ООН, МВФ, СБРР тощо); міжнародні профільні організації (INTOSAI); суспільні організації та громадська спільнота; народні депутати; професійні самоврядні організації і громадські об'єднання (АПУ, ФПБАУ); інші юридичні особи (розпорядники бюджетних коштів, одержувачі бюджетних коштів, інші суб'єкти господарювання); засоби масової інформації; заклади вищої освіти тощо; та надати їм наступні функціональні характеристики.

Кластер “Розвиток” містить сегменти “Тактика” та “Стратегія” які відбивають різні складові розбудови діяльності Рахункової палати, при цьому тактика являє собою блок конкретних поточних оперативних завдань, а стратегія – логічно пов'язаний загальний план дій на досить значний термін часу, який, в своїй деталізації, може бути розбитий чітко на блоки тактичних завдань.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Сформована модель носить всеохоплюючий характер, оскільки враховує основні важливі теоретичні, методолого-методичні та організаційні позиції фактичної та перспективної діяльності Рахункової палати; гнучке її змістовно-фрагментарне наповнення дозволяє серед іншого ідентифікувати її адаптивність, яка забезпечить в майбутньому її життєздатність [53]. На фактичну реалізацію вказаної моделі слугуватиме практичне опрацювання її окремих кластерів та сегментів; зокрема, перед усім, попереднього та стратегічного державного аудиту.

Список використаної літератури.

1. Файоль Анри. Общее и промышленное управление [Текст] / А. Файоль ; пер. Б. В. Бабина-Кореня с предисл. А. К. Гастева. – Москва : Центральный институт труда, 1923. – 122с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://gtmarket.ru/laboratory/basis/5783/5784>
2. Рахункова палата України: співпраця з Верховною Радою та організаціями громадянського суспільства / Базілевич Д.С., Крижанівський В.П., Мельничук В.Г., Невідомий В.І., Старостенко Н.В., – К.: [ФООП Москаленко О.М.], 2017 – 82 с.
3. Фукс Н.А. Рахункова палата України як орган парламентського контролю у сфері фінансів: статус та повноваження / Н.А. Фукс, В.М. Уложенко // Юридичний науковий електронний журнал. – Випуск 6. – 2015. – С. 161-164.
4. Чугунов І.Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І.Я. Чугунов, В.М. Федосов // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С.3-12.
5. Койчева О. С. Проблеми реалізації функцій Рахункової палати / О. С. Койчева // Наше право. – 2014. – № 7. – С. 104–109.
6. Слободяник Ю.Б. Інституційний розвиток Рахункової палати України / Ю.Б. Слободяник // Економічні науки: зб. наук. праць. – Вип. 8 (29). – Ч. 4. – 2011. – С. 183–188.
7. Койчева О.С. Фінансовий контроль як спосіб реалізації повноважень Рахункової палати / О.С. Койчева // Держава і право. Юридичні і політичні науки. – 2014. – Вип. 65. – С. 192-198.
8. Гуцаленко Л.В. Напрями реформування системи державного фінансового контролю в Україні / Л.В. Гуцаленко, О.В. Вахновська // Економіка, фінанси менеджмент: актуальні питання науки і практики. – No 6. – 2017. – С. 7-23.
9. Басанцов І.В. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні / І.В. Басанцов // Економічний часопис – XXI. – 2014. – No 1 – 2(1). – С. 78 – 81.
10. Максимова В.Ф. Організація державного фінансового контролю : навч. посіб. / В.Ф. Максимова. – Одеса : ОНЕУ, 2012. – 276 с.
11. Невідомий В.І. Розвиток інституційної спроможності Рахункової палати України як незалежної державної аудиторської установи / В.І. Невідомий // Фінанси України. – 2016. – No 1. – С. 116 – 125.
12. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практик : дис. ... д-ра економ. наук : 08.00.08 / Піхоцький Володимир Федорович. – Львів, 2015. – 530 с.
13. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) : монографія / В. К. Симоненко, І. О. Барановський, П. С. Петренко. – Київ : Знання України, 2006. – 280 с.
14. Слободяник Ю. Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація : дис. ... д-ра економ. наук : 08.00.09 / Слободяник Ю. Б. – Одеса, 2014. – 589 с.
15. Стефанюк І.Б. Використання контролінгу в національній системі державного фінансового контролю / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2005. – No 10. – С. 142 – 150.

16. Про затвердження складових галузевих стандартів вищої освіти з напрямку 0504 «Туризм»: Наказ МОН України №476 від 14.06.04 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0863-04/ed20040720/find/sp:max100?text=%CF%F0%E5%E4%EC%E5%F2+%E4%B3%FF%EB%FC%ED%EE%F1%F2%B3+%28%EF%F0%E0%F6%B3%29>
17. The Lima Declaration [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/unabhaengigkeit/ISSAI_1_E.pdf
18. ISSAI 1003 Глоссарий терминов руководств ИНТОСАИ по финансовому аудиту / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-1003-Ruso.pdf>
19. Ніконова О. Міжнародні стандарти INTOSAI: основні положення, аудиторські підходи, термінологія / О. Ніконова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 29-35.
20. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.13 № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p/print1360051017911272>
21. Про відкритість використання публічних коштів: закон України від 11.02.2015 № 183-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/183-19>.
22. Про Рахункову палату: Закон України від 2 лип. 2015 р. № 576-VIII. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
23. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
24. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
25. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
26. Про Рахункову палату Верховної Ради України : Закон України від 11 лип. 1996 р. № 315/96-ВР. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/315/96-вр.
27. Толокнова Т.Б. Европейская счетная палата как основной институт системы финансового контроля в праве Европейского союза : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.10 / Тамара Борисовна Толокнова. – М., 2010. – 178 с.
28. Бондаренко А.І. Принципи здійснення державного фінансового контролю / А.І. Бондаренко // Теорія та практика державного управління. – 2011. – № 2. – С. 16-22.
29. Савченко Л.А. Правові основи фінансового контролю : навч. посіб. / Л.А. Савченко. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.
30. Койчева О.С. Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 , Койчева Ольга Семенівна. – Одеса, 2016. – 236 с.
31. ИССАИ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.intosai.org/ru/dokumenty/svobodnyi-dostup>
32. Гриценко О.І. Організаційно-правове забезпечення діяльності Рахункової палати : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Гриценко Оксана Іванівна. – К., 2005. – 224 с.
33. Невідомий В.І. Рахункові палати як органи фінансового контролю в Україні та Європі: конституційно-порівняльний аналіз : автореф. дис. ... канд. юрид. наук :12.00.02 / Невідомий В. І. – К., 2007. – 22 с.
34. Роговенко Д.С. Правовий статус Рахункової палати України : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Дмитро Сергійович Роговенко. – К., 2007. – 198 с.
35. Стратегический план на 2017-2022 гг. Международная организация высших органов аудита (интосаи) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://dev.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Overview/RU_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.pdf
36. Свірко С.В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація [Текст]: дис...д-ра екон. наук: 08.06.04 / Свірко Світлана Володимирівна; Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. - К., 2006. – 520с.
37. Ніконович М.О. Аудит : підручник / М.О. Ніконович, К.О. Редько ; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 748 с.
38. Слюсаренко В.Є., Колісник Г.М. Аудит: навчальний посібник (друге видання доповнене) / В.Є. Слюсаренко Г.М.Колісник – Ужгород: КП «Ужгородська міська друкарня». 2016. – 456с.
39. Баранова А.О. Аудит: навчальний посібник / А. О. Баранова, Т. А. Наумова., А.І. Кашперська. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
40. Сучасний аудит: підручник [Кол. авт.: І.І.Пилипенко, Т.О.Каменська, М.Д.Корінько, Н.М.Проскуріна, О.Ю.Редько] / наук. ред. Івана Ісаковича Пилипенка; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. – 643 с.
41. Гончар І.І. Методичні прийоми і процедури в аудиті різних форм господарювання. Агросвіт. 2010. № 24. С. 28-31.

42. Коцераба Н. В. Методичні прийоми та способи аудиту фінансової стійкості та платоспроможності підприємства / Н. В. Коцераба // Причорноморські економічні студії. - 2018. - Вип. 35(2). - С. 135-141.
43. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн [Текст] / В. Г. Мельничук // Фінансовий контроль. - 2002. - №2. - С. 36.
44. Мамишев В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом [Текст] / В. Мамишев // Фінансовий контроль. - 2003 - С. 128.
45. Жирна Ж. А. Порівняльний аналіз організації діяльності вищих органів фінансового контролю зарубіжних країн та України / Ж. А. Жирна // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць. - Харків, 2010. - Вип. 1(8). - Ч. II. С. 68-73
46. Головин К. Контрольно-счетные органы иностранных государств // Финансовое право. - 2006. - No 7. - С. 5-10.
47. Обушна Н. Тенденції організації публічного аудиту в контексті європейського досвіду [Текст] / Н. Обушна // Державне управління та місцеве самоврядування : зб. наук. пр. / редкол. : С. М. Серьогін (голов. ред.) [та ін.]. - Дніпро : ДРУДУ НАДУ, 2017. - Вип. 3 (34). - С. 98-108.
48. Васильева М. В. Особенности контрольно-счетных систем зарубежных стран и опыт их интеграции [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-kontrolno-schetnyh-sistem-zarubezhnyh-stran-i-opyt-ih-integratsii>
49. Петренко П. С. Корупція в Україні: Рахункова палата потребує зміцнення механізмів правової держави / П. С. Петренко // Економіка і суспільство. - 2018. - № 16. - С. 201-209.
50. Обух В. Тимошенко, Азаров, Яценюк, Гройсман – хто більше набрав боргів [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2563889-timosenko-azarov-acenuk-grojsman-hto-bilse-nabrav-borgiv.html>
51. Сірий М. Суспільство надзвичайно низько оцінює рівень довіри до системи правосуддя та реформ у цій сфері [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://ukr.lb.ua/news/2018/06/26/401377_suspilstvo_nadzvichayno_nizko.html
52. ISSAI 12: Значение и преимущесва высших органов аудита - влияние на жизнь граждан [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-12-Ruso.pdf>
53. Євдокимов В. В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку. [Текст]: Монографія / В. В. Євдокимов. - Житомир: ЖДТУ, 2010. - 516 с.

References.

1. Fayol' Anri (1923), "Obshchee i promyshlennoe upravlenie", available at: <https://gtmarket.ru/laboratory/basis/5783/5784>
2. Bazilevych, D.S., Kryzhanivskyi, V.P., Mel'nychuk, V.G., Nevidomyi, V.I. and Starostenko, N.V (2017) *Rahunkova palata Ukrainy: spivpratsja z Verhovnoju Radoju ta organizacijamy gromadjans'kogo suspil'stva* [Accounting Chamber of Ukraine: cooperation with the Verkhovna Rada and civil society organizations], FOP Moskalenko O.M., Kyiv, Ukraine.
3. Fuks, N.A. (2015) "The Accounting Chamber of Ukraine as a body of parliamentary control in the field of finance: status and powers", *Jurydychnyj naukovyj elektronnyj zhurnal*, no.6, pp. 161-164.
4. Chugunov, I.Ja. (2009) "Public internal financial control: development strategy", *Finansy Ukrainy*, vol. 4, pp. 3-12.
5. Kojcheva, O.S.(2014) "Problems of realization of functions of the Accounting Chamber", *Nashe pravo*, vol.7, pp. 104-109.
6. Slobodjanyk, Ju.B. (2011), "Institutional development of the Accounting Chamber of Ukraine", *Ekonomichni nauky: zb. nauk. prac'*, vol. 4, no. 8 (29), pp. 183-188.
7. Koŭcheva, O.S. (2014), "Financial control as a way to exercise the powers of the Accounting Chamber", *Derzhava i pravo. Jurydychni i politychni nauky*, no. 65, pp. 192-198.
8. Gucalenko, L.V. (2017), "Directions of reforming the system of public financial control in Ukraine", *Ekonomika, finansy menedzhment: aktual'ni pytannja nauky i praktyky*, vol. 6, pp. 7-23.
9. Basancov, I.V. (2014) "Modernization of the system of state financial control in Ukraine", *Ekonomichnyj chasopys – XXI*, vol 1, no. 2(1), pp. 78–81.
10. Maksimova, V.F. (2012), *Organizacija derzhavnogo finansovogo kontrolju* [Organization of state financial control], ONEU, Odesa, Ukraine.
11. Nevidomyi, V.I. (2016) "Development of institutional capacity of the Accounting Chamber of Ukraine as an independent state audit institution", *Finansy Ukrainy*, vol 1, pp. 116–125.
12. Pihoc'kyi, V.F. (2015), "The system of public financial control in Ukraine: conceptual principles of theory and practice", Abstract doctors dissertation, Economy, L'viv, Ukraine.
13. Symonenko, V.K., Baranovs'kyi, I.O and Petrenko, P.S (2006), *Osnovy jedynoi systemy derzhavnogo finansovogo kontrolju v Ukraini (makroekonomichnyj aspekt)* [Fundamentals of a unified system of public financial control in Ukraine (macroeconomic aspect)] Znannja Ukrainy, Kyiv, Ukraine.

14. Slobodjanyk, Ju. B. (2014), "State audit in Ukraine: theory, methodology, organization", Abstract of doctors dissertation, Economy, Odesa, Ukraine.
15. Stefanjuk, I.B. (2005), "The use of controlling in the national system of public financial control", *Finansy Ukraïny*, vol. 10, pp/ 142-150.
16. The Ministry of Health of Ukraine, The Decree of the Ministry of Health of Ukraine "About the statement of components of branch standards of higher education in the direction 0504 "Tourism", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/z0863-04/ed20040720/find/sp:max100?text=%CF%F0%E5%E4%EC%E5%F2+%E4%B3%FF%EB%FC%ED%EE%F1%F2%B3+%28%EF%F0%E0%F6%B3%29>
17. "The Lima Declaration" available at: https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/unabh%C3%A4ngigkeit/ISSAI_1_E.pdf
18. "ISSAI 1003 "Glossary to Financial Audit Guidelines"", available at: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/content/documents/others/ISSAI/ISSAI-1003-Ruso.pdf>
19. Nikonova, O. (2011) "INTOSAI international standards: basic provisions, audit approaches", vol 2, pp. 29-35.
20. Cabinet of Ministers of Ukraine, "Prescript of the Cabinet of Ministers of Ukraine «On the Strategy for the Development of the Public Financial Management System", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-r/print1360051017911272>
21. The Law of Ukraine "About openness of use of public funds", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/183-19>.
22. The Law of Ukraine "About the Accounting Chamber", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
23. The Verkhovna Rada of Ukraine (1996), "Constitution of Ukraine" available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
24. "The Civil Code of Ukraine, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
25. "The Budget Code of Ukraine, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
26. The Law of Ukraine "About the Accounting Chamber of the Verkhovna Rada of Ukraine", available at: zakon.rada.gov.ua/laws/show/315/96-vr.
27. Toloknova, T.B. (2010) "The European Court of Auditors as the main institution of the financial control system in the law of the European Union", Abstract of Ph.D. dissertation, Law, Moscow, Russia.
28. Bondarenko, A.I. (2011), "Principles of public financial control", *Teorija ta praktyka derzhavnogo upravlinnja*, vol. 2, pp. 16-22.
29. Savchenko, L.A. (2008) *Pravovi osnovy finansovogo kontrolju* [Legal bases of financial control], Jurinkom Inter, Kyiv, Ukraine.
30. Kojcheva, O.S. (2016) "Accounting Chamber as a subject of financial control", Abstract of Ph.D. dissertation, Law, Odesa, Ukraine.
31. YSSAY, available at: <https://www.intosai.org/ru/dokumenty/svobodnyi-dostup>
32. Grycenko, O.I. (2005), "Organizational and legal support of the Accounting Chamber", Abstract of Ph.D. dissertation, Law, Kyiv, Ukraine.
33. Nevidomyj, V.I. (2007), "Accounting chambers as financial control bodies in Ukraine and Europe: constitutional and comparative analysis", Ph.D. Thesis, Law, Kyiv, Ukraine.
34. Rogovenko, D.S. (2007), "Legal status of the Accounting Chamber of Ukraine", Abstract of Ph.D. dissertation, Law, Kyiv, Ukraine.
35. "Strategic plan for 2017-2022", available at: https://dev.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Overview/RU_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.pdf
36. Svirko, S.V. (2006), "Accounting in budgetary institutions of Ukraine: methodology and organization", Abstract of doctors dissertation, Economy, Vadym Get'man National Economic University of Kyiv, Kyiv, Ukraine.
37. Nykonovych, M.O. and Red'ko, K.O. (2014), *Audyt* [Audit], Kyiv. nac. torg.-ekon. un-t, Kyiv, Ukraine.
38. Sljusarenko, V.Je. and Kolisnyk, G.M. (2016) *Audyt* [Audit], 2nd ed, KP «Uzhgorods'ka mis'ka drukarnja», Uzhgorod, Ukraine.
39. Baranova, A.O., Naumova T.A. and Kashpers'ka, A.I. (2017), *Audyt* [Audit], HDUHT, Kharkiv, Ukraine.
40. Pylypenko, I.I., Kamens'ka, T.O., Korin'ko, M.D., Proskurina, N.M. and Red'ko, O.Ju. (2015), *Suchasnyj audyt* [Modern audit], DP «Inform.-analit. agentstvo», Kyiv, Ukraine.
41. Gonchar, I.I. (2010), "Methodological techniques and procedures in the audit of various forms of management", *Agrosvit*, vol. 24, pp. 28-31.
42. Koceruba, N. V (2018) "Methodological techniques and methods of auditing the financial stability and solvency of the enterprise", *Prychornomors'ki ekonomichni studii*, no. 35(2), pp. 135-141.
43. Mel'nychuk, V. G (2002), "Independent state financial control in Ukraine and the experience of foreign countries" *Finansovyj kontrol'*, vol. 2, p. 36.
44. Mamyshev, V. (2003), "Characteristic aspects of the organization of public financial control abroad", *Finansovyj kontrol'*, p. 128.

45. Zhyrna, Zh.A. (2010), "Comparative analysis of the organization of the highest bodies of financial control of foreign countries and Ukraine", *Finansovo-kredytna dijal'nist': problemy teorii ta praktyky*, vol. II, no. 1(8), pp. 68-73
46. Golovin, K. (2006), "Control and accounting bodies of foreign states", *Finansovoe pravo*, vol. 7, pp. 5-10.
47. Obushna, N. (2017), "Trends in the organization of public audit in the context of European experience", *DRUDU NADU*, no. 3 (34), pp. 98-108.
48. Vasil'eva, M.V. "Features of control and accounting systems of foreign countries and the experience of their integration", available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-kontrolno-schetnyh-sistem-zarubezhnyh-stran-i-opyt-ih-integratsii>
49. Petrenko, P. S. (2018) "Corruption in Ukraine: The Accounting Chamber needs to strengthen the rule of law", *Ekonomika i suspil'stvo*, no. 16. pp. 201-209.
50. Obuh, V. "Tymoshenko, Azarov, Yatsenyuk, Groysman - who has accumulated more debts", available at: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2563889-timosenko-azarov-acenuk-grojsman-hto-bilse-nabrav-borgiv.html>
51. Siryj, M. "Society has an extremely low level of confidence in the justice system and reforms in this area", available at: https://ukr.lb.ua/news/2018/06/26/401377_suspilstvo_nadzvichayno_nizko.html
52. ISSAI 12: "The importance and advantage of the highest bodies of audit - the impact on the lives of citizens", available at: <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-12-Ruso.pdf>
53. Jevdokymov, V.V. (2010), *Adaptyvna model' integrovanoi' systemy buhgalters'kogo obliku*. [Adaptive model of an integrated accounting system], Zhytomyr: ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 19.11.2018 р.