

УДК 336

DOI: 10.36919/2312-7872.3.2024.151

Ю. Л. Якименко,  
аспірант, спеціальність 051 «Економіка»  
ПВНЗ «Європейський університет»  
E-mail: yuyakymenko@e-u.edu.ua  
ORCID: 0009-0002-8111-0393

## АУДИТ ЯК СКЛADOVA СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

***Анотація.** У статті розглядаються питання сутності та розвитку державного аудиту як важливого елемента системи фінансового контролю в Україні. Державний аудит відіграє ключову роль у забезпеченні ефективності управління державними фінансами, сприяючи вчасному виявленню порушень та підвищенню рівня відповідальності уповноважених осіб.*

*У цій статті аналізується місце державного аудиту в сучасній системі контролю, підкреслюючи його значення для забезпечення прозорості та законності використання бюджетних коштів. Використовуючи різні наукові підходи та світовий досвід, висвітлено найбільш проблемні аспекти функціонування державного аудиту в Україні. Важливу увагу приділено необхідності удосконалення нормативно-правової бази та запровадження комплексних підходів для підвищення ефективності аудиторських перевірок. У цій статті також підкреслюється значення впровадження нових методологій та сучасних технологій в аудиторський процес для забезпечення кращої інформованості і контролю в системі державного управління. Систематизовані основні проблеми функціонування державного аудиту в Україні, зокрема фрагментарність нормативно-правового забезпечення, дублювання функцій контролюючих органів та відсутність єдиної інформаційної бази даних.*

*Стаття завершується рекомендаціями щодо удосконалення державного аудиту через розмежування функцій внутрішнього і зовнішнього аудиту, запровадження єдиної концепції розвитку контролю державних фінансів, а також необхідність забезпечення незалежності аудиторських органів, що є запорукою підвищення ефективності контролю за використанням державних ресурсів.*

**Постановка проблеми.** Ефективне управління державними фінансовими ресурсами, згідно з основами економічної теорії та сучасним світовим досвідом, є ключовим чинником стабільності економіки країни та стимулювання економічного зростання, що веде до підвищення добробуту населення. Однак для належного виконання такого управління необхідно впровадити контроль, який охоплюватиме не лише фінансові аспекти, але й адміністративні процеси підконтрольних об'єктів.

Особливо це питання є актуальним у системі державних фінансів, де неабияку роль відіграє питання ефективного управління бюджетними коштами органами виконавчої влади та суб'єктами державного сектору економіки [2].

З кожним роком кількість правопорушень на державних підприємствах України зростає. У 2021 році порушення фінансово-господарської дисципліни виявлено на 13,5 тис. підприємствах [3]. Цей показник може свідчити про одне з двох: або про покращення та оптимізацію роботи державних контрольних органів у кількісному вимірі, або про погіршення фінансової дисципліни в країні та на державних підприємствах. Створення ефективної системи державного аудиту дозволяє не лише оцінювати порушення з точки зору якості, але й виявляти їхні причини, аналізувати ухвалені рішення, що в майбутньому сприятиме впровадженню превентивних заходів для запобігання подібним порушенням.

Окремі аспекти створення та впровадження системи державного аудиту досліджуються та досліджувалися сучасними вітчизняними економістами, а саме Ф. Бутинцем, Г. Давидовим, Н. Проскуріною, І. Басанцовим, Є. Білявською, В. Мельничуком, П. Петренком, О. Петрик, В. Симоненком, Ю. Слободяник, І. Чумаковою, Ж. Жирною та ін. Оpubліковані наукові дослідження свідчать про те, що подальшого дослідження потребує комплекс питань, пов'язаних з визначенням ролі та місця державного аудиту в системі державного контролю.

Об'єктивна необхідність якісної системи державного аудиту — невід'ємна складова розвитку сучасної України на її шляху до вдосконалення та інтеграції у світову спільноту.

У країнах із розвинутою економікою державний аудит вже давно є обов'язковим елементом управління державними ресурсами. Його метою є своєчасне виявлення відхилень від встановлених стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності та економічності у використанні фінансових ресурсів. Це дозволяє в кожному конкретному випадку вносити необхідні корективи, посилювати відповідальність відповідальних осіб, відшкодовувати збитки та запобігати або принаймні ускладнювати повторення таких порушень у майбутньому. Державний аудит не є самоціллю, а виступає невід'ємною частиною системи громадського контролю.

Забезпечують існування інституту державного аудиту в зарубіжних країнах наступні умови:

– наявність системи розподілу гілок влади, яка встановлюється конституцією, або формується в результаті політичної традиції;

– змішаний характер економіки, який припускає існування розвинутих державного і ринкових секторів економіки;

– наявність великої кількості об'єктів інституціонального середовища, тобто наявність загальнодержавних, регіональних, місцевих органів влади, фондів, політичних партій, рад та ін.;

– чіткість визначень основних понять системи державного аудиту;

– визначення пріоритету прав і свобод людини і громадянина.

Останнім часом все частіше вітчизняні фахівці обговорюють необхідність створення комплексної системи державного контролю, яка б охоплювала аудит ефективності діяльності державних установ. Система фінансового контролю, що сформувалася ще в радянські часи, не змогла швидко адаптуватися до впровадження такого нового механізму контролю, як державний аудит. Однак, в результаті ринкових перетворень, стає необхідним реформування системи фінансового контролю шляхом відокремлення незалежного зовнішнього фінансового контролю — державного аудиту [4]. Адже належний фінансовий контроль є запорукою ефективності проведених економічних реформ і одним з ключових інструментів у боротьбі з правопорушеннями та корупцією в економічній сфері. Крім того, він є важливою складовою формування позитивного іміджу держави. Наразі вітчизняна система контролю за використанням та контролю ефективності використання державних фінансів підтверджує наявність певних проблем:

– фрагментарність нормативно-правового забезпечення функціонування системи, що не відповідає сучасним потребам;

– відсутність єдиних організаційних підходів і стандартизованого понятійного апарату;

– наявність малоефективної та розгалуженої системи контролюючих органів, що обумовлює дублювання певних їх функцій;

– невідповідність функцій, повноважень і завдань контролюючих органів, що представляють різні гілки влади;

– відсутність чіткої концепції розмежування і розвитку внутрішнього і зовнішнього контролю і аудиту державних фінансів;

– відсутність єдиної інформаційної бази контрольних заходів та їх результатів [5].

Зазначені проблеми призвели до ситуації, де результативність контрольних заходів з року в рік зростає за кількісними параметрами при одночасному стійкому погіршенні ситуації щодо усунення порушень та реагування на їх виявлення. Підтвердженням цього є дані Державної фіскальної служби України за 2021 рік: було перевірено понад 14,3 тис. підприємств, установ і організацій, порушення були встановлені на 13,5 тис. об'єктів, що становить 94% усієї сукупності, загальна сума порушень — 93,3 млрд. грн. [6].

На сьогодні для впровадження повноцінної цілісної системи державного аудиту не досить розвинена відповідна науково-дослідна база, практично відсутні сучасні науково-практичні розробки, недостатньо публікацій щодо дієвості, результативності та ефективності державного аудиту. Саме тому побудова такої системи вимагає вирішення цілої низки завдань, а саме:

– розробка і реалізація концепції системи державного аудиту заснованої на єдиних принципах, правилах і єдиній методології;

– розробка організаційно-управлінських основ системи державного аудиту, а також механізму взаємодії органів законодавчої і виконавчої влади на державному та регіональному рівні;

– приведення методологічної бази державного аудиту у відповідність до умов сьогодення та досягнень науки і практики;

– більш широке впровадження інформаційних технологій з метою підвищення інформаційної взаємодії контролюючих органів та ін.;

– розробка та впровадження типових форм з аудиту.

Для виконання цих завдань в Україні діє така схема організації державного фінансового контролю:

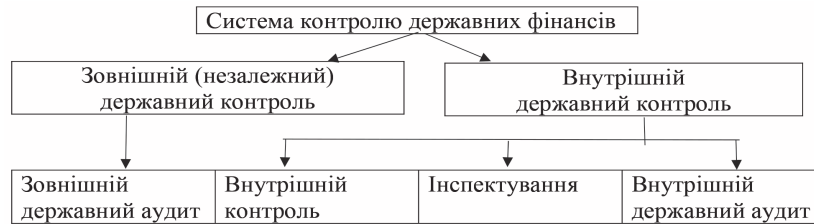


Рис.1. Система контролю державних фінансів

Спираючись на досвід розвинутих країн, можна сказати, що для побудови цілісної і якісної системи контролю необхідно застосовувати системний внутрішній контроль та децентралізований внутрішній аудит в органах державного і комунального секторі з одночасним забезпеченням впровадження незалежного зовнішнього державного аудиту. Для того, щоб досягти економічної і соціальної ефективності системи державного управління, високого рівня відповідальності органів державної влади за виконання власних повноважень необхідно розробити і впровадити єдину концепцію розвитку системи контролю з чітким розмежуванням внутрішнього і зовнішнього державного аудиту (табл. 1) [5].

Таблиця 1

**Порівняльна характеристика внутрішнього державного контролю та аудиту і зовнішнього державного аудиту [5]**

Параметри	Внутрішній державний контроль	Внутрішній державний аудит	Зовнішній державний аудит
Мета	Забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ	– надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності органів державного і комунального сектору; – запобігання фактам незаконного, неефективного та не результативного використання бюджетних коштів	– забезпечення економічної стабільності та національної безпеки держави; – надання суспільству нової і достовірної інформації про те, як здійснюється державне управління
Особливості проведення	Не розглядається як окрема система органів державного і комунального сектору, адже є управлінським контролем, який допомагає керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі	– централізовано — органами державної контрольно-ревізійної служби (нині-державної фінансової інспекції); – децентралізовано — уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного управління	– централізовано — Рахунковою палатою України — зовнішнім органом стосовно системи органів виконавчої влади (оскільки вона не належить до цієї системи)
Форми проведення	– попередній, поточний і подальший контроль; – інспектування у формі перевірок і ревізій	– фінансовий аудит; – аудит ефективності	– фінансовий аудит; – аудит ефективності; – стратегічний аудит
Результати	При інспектуванні — застосування санкцій за допущенні правопорушення	надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій	надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій

На думку автора, реформи системи зовнішнього і внутрішнього контролю державних фінансів відбуваються без належного взаємоузгодження. Принцип незалежності аудиту поки що не реалізований повною мірою, про що свідчать оприлюднені звіти і публікації Рахункової палати України, та й у Концепції зазначено, що чинна система державного внутрішнього фінансового контролю не має достатнього наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення, що

значно утруднює впровадження в практику контрольних органів сучасного вітчизняного і зарубіжного досвіду, розроблення та реалізацію новітніх інформаційно-програмних проєктів [8].

Незалежність аудиту — можливість контролювати виконання рекомендацій, здійснених під час перевірок вищим органом державного аудиту. Принципово на шляху становлення державного аудиту постає проблема саме незалежності контролюючого органу. У вітчизняній практиці аудит здійснюється Державною фінансовою службою та Рахунковою Палатою. У розвинених країнах вищий контролюючий орган державного аудиту формується законодавчою гілкою влади (в Угорщині, Німеччині — Рахункова палата при парламенті, у США — Головне бюджетно-контрольне управління, в Канаді — Відомство Генерального ревізора) [2].

На особливу увагу заслуговує проблема суміщення контрольних і розпорядчих функцій, щодо управління фінансовими ресурсами. У багатьох випадках всі вони належать органам виконавчої влади, що ставить під сумнів незалежність і об'єктивність прийнятих ними рішень.

Наявні численні неузгодженості правових форм, а також прогалини в регулюванні організаційно-правових взаємовідносин між органами Державної фінансової служби та Рахунковою палатою України, що затримує розвиток державного аудиту.

Також в цьому питанні треба завжди враховувати, що незалежність не може бути абсолютною, оскільки вищий орган державного аудиту є частиною держави, але вона має бути гарантована і достатньо захищена з юридичної точки зору.

Будь-яке, навіть дрібне, обмеження незалежності зводить нанівець позитивний ефект аудиту в організації, що перевіряється, і в державному секторі в цілому. Якщо сама організація або інші особи мають можливість впливати на рішення аудиторів, або на суму чи форму фінансування аудиторської перевірки, результати роботи контрольного органу не можна розглядати серйозно.

Вищим органом контролю державних фінансів в Україні є Рахункова палата. Її статус, права і функції визначені Конституцією і Законом України «Про Рахункову палату». За статусом Рахункова палата є постійно діючим органом державного фінансового контролю, що утворений Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй [9].

В межах цих завдань Рахункова палата має організаційну і функціональну незалежність. Об'єктом контролю з боку Рахункової палати є усі операції, що мають фінансові наслідки для Державного бюджету України, які здійснюються у ході своєї діяльності будь-які установи, організації, суб'єкти підприємницької діяльності, незалежно від форм власності. Слід зазначити, що Рахункова палата України визнана світовою спільнотою одним з кращих вищих органів контролю державних фінансів серед країн Європи. Підтвердженням цього є те, що Рахункова палата є членом Міжнародної організації Вищих органів державного аудиту (INTOSAI) з 1998 року, Європейської організації Вищих органів державного аудиту (EUROSAI) з 1999 року, Ради керуючих Вищих органів фінансового контролю країн — учасниць СНД з 2000 року.

Також у квітні 2009 року Рахункову палату України було обрано зовнішнім аудитором Організації з безпеки та співробітництва в Європі (ОБСЄ) терміном на один рік з правом переобрання ще на два роки. І хоча Україна є членом цієї організації, факт обрання її в якості зовнішнього аудитора є надзвичайним, оскільки вперше в історії ОБСЄ цю посаду посіла країна колишнього СРСР. До цього зовнішній аудит здійснювався вищими органами державного аудиту Швейцарії, Фінляндії, Швеції, Великобританії та Норвегії. А вже у квітні 2010 року на засіданні Постійної Ради ОБСЄ термін повноважень Рахункової палати України, як зовнішнього аудитора одностайно проголосували всі 56 членів цієї організації. Зокрема перевіряє усі кредитні лінії, відкриті ним в Україні. Експерти GRECO також визнали Рахункову палату України дієвою в питаннях боротьби з корупцією.

Діяльність Рахункової палати не можна звести суто до контрольної-ревізійної. Вона є органом, який дає суспільству та органам влади незаангажовану реальну інформацію щодо стану управління коштами Державного бюджету України, керується у своїй діяльності принципами законності, плановості, об'єктивності, незалежності і гласності [10].

Отже, аудит державних фінансів поступово розвивається в Україні, будуючись на базі існуючої системи контролю, і відкриває значні можливості для нагляду за використанням бюджетних коштів. Цей вид контролю має на меті забезпечення цільового використання національних ресурсів, збереження державного майна та покращення загального економічного стану країни. Варто також зазначити, що впровадження державного аудиту вимагає додаткової уваги та розробки комплексних підходів для вирішення наявних проблем.

Дотримання принципів системності та комплексності, що лежать в основі формування сучасної системи контролю державних фінансів в Україні, може гарантувати законність, економічність, ефективність, результативність та прозорість управління державними ресурсами. Це також дозволить поставити діяльність органів державної влади під ефективний контроль з боку суспільства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Никонович М.О. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / М.О. Никонович, К.О. Редько, О.А. Юр'єва; За ред. Є.В. Мниха. К.: Київ. нац. торг.-екон. Ун-т, 2006. 472 с.
2. Лин Я.І. Аудит у системі інструментів оцінювання ефективності державного фінансового контролю. — Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/VUbsNbU/2011\\_2/VUBSNBU11\\_p284-p289.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/VUbsNbU/2011_2/VUBSNBU11_p284-p289.pdf)
3. Урядовий портал [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/art\\_id=2439547678cat\\_id=358.8](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/art_id=2439547678cat_id=358.8)
4. Слободяник Ю.Б. Концептуальні засади державного аудиту [Текст] / Ю.Б. Слободяник // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції. К. : КНЕУ : ФПБАУ, 2009. С. 384–391.
5. Слободяник Ю.Б. Внутрішній і зовнішній державний аудит: організаційно-правові аспекти // Ю.Б. Слободяник / Економічний простір № 49,2011.
6. Андреев П. Органи ДКРС повинні активізувати свою роботу [Електронний ресурс] / П. Андреев. — Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/71302>
7. Чумакова І.Ю. Аудит в Україні: нові виклики в епоху глобальних змін [Текст] / І.Ю. Чумакова // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції: Київ, 23 жовт.2009 р. К.: КНЕУ: ФПБАУ.2009. С. 520–528.
8. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2020 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р // Офіційний висновок України від 07.11.2008. 2008. — № 82 — Ст.2767.
9. Про Рахункову палату: закон України від 11 липня 1996 р. № 315/964ВР // Відомості Верховної Ради України. 1998. № 24. — Ст. 137.
10. Слободяник Ю.Б. Незалежність вищого органу державного аудиту [Текст] / Ю.Б. Слободяник // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. 2010. № 3(9). С. 270–273.
11. Жирна Ж.А. Необхідність побудови та сутність системи державного аудиту в Україні [Текст]. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». — Випуск 7 (25). Ч.4. 2010.
12. Юхимчук А. Влада і контроль — утопія чи реальність? [Текст] / Анатолій Юхимчук // Голос України. 2010. № 175 (4925).
13. Гончарук, О. В. (2021). Державний аудит: теорія та практика. Київ: Наукова думка.
14. Ковальчук, Л. І. (2022). Аудит державних фінансів: сучасний стан та перспективи. Журнал «Фінансовий менеджмент», 3(2), 45–58.
15. Левицька, Т. В. (2020). Роль державного аудиту в забезпеченні прозорості фінансів. Науковий вісник НУ «Львівська політехніка».
16. Петренко, І. С. (2023). Еволюція державного контролю в Україні: проблеми та рішення. Київ: КНЕУ.
17. Тимошенко, Ю. А. (2022). Аудит державних фінансів: сучасні виклики. Журнал «Економіка України», 11, 30–42.

## REFERENCES

1. Nikonovych M.O. (2006). Audit organization and methodology: training. manual / M.O. Nikonovych, K.O. Redko, O.A. Yuryev; Under the editorship E.V. Monk — K.: Kyiv. national trade and economy University. 472 p.
2. Lin Y.I. Audit in the system of tools for evaluating the effectiveness of state financial control. — Access mode: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/VUbsNbU/2011\\_2/VUBSNBU11\\_p284-p289.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/VUbsNbU/2011_2/VUBSNBU11_p284-p289.pdf)
3. Government portal [Electronic resource]. Access mode: [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/art\\_id=2439547678cat\\_id=358.8](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/art_id=2439547678cat_id=358.8)

4. Slobodianyuk Yu.B. Conceptual principles of state audit. Accounting, analysis and auditing in the era of global changes: abstracts of reports of the International Scientific and Practical Conference. K. : KNEU: FPBAU, 2009. S. 384–391.
5. Slobodianyuk Yu.B. Internal and external state audit: organizational and legal aspects. Economic space No. 49, 2011.
6. Andreev P. DCRS bodies should intensify their work [Electronic resource] / P. Andreev. Access mode: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/71302>
7. Chumakova I.Yu. Audit in Ukraine: new challenges in the era of global changes [Text] / I.Yu. Chumakova // Accounting, analysis and audit in the era of global changes: abstracts of reports of the International Scientific and Practical Conference: Kyiv, October 23, 2009. K.: KNEU: FPBAU. 2009. P.520–528.
8. Concept of the development of state internal financial control for the period until 2020: order of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated October 22, 2008. No. 1347-r//Official opinion of Ukraine dated November 7, 2008. — 2008. — No. 82 — Article 2767.
9. About the Accounting Chamber: Law of Ukraine dated July 11, 1996 No. 315/964BP // Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine. — 1998. — No. 24. — Article 137.
10. Slobodianyuk Yu.B. (2010) Independence of the highest state audit body [Text]. Bulletin of the University of Banking of the National Bank of Ukraine. No. 3(9). P.270–273.
11. Zhirna Z.A. The need for construction and the essence of the state audit system in Ukraine [Text]. Economic Sciences. — «Accounting and Finance» series. — Issue 7 (25). — Part 4. — 2010.
12. Yukhymchuk A. Power and control — utopia or reality? [Text] / Anatoly Yukhymchuk // Voice of Ukraine. 2010. — #175 (4925).
13. Honcharuk, O. IN. (2021). State audit: theory and practice. Kyiv: «Naukova Dumka» Publishing House.
14. Kovalchuk, L. AND. (2022). Public finance audit: current status and prospects. Journal «Financial Management», 3(2), 45–58.
15. Levitska, T. IN. (2020). The role of state audit in ensuring financial transparency. Scientific bulletin of Lviv Polytechnic University.
16. Petrenko, I. WITH. (2023). The evolution of state control in Ukraine: problems and solutions. Kyiv: KNEU.
17. Tymoshenko, Yu. AND. (2022). Public finance audit: modern challenges. Journal «Economics of Ukraine», 11, 30–42.

#### **Yakymenko Y. L. AUDIT AS A COMPONENT OF THE PUBLIC FINANCE CONTROL SYSTEM OF UKRAINE**

*The article examines the issues of the essence and development of state audit as an important element of the financial control system in Ukraine. State audit plays a key role in ensuring the effective management of public finances, contributing to the timely detection of violations and increasing the accountability of authorized officials. This article analyzes the place of state audit in the modern control system, emphasizing its importance for ensuring transparency and legality in the use of budgetary funds. Using various scientific approaches and international experience, the most problematic aspects of the functioning of state audit in Ukraine are highlighted. Particular attention is given to the need to improve the regulatory framework and introduce comprehensive approaches to enhance the effectiveness of audit checks. The article also emphasizes the importance of implementing new methodologies and modern technologies in the auditing process to ensure better information flow and control in the public administration system. The main problems of the state audit in Ukraine are systematized, including the fragmentation of the regulatory framework, duplication of functions of control bodies, and the lack of a unified database. The article concludes with recommendations for improving state audit through the differentiation of internal and external audit functions, the introduction of a unified concept for the development of financial control, and the need to ensure the independence of audit bodies, which is crucial for enhancing the effectiveness of public resource management.*