

**Володимир Піхоцький**

доктор економічних наук, доцент,  
начальник територіального управління Рахункової палати України по  
Львівській, Волинській, Рівненській, Тернопільській, Івано-Франківській та  
Закарпатській областях  
Україна, Львів  
ltu@ac-rada.gov.ua  
ORSID ID: 0000-0002-3721-3830

**Віталій Рисін**

доктор економічних наук, доцент,  
заступник директора Львівського навчально-наукового інституту  
Державного вищого навчального закладу «Університет банківської справи»,  
Україна, Львів  
vitaliy.rysin@gmail.com  
ORSID ID: 0000-0002-2883-4563

**ДЕРЖАВНИЙ КОНТРОЛЬ ТА ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ  
ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ**

**Анотація.** Наявність організованої системи контролю за виробництвом, розподілом та перерозподілом валового внутрішнього продукту є важливою передумовою функціонування держави. Відтак за умов економічної нестабільності та зростання дефіциту державного бюджету питання раціонального управління та використання державних фінансових ресурсів набуває особливої актуальності. Оцінка світового досвіду побудови систем управління державними фінансовими ресурсами демонструє їх скерованість на підвищення ефективності використання, надання суспільству якісних послуг, та зростання ролі державного контролю та аудиту у цій сфері. У статті обґрунтовано сутність державного фінансового контролю та його важливої складової – державного аудиту. Державний аудит трактується як поглиблена та удосконалена форма державного фінансового контролю, що забезпечує комплексну цільову оцінку результатів діяльності підконтрольного суб'єкта, формує узагальнений висновок та гарантує публічність результатів. Україна сьогодні знаходиться на першій стадії впровадження державного аудиту. Передумовами формування повноцінної системи державного аудиту в Україні визначено формування необхідної законодавчо-нормативної бази, забезпечення якості організації бюджетного процесу, відповідності організаційних форм державного аудиту його цілям, підготовку фахівців, задоволення потреб та очікувань споживачів і користувачів. Авторами обґрунтовано необхідність впровадження національних стандартів державного аудиту, де мають бути обґрунтовані основні методологічні підходи до його здійснення. Такі підходи мають застосовуватися всіма суб'єктами відносин у державному секторі економіки, а також структурами, що є користувачами державних коштів, включаючи об'єкти державно-приватного партнерства. Ключові напрями розвитку та реформування системи державного фінансового контролю в Україні пов'язані із максимальною адаптацією міжнародних стандартів аудиту та впровадженням в практику передових технологій його проведення.

**Ключові слова:** державні фінанси, державний фінансовий контроль, державний аудит, фінансові ресурси, державний бюджет, Україна

Формул: 0, рис.: 0, табл.: 0, бібл.: 43

**JEL Classification:** E63, E69, G28, H61, H72

### **Volodymyr Pikhotskyi**

Doctor of Science (Economics),

Associate Professor,

Head of Territorial Administration Accounting Chamber of Ukraine in Lviv,

Volyn, Rivne, Ternopil, Ivano-Frankivsk and Zakarpattia regions,

Lviv, Ukraine,

ltu@ac-rada.gov.ua

ORSID ID: 0000-0002-3721-3830

### **Vitalii Rysin**

Doctor of Science (Economics),

Associate Professor,

Deputy Director of Lviv Institute of Banking University,

Lviv, Ukraine,

vitaliy.rysin@gmail.com

ORSID ID: 0000-0002-2883-4563

## **STATE CONTROL AND PUBLIC AUDIT IN THE MANAGEMENT OF PUBLIC FINANCES**

**Abstract.** The presence of an organized system of control over the production, distribution and redistribution of gross domestic product is an important prerequisite for the functioning of the state. Therefore the issue of rational management and use of public financial resources becomes particularly relevant in the conditions of economic instability and the growth of the public budget deficit. The assessment of world experience in the development of public finance management systems illustrates their focus on improving the efficiency of public funds using, as well as on providing quality services to society, and increasing the role of state control and audit in this area. The essence of state financial control and state audit are considered in the article. The public audit is interpreted by the authors as an in-depth and improved form of public financial control, which provides a comprehensive target assessment of the controlling entity's activity results, simultaneously forms a generalized conclusion, and guarantees publicity of the results. Ukraine nowadays is in the first stage of the public audit implementation. The prerequisites for the formation of complete public audit system in Ukraine are: the formation of the necessary legislative and regulatory framework; ensuring the quality of the budget process organization; the conformity of the organizational forms of public audit to its objectives; training of professionals; meeting the needs and expectations of consumers and users. The authors emphasize the necessity of national standards of public audit introducing, where the main methodological approaches to their implementation should be described. Such approaches should be applied by all the entities in the public sector of the economy, as well as by entities that are users of public funds, including public-private partnership institutions. The

key directions of development and reform of state financial control system in Ukraine are connected with the maximum adaptation of international standards of audit and the introduction of audit's advanced technologies into the practice.

**Keywords:** public finance, state financial control, public audit, financial resources, national budget, Ukraine

Formulas: 0, fig.: 0, tabl.: 0, bibl.: 43

**JEL Classification:** E63, E69, G28, H61, H72

**Вступ.** Сучасний етап соціально-економічного розвитку України, який характеризується утвердженням ринкових відносин, потребує підвищення ролі держави в системі управління економікою, посилення боротьби з корупцією та правопорушеннями в економічній сфері. Водночас, прагнення до постійного вдосконалення процесу державного управління передбачають необхідність наукового аналізу перетворень і розуміння та усвідомлення тих організаційно економічних механізмів, які використовуються державою під час здійснення своїх основних функцій. Найважливішою в цьому відношенні є створена система фінансово-економічного контролю, яка має забезпечити рівновагу та збалансованість при функціонуванні суспільства. Держава не може ефективно функціонувати і розвиватися без чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом і перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя [Дмитренко 2010].

Фінансово-економічна нестабільність останніх років сприяла поглибленню економічної рецесії, що спонукало до загострення кризи державних фінансів та формування значного бюджетного дефіциту. Відтак, в умовах гострого дефіциту державних фінансових ресурсів вдосконалення управління ними та забезпечення ефективного і раціонального їх використання є надзвичайно актуальним питанням для України. У зв'язку з цим об'єктивно набирає ваги контроль в системі державного управління та необхідність розробки наукових основ державного фінансового контролю і незалежного аудиту за рухом фінансових ресурсів та управлінської діяльності держави у цій сфері.

У сучасних умовах реформування економіки України відбувається зміна цілей управління державними фінансами та державною власністю. Основною метою стає підвищення ефективності використання державних ресурсів, забезпечення суспільства якісними соціальними послугами, досягнення відкритості органів влади і державного сектору. В рамках змін, що відбуваються в економіці країни, впровадження державного аудиту може стати одним з позитивних моментів у вдосконаленні контролю державних коштів, а також, зокрема, одним з найбільш ефективних засобів регулювання користувачів ресурсами, з різних причин які держава надає підприємницьким структурам. Саме через нього може бути реалізований один з непрямих методів державного регулювання діяльності підприємницьких структур з метою підвищення їх економічного потенціалу, а, отже, і підвищення бюджетних ресурсів держави.

**Аналіз досліджень та постановка завдання.** Питанням стабільності державних фінансів та ефективного контролю за цим процесом приділяється багато уваги у працях як вітчизняних, так і закордонних дослідників. Так, Л. Шукнехт стверджує, що здорові державні фінанси є важливою передумовою стабільного економічного зростання. Вони дають можливість як державному, так і приватному сектору здійснювати довгострокове планування та реалізовувати ефективнішу політику. В багатьох розвинутих економіках

ступінь державного впливу, зокрема частка держави у ВВП, є доволі значним, передовсім через зростання витрат у зв'язку із старінням населення. Шукнехт Л. доводить, що в сучасному періоді фіскальна політика є здебільшого нейтральною, проте для забезпечення економічного зростання і збалансованості державних фінансів слід бути готовим до викликів майбутнього [Schuknech 2016].

Уришек Т. досліджуючи рівень стабільності державних фінансів у коротко та довгостроковій перспективі в країнах «старого» Євросоюзу, робить висновок про суттєві труднощі з виконанням Маастрихтських критеріїв у цих країнах, більшість з яких не пройшли тест на короткострокову стабільність. Проте у довгостроковій перспективі результати показали їх спроможність генерувати профіцит державного бюджету [Uryszek 2015]. Важливим чинником забезпечення стабільності державних фінансів Т.Уришек вважає обсяг накопиченого державного боргу та витрат на його обслуговування, відповідно для підтримання стабільних державних фінансів уряди повинні зменшити обсяги державного боргу застосування більш жорсткої фіскальної політики і намагання зробити державні фінанси більш стійкими до економічних спадів у криз. Інсеу А., Е. Мара та А. Лунгу провели оцінку стабільності державних фінансів для нових учасників Євросоюзу, зокрема впливу економічної кризи на стан державних фінансів цих країн. Ключовими чинниками оцінки стабільності дослідники теж вважають державний борг та рівень дефіциту державного бюджету [Inceu, Mara, Lungu, Zai 2011].

Уешіна М. аналізує ендогенну модель зростання державного бюджету і державного боргу з точки зору «золотого правила державних фінансів», що застерігає уряд від випуску облігацій для непродуктивних цілей. Розроблена ним модель дозволила виявити два стани державних фінансів – один нестабільний з нульовим зростанням, контрольовано стабільний з позитивним зростанням. Економіка не може досягнути стабільного стійкого стану у випадку, коли відношення державного боргу до обсягу державного бюджету є надмірним. Це особливо актуально для країн, що розвиваються, і часто компенсують недостатність податкових надходжень до бюджету випуском цінних паперів. Проте, встановлення ставок оподаткування, що орієнтовані на максимізацію економічного зростання, сприятиме і зростанню добробуту населення країни, навіть за умови фінансування окремих інфраструктурних проектів за рахунок державного боргу [Ueshina 2018]. Зазначені питання досліджує також М. Гронек, який доводить, що при дотриманні «золотого правила державних фінансів» ефект зростання буде залежати від того, які витрати держава фінансуватиме за рахунок державного боргу [Groneck 2011].

До теперішнього часу розвиток національної економіки в області державних фінансів зумовило те, що державні структури – розпорядники фінансів, до необхідності не тільки цільового використання зібраних в загальнодержавний фонд (бюджет) коштів, а й до забезпечення їх ефективного витрачання. Це положення в основному викликане проходженням в останні роки в Україні реформ бюджетного процесу, який ґрунтується на переході від «управління бюджетними ресурсами (витратами)» на «управління результатами», при цьому управління результатами має на увазі необхідність їх правильно аналізувати [Рябухин, Климантов 2005].

Крім того, таке витрачання коштів вимагає серйозної, цілеспрямованої та дієвої системи державного фінансового контролю, що включає в себе і формування основ державного аудиту, наприклад, в рамках взаємодії з підприємницькими структурами або реалізації проектів державно-приватного партнерства.

Власне мова йде про адаптацію вітчизняного державного контролю до ринкових умов. Основоположники радянської школи державного контролю, до яких в першу чергу ми відносимо Е. А. Вознесенського, традиційно трактували фінансовий контроль, як систему економічних відносин, що виникають у державній сфері між спеціальними контролюючим органом і різними учасниками бюджетного процесу. Такі відносини, на думку більшості авторів [Государство и муниципальные финансы 2004; Родионова 2002], виникають в результаті реалізації контрольної функції державних фінансів. Контроль при цьому представляє невід'ємний елемент будь-яких фінансових відносин, в даному випадку державних.

Разом з тим, була зроблена спроба відокремлення поняття державного фінансового контролю з системи фінансів і надання йому деяких елементів: визначення його предмету і методу, об'єктів і суб'єктів, властивих йому цілей і функцій [Финансы, денежное обращение и кредит 2001]. Різні наукові трактування поняття «фінансовий контроль» свідчать про те, що він є досить складним елементом в системі управління державними фінансами, комплексним поняттям. В умовах розвитку ринкових відносин саме аудит є найбільш прогресивною формою фінансового контролю, що виникла і сформувалася в процесі проходження декількох історичних етапів. У новітній історії України тільки порівняно недавно з'явилися можливості переходу на цю більш просунуту форму фінансового контролю - аудит.

У зарубіжних країнах на законодавчій основі державний аудит, як правило, включає в себе зрозумілий для всіх нас фінансовий аудит, а також аудит ефективності (або аудит належного фінансового управління, аудит вигоди від використання грошей і т.д.) [Cutler, Domeratzky 1919; Dźwigoł 2003; Dźwigoł 2016; Dzwigoł, Wolniak 2018; Jenks 1908; Miśkiewicz 2012; Miskiewicz 2017a; Miskiewicz 2017b; Miskiewicz 2017c; Shleifer 1998; Shleifer, Vishny, 1994; Рябухин, Климантов 2005]. При цьому в різних країнах превалює те чи інше трактування у визначенні поняття державного фінансового контролю, а, отже, і державного аудиту. Так, в Росії, Німеччині та деяких інших країнах домінує фінансова складова, у Франції - юридична складова. При цьому, з урахуванням юридичного трактування фінансового контролю органи державного фінансового контролю нерідко наближені до юридичних структур, наприклад, до міністерства юстиції, і несуть ряд правоохоронних функцій (наприклад, ведення справ та слідства).

У деяких країнах, наприклад, в Англії, США і Австралії, застосовується адміністративний, тобто управлінський підхід до тлумачення сутності державного контролю. Контролю надаються функції оцінки ефективності державного управління на тому чи іншому етапі бюджетного процесу [Dźwigoł 2000; Dźwigoł 2013; Dźwigoł 2015; Miśkiewicz 2018].

У Росії до недавнього часу спостерігалася тенденція посилення юридичної спрямованості державного фінансового контролю [Filina 2017]. З одного боку, це пов'язано з більш жорстким контролем за виконанням бюджету, а з іншого, на думку окремих авторів [Зуева 2005], - з деяким бажанням контрольних органів, наприклад, Рахункової палати Російської Федерації, мати владні повноваження і, як наслідок, виконувати каральні або правоохоронні функції. Відзначимо, що невірне трактування державного фінансового контролю може завдати шкоди ефективності контрольних заходів. Відхід державного фінансового контролю в управлінні бюджетним процесом призведе до злиття контролера і виконавця, що поставить під сумнів його незалежність. Злиття контрольних і правоохоронних або судових функцій в області фінансового

контролю призведе до того, що карати буде той, хто перевіряє. Звідси впливає можлива необ'єктивність висновків контролера, його націлювання на правоохоронні функції.

Реалізація внутрішніх і зовнішніх функцій держави неможлива без використання фінансових ресурсів, які акумулюються в централізованих і децентралізованих грошових фондах і створюють фінансову основу для існування самої держави. Важливим чинником, що впливає на процес використання державних фінансових ресурсів, є рівень корупції та економічної свободи в країні. Цікавим у цьому аспекті є дослідження Е. Сіроні та М. Томарі щодо взаємозв'язку корупції та політичної стабільності з рівнем державних витрат. На основі даних 28 європейських країн та індексу сприйняття корупції, що визначається Transparency International, вони дійшли висновку, що вищий рівень корупції прямо пропорційно пов'язаний з рівнем політичної нестабільності, і вони сукупно призводять до зростання державних витрат [Sironi, Tornari 2013].

Питання залежності стану державних фінансів та інвестицій від корупції та економічної свободи розглядають також Є. Ганусек та Е. Коченда. Результати їх дослідження показали, що підвищення рівня економічної свободи зумовлює зростання державних інвестицій, у той час як зниження корупції може призводити як до зростання інвестицій, так і до їх зменшення. Крім того, заходи, що вживаються урядом для зниження корупції в сукупності з економічним регулюванням призводять до покращення ситуації у фінансовій сфері [Hanousek, Kočenda 2011].

Зміст фінансової діяльності держави розкривається на окремих стадіях формування та використання державних коштів, які визначаються особливостями її здійснення: а) на стадії формування бюджетних фондів; б) на стадії їх розподілу; в) на стадії їх використання по регіонах і галузях національної економіки; г) на стадії контролю за рухом бюджетних коштів. Слід зазначити, що якщо перші три стадії руху бюджетних коштів і фінансової діяльності слідує одна за одною, то для контролю характерна певна подвійність: по-перше, він має наскрізний характер і здійснюється на кожній стадії руху грошових коштів; по-друге, виступає як підсумковий етап у русі фінансових ресурсів держави. Отже, контроль завжди має функціональне призначення і виникає на кожній стадії управлінського процесу [Микитюк 2002]. Охоплюючи різні сфери громадського життя, державний контроль поділяється, відповідно, на окремі види, ключове місце серед яких, на нашу думку, об'єктивно займає державний фінансовий контроль. Справді, будь-яка діяльність держави потребує використання державних ресурсів, результатом чого стають певні економічні результати та наслідки. Здійснення адекватного контролю проектів рішень та зазначених результатів є неодмінною умовою прийняття ефективних управлінських рішень на будь-якому рівні державної влади [Басанцов 2008].

Державний фінансовий контроль є однією з найбільш важливих функцій державного управління, яка полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування і ефективного використання фінансових ресурсів держави для досягнення поставлених нею цілей у сфері розподільчих відносин. Він може розглядатися і як самостійна функція управління економічним розвитком, і як функція контролю за фінансовими ресурсами на макро- і мікрорівнях. За допомогою використання фінансових важелів впливу на перебіг різноманітних соціально-економічних процесів, їх кількісні та якісні показники фінансовий контроль може реалізовувати самостійну функцію регулювання соціально-економічних процесів та змінювати у заданому напрямі розвиток всієї економічної системи держави.

У українській науковій літературі існують різноманітні погляди на сутність державного фінансового контролю. Зокрема, на думку О. Д. Василика, фінансовий контроль – це функція управління, специфічна діяльність, що реалізується через систему спостереження і перевірки законності і ефективності процесів створення і використання грошових доходів і грошових фондів з метою оцінки обґрунтованості прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання для досягнення пропорційності і збалансованості розвитку економіки [Василик 2002]. Разом з тим зауважимо, що однією з функцій фінансів є контрольна функція, яка є об'єктивно існуючою виходячи з того, що фінанси є категорією об'єктивною. Окремі автори наголошують на тому, що фінансовий контроль є результатом практичного використання державою контрольної функції фінансів, тобто внутрішньої властивої їм риси – можливості виступати засобом контролю за виробництвом, розподілом і використанням сукупного суспільного продукту і національного доходу. Водночас, при об'єктивності контрольної функції фінансів, фінансовий контроль є суб'єктивним явищем, адже його покликано виконувати органи управління, наділені такими повноваженнями.

Овсянников Л. зазначає, що «Державний фінансовий контроль – це реалізація права держави законними шляхами захищати свої фінансові інтереси й фінансові інтереси своїх громадян через систему законодавчих, організаційних, адміністративних і правоохоронних заходів» [Овсянников 1998].

Державний фінансовий контроль, на думку О. Грачової, – це «діяльність уповноважених державою органів і організацій за дотриманням законності у процесі збирання, розподілу, перерозподілу й використання грошових фондів держави та муніципальних утворень з метою здійснення ефективної фінансової політики в суспільстві для забезпечення прав і свобод громадян» [Грачева, Толстопятенко, Рыжкова 2004].

На думку Є. Калюги, державний фінансовий контроль ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і виступає одним із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні [Калюга 2002].

На думку М. Голованя, державний фінансовий контроль – це різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю. Він полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб'єкта фінансових правовідносин у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України [Головань 2003].

Цікаве, і, як на наш погляд, вичерпне визначення фінансового контролю пропонує І. Стефанюк: «Фінансовий контроль – це система активних дій, що здійснюються органами державної влади, місцевого самоврядування та громадянами України, щодо стеження за функціонуванням будь-якого об'єкта управління у частині утворення, розподілу й використання ним фінансових ресурсів із метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування у ній відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб, а також удосконалення управління економікою» [Стефанюк 2002]. Окремі автори зосереджують свою увагу на адміністративних аспектах здійснення державного

фінансового контролю, функціях уповноваженого органу. Зокрема, А. Хмельков досліджує роль, компетенцію і значення уповноваженого органу державного фінансового контролю як агента інституційної інфраструктури, що забезпечує стабільність державних фінансів [Khmelkov 2016]. Ангеліна І. досліджує концептуальні основи внутрішнього державного фінансового контролю в Україні, вплив адміністративних реформ на функції та повноваження уповноваженого органу та наявні недоліки системи державного фінансового контролю в Україні [Angelina 2014].

Таким чином, метою статті є обґрунтування сутності державного фінансового контролю та державного аудиту як його складової, визначення ключових напрямів напрями розвитку та реформування системи державного фінансового контролю, а також передумов формування дієвої системи державного аудиту в Україні.

**Результати дослідження.** Таким чином, аналіз наукової літератури з питань визначення сутності державного фінансового контролю засвідчує, що його розглядають як:

- а) функцію державного управління;
- б) діяльність органів державної влади і управління;
- в) реалізацію права держави захищати свої фінансові інтереси.

Метою державного фінансового контролю в ринковій економіці є сприяння зростанню та розвитку різноманітних секторів і галузей економіки завдяки здійсненню спостереження за досягненням цільових орієнтирів та перевірці дотримання обмежувальних параметрів фінансово-економічного розвитку національного господарства на мікро- та макроекономічних рівнях.

Таким чином, державний фінансовий контроль з усіма його складовими у практичному аспекті слід розглядати як багатоаспектну систему спостереження і перевірки законності, доцільності, раціональності та ефективності процесів формування і використання фінансових ресурсів на будь-якому рівні управління для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень і досягнення на цій основі економічного прогресу. Для повноти і цілісності він повинен доповнюватися контролем за використанням державної власності.

При розгляді державного фінансового контролю як цілого, що складається з частин, необхідно відзначити, що одним із його етапів неодмінно має бути встановлення достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності та іншої документації об'єкта перевірки незалежно від його форми власності для визначення його реального фінансового стану, встановлення ефективності та результативності діяльності, тобто проведення аудиту, який є складовою частиною державного фінансового контролю. За умови здійснення державними органами влади аудиту щодо об'єктів державної власності виникає необхідність його трактування як державного аудиту (аудит використання бюджетних коштів).

Викладене дозволяє зробити висновок про те, що Україна знаходиться на першій стадії впровадження державного аудиту. Щоб перейти до повноцінного державного аудиту, необхідно ввести вимогу формування думки державного контролера (аудитора) про достовірність державної фінансової звітності у вигляді висновків про річну звітність міністерств, відомств і установ, а також підприємницьких структур, які використовували в різних формах в своїй діяльності державні ресурси.

Такий порядок, по-перше, призвів би до того, що дана звітність щорічно перевірялася б державним аудитором, і, по-друге, висновки свідчили б про реальну достовірності показників перевіреної звітності та, як наслідок, про результати фінансово-господарської



діяльності того чи іншого одержувача бюджетних коштів або платника податків. У підсумку ми могли прийти і до розширення можливостей стратегічного управління діяльністю різних структур, тобто, перейти до впровадження, виходячи з практики зарубіжних країн, й стратегічного аудиту в Україні. Даний напрямок аудиту в першу чергу пов'язано з контролем за бюджетом розвитку або контролем ризиків управління. На перший погляд, введення такого механізму є нескладним. Насправді пропонувані зміни зажадають перебудови всієї контрольної роботи, змін в області механізму і методики проведення контрольних заходів, реформування організаційних структур державного контролю. Однак саме такий шлях розвитку зможе підняти на більш високий рівень систему державного фінансового контролю і привести його у відповідність до сучасних міжнародних вимог.

Аналіз методичних основ державного аудиту, виявлення його особливостей, специфічних вимог і процедур перевірки дозволяють наблизитися до формування відповідних положень і впровадження їх в сучасну практику державного фінансового контролю. В цілому державний аудит можна розглядати як сучасну, поглиблену, найбільш зрілу форму державного фінансового контролю, яка забезпечує комплексну цільову оцінку результатів діяльності підконтрольного суб'єкту, формує узагальнений висновок, відповідальність служб (осіб) і публічність результатів.

Для створення в Україні дієвої системи державного аудиту необхідно в першу чергу забезпечити передумови для її успішного функціонування, зокрема:

1. Розробку та затвердження законодавчих актів, що визначають систему державного фінансового контролю, положення про державний контроль і державний аудит. Згідно з чинною законодавчо-нормативною базою, реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю покладається на Державну аудиторську службу, яка здійснює такий контроль у тому числі через проведення державного фінансового аудиту [Положення Про Державну аудиторську службу України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43 ].

2. Якість організації бюджетного процесу, системи державної фінансової звітності, бухгалтерського обліку в державному секторі, а також у користувачів державними ресурсами, включаючи об'єкти державно-приватного партнерства;

3. Адекватність організаційних форм державного аудиту його цілям, завданням, принципам; відповідну якість нормативної і законодавчої бази державного аудиту;

4. Підготовку фахівців в галузі державного аудиту;

5. Наявність споживачів і користувачів державного аудиту, їх інформаційні потреби і очікування.

В сучасних умовах соціально-економічного розвитку України необхідність здійснення фінансового контролю та аудиту використання бюджетних коштів визначена положеннями Бюджетного кодексу України. Так, згідно ст. 19 Бюджетного кодексу «На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються фінансовий контроль і аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів». Відповідно до статті 26 «Зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою - в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України...» [Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI ].

У Законі України «Про Рахункову палату» зазначається, що її повноваження здійснюються через провадження заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що включає в себе фінансовий аудит, аудит ефективності, експертизу,

аналіз та інші контрольні заходи [Закон України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII]. Таким чином, законодавство ототожнює поняття державного фінансового контролю і аудиту.

Загалом можна констатувати, що державний аудит - це форма реалізації державного фінансового контролю, що припускає всебічну оцінку діяльності установ і організацій через формування думки про її достовірність і законність (фінансовий аудит), або через аналіз досягнення цілей, поставлених перед ними і відповідності їх результатів діяльності (аудит ефективності). Постановка тих чи інших завдань перед органами державного аудиту залежить від загальних цілей, що реалізуються державою через систему державного фінансового контролю, від вимог законодавства, в даному випадку бюджетного, і прийнятого механізму його виконання. На нашу думку, виходячи з сутності виконуваної Рахунковою палатою контрольної роботи, можливим і доцільним є застосування до контрольної діяльності Рахункової палати України саме терміну «державний аудит». Цей термін доцільно визначити в нормативних документах, які регламентують її діяльність.

Наявні в Україні національні аудиторські стандарти не у повній мірі враховують положення, що стосуються державного сектору. Настала пора підготовки стандартів контролю і аудиту державних коштів і власності, а також надання їм статусу національних стандартів. У національних стандартах з державного аудиту необхідно закріпити загальні термінологічні та методологічні підходи, які повинні застосовуватися всіма суб'єктами відносин у рамках державного сектора економіки, а також користувачів в різних формах державними коштами, включаючи об'єкти державно-приватного партнерства. При цьому за основу можуть бути прийняті відповідні розділи міжнародних аудиторських стандартів з урахуванням національних особливостей і трактувань, які застосовуються в Україні.

**Висновки.** В умовах ринкової економіки та на перехідному етапі її розвитку дослідження з проблем функціонування державного фінансового контролю необхідно здійснювати на основі системного підходу, який передбачає поряд із дослідженням сутності державного фінансового контролю з'ясування його функцій, критеріїв класифікації, принципів і завдань. Поряд з цим, сьогодні сформоване економічне становище в країні, досягнуті результати розвитку національної економіки вимагають впровадження державного аудиту в практику.

Авторами визначено сутність державного аудиту як форма реалізації державного фінансового контролю, що покликана аналізувати діяльність установ і організацій через оцінювання її достовірності і законності, а також через аналіз досягнення цілей, поставлених перед ними і відповідності їх результатів діяльності таким цілям. Обгрунтовано необхідність впровадження національних стандартів державного аудиту, де необхідно закріпити основні методологічні підходи його здійснення.

## References

- Басанцов, І. В. (2008). *Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України: дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит»* / Ірпінь
- Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI*. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
- Василик, О. Д. (2002). *Теорія фінансів: підручник* / К.: НІОС, 345 с.

- Головань, М. М. (2003). Державний фінансовий контроль і його реформування // *Фінанси України*
- Государство и муниципальные финансы* (2004). Учебное пособие. Под ред. Поляка Г.Б. – М.: ЮНИТИ-ДАНА
- Грачева, Е. Ю., Толстопятенко, П. П. & Рыжкова, Е.А. (2004). *Финансовый контроль: учеб. пособ.* / М.: Изд. дом "Камерон", С.272.
- Дмитренко, Г. В. (2010). *Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти)*. Дис. д.наук з держ.управління: 25.00.02. – К.
- Закон України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII*. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>
- Зуева, И. А. (2005). *Развитие методологии государственного финансового контроля в России. - Системы государственного контроля в Российской Федерации: Теория и практика.* – М.: РАГС
- Калюга, Є. В. (2002). *Реформування економічного контролю в Україні (теорія і практика): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. наук: 08.06.04./ К., С.34.*
- Микитюк, І. С. (2002). Питання фінансового контролю в Бюджетному кодексі України // *Вісник КНТЕУ (Спецвипуск)*. – № 6. – С. 12–14.
- Овсянников, Л. (1998). Закон о государственном финансовом контроле: все-таки нужен президентский контроль // *Президентский контроль*. – № 9. – С.5.
- Положення Про Державну аудиторську службу України, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>
- Родионова, В. М. (2002). *Финансовый контроль* – М.: ФБК ПРЕСС
- Рябухин, С. Н. & Климантов, С. Б. (2005). *Аудит эффективности государственного сектора экономики.* – М.: Триада Лтд
- Стефанюк, І. Б. (2002). *Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні: Авторефер. Дис. канд.екон.наук.* – К.: НДФІ при Міністерстві фінансів України
- Финансы, денежное обращение и кредит* (2001). Под ред. Романовского М.В. – М.: Юрайт-М
- Angelina, I. A. (2014). The conceptual foundations of internal state financial control in Ukraine // *Actual Problems of Economics*, 156 (6), pp. 389-396.
- Cutler, B. S., & Domeratzky, L. (1919). The Problem of Government Control. *The Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 83(1), 274-286. <https://doi.org/10.1177/000271621908300120>
- Dźwigoł, H. (2000). Budgeting – cost management system. In J. Chuangxin & Y. Shijian (Eds.), *Technology innovation and to put it in practice, papers on the technology in coal industry* (pp. 490-493). Xuzhou, China: China University of Mining and Technology Press.
- Dźwigoł, H. (2003). Controlling jako instrument wspomagający zarządzanie przedsiębiorstwem w procesie zmian. *Wiadomości Górnicze*, 11, 488-495.
- Dźwigoł, H. (2013). *Zarządzanie przedsiębiorstwem w warunkach XXI wieku*. Gliwice: Wydawnictwo Politechniki Śląskiej. [in Polish]
- Dźwigoł, H. (2015). *Business Management*. Oxford: Alpha Science International Ltd.
- Dźwigoł, H. (2016). Modelling of restructuring process. *Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej, Organizacja i Zarządzanie*, 99, 89-106.
- Dzwigoł, H., & Wolniak, R. (2018). Controlling w procesie zarządzania chemicznym przedsiębiorstwem produkcyjnym [Controlling in the management process of a chemical industry production company]. *Przemysł Chemiczny*, 97(7), 1114–1116. <https://doi.org/10.15199/62.2018.7.15>

- Filina, V. N. (2017). Government control of the transport service industry. *Studies on Russian Economic Development*, 28, 506–513. <https://doi.org/10.1134/S1075700717050069>
- Groneck, M. (2011). The golden rule of public finance and the composition of government expenditures: A growth and welfare analysis // *Journal of Economic Policy Reform*, 14 (4), pp. 273-294.
- Hanousek, J. & Kočenda, E. (2011). Corruption and economic freedom links to public finance and investment in new EU members // *Politická Ekonomie*, 59 (3), pp. 310-328.
- Inceu, A., Mara, E. R., Lungu, A. & Zai, P. (2011). The sustainability of public finance in new members states of European Union // *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, (34), pp. 127-136.
- ISSAI 30 – Code of Ethics. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-30-code-of-ethics.html>.
- Jenks, J. (1908). The Principles of Government Control of Business. *American Economic Association Quarterly*, 9(1), 3rd series, 1-20.
- Khmelkov, A. V. (2016). Audit chamber of Ukraine as an agent within public finance control institute // *Actual Problems of Economics*, 179 (5), pp. 370-381.
- Miśkiewicz, R. (2012). Zróżnicowanie struktur organizacyjnych ze względu na układ pionów scalonych na przykładzie przedsiębiorstw hutniczych [Diversification of Organizational Structures due to the Layout of Integrated Divisions on the Example of Steel Companies]. *Hutnik, Wiadomości Hutnicze*, 79(10), 760-766. [in Polish]
- Miskiewicz, R. (2017a). *Knowledge Transfer in Merger and Acquisition Processes in the Metallurgical Industry*. Warsaw: PWN.
- Miskiewicz, R. (2017b). Mergers and Acquisitions: Selected Epistemological Aspects. *Economic Herald of the Donbass*, 4(50), 147-153.
- Miskiewicz, R. (2017c). *Organisational Structure in the Process of Integration on the Example of Iron and Steel Industry Enterprises in Poland*. Warsaw: Difin S.A.
- Miśkiewicz, R. (2018). Public Transportation and Electromobility in Polish and Community Laws. *Problemy Transportu i Logistyki*, 4(44), 63-71. <https://doi.org/10.18276/ptl.2018.44-07>
- Schuknecht, L. (2016). Why we need sound public finances // *Business Economics*, 51 (3), pp. 155-157.
- Sironi, E. & Tornari, M. (2013). Corruption, political instability and public finance in Europe // *International Journal of Monetary Economics and Finance*, 6 (2-3), pp. 203-212.
- Shleifer, A. (1998). State versus Private Ownership, *The Journal of Economic Perspectives*. 12(4): 133–150. <https://doi.org/10.1257/jep.12.4.133>
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1994). Politicians and Firms, *The Quarterly Journal of Economics*. 109(4): 995–1025. <https://doi.org/10.2307/2118354>
- Ueshina, M. (2018). The effect of public debt on growth and welfare under the golden rule of public finance // *Journal of Macroeconomics*, 55 pp.1-11
- Uryszek, T. (2015). "Sustainable public finance – illusion or reality? Evidence from old EU member states", *Journal of International Studies*, Vol. 8, No 1, pp. 22-30

## References

- Angelina, I. A. (2014). The conceptual foundations of internal state financial control in Ukraine // *Actual Problems of Economics*, 156 (6), pp. 389-396.
- Basantsov, I. V. (2008). *Rozvytok derzhavnogo finansovoho kontroliu v umovakh rynkovoï ekonomiky Ukrainy: dys. na zdobuttia nauk. stupenia doktora ekon. nauk: spets. 08.00.08 «Hroshi, finansy i kredyt»* / Irpin *Biudzhetni kodeks Ukrainy vid 08.07.2010 № 2456–VI* [Elektronnyi resurs]. – URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

- Cutler, B. S., & Domeratzky, L. (1919). The Problem of Government Control. *The ANNALS of the American Academy of Political and Social Science*, 83(1), 274-286. <https://doi.org/10.1177/000271621908300120>
- Dmytrenko, H.V. (2010). *Orhanizatsiia i zdiisnennia derzhavnoho kontroliu v Ukraini (finansovo-ekonomichni aspekty)*. Dys. d.nauk z derzh.upravlinnia: 25.00.02. – K.
- Dźwigoł, H. (2000). Budgeting – cost management system. In J. Chuangxin & Y. Shijian (Eds.), *Technology innovation and to put it in practice, papers on the technology in coal industry* (pp. 490-493). Xuzhou, China: China University of Mining and Technology Press.
- Dźwigoł, H. (2003). Controlling jako instrument wspomagający zarządzanie przedsiębiorstwem w procesie zmian. *Wiadomości Górnicze*, 11, 488-495.
- Dźwigoł, H. (2013). *Zarządzanie przedsiębiorstwem w warunkach XXI wieku*. Gliwice: Wydawnictwo Politechniki Śląskiej. [in Polish]
- Dźwigoł, H. (2015). *Business Management*. Oxford: Alpha Science International Ltd.
- Dźwigoł, H. (2016). Modelling of restructuring process. *Zeszyty Naukowe Politechniki Śląskiej, Organizacja i Zarządzanie*, 99, 89-106.
- Dzwigoł, H., & Wolniak, R. (2018). Controlling w procesie zarządzania chemicznym przedsiębiorstwem produkcyjnym [Controlling in the management process of a chemical industry production company]. *Przemysł Chemiczny*, 97(7), 1114–1116. <https://doi.org/10.15199/62.2018.7.15>
- Filina, V. N. (2017). Government control of the transport service industry. *Studies on Russian Economic Development*, 28, 506-513. <https://doi.org/10.1134/S1075700717050069>
- Finansyi, denezhnoe obraschenie i kredit* (2001). Pod red. Romanovskogo M.V. – M.: Yurayt-M
- Gosudarstvo i munitsipalnyie finansyi* (2004). Uchebnoe posobie. Pod red. Polyaka G.B. – M.: YuNITI-DANAYa
- Gracheva, E. Yu., Tolstopyatenko, P. P. & Ryizhkova, E.A. (2004). *Finansovyyiy kontrol: ucheb. posob.* / M.: Izd. dom "Kameron", S.272.
- Groneck, M. (2011). The golden rule of public finance and the composition of government expenditures: A growth and welfare analysis // *Journal of Economic Policy Reform*, 14 (4), pp. 273-294.
- Hanousek, J., & Kočenda, E. (2011). Corruption and economic freedom links to public finance and investment in new EU members // *Politicka Ekonomie*, 59 (3), pp. 310-328.
- Holovan, M. M. (2003). Derzhavnyi finansovyi kontrol i yoho reformuvannia // *Finansy Ukrainy*
- Inceu, A., Mara, E. R., Lungu, A. & Zai, P. (2011). The sustainability of public finance in new members states of European Union // *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, (34), pp. 127-136.
- ISSAI 30 – Code of Ethics*. Retrieved from: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-30-code-of-ethics.html>.
- Jenks, J. (1908). The Principles of Government Control of Business. *American Economic Association Quarterly*, 9(1), 3rd series, 1-20.
- Kaliuha, Ye. V. (2002). *Reformuvannia ekonomichnoho kontroliu v Ukraini (teoriia i praktyka): avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia doktora ek. nauk: 08.06.04./ Ye.V. Kaliuha. – K., S.34.*
- Khmelkov, A. V. (2016). Audit chamber of Ukraine as an agent within public finance control institute // *Actual Problems of Economics*, 179 (5), pp. 370-381.
- Mykytiuk, I. S. (2002). Pytannia finansovoho kontroliu v Biudzhetnomu kodeksi Ukrainy // *Visnyk KNTEU (Spetsvypusk)*. – № 6. – S. 12-14.
- Miśkiewicz, R. (2012). Zróźnicowanie struktur organizacyjnych ze względu na układ pionów scalonych na przykładzie przedsiębiorstw hutniczych [Diversification of Organizational

- Structures due to the Layout of Integrated Divisions on the Example of Steel Companies]. *Hutnik, Wiadomości Hutnicze*, 79(10), 760-766. [in Polish]
- Miskiewicz, R. (2017a). *Knowledge Transfer in Merger and Acquisition Processes in the Metallurgical Industry*. Warsaw: PWN.
- Miskiewicz, R. (2017b). Mergers and Acquisitions: Selected Epistemological Aspects. *Economic Herald of the Donbass*, 4(50), 147-153.
- Miskiewicz, R. (2017c). *Organisational Structure in the Process of Integration on the Example of Iron and Steel Industry Enterprises in Poland*. Warsaw: Difin S.A.
- Miskiewicz, R. (2018). Public Transportation and Electromobility in Polish and Community Laws. *Problemy Transportu i Logistyki*, 4(44), 63-71. <https://doi.org/10.18276/ptl.2018.44-07>
- Ovsyannikov, L. (1998). Zakon o gosudarstvennom finansovom kontrole: vse-taki nuzhen prezidentskiy kontrol // *Prezidentskiy kontrol*. – № 9.– S.5.
- Polozhennia Pro Derzhavnu audytorsku sluzhbu Ukrainy, zatverdzhene postanovoiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 3 liutoho 2016 r. № 43* URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>
- Rodionova, V. M. (2002). *Finansovyy kontrol* – M.: FBK PRESS
- Ryabuhin, S. N. & Klimantov, S. B. (2005). *Audit effektivnosti gosudarstvennogo sektora ekonomiki*. – M.: Triada Ltd
- Schuknecht, L. (2016). Why we need sound public finances // *Business Economics*, 51 (3), pp . 155-157.
- Sironi, E. & Tornari, M. (2013). Corruption, political instability and public finance in Europe // *International Journal of Monetary Economics and Finance* , 6 (2-3), pp. 203-212.
- Stefaniuk, I. B. (2002). *Derzhavnyi finansovyi kontrol pidpriyemnytskoi diialnosti v Ukraini: Avtorefer. Dys. kand.ekon.nauk.* – K.: NDFI pry Ministerstvi finansiv Ukrainy
- Shleifer, A. (1998). State versus Private Ownership, *The Journal of Economic Perspectives*. 12(4): 133–150. <https://doi.org/10.1257/jep.12.4.133>
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1994). Politicians and Firms, *The Quarterly Journal of Economics*. 109(4): 995– 1025. <https://doi.org/10.2307/2118354>
- Ueshina, M. (2018). The effect of public debt on growth and welfare under the golden rule of public finance // *Journal of Macroeconomics*, 55 pp.1-11
- Uryszek, T. (2015). "Sustainable public finance – illusion or reality? Evidence from old EU member states", *Journal of International Studies*, Vol. 8, No 1, pp. 22-30.
- Vasylyk O. D. *Teoriia finansiv: pidruchnyk* / K.: NIOS, 2002. – 345 s.
- Zakon Ukrainy «Pro Rakhunkovu palatu» vid 02.07.2015 № 576-VIII*. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>
- Zueva, I. A. (2005). Razvitie metodologii gosudarstvennogo finansovogo kontrolya v Rossii. - *Sistemy gosudarstvennogo kontrolya v Rossiyskoy Federatsii: Teoriya i praktika*. - M.: RAGS, 2005.

Received: 29.11.2018

Accepted: 05.12.2018

Published: 29.01.2019