

---

**Олег Іванович ВАЦЛАВСЬКИЙ**  
аспірант кафедри фінансів ім. С.І. Юрія  
Тернопільський національний економічний університет  
e-mail oleg\_TNEU@mail.rumailto:irkafed@ukr.net

## **ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ**

### *Анотація*

*Метою статті є удосконалення системи державного фінансового аудиту в контексті досягнення найбільш ефективного результату діяльності державного фінансового контролю України. У роботі з'ясовано сутність поняття «державний фінансовий аудит», згідно різних економічних концепцій. Запропоновано власний хронологічний процес запровадження державного фінансового аудиту в Україні. Проведено аналіз чинного законодавства щодо правового закріплення видів державного фінансового аудиту. Окреслено основні проблеми функціонування державного фінансового аудиту*

***Ключові слова:** державний фінансовий аудит, «аудит ефективності», «фінансовий аудит», внутрішній аудит, фінансовий контроль, контролюючі органи.*

**Олег Иванович ВАЦЛАВСКИЙ**  
аспірант кафедры финансов им. С.И. Юрия  
Тернопольский национальный экономический университет

## **ВОПРОС СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО АУДИТА В УКРАИНЕ**

### *Аннотация*

*Целью статьи является совершенствование системы государственного финансового аудита в контексте достижения наиболее эффективного результата деятельности государственного финансового контроля Украины. В работе выяснено сущность понятия «государственный финансовый аудит», согласно различных экономических концепций. Предложено собственный хронологический процесс внедрения государственного финансового аудита в Украине. Проведен анализ действующего законодательства о правовом закреплении видов государственного финансового аудита. Определены основные проблемы функционирования государственного финансового аудита.*

***Ключевые слова:** государственный финансовый аудит, «аудит эффективности», «финансовый аудит», внутренний аудит, финансовый контроль, контролирующие органы.*

**Oleh Ivanovych VATSLAVSKYI**  
post-graduate student, Department of Finance named after S.I. Yuriy  
Ternopil National Economic University

## **IMPROVEMENT OF PUBLIC FINANCIAL AUDIT IN UKRAINE**

### *Abstract*

*The article aims at improving the public financial audit within effective results of the financial control in Ukraine. The article discusses the essence of the concept "public financial audit" under different economic concepts. The author proposes a chronological process of the public financial audit implementation in Ukraine. The article analyses the current legislation concerning types of the audit. As a result we can classify it into: 1) public financial audit of budget programs; 2) public financial audit of budgetary institutions; 3) public financial audit of business entities; 4) public financial audit of local budgets. The author also proposes his own division of the audit into two types: 1) "performance audit", which includes the audit of both budget programs and local budgets; 2) "financial audit", combining entities audit and budgetary institutions audit. The work outlines some basic problems of the state financial audit, namely control measures duplication; the problem of information and software audit process, which is not resolved; unsettled financial relations among public financial bodies concerning the state audit conducting and its results using; SAS personnel unwillingness to accept changes in the state financial control; the place of public audit in the state financial control has not been specified. The author proposes to improve the public financial audit using the following ways: to adopt and adjust the decisions of the Cabinet of Ministers on the problems of organization of the*

---

*governmental internal audit system; to improve the legal framework for public financial audit and financial control in particular; to implement gradual transition from inspection of financial and economic activity to the audit of the main indicators of budgetary institutions.*

**Key words:** *public financial audit, «audit of effectiveness», «financial audit», internal auditing, financial control, regulatory authorities.*

**JEL Classification:** *G21*

**Постановка проблеми.** Суспільно-політичні та соціально-економічні перетворення, що відбуваються в Україні, а також процеси глобалізації та євроінтеграції зумовлюють необхідність змін у змісті, формах і методах державного впливу на всі сфери суспільства. Перед системою державного управління постають якісно нові завдання, вирішення яких суттєво покликане підвищити ефективність її функціонування. Саме в цей період гостро постала потреба у впровадженні нововведень у роботі державних контролюючих органів. Система наявного фінансового контролю потребувала якісно нової організації, яка б одночасно була спроможна оцінити існуючий стан справ на об'єкті контролю, виявити недоліки в роботі, проаналізувати причини їх появи, запропонувати шляхи усунення та попередження у майбутньому. Таким напрямом став державний фінансовий аудит.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У вітчизняній та закордонній літературі існує доволі багато напрацювань щодо дослідження фінансового аудиту. Такі відомі науковці, як В. Д. Андреев, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, С. Я. Зубілевич, Л. П. Кулаковська, Б. Ф. Усач у своїх роботах розкрили сутність аудиту як виду фінансового контролю, сформулювали цілі та завдання аудиту, окреслили його методи та прийоми. Разом з тим, у сучасній вітчизняній науковій літературі недостатньо комплексних досліджень, які б ґрунтовно розкривали усі аспекти фінансового аудиту, чітко окреслювали його предмет, мету проведення, основні завдання, види, коло його суб'єктів та об'єктів, користувачів, проблеми функціонування та його позиціонування у загальній системі фінансового контролю.

Необхідно віддати належне високому рівню наукових досліджень зазначених вчених, проте на сучасному етапі не достатньо розробленими залишаються процедури проведення державного фінансового аудиту в системі державного фінансового контролю. Важливість окресленої проблематики та необхідність її вирішення складають вагомі аргументи на користь актуальності теми запропонованого дослідження.

**Постановка завдання.** Метою статті є висвітлення основних проблем функціонування державного фінансового аудиту та пошук шляхів його вдосконалення. Для досягнення поставленої мети були визначені наступні завдання: розкрити сутність поняття «державний фінансовий аудит», розгляд його структури та етапів розвитку, окреслити перспективи та напрямки удосконалення державного фінансового аудиту. Об'єктом дослідження виступає державний фінансовий аудит. Предметом дослідження є бюджетні відносини з приводу використання фінансових ресурсів держави.

**Виклад основного матеріалу.** В Україні вперше термін «аудит» в сфері державних фінансів було застосовано у Бюджетному кодексі (стаття 26) у 2001 році [1].

Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1999 р. № 2939-ХІІ державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [3].

Розглядаючи державний фінансовий аудит із якісної сторони, можна стверджувати, що - це цілісна система досліджень, розробок організаційних та методичних засад здійснення контрольних повноважень держави та її органів, щодо розвитку та вдосконалення державної фінансової аудиторської діяльності, що безпосередньо впливає на результат діяльності всього господарського апарату держави. Відтак, стає зрозумілим, що розробка ефективного

фінансового контролю виявляється можливою лише за умови здійснення ґрунтовних досліджень етапів розвитку та класифікаційного розподілу державного фінансового аудиту.

Хронологічно процес запровадження державного фінансового аудиту в Україні можна представити таким чином (табл. 1).

**Таблиця 1**

**Етапи запровадження державного фінансового аудиту в Україні\***

№	Дата прийняття	Назва нормативно-правового акту	Призначення та мета
1	14.09.2002	Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі	Спрямована на підвищення ефективності використання бюджетних коштів і досягнення результатів від вкладення державних ресурсів
2	01.01.2004	Паспорти бюджетних програм	Виписано мету, напрями, обсяги затверджених асигнувань та очікувані результати від виконання бюджетної програми
3	31.12.2004	Порядок проведення органами ДКРС аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ	Визначено механізм проведення державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ (фінансово-господарський аудит)
4	15.12.2005	Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні"	Передбачено функції і повноваження органів ДКРС щодо проведення державного фінансового аудиту
5	25.03.2006	Порядок проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання	Визначено механізм проведення державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують державне чи комунальне майно
6	12.05.2007	Порядок проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів	Визначено механізм проведення державного фінансового аудиту виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю

\* Складено автором на основі: [3, 4, 5, 6, 7].

Аналіз чинного законодавства щодо правового закріплення видів державного фінансового аудиту дає можливість зробити висновок:

1) державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм – регламентується Порядком проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [4];

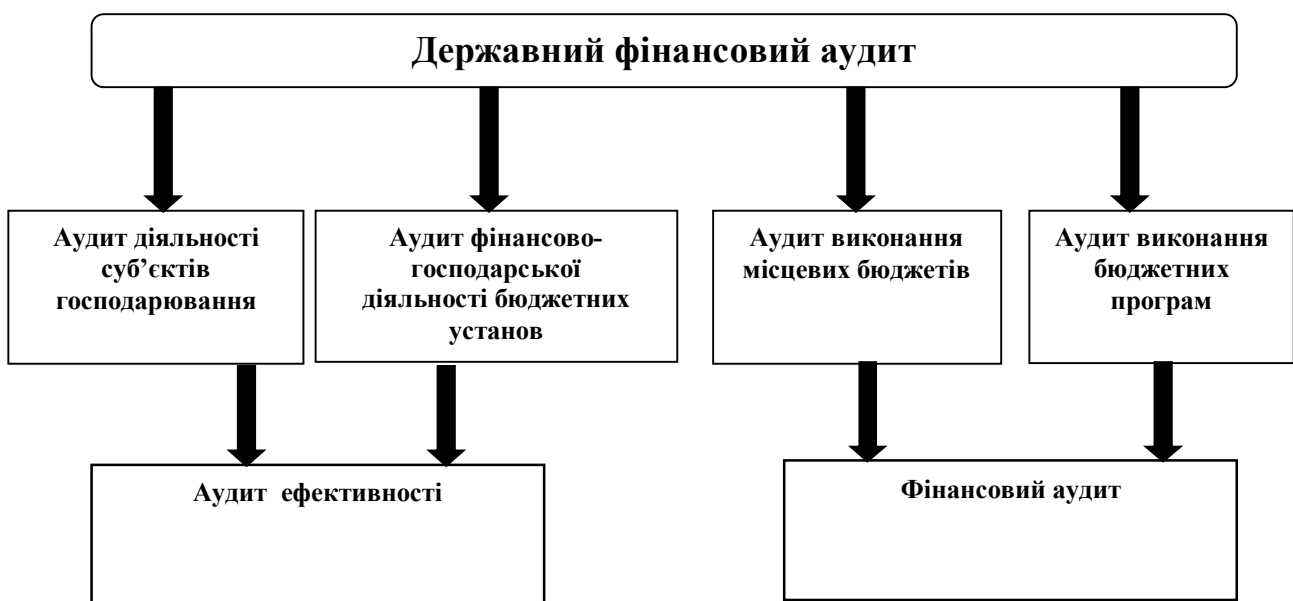
2) державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ – регламентується Порядком проведення органами фінансового контролю державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ [5];

3) державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання – регламентується Порядком проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання [6];

4) державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів – регулюється Порядком проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів [7].

Чинним законодавством визначено, що в Україні державний фінансовий аудит здійснюють Державна аудиторська служба і Рахункова палата [3].

Проведення такої кількості різновидів державного фінансового аудиту, які мають один об'єкт – місцевий бюджет, призводить до дублювання контрольних заходів. З метою вдосконалення організації державного фінансового аудиту необхідно усунути недоліки нормативно-правової бази та привести вітчизняну практику у відповідність до міжнародних стандартів аудиту (INTOSAI). Зазначимо, що дані стандарти у складі фінансового аудиту виокремлюють перевірку правильності або відповідності та аудит ефективності [9]. Тобто, державний фінансовий аудит бюджетних програм та державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів – це аудит ефективності, а державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання та державний фінансовий аудит бюджетних установ – це фінансовий аудит (рис. 1).



**Рис. 1. Удосконалена структура державного фінансового аудиту\***

\* Складено автором на основі: [9]

Даний поділ державного фінансового аудиту дасть змогу скоротити кількість дублюючих контрольних заходів, що у свою чергу підвищить ефективність та прозорість проведення державного фінансового контролю в Україні.

При здійсненні правового врегулювання державного фінансового аудиту варто встановити різну періодичність проведення для фінансового аудиту та аудиту ефективності. Так, зокрема, для того, щоб аудит ефективності місцевих бюджетів вирішував поставлені перед ним завдання необхідно охоплювати контролем період діяльності, який становить не менше ніж 2 роки. Це дозволить оцінити показники місцевого бюджету у динаміці, визначити характер причин, що впливають на ефективність виконання бюджетного процесу (разовий або триваючий). Таким чином, надані рекомендації будуть більш обґрунтованими та точними.

Особливу увагу потрібно звернути саме на аудит ефективності місцевих бюджетів, оскільки в Україні місцеві бюджети знаходяться поза межами незалежного зовнішнього контролю. Так, відповідно статті 98 Конституції України, повноваження вищого органу контролю державних фінансів – Рахункової палати України – поширюються лише на контроль за використанням коштів Державного бюджету України, а органи Державної аудиторської служби в більшості здійснюють також контроль за використанням коштів

---

Державного бюджету України, а коштам місцевих бюджетів особливу увагу не приділяють. Це, безумовно, суперечить принципам незалежності та об'єктивності контролю державних фінансів, що закладені в базових документах INTOSAI – міжнародної професійної організації, що об'єднує вищі органи контролю державних фінансів 189 країн світу [8].

Спираючись на досвід європейських країн, потрібно ввести в дію ще один різновид фінансового аудиту – внутрішній аудит, суть якого полягає у перевірочній та консультативній діяльності, яку проводить певний підрозділ. Цим підрозділом може виступати служба внутрішнього аудиту всередині організації чи функціонально незалежного органу. Керівник цієї служби знаходиться під контролем адміністрації, яка забезпечує незалежність дій аудитора, доступ його до будь-якої економічної інформації й відповідні заходи для виконання його рекомендацій. Внутрішній аудит в Україні є новим видом діяльності, так само як і професія державного внутрішнього аудитора. Хоча в статті 26 Бюджетного кодексу зазначено, що розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит [2], проте Планом заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року передбачено створення служб внутрішнього аудиту починаючи з 2014 року [8].

Ще однією особливістю є те, що державний фінансовий аудит є не фіскальною формою контролю та носить рекомендаційний характер, його результати дозволяють керівництву підконтрольного суб'єкта проаналізувати власні помилки та виявити недоліки у системі внутрішнього контролю. Проте, беручи до уваги «традиції вітчизняного господарювання, фаховий рівень керівників та фінансову «культуру» не виключено, що значна частина рекомендацій за результатами аудитів може просто ігноруватись» [10, с. 442]. Тому, результати державного фінансового аудиту по кожному конкретному підконтрольному суб'єкту необхідно оприлюднювати на публічних слуханнях та у ЗМІ. Особливо важливим це є у зв'язку з перевіркою використання централізованих фондів коштів, зокрема, місцевих бюджетів.

До вище перелічених проблем державного фінансового аудиту в Україні, слід віднести те, що:

- не вирішене питання інформаційного та програмного забезпечення аудиторського процесу;
- не визначені користувачі інформації, яка буде отримана у результаті державного фінансового аудиту;
- не визначено місце державного аудиту у системі державного фінансового контролю;
- неготовність кадрів ДАС до сприйняття зміни філософії державного фінансового контролю;
- неврегульованість взаємовідносин між державними фінансовими органами з приводу призначення і проведення державного аудиту та використання його результатів.

Враховуючи вищезазвані недоліки, важливим є розробка та рекомендація основних напрямів удосконалення існуючої системи державного фінансового аудиту з метою покращення фінансового контролю, забезпечення його стабільності та ефективності функціонування. Серед таких напрямів слід зазначити:

- удосконалення законодавчої бази у сфері державного фінансового аудиту та фінансового контролю зокрема;
- створення системи органів незалежного зовнішнього державного аудиту шляхом розвитку регіональних рахункових палат на основі наявної розгалуженої мережі контрольно-ревізійних органів;
- прийняття та коригування урядових рішень з питань організації урядового внутрішньо системного державного аудиту;
- здійснення поступового переходу від ревізій фінансово-господарської діяльності до аудиту виконання основних показників бюджетних установ.

---

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Створена нова форма контролю – державний фінансовий аудит – вже став одним із пріоритетних напрямів діяльності органів Державної аудиторської служби та Рахункової палати України. Тому для того, щоб державний аудит в Україні розвивався більш ефективно, необхідно

1) розробити теоретичні та практичні засади впровадження та функціонування державного аудиту;

2) вивчити та адаптувати зарубіжний досвід становлення системи незалежного публічного контролю;

3) визначити організаційні питання державного аудиту в одному законодавчому акті, що забезпечить безперешкодне здійснення контрольних заходів, визначити в ньому органи контролю та відповідальність суб'єктів господарювання за його недотримання;

4) у засобах масової інформації провести ознайомлення з сутністю поняття «державний аудит», перевагами його проведення та чітким виділенням різниці між даною формою контролю та перевіркою або ревізією з боку державних органів, які проводяться з метою виявлення порушень та притягнення винних до відповідальності.

Реалізація зазначених заходів, на наш погляд, сприятиме підвищенню ефективності функціонування державного фінансового аудиту, що у свою чергу буде хорошою передумовою переходу до інноваційного типу економіки, до більш високого рівня суспільного розвитку нашої країни.

#### **Список літератури**

1. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. №2542-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>.

2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

3. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1999 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

4. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» від 10.08.2004 р. № 1017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>.

5. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольної-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ» від 1.12.2004 р. № 1777 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-%D0%BF>.

6. Постанова КМУ «Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання» від 25.01.2006р. № 61 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>.

7. Постанова КМУ «Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів» від 12.05.2007р. № 698 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF>.

8. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: від 24 травня 2005 р. №158-р. / Кабінет Міністрів України, Розпорядження. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-p>

9. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat\\_id=32836](http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836).

10. Любенко А. Сучасні вимоги до державного фінансового контролю в Україні [Текст] / А. Любенко // Економічний аналіз. Вип. 6. – 2010 – С. 441-444.

---

### References

1. *Budget Code of Ukraine* (2001) Vol. 2542 No.III, available at : www.: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>.
2. *Budget Code of Ukraine* (2010) Vol. 2456 No.VI, available at : www.:<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
3. The Law of Ukraine (1999) *On main principles of state financial control in Ukraine* Vol. 2939 No. XII, available at : www. : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
4. CMU Resolution (2004) *On approval of the State Financial Inspection and its territorial bodies of the state financial audit of budget programs* Vol. 1017, available at : www. <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>.
5. CMU Resolution (2004) *On approval of the bodies of state supervision and auditing service of the state financial audit of budgetary institutions* Vol.1777, available at : www.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-%D0%BF>.
6. CMU Resolution (2006) *Procedure for State Financial Inspection, its regional bodies of the state financial audit of business entities* Vol. 61, available at : www.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>.
7. CMU Resolution (2007) *Procedure for State Financial Inspection, its regional bodies of the state financial audit of local budgets* Vol. 698, available at : www.: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-%D0%BF>.
8. Order Cabinet of Ministers of Ukraine (2005) *The concept of public internal financial control until 2017* Vol. 158, available at : www.: [rada.gov.ua.laws/show/158-2005-p](http://rada.gov.ua.laws/show/158-2005-p).
9. *The Lima Declaration of Guidelines on Auditing* (1998), available at [http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat\\_id=32836](http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836).
10. Lyubenko A. (2010) *Modern requirements state financial control in Ukraine*, Vol. 6 No.1, pp. 441-444.