

**Піхоцький В. Ф.**

*доктор економічних наук, доцент, Заслужений економіст України,  
начальник територіального управління Рахункової палати України  
по Львівській, Волинській, Рівненській, Тернопільській, Івано-Франківській  
та Закарпатській областях  
e-mail:ltu@ac-rada.gov.ua.*

**Рисін В. В.**

*доктор економічних наук, доцент,  
заступник директора Львівського навчально-наукового інституту  
ДВНЗ «Університет банківської справи», Україна;  
e-mail:vitaliy.rysin@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-2883-4563*

**Любенко А. М.**

*доктор економічних наук, доцент,  
професор кафедри обліку і оподаткування  
Львівського навчально-наукового інституту  
ДВНЗ «Університет банківської справи», Україна;  
e-mail:andriy.lyubenko@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-9064-4253*

## **ЕФЕКТИВНІСТЬ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ СТІЙКОСТІ ДЕРЖАВИ**

**Анотація.** Одним із ключових завдань управління є контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів. Особливе значення фінансовий контроль має у державному секторі, адже дотримання чітких стандартів у бюджетній сфері сприяє досягненню соціальної стабільності, економічної безпеки та високого рівня добробуту населення. Від ефективності фінансового контролю значною мірою залежить довіра суспільства до влади та державних інституцій, що обумовлює актуальність дослідження питань ролі фінансового контролю у забезпеченні економічної стійкості держави. У статті авторами проведено дослідження економічної сутності державного фінансового контролю та ролі державного аудиту у фінансово-економічному секторі держави, визначено напрями розвитку державного фінансового аудиту. На сучасному етапі в Україні не запроваджено єдиних методологічних основ побудови ефективної системи аудиту в секторі державного управління, що вимагає розробки теоретико-прикладних пропозицій щодо формування аудиту в державному секторі. Пропонований авторами підхід до класифікації державного аудиту передбачає виділення внутрішнього та зовнішнього аудиту, а також трьох основних різновидів державного аудиту - фінансового аудиту, аудиту ефективності та операційного аудиту. Така класифікація може застосовуватись у діяльності органів зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю. При цьому об'єктами фінансового аудиту мають бути суб'єкти господарювання, бюджетні установи та суб'єкти державної та комунальної форми власності, аудит ефективності має бути скерований на оцінку виконання місцевих бюджетів та програм розвитку, операційний аудит орієнтований на перевірку окремих господарських операцій. Авторами розроблено методичний підхід до загальної оцінки ефективності державного фінансового контролю та аудиту, що передбачає застосування відповідних коефіцієнтів ефективності контролю та ефективності державного аудиту.

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, ефективність фінансового контролю, державний аудит, фінансовий аудит, бюджетно-фінансова сфера.

Формул: 2; рис.: 1; табл.: 1; бібл.: 24.

**Pikhotskyi V.**

*Doctor of Economics, Associate Professor,  
Honored Economist of Ukraine,  
Head of Territorial Administration Accounting Chamber of Ukraine  
in Lviv, Volyn, Rivne, Ternopil, Ivano-Frankivsk and Zakarpattia regions  
e-mail: ltu@ac-rada.gov.ua*

**Rysin V.**

*Doctor of Economics, Associate Professor, Deputy Director of Lviv Institute  
of SHEI «Banking University», Ukraine;  
e-mail: vitaliy.rysin@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-2883-4563*

**Lyubenko A.**

*Doctor of Economics, Associate Professor,  
Professor of department of accounting and taxation, Lviv Institute  
of SHEI «Banking University», Ukraine;  
e-mail: andriy.lyubenko@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-9064-4253*

## **EFFECTIVENESS OF FINANCIAL CONTROL AND STATE AUDIT IN PROVIDING THE FINANCIAL AND ECONOMIC STABILITY OF THE STATE**

**Abstract.** The control of financial and tangible resources using is one of the key tasks of management. Financial control has significant matter in the public sector, because clear standards maintenance in the budget sector contributes to the achievement of social stability, economic security and a high level of social welfare. The society's faith to the government and state authorities vastly depends on efficiency of the financial control. This highlights the topicality of the financial control role in providing economic stability of the state. The paper deals with research of economic essence of state financial control, and role of public audit in the financial sector of the state. The ways of public financial audit development are considered. Ukraine has not introduced single methodological background for building an effective audit system in the public administration sector yet, so the necessity of new theoretical and practical approaches to the public sector audit development is indubitable. The authors' approach to public audit classification is based on distinguishing of external and internal audits, as well as the main types of public audit, namely financial audit, audit of efficiency and operational audit. This classification could be useful for different state authorities' activity, which are in charge of public financial control. The business entities, budgetary institutions and entities of state and communal ownership have to be the objects of financial audit; audit of efficiency should be oriented towards the assessment of the implementation of local budgets and development programs: and operational audit has to be directed onto verification of individual business transactions. The author have developed methodical approach to the general assessment of the effectiveness of public financial control and audit, which involves the application of appropriate ratios of effectiveness of control and effectiveness of public audit.

**Keywords:** state financial control, effectiveness of financial control, public audit, financial audit, budgetary-financial activity.

**JEL Classification** G38, H83

Formulas: 2; fig.: 1; tabl.:1; bibl.: 24.

**Пихоцкий В.Ф.**

*доктор экономических наук, доцент, Заслуженный экономист Украины, начальник  
территориального управления Счетной палаты Украины  
по Львовской, Волынской, Ривненской, Тернопольской, Ивано-Франковской  
и Закарпатской областях  
e-mail: ltu@ac-rada.gov.ua*

**Рысин В. В.**

*доктор экономических наук, доцент, заместитель директора,  
Львовского учебно-научного института  
ГВУЗ «Университет банковского дела», Украина;  
e-mail: vitaliy.rysin@gmail.com; ORCID ID: 0000-0002-2883-4563*

**Любенко А. М.**

*доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры учета и налогообложения  
Львовского учебно-научного института  
ГВУЗ «Университет банковского дела», Украина;  
e-mail: andriy.lyubenko@gmail.com; ORCID ID: 0000-0001-9064-4253*

## **ЭФФЕКТИВНОСТЬ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА ДЛЯ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ФИНАНСОВО- ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СТАБИЛЬНОСТИ ГОСУДАРСТВА**

**Аннотация.** Финансовый контроль имеет особое значение в государственном секторе, поскольку соблюдение четких стандартов в бюджетной сфере стимулирует достижение социальной стабильности, экономической безопасности и высокого уровня благосостояния населения. В статье авторами проведено исследование экономической сущности государственного финансового контроля и роли государственного аудита в финансово-экономическом секторе государства, определены пути развития государственного финансового аудита. Авторами предложен подход к классификации государственного аудита, суть которого состоит в выделении трех основных видов государственного аудита – финансового аудита, аудита эффективности и операционного аудита. Разработан методический подход к общей оценке эффективности государственного финансового контроля и аудита, использующий соответствующие коэффициенты эффективности контроля и эффективности государственного аудита.

**Ключевые слова:** государственный финансовый контроль, эффективность финансового контроля, государственный аудит, финансовый аудит, бюджетно-финансовая сфера.

Формул: 2; рис.: 1, табл.: 1, библи.: 24.

**Вступ.** Сучасні умови розвитку економіки і українського суспільства пред'являють жорсткі вимоги до ефективності вирішення завдань управління різними сферами державного життя, в числі яких і ті, які пов'язані з реалізацією завдань контролю використання фінансових коштів і матеріальних ресурсів. Ефективність фінансового контролю є одним з найважливіших факторів фінансово-економічної стійкості і соціальної стабільності держави, її економічної безпеки, добробуту населення.

Адже, для того щоб ефективно управляти суспільними процесами необхідно, перш за все, дотримуватися послідовного вирішення питань, пов'язаних з плануванням діяльності, організацією роботи, координуванням процесу, аналізом результатів і контролем. Заключним елементом будь-якої діяльності є контроль. Що стосується фінансово-бюджетної сфери, то таким елементом є фінансовий контроль, який охоплює своїм впливом суспільні відносини, що виникають в процесі утворення, розподілу і використання певних фондів грошових коштів. Необхідність здійснення фінансового контролю виникає тоді, коли відбувається рух грошових коштів.

Контроль за використанням фінансових коштів і матеріальних ресурсів по праву вважається однією з найважливіших задач управління. Відповідно, тільки ефективний і дієвий фінансовий контроль, а також належний порядок в бюджетно-фінансовій сфері може сприяти вдосконаленню державного устрою, його соціальної стабільності, економічної безпеки, а також благополуччя громадян.

Крім цього, сьогодні платники податків мають бути впевненими в тому, що їхні кошти витрачаються за призначенням, а також використовуються ефективно, раціонально та

економно. Держава повинна розуміти, що саме довіра суспільства до влади є невід'ємним елементом стабільності держави в цілому.

Водночас виникає питання: де гарантія того, що кошти, передані в розпорядження державної влади, витрачаються раціонально, економно, а також на законних підставах? Для цього законодавчій владі необхідно забезпечити на високому рівні надійний, всеосяжний і незалежний, як від виконавчої влади, так, і від окремих осіб, державний фінансовий контроль, який повинен реалізовуватися ефективними формами перевірок.

Однією з таких перевірок в системі фінансового контролю є аудит, який спрямований на виявлення відхилень від прийнятих правил і стандартів з метою прийняття коригувальних заходів, а також здійснення заходів щодо запобігання таких порушень.

**Аналіз досліджень та постановка завдання.** Фінансовий контроль є багаторівневим і багатостороннім, оскільки фінансова система держави охоплює всі види грошових фондів, як на державному і регіональному, так і на рівні окремих господарюючих суб'єктів.

По суті, контроль є невід'ємним елементом будь-якої діяльності. У Лімській декларації керівних принципів контролю наведено таке визначення: «...контроль не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якого є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на можливо більш ранній стадії з тим, щоб мати можливість прийняти коригуючі заходи, в окремих випадках притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення таких порушень в майбутньому» [1].

Н. Завалко зазначає, що на сучасному етапі однією із реальних загроз для фінансової системи є зростання кількості та обсягу порушень у сфері використання державних фінансових ресурсів, що часто стосується і діяльності тих державних контролерів, що покликані запобігати нераціональному використанню коштів платників податків. Така ситуація вимагає зміни підходів до організації фінансового контролю з боку держави у напрямі уникнення дублювання повноважень контролюючих органів, розкриття фінансових махінацій, посилення фінансової дисципліни, що у результаті має сприяти зростанню рівня фінансової безпеки країни [2].

О. Натарова наголошує на актуальності оцінки державного фінансового контролю зважаючи на необхідність створення в Україні інтегрованої інформаційно-аналітичної системи обліку і контролю, що сприятиме ефективному управлінню державними фінансовими ресурсами, зниженню кількості порушень, розкрадань державних ресурсів, та загалом зумовить покращення економічного та соціального клімату в країні. На думку автора, для України на сьогоднішній момент важливе значення має глибша імплементація у законодавчо-нормативній базі загальноновизнаних в світі принципів контролю. О. Натарова також підтримує думку щодо необхідності уточнення у бюджетному кодексі базових принципів контролю, об'єктів і суб'єктів контролю. На базі оцінки державного фінансового контролю у публічному секторі автор робить висновок щодо необхідності подальшої реформи внутрішнього фінансового контролю та розвитку його методологічних засад [3].

М. Алієв розглядає проблему оцінки окремих функцій зовнішнього та внутрішнього рівнів державного фінансового контролю, виокремлюючи проблему недостатньої їх диференціації на законодавчому рівні, що зумовлює дублювання діяльності контролюючих органів, зниження ефективності їхньої діяльності та зростання адміністративного впливу на суб'єктів контролю [4].

Оцінка праць вітчизняних та зарубіжних науковців [5; 6; 7; 8] дозволяє виокремити такі види контролю, як:

- внутрішньогосподарський контроль, який здійснюється фінансово-економічними підрозділами і ревізійними комісіями підприємств, організацій. Внутрішніми нормативно-правовими актами визначається статус цих органів, які контролюють правомірність здійснення тих чи інших операцій, а також здійснюють контроль ефективності і доцільності

витрат, в тому числі в інвестиційні проекти, а також оцінку і контроль фінансового стану підприємства;

- громадський контроль, що реалізується за допомогою громадських інститутів і на основі законів, які зобов'язують владу надавати інформацію суспільству, а також без посередництва спеціальних державних органів;

- позавідомчий державний фінансовий контроль — контроль, який здійснюється державними органами на підприємствах, в організаціях та установах незалежно від їх відомчої належності та організаційно-правових форм.

В сучасних умовах найбільш ефективною формою зовнішнього фінансового контролю є аудит, здійснюваний незалежними дипломованими фахівцями, які не працюють в організації (компанії), в якій проводять сам аудит. Поряд з цим, значення аудиту як однієї з форм економічного контролю неухильно зростає, що перш за все обумовлено його практичною необхідністю. У зарубіжних країнах організація і проведення аудиту в державному секторі тривалий час ґрунтуються на єдиних національних стандартах та регулюються спеціально створеним органом державної влади.

В Україні поки відсутні єдині методологічні основи побудови ефективної системи аудиту в секторі державного управління. В результаті від цього спостерігається брак аудиторської інформації, знижується якість аудиторської діяльності і, відповідно, довіра до державних інституцій та, як наслідок, управлінських рішень, прийнятих на підставі аудиторської інформації.

Н. Здирко, розглядаючи суть і завдання державного аудиту в Україні, наголошує на таких передумовах його розвитку, як законодавча підтримка, якість перевірок та компетентність державних аудиторів. Шляхи підвищення результативності внутрішнього державного аудиту пов'язані з впровадженням у практику аудиту ефективності, що має фокусуватися не лише на використанні державних фінансів, але й на процесі їх формування. Поряд з тим, потребує конкретизації законодавча база в контексті визначення об'єкта і суб'єкта контролю, його принципів і типів тощо.

Враховуючи вищенаведене, слід констатувати відсутність єдиного підходу до вирішення проблем ефективного контролю за витрачанням державних коштів, методології визначення ефективності контролю в державному секторі, а також наявність на сучасному етапі проблеми формування науково обґрунтованої системи побудови аудиту та методики його здійснення в державному секторі України. Паралельно з цим, важливим є питання вивчення теоретичних і практичних аспектів фінансового контролю з перспективою розробки теоретико-прикладних пропозицій щодо формування аудиту в державному секторі.

Дослідження цієї проблеми вимагає вирішення низки взаємопов'язаних завдань, зокрема визначення місця і ролі аудиту в системі фінансового контролю, вивчення особливостей внутрішнього і зовнішнього аудиту в комерційному секторі, та розробки рекомендацій щодо формування аудиту в державному секторі на основі вітчизняного та зарубіжного досвіду і підвищенню ефективності державного фінансового контролю.

Враховуючи завдання, які необхідно вирішити, слід почати з того, що сьогодні є багато визначень аудиту і в кожному з них викладається сутність, призначення і мета проведення аудиту. Зазначимо, що єдиної думки про поняття аудиту і його завдання у вітчизняних і зарубіжних учених не має.

Оцінка окремих наявних на сьогодні в економічній літературі та законодавчо-нормативній базі визначень сутності аудиту, та зокрема державного аудиту, дозволяє виокремити такі підходи [10; 11; 12; 13; 14; 15; 16; 17]:

1. Значна частина вітчизняних дослідників дотримується підходу, визначеного в українському законодавстві, що трактує аудит як перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відвічності чинному законодавству та встановленим нормативам.

2. Трактування сутності аудиту зарубіжними дослідниками часто базується на тому, що аудит — це діяльність, направлена на зменшення підприємницького ризику; аудит сприяє зменшенню інформаційного ризику для користувачів фінансової звітності до прийняттого рівня; аудит як незалежний вид контролю зводиться врешті-решт до виявлення різного роду помилок в бухгалтерському і податковому обліку і оцінки їх істотності.

Зважаючи на вищевикладене, метою статті є обґрунтування економічної сутності державного фінансового контролю та ролі державного аудиту у фінансово-економічному секторі держави, розробка методичних підходів до класифікації державного аудиту за видами і формами, а також підходів до визначення ефективності фінансового контролю та аудиту.

**Результати дослідження.** Наведені вище визначення дають можливість сконцентрувати увагу на понятті мети аудиту. Загалом, метою аудиту є встановлення достовірності фінансової звітності, об'єктивність подання в ній фінансового становища, майнових інтересів, результатів облікових операцій, руху готівки і відповідності здійснених операцій нормативним актам, чинним в Україні. Тобто, за ознакою «розмежування компетенцій» аудит ділиться на зовнішній і на внутрішній.

Подібний підхід характеризується у працях низки зарубіжних авторів. Так, колектив авторів під керівництвом Р. Роудла, досліджуючи проблему впливу зовнішнього аудиту на установи публічного сектора на прикладі 118 підприємств в Естонії, стверджує, що аудит результативності діяльності може бути корисним навіть якщо він не призводить до значних змін у політиці чи організаційній практиці підприємств публічного сектора. Внутрішні чинники процесу аудиту, такі як сприйняття досвіду аудиторів, їх відкритість до діалогу, якість аудиторського висновку, меншою мірою зумовлюють адаптацію змін підприємствами та організаціями, на яких проводиться аудит. Натомість зовнішні чинники політичного характеру та увага з боку мас-медіа можуть зробити процес адаптації змін у діяльності підприємств публічного сектора більш прогресивним [18].

Дослідження Г. Саренса, М. Абдулмохамадді та Р. Ленса зосереджено на активній ролі внутрішнього аудиту у корпоративному управлінні з огляду на застосування зваженого на ризик плану аудиту, існування системи забезпечення якості та програми вдосконалення, та долученість комітетів аудиту до розробки плану аудиту. Потреба в ефективному внутрішньому аудиті підтверджується варіацією таких показників як лістинг фондових бірж, розміри фірм тощо. Важливе значення також має кваліфікація та досвід осіб, відповідальних за проведення аудиту [19]. Такі результати дозволяють констатувати, що і для державного аудиту усі перелічені чинники відіграватимуть значну роль. Особливо варто звернути увагу на застосування зважених на ризик підходів, оцінці якості та забезпеченні належної кваліфікації аудиторів.

Х. Ліян, Б. Рен та С. Сун на основі інтеграції теорії агента та інституційного аналізу в міжнародному бізнесі розглядають механізми державного контролю підприємств з державною формою власності в процесі глобалізації економік перехідного типу. Вони виділяють два типи державного контролю — державний контроль власності та контроль політичних зв'язків управлінців. Обидва типи державного контролю мають сильний вплив на процес глобалізації підприємств з державною формою власності, хоча ступінь такого впливу різниться залежно від характеру реформ, що проводяться, та темпів глобалізації [20]. У дослідженні обґрунтовано обернено пропорційний зв'язок між політичною залежністю менеджерів підприємств державного сектора та ступенем глобалізації таких підприємств, у той же час державний контроль власності, на думку авторів, має прямо пропорційний вплив на цей процес.

А. Карі та Д. Байзаков стверджують, що в кризових умовах управління обмеженим обсягом фінансових ресурсів має доволі важливе значення, причому державний аудит є одним із інструментів такого управління. Автори доводять необхідність розгляду оцінки якості як обов'язкового елементу системи державного аудиту [21].

Загалом внутрішній аудит можемо трактувати як організовану на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентовану його внутрішніми документами систему контролю над дотриманням установленого порядку ведення бухгалтерського обліку й надійності функціонування системи внутрішнього контролю. Метою внутрішнього аудиту у такому разі є допомога працівникам компанії ефективно виконувати свої функції. Внутрішній аудит проводять аудиторів, що працюють безпосередньо в даній організації. У разі, якщо невеликі організації не мають власних аудиторів, то внутрішній аудит проводить ревізійна комісія або аудиторська організація на основі договору на здійснення внутрішнього аудиту.

Натомість зовнішній аудит проводиться на договірній основі незалежними аудиторськими організаціями або індивідуальними аудиторами з економічним суб'єктом з метою об'єктивної комплексної оцінки достовірності бухгалтерського обліку і звітності та надання консультаційних послуг керівництву.

Зовнішній аудит можна поділити на три різновиди:

- обов'язковий аудит, проведення якого обумовлене вимогами законодавчо-нормативних актів;
- ініціативний аудит, який проводиться за рішенням керівництва компанії або її засновників і спрямований на виявлення недоліків у системі бухгалтерського обліку, звітності та оподаткуванні, на аналіз фінансового стану компанії і підвищення ефективності її роботи. Проведення ініціативного аудиту не є обов'язковим, проте бажаним з точки зору забезпечення ефективного контролю акціонерів та менеджменту за діяльністю компанії;
- аудит за спеціальними аудиторським завданням — це «міні-аудит», який включає перевірку окремих статей бухгалтерської звітності, юридичної та економічної експертизи договорів та ін. При цьому передбачена видача спеціального висновку.

Виходячи з вищевикладеного, нами розроблено методичний підхід до групування основних ознак внутрішнього і зовнішнього аудиту за низкою критеріїв (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика зовнішнього і внутрішнього аудиту

<i>Критерій</i>	<i>Зовнішній аудит</i>	<i>Внутрішній аудит</i>
Мета	Підтвердження достовірності звітності	Підвищення ефективності діяльності, контроль за фінансово-господарської діяльністю
Регулювання	Закон, стандарти аудиту	Стандарти аудиту, локальні нормативні акти
Засоби	Визначаються національними стандартами аудиту	Вибираються самостійно
Постановка завдань	Програма аудиту	Визначається керівництвом виходячи з потреб управління
Обсяг робіт	Період, за який здійснюється аудит	Положення комісії, відділу, посадова інструкція
Статус суб'єкта, що здійснює аудит	Вищий орган фінансового контролю	Працівник організації незалежність обмежена
Організація роботи	Визначається аудитором самостійно, на основі стандартів аудиту	Виконання завдань керівництва
Користувачі	Внутрішні і зовнішні	Внутрішні
Об'єкт перевірки	Фінансова звітність	Системи управління, операційні процеси, фінансова звітність, фінансово-господарська діяльність в цілому
Періодичність	Ініціативний аудит – в будь-який час, обов'язковий – по закінченні звітного року	За внутрішнім графіком організації
Форми і методи	Визначаються самостійно на основі стандартів аудиту	Визначаються самостійно на основі локальних актів, стандартів аудиту
Звітність	Висновок, вимоги до якого визначаються законом і національними стандартами	За формою, визначеною локальними актами
Відповідальність	Перед державою, відповідно до законодавства	Перед керівництвом за виконання своїх обов'язків

Джерело: розроблено авторами.

Запропонований підхід дозволяє виокремити специфічні ознаки зовнішнього та внутрішнього аудиту, відмінності у меті та завданнях, та є основою для побудови класифікації державного аудиту.

Розгляд теоретичних аспектів проблеми класифікації державного аудиту як складової державного фінансового контролю та оцінка наявних точок зору щодо класифікації державного аудиту дозволяє запропонувати власний методичний підхід, який адаптований до специфіки реалізації аудиту в Україні (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю за видами і формами  
Джерело: розроблено авторами.

Слід зазначити, на сучасному етапі розвитку вітчизняного державного фінансового контролю, особливого значення має дослідження, і відповідно, визначення чітких критеріїв і підходів до оцінки ефективності контролю і аудиту в державному секторі. Методологія оцінки діяльності спеціалізованих органів фінансового контролю повинна базуватись не лише на результатах діяльності, тобто економічних і соціальних вигодах, які можуть надавати органи державного фінансового контролю суспільству, а також на оцінці дотримання фундаментальних етичних цінностей Кодексу етики вищих органів фінансового контролю INTOSAI.

Зокрема, відповідно до Кодексу етики вищих органів фінансового контролю (ISSAI 30 Code of Ethics) до фундаментальних цінностей віднесено:

- Добросесність(Integrity);
- Незалежність та об'єктивність (Independence and Objectivity)
- Компетентність(Competence);
- Професійна поведінка (Professional behavior);

- Конфіденційність та прозорість (Confidentiality and Transparency)[22].

Даний Кодекс етики містить детальне керівництво щодо застосування перерахованих етичних принципів та контролю за їх дотриманням, що повинно враховуватись при оцінці ефективності органів державного фінансового контролю та аудиту.

Оцінка професійної компетентності і кваліфікації також має прямий взаємозв'язок з ефективністю контрольної діяльності. Зокрема, Генеральний контролер, керівник контрольного управління Конгресу США (Government Accountability Office) у своєму інтерв'ю журналу CPA зазначив, що з 240 фахівців з обліку і аудиту, які працюють в контрольному управлінні Конгресу є сертифікованими бухгалтерами і аудиторами, кваліфікація яких підтверджена американським незалежним інститутом CPA [23].

Іншими об'єктами оцінки діяльності та визначення ефективності органів державного фінансового контролю і аудиту безумовно повинні бути результати діяльності та відповідно вигоди, які отримує суспільство від діяльності державних контрольних інституцій. Для прикладу, основними критеріями оцінки діяльності контрольного управління Конгресу США є співвідношення економічних вигод, які отримує держава за результатами його діяльності до витрат коштів, які виділяються на утримання даного органу. Зокрема, за результатами роботи GAO в 2017 році США отримало 73 млрд доларів США економічних вигод [24]. В основному це кошти, які повернуто до відповідних бюджетів, а також попереджені зайві витрати державних коштів.

Ще одним важливим критерієм оцінки ефективності державних аудитів є співвідношення кількості наданих пропозицій за результатами аудитів до кількості врахованих, що характеризуватиме рівень врахування пропозицій, і відповідно може свідчити про якість таких пропозицій і їх реальність для врахування.

Отже, загальна оцінка ефективності державного фінансового контролю та аудиту, поміж інших критеріїв, може проводитись із застосуванням відповідних коефіцієнтів ефективності контролю (формула 1) та ефективності державного аудиту (формула 2).

$$KE = \frac{\text{Ефект від контролю}}{\text{Затрати на здійснення контролю}} \quad (1)$$

$$KEA = \frac{\text{К-сть наданих пропозицій}}{\text{К-сть врахованих пропозицій}} \quad (2)$$

**Висновки.** Для подальшого розвитку системи фінансового контролю в країні необхідно закріпити класифікацію фінансового контролю, згідно з якою можна було б систематизувати кожен вид фінансового контролю. Класифікації контролю досить різноманітні і здійснюються за різними ознаками. В літературі існує велика кількість різних класифікацій контролю, але жодна з них в даний час не рахується загальноприйнятою. Широта поглядів обумовлюється, перш за все, відсутністю критеріїв класифікації, а також стрімкою зміною правової бази.

На підставі ґрунтовного аналізу вітчизняного і міжнародного нормативно-правового забезпечення державного аудиту, а також узагальнення наукових праць у статті запропоновано шляхи удосконалення класифікації державного аудиту як складової фінансового контролю. Розроблений методичний підхід передбачає виокремлення двох видів державного аудиту (внутрішнього та зовнішнього), а також форм державного аудиту, що можуть бути об'єднані в три групи (фінансовий аудит, аудит ефективності та операційний аудит). При цьому об'єктами фінансового аудиту мають бути суб'єкти господарювання, бюджетні установи та суб'єкти державної та комунальної форми власності, аудит ефективності має бути скерований на оцінку виконання місцевих бюджетів та програм розвитку, операційний аудит орієнтований на перевірку окремих господарських операцій.

Запропонована класифікація державного аудиту є змістовною і може застосовуватися в діяльності як Державної аудиторської служби України — органу державного внутрішнього фінансового контролю, так і в діяльності Рахункової палати України — органу державного зовнішнього фінансового контролю. При цьому, на нашу думку, застосування класифікації

на практиці можливе за умови розробки відповідного методичного інструментарію державного аудиту, що є перспективним напрямом для подальших наукових досліджень у цій сфері.

#### Література

1. Лимская декларация руководящих принципов контроля [Электронный ресурс] : принято IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 году // Законодавство України. — Режим доступа: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001).
2. Improving financial control over the government system [Text] / N. A. Zavalko, O. V. Panina, V. A. Kovalev, A. G. Zhakevich, K. A. Lebedev // *Espacios*. — 2017. — № 38 (29).
3. Natarova O. Assessment of the state financial control condition in the public sector [Text] / O. Natarova // *Economic Annals-XXI*. — 2015. — № 1—2 (1). — P. 106—109.
4. Some issues of state audit and ways to address them [Text] / M. K. Aliyev, B. Z. Akimova, M. A. Altynbekov, G. S. Tussibayeva, U. B. Yussupov, G. M. Sagindykova, A. A. Tokbergenov // *International Journal of Economic Research*. — 2017. — № 14 (10). — P. 183—189.
5. Давидов Г. М. Аудит [Текст] : підручник / Г. М. Давидов. — Київ : Знання, 2004. — 511 с.
6. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія [Текст] : монографія / О. Ю. Редько. — Київ : ДП Інформ-аналіт. агентство, 2008. — 493 с.
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 : Міжнародна науково-практична конференція, жовтень 2009 р. : тези доповідей. — Київ : КНЕУ, ФПБАУ, 2009. — С. 520—528.
8. Чупрун О. С. Місце аудиту в системі фінансового контролю (господарсько-правовий аспект) [Текст] / О. С. Чупрун // *Вісник господарського судочинства*. — 2007. — № 6. — С. 65—70.
9. Zdyrko N. Problem aspects of the internal state audit development [Text] / N. Zdyrko // *Economic Annals-XXI*. — 2016. — № 161 (9—10). — P. 85—90.
10. Аудит [Текст] : учеб. пособ. / В. А. Лушкин, В. Д. Понииков, И. В. Ялдин, А. Е. Ачкасов. — Житомир, 1999. — 240 с.
11. Данилевский Ю. А. Общий аудит в вопросах и ответах [Текст] / Ю. А. Данилевский. — Москва : Бухгалтерский учет, 1995. — 111 с.
12. Робертсон Дж. Аудит [Текст] / Дж. Робертсон ; пер. с. англ. — Москва : Контакт, 1993. — 496 с.
13. Подольский В. И. Компьютерный аудит [Текст] : практ. пособие / В. И. Подольский, Н. С. Щербакова, В. Л. Комиссаров. — Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. — 128 с.
14. Бутинець Ф. Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. — Житомир : ЖДТУ, 2004. — 564 с.
15. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : закон України від 14.03.1995 № 18195-ВР, від 20.02.1996 № 54196-ВР. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/90/95-%D0%B2%D1%80/ed20170101>.
16. Про Рахункову палату [Електронний ресурс] : закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
17. Дерій В. А. Аудит [Текст] : курс лекцій / В. А. Дерій, А. Я. Кізима. — Тернопіль : Джура, 2002. — 86 с.
18. The Impact of Performance Auditor Public Sector Organizations: The Case of Estonia [Text] / R. Raudla, K. Taro, C. Agu, J. W. Douglas // *Public Organization Review*. — 2016. — № 16 (2). — P. 217—233.
19. Sarens G. Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance [Text] / G. Sarens, M. J. Abdolmohammadi, R. Lenz // *Journal of Applied Accounting Research*. — 2012. — № 13 (2). — P. 191—204.
20. Liang H. Anatomy of state control in the globalization of state-owned enterprises [Text] / H. Liang, B. Ren, S. L. Sun // *Journal of International Business Studies*. — 2015. — № 46 (2). — P. 223—240.
21. Kari A. The subsequent quality assessment of audit of states' financial resources: Methodological issues of algorithm elaboration [Text] / A. Kari, D. Baizakov // *International Journal of Economic Research*. — 2016. — № 13 (9). — P. 3937—3953.
22. ISSAI 30 — Code of Ethics [Electronic resource]. — Available at: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-30-code-of-ethics.html>.
23. Tidrick D. E. A Conversation with U. S. Comptroller General Gene L. Dodaro [Electronic resource] / D. E. Tidrick // *The CPA Journal*. — 2017. — April. — Available at: <https://www.cpajournal.com/2017/04/21/conversation-u-s-comptroller-general-gene-l-dodaro/>.
24. GAO's 2017 Performance and Accountability Report — More than \$73 Billion in Financial Benefits [Electronic resource] // WatchBlog. — 2017. — November 15. — Available at: <https://blog.gao.gov/2017/11/15/gaos-2017-performance-and-accountability-report-more-than-73-billion-in-financial-benefits/>.

Стаття рекомендована до друку 22.02.2019

© Піхоцький В. Ф., Русін В. В.,  
Любенко А. М.

#### References

1. Zakonodavstvo Ukrainy. (n. d.). *Limskaya deklaraciya rukovodyashchih principov kontrolya* [The Lima Declaration on Guiding Principles of Control]. Retrieved from [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001) [in Russian].
2. Zavalko, N. A., Panina, O. V., Kovalev, V. A., Zhakevich, A. G., & Lebedev, K. A. (2017). Improving financial control over the government system. *Espacios*, 38 (29).
3. Natarova, O. (2015). Assessment of the state financial control condition in the public sector. *Economic Annals-XXI*, 1—2 (1), 106—109.
4. Aliyev, M. K., Akimova, B. Z., Altynbekov, M. A., Tussibayeva, G. S., Yussupov, U. B., Sagindykova, G. M., & Tokbergenov, A. A. (2017). Some issues of state audit and ways to address them. *International Journal of Economic Research*, 14 (10), 183—189.
5. Davydov, H. M. (2004). *Audyt* [Audit]. Kyiv: Znannia [in Ukrainian].

6. Redko, O. Yu. (2008). *Audyt v Ukraini. Morfolohiia [Audit in Ukraine. Morphology]*. Kyiv: DP Inform-analit. Ahentstvo [in Ukrainian].
7. Chumakova, I. Yu. (2009). *Audyt v Ukraini: novi vyklyky v epokhu hlobalnykh zmin [Audit in Ukraine: New Challenges in the Age of Global Change]*. Proceedings from MIIM '09: *Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii «Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt v epokhu hlobalnykh zmin» — International scientific and practical conference «Accounting, analysis and audit in the era of global change»*. (pp. 520—528). Kyiv: KNEU [in Ukrainian].
8. Chuprun, O. S. (2007). *Mistse audytu v systemi finansovoho kontroliu (hospodarsko-pravovyi aspekt) [Audit place in the system of financial control (economic and legal aspect)]*. *Visnyk hospodarskoho sudochynstva — Bulletin of economic legal proceedings*, 6, 65—70 [in Ukrainian].
9. Zdyrko, N. (2016). Problem aspects of the internal state audit development. *Economic Annals-XXI*, 161 (9-10), 85-90.
10. Lushkin, V. A., Ponikarov V. D., Yaldin I. V., & Achkasov A. E. (1999). *Audyt [Audit]*. Zhitomir [in Ukrainian].
11. Danilevskiy, Yu. A. (1995). *Obschiy audit v voprosah i otvetah [General audit in questions and answers]*. Moscow: Bukhgalterskii Uchet [in Russian].
12. Robertson, Dzh. (1993). *Audyt [Audit]*. Moscow: Kontakt [in Russian].
13. Podolskiy, V. I., Scherbakova, N. S., & Komissarov, V. L. (2004). *Kompyuterniy audit [Computer audit]*. Moscow: YuNITI-DANA [in Russian].
14. Butynets, F. F., Maliuha, N. M., & Petrenko, N. I. (2004). *Audyt: stan i tendentsii rozvytku v Ukraini ta sviti [Audit: the state and development trends in Ukraine and the world]*. Zhytomyr: ZhDTU.
15. Zakon Ukrainy Pro audytorsku diialnist vid 14.03.1995 № 18195-BP, 20.02.1996 № 54196-BP [Law of Ukraine On Audit Activity dated March 14, 1995, № 18195-VR, dated February 20, 1996 № 54196-VR]. (1995). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/90/95-%D0%B2%D1%80/ed20170101> [in Ukrainian].
16. Zakon Ukrainy Pro Rakhunkovu palatu vid 02.07.2015 № 576-VIII [Law of Ukraine On the Accounting Chamber dated 07.07.2015 № 576-VIII]. (2015). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> [in Ukrainian].
17. Derii, V. A., & Kizyma, A. Ya. (2002). *Audyt [Audit]*. Ternopil: Dzhura [in Ukrainian].
18. Raudla, R., Taru, K., Agu, C., & Douglas, J. W. (2016). The Impact of Performance Auditor Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organization Review*, 16 (2), 217—233.
19. Sarens, G., Abdolmohammadi, M. J., & Lenz, R. (2012). Factors associated with the internal audit function's role incorporate governance. *Journal of Applied Accounting Research*, 13 (2), 191—204.
20. Liang, H., Ren, B., Sun, S. L. (2015). Anatomy of state control in the globalization of state-owned enterprises. *Journal of International Business Studies*, 46 (2), 223—240.
21. Kari, A., & Baizakov, D. (2016). The subsequent quality assessment of audit of states' financial resources: Methodological issues of algorithm elaboration. *International Journal of Economic Research*, 13 (9), 3937—3953.
22. ISSAI 30 — Code of Ethics. (n. d.). *www.intosai.org*. Retrieved from <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-30-code-of-ethics.html>.
23. Tidrick D. E. (2017, April). A Conversation with U.S. Comptroller General Gene L. Dodaro. *The CPA Journal*. Retrieved from <https://www.cpajournal.com/2017/04/21/conversation-u-s-comptroller-general-gene-l-dodaro/>.
24. GAO's 2017 Performance and Accountability Report — More than \$73 Billion in Financial Benefits. (2017, November 15). *WatchBlog*. Retrieved from <https://blog.gao.gov/2017/11/15/gaos-2017-performance-and-accountability-report-more-than-73-billion-in-financial-benefits/>.

*The article is recommended for printing 22.02.2019*

© Pikhotskyi V., Rysin V.,  
Lyubenko A.