

Н.Г. Виговська, д.е.н., проф.
І.В. Литвинчук, к.е.н., доц.
А.В. Шинаков, магістр

Державний університет «Житомирська політехніка»

Державний фінансовий аудит: сутність, наукові підходи до визначення

Стаття присвячена уточненню поняття «державного фінансового аудиту» на основі оцінки існуючих наукових підходів та його нормативно-правового забезпечення. Метою написання статті є поглиблення теоретичних підходів до категорії «державний фінансовий аудит» та виокремлення специфічних ознак такого аудиту з метою уточнення понятійного апарату в сфері контрольної діяльності. Авторами обґрунтовано, що впровадження і розвиток державного фінансового аудиту бюджетних коштів відбувалося на підставі імплементації досвіду контрольної діяльності зарубіжних країн з врахуванням національних особливостей здійснення контрольно-ревізійної практики, що мало позитивний ефект для модернізації державних фінансів. Зазначено, що, незважаючи на значну кількість розроблених нормативно-правових актів щодо впровадження державного фінансового аудиту у діяльність публічних органів влади, його змістовне навантаження є дискусійним: його трактують як форму; вид; метод державного фінансового контролю. В результаті дослідження виокремлено чотири концептуальні підходи до державного фінансового аудиту: функціональний; формальний; процесний та цільовий, що надало можливість прийняти формальний підхід та уточнити державний фінансовий аудит як форму контрольної діяльності держави, спрямовану на оцінку законності, ефективності, економічності та результативності використання ресурсів держави, встановлення та оцінку факторів, що цьому перешкоджають, та розробку обґрунтованих пропозицій з метою цільового та ефективного використання бюджетних коштів у майбутньому. Особливостями державного фінансового аудиту є такі: 1) в основу його застосування покладено принципи законності, цільового використання, ефективності та результативності використання коштів бюджету; 2) його дія розповсюджується на всі рівні бюджетної системи; 3) до сфери застосування його контрольних повноважень належить правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності; 4) організація такого аудиту також спрямована на оцінювання існуючого стану внутрішнього аудиту у бюджетних установах та відповідно стану внутрішнього контролю, що відрізняє його від інших існуючих форм контрольної діяльності. Перспективи подальших наукових розвідок варто пов'язати з формуванням єдиної системи державного фінансового контролю в Україні та визначенням місця державного фінансового аудиту у сформованій системі.

Ключові слова: державний фінансовий аудит; державний фінансовий контроль; аудит ефективності; контрольна система; публічні фінанси; форма контролю; вид контролю.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими практичними завданнями. Розвиток світової економіки в останні десятиріччя XX століття, перехід її до нового стану, світові інтеграційні процеси поставили перед Україною та іншими країнами світу низку питань, для вирішення яких потрібні значні фінансові ресурси. Управління цими фінансовими ресурсами здійснюється за допомогою державного фінансового контролю. Таким чином, обов'язковою умовою успішного функціонування держави є побудова її ефективної фінансової системи, а найважливішою функцією державного управління є контроль у сфері фінансових відносин, основна увага якого в наш час спрямована саме на ефективність використання державних ресурсів. Сьогодні, в складних економічних умовах, гостро постає проблема функціонування фінансової системи України – наповнення доходної частини її бюджету, а також проблема ефективного використання наявних бюджетних коштів, оскільки ефективність держави, головним чином, визначається тим, як держава розпоряджається фінансовими і матеріальними ресурсами, які суспільство довірило їй в управління. Запровадження аудиту ефективності в систему державного контролю обумовлено необхідністю контролювати не лише цільовий характер використання ресурсів, а й оцінити результативність їх використання. Ця проблема особливо гостро стоїть сьогодні перед нашою країною, в складних економічних умовах, коли державні ресурси є дуже обмеженими, а потреби країни зростають з кожним днем. Актуальність цієї теми зумовлена тим, що правильна організація аудиту ефективності використання державних ресурсів та його практична реалізація дозволить не лише контролювати цільове використання державних ресурсів, їх обсяг та законність використання, а й ефективність цих ресурсів, що, як відомо, є одним з найперших показників успішної діяльності країни.

Це підвищить можливості нашої країни використовувати ресурси на ті операції, які принесуть максимальну вигоду, що забезпечить подальший розвиток економіки країни.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичні питання державного фінансового аудиту, його співвіднесення з державним фінансовим контролем, класифікаційних ознак глибоко досліджувалося науковцями [1–6; 8–10]. Однак, незважаючи на значну кількість праць та нормативно-правових актів у галузі державного фінансового контролю, що приймаються урядом України, є низка невирішених питань щодо трактування контрольної термінології. Це вимагає продовження наукових досліджень державного фінансового аудиту як однієї з основних складових контролю держави.

Постановка завдання. Метою написання статті є поглиблення теоретичних підходів до категорії «державний фінансовий аудит» та виокремлення специфічних ознак такого аудиту з метою уточнення понятійного апарату в сфері контрольної діяльності.

Викладення основного матеріалу. Державний фінансовий контроль є важливою функцією державного управління, призначення якої – перманентне спостереження, моніторинг ефективності, цільового спрямування та законності використання державних коштів і активів. Об’єктивна наявність державного фінансового контролю обумовлена поділом фінансового контролю на дві взаємопов’язані сфери: контроль за державними та недержавними фінансами.

В цілому фінансовий контроль спрямований на управління фінансами та грошовими потоками з метою забезпечення доцільності та ефективності фінансових операцій. Фінансовий контроль прямо і безпосередньо впливає з контрольної функції фінансів. Багато в чому це обумовлено тим, що саме державні органи мають важливе значення під час захисту фінансових прав та інтересів громадян, запобігання та попередження незаконних дій з фінансовими ресурсами. Варто зазначити, що сфера державного фінансового контролю охоплює не лише бюджетні кошти та активи. До компетенції державних органів контролю часто належить контроль і нагляд за фінансами недержавних підприємств, що підтверджується проведенням позапланових та зустрічних ревізій.

Оцінка наукових підходів до тлумачення державного фінансового контролю не має значних розбіжностей у економічній літературі та у нормативно-правовому полі. Зокрема, основними визначальними ознаками останнього є такі:

- 1) наявність владних повноважень у контролюючих органах;
- 2) цільова спрямованість на попередження та подальше виявлення порушень;
- 3) об’єктом державного фінансового контролю є бюджетні кошти та активи держави;
- 4) предметом перевірки є дотримання підконтрольним суб’єктом дотримання контрольних принципів, зазначених у нормативно-правових документах (наприклад, принципу законності).

У складі державного фінансового контролю окремо досліджують таку форму (вид) контролю, як державний фінансовий аудит. Однак, незважаючи на значну кількість розроблених нормативно-правових актів щодо впровадження державного фінансового аудиту у діяльність публічних органів влади, змістовне навантаження цієї форми контролю є дискусійним. Її досліджують як форму; вид; різновид державного фінансового контролю. Складність визначення державного фінансового аудиту пов’язана також з тим, що його часто ототожнюють з аудитом ефективності використання державних коштів. Визначення державного фінансового аудиту у наукових джерелах наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Визначення державного фінансового аудиту у наукових джерелах

№ з/п	Автор	Визначення державного фінансового аудиту (ДФА)
1	Волощук В. [2]	ДФА – форма бюджетного контролю, спрямована на оцінку законності та ефективності використання ресурсів держави, встановлення факторів, що цьому перешкоджають, та на розробку обґрунтованих пропозицій з метою цільового та ефективного використання бюджетних коштів у майбутньому
2	Гупаловська М.Б. [3]	ДФА – аудит, спрямований на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Він дозволяє оцінити рівень досягнення запланованих результатів та надати пропозиції щодо ефективного використання фінансових ресурсів
3	Пушкарьова О.Ю. [10]	ДФА – функція державного управління, що проявляється у здійсненні контрольних заходів за процесом формування, розподілу, перерозподілу і використання фондів грошових коштів державою
4	Дікань Л.В. [6]	ДФА фокусується на визначенні того, чи представлена фінансова інформація суб’єкта відповідно до вимог чинних нормативно-правових актів

Джерело: складено авторами на основі [2; 3; 6; 10]

Основні законодавчі документи, що регулюють процедурні моменти організації державного фінансового аудиту та його різновиду – аудиту ефективності в нашій країні, зазначено в таблиці 2.

Таблиця 2

Нормативно-правові документи, що регламентують порядок здійснення державного фінансового аудиту та аудиту ефективності за використанням бюджетних коштів в Україні

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Положення щодо державного фінансового аудиту і аудиту ефективності
1	2	3
1	Закон України «Про Рахункову палату» від 11.06.1996 р. № 315/96 – ВР	Вперше аудит ефективності як форма контролю згадується у складі функцій Рахункової палати України, якій надано право на проведення державного аудиту ефективності
2	Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі від 14.09.2002 р. № 538-р	Регламентує спрямованість на підвищення ефективності використання бюджетних коштів і досягнення результатів від вкладення державних ресурсів. На підставі цього розроблено показники, що надали можливість оцінювати рівень досягнення запланованих цілей у залученні мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату під час використання визначеного бюджетом обсягів коштів, тобто ступінь досягнення принципу ефективності
3	Постанова КМУ «Про затвердження порядку планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби» від 08.08.2001 р. № 955	Вперше розроблено організаційні основи проведення аудиту ефективності. Зокрема, передбачено планування проведення аудитів ефективності та порядок включення їх до загального плану роботи контрольно-ревізійної служби поряд з ревізіями та перевітками
4	Методичні рекомендації про проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми від 02.04.2003 р. № 75	Зроблена спроба адаптувати закордонний досвід аудиту ефективності у вітчизняну практику, а саме: визначено поняття аудиту ефективності, його мету, завдання і процедури проведення з урахуванням вітчизняної практики здійснення державного фінансового контролю
5	Стратегія Державної контрольно-ревізійної служби в Україні на 2003–2005 роки від 26.11.2002 р. № 997	Йдеться про впровадження в практичну роботу, нарівні з ревізіями та перевітками, аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та аудиту ефективності виконання державних програм з метою оцінки повноти досягнення поставлених цілей
6	Порядок проведення органами Державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм від 10.08.2004 р. № 1017	Порядок чітко визначив механізм здійснення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм – аудиту ефективності. В цьому документі визначено поняття «державного аудиту ефективності», його мета, завдання, методи, порядок проведення, документальне оформлення процесу аудиту, обов'язки та відповідальність працівників контрольно-ревізійної служби, які проводять аудит
7	Закон України «Про управління об'єктами державної власності» від 01.11.2005 р.	Стаття 21 Закону визначає, що органи контрольно-ревізійної служби здійснюють державний аудит суб'єктів господарювання державного сектора економіки, спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів і державного майна
8	Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм від 15.12.2005 р. № 444	Визначається сутність аудиту ефективності, його об'єкт, проблема (невиконання запланованих результативних показників бюджетної програми через неефективне використання бюджетних коштів) та інші поняття, що мають місце під час проведення аудиту; мета аудиту ефективності, його завдання та методи; порядок організації та проведення аудиту ефективності (планування аудиту, створення групи, підбір матеріалів, етапи аудиту); оформлення та реалізація результатів аудиту ефективності
9	Порядок проведення органами Державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання від 25.03.2006 р. № 361	Регулюється проведення аудиту ефективності казенних підприємств, підприємств, що використовують комунальне майно, виконують індивідуальні державні програми, мають у статутному капіталі частку держави, тобто ті підприємства, які використовують державні кошти чи майно, але не є бюджетними установами

1	2	3
10	Порядок проведення органами Державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту місцевих бюджетів від 12.05.2007 р. № 698	Надає право на проведення аудиту ефективності контролюючими органами місцевих бюджетів
11	Наказ Головки КРУ щодо вдосконалення державного фінансового контролю на місцевому рівні від 25.10.2007 р. № 245	Встановлено, що перевірка місцевих бюджетів буде здійснюватися не у формі ревізій, а у формі державного аудиту ефективності. Це означає, що контроль за місцевими бюджетами проводиться у двох формах – комплексна ревізія учасників бюджетного процесу (юридичних осіб) та державний аудит ефективності (за рахунками місцевих бюджетів і за їх грошовими потоками)
12	Методика проведення органами Державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання від 04.08.2008 р. № 300	Визначає методи, мету, завдання та складові проведення аудиту ефективності окремого суб'єкта господарювання
13	Порядок проведення органами Державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій від 20.05.2009 р. № 506	У Порядку зазначено ключові поняття, необхідні для проведення аудиту, визначено мету та особливості, операції, що проводяться під час аудиту, певні організаційні моменти
14	Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII (Редакція станом на 07.08.2015 р.)	ДФА є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю 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. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті
15	Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм 29.08.2018 р. № 692	Державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм (далі – аудит) – вид державного фінансового аудиту, що спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності розроблення і виконання державних (регіональних) цільових програм (далі – програми), управління і використання коштів державного та місцевого бюджетів під час їх виконання та оцінки досягнення очікуваних результатів виконання програм
16	Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів від 12.09.018 р. № 740	Державний фінансовий аудит інвестиційних проєктів (далі – аудит) – вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності реалізації інвестиційних проєктів об'єктами аудиту, виконання якого здійснюється на основі державного та місцевого інвестування, державної підтримки, надання державних та/або місцевих гарантій і стану досягнення результативних показників, управління та використання інвестицій (коштів)
17	Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII	ДФА полягає у перевірці, аналізі та оцінці правильності ведення, повноти обліку і достовірності звітності щодо надходжень і витрат бюджету, встановлення фактичного стану справ щодо цільового використання бюджетних коштів, дотримання законодавства при здійсненні операцій з бюджетними коштами
18	Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна»	ДФА – це перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю

Джерело: узагальнено авторами на підставі [2–6]

Аналіз даних таблиці 2 дозволяє зробити висновок, що впровадження і розвиток державного фінансового аудиту бюджетних коштів відбувалося на підставі імплементації досвіду контрольної діяльності зарубіжних країн. Водночас на законодавчому рівні було зроблено спробу врахувати вітчизняні національні умови здійснення контрольно-ревізійної практики, що стало досить позитивним моментом. Як свідчать дані таблиці 2, суб'єктами, що здійснюють державний фінансовий аудит, є Державна аудиторська служба (внутрішній державний фінансовий контроль) та Рахункова палата (зовнішній державний контроль).

Наступним етапом дослідження є виявлення взаємозв'язку між поняттями «державний фінансовий аудит» й «аудит ефективності використання бюджетних коштів». Загалом термін «аудит» визначається як підприємницька діяльність, орієнтована на підтвердження достовірності, законності та правильності формування фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку. Однак, починаючи з 90-х років XX століття, поняття «державний аудит» почало активно імплементуватися на державному рівні, у діяльність органів влади, незважаючи на його змістовну суперечливість при цьому впровадженні.

Зокрема, відповідно до п. 84 Глосарія INTOSAI, аудит ефективності можна визначати як своєрідну форму контролю за дотриманням якості управлінських рішень щодо економічності та ефективності використання фінансових, матеріальних та трудових ресурсів. Причому із такого тлумачення випливає, що він може здійснюватися не лише на державному рівні, але і на рівні підприємств [7]. Часто на практиці аудит ефективності ототожнюють із фінансовим аудитом (аудитом діяльності), однак це два різновиди контролю. Неузгодженість думок щодо тлумачення державного фінансового аудиту та аудиту ефективності у нормативно-правових документах визначає і неузгодженість позицій у науковій економічній літературі (табл. 3).

У світовій практиці можна побачити також інші назви такої форми контролю: аудит відповідності, аудит результативності та продуктивності, зовнішній аудит, аудит адміністративної діяльності.

Таблиця 3

Трактування державного фінансового аудиту в економічній літературі

<i>Трактування державного фінансового аудиту в економічній літературі</i>	<i>Автори</i>
Комплексний процес, що охоплює різні сфери господарювання	А.Любенко [8]
Оцінка ефективності управління фінансовими потоками і державною власністю, оцінка ефективності податкового адміністрування	П.Петренко [9]
Специфічна форма державного фінансового контролю	Є.В. Мних, М.О. Никонович, С.В. Бардаш [5], В.Волощук [2]
Спрямованість на виконання вимог чинних нормативно-правових актів	Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна [6]
Аудит, напрямом якого є оцінка ефективності використання бюджетних коштів	М.Б. Гупаловська [3]
Функція державного управління (менеджменту)	О.Ю. Пушкарьова [10]

Джерело: узагальнено авторами на основі [2; 3; 5; 6; 8–10]

Відповідно до міжнародних стандартів, фінансовий аудит є специфічною формою державного контролю, що спрямована на дослідження фінансової звітності та первинних фінансових документів підконтрольного об'єкта з метою оцінювання того, чи проведені господарські операції здійснюються відповідно до заздалегідь встановлених цілей і складеного бюджету, з дотриманням існуючих правил і нормативних вимог, а також перевірка правильності їх відображення в бухгалтерському обліку та в подальшому у звітності.

Ми погоджуємося з позицією науковців, які визначають, що кінцевою метою такої форми контролю, як аудит, є періодичне визначення різного роду відхилень від існуючих стандартів використання фінансових і матеріальних ресурсів. Такій меті за змістом відповідають більше вітчизняні традиційні заходи контрольної роботи – ревізія і перевірка.

Але доволі часто в літературі аудит ефективності виділяють як складову частину державного фінансового аудиту. Тому і сьогодні немає чіткого поняття цієї категорії, існує проблема у її визначенні та класифікації.

Вважаємо, що такі форми контролю, як державний фінансовий аудит, ревізія у формі інспектування або перевірка, є близькими за процедурними моментами і не мають змістовних розбіжностей, що обумовлено їх аналогічною цільовою спрямованістю. Але на практиці водночас ступінь ефективності використання державних фінансових ресурсів з певною мірою імовірності можна визначити шляхом застосування інспектування або перевірки.

Деякі вчені аудит ефективності вважають більш змістовною та широкою формою контролю, ніж фінансовий аудит (ревізія, перевірка). Це обумовлено тим, що виникають сумніви у контролерів, по-перше, щодо законності і достовірності використання ресурсів за призначенням, а по-друге, щодо доречності та необхідності прийняття відповідного управлінського рішення керівниками підконтрольної бюджетної установи [5; 6; 9]. Можна частково погодитися з таким визначенням.

Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Коцупатрий М.М. [4] виокремлюють такі основні відмінності аудиту ефективності від фінансового аудиту: предметна сфера для проведення аудиторського дослідження при аудиті ефективності є більш широкою, у керівника та членів аудиторської групи є більше повноважень для формування власних думок та подальшого обґрунтування результатів проведеного ними аудиту; для аудиторів є більше можливостей обирати ті ризиковані сфери діяльності установи або підприємства, які будуть оцінюватися під час проведення аудиту; показники та критерії оцінки об'єкта аудиту чітко не встановлена, що означає: член аудиторської групи має право обирати ті чи інші прийоми та способи дослідження; докази незаконного та неефективного використання об'єктом аудиту коштів є переконуваними, а констатуючий документ за результатами аудиту – аудиторський звіт не має такого констатуючого характеру, як при ревізії. Крім того, в ньому містяться рекомендації, що робить таку форму контролю менш «жорсткою».

Оскільки трактування державного фінансового аудиту в літературі різняться, дослідимо домінуючі наукові підходи до цієї економічної категорії. Наприклад, науковець А.М. Любенко визначає державний аудит ефективності «... як процес, що за характером є комплексним, та охоплює різноспрямовані сфери господарської діяльності установи. Розпочинається він з отримання необхідної інформації про підконтрольний державний орган (установу чи організацію), його діяльність, основні функції та потенційну здатність керівництва виконувати свою роботу» [8, с. 45]. Такий підхід можна вважати процесним, оскільки автор докладно в подальшому описує процеси здійснення аудиторського дослідження.

Вітчизняні науковці В.В. Немченко, О.Ю. Редько пов'язують трактування державного фінансового аудиту з її формою, стверджуючи, що остання спрямована на всебічне сприяння бюджетним установам, державним підприємством, а також суб'єктам господарювання, які отримують державні кошти, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанню бюджетних коштів та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності» [1]. Недоліком такого трактування вважаємо те, що авторами не розкрито сутність та змістове навантаження державного фінансового аудиту.

Група науковців [5] також припускають думки, що державний фінансовий аудит є формою контрольної діяльності, стверджуючи, що його сутність розкривається через проведення неупередженої, законної та достовірної перевірки, спрямованої на висловлення аудитором думки щодо відповідності наданої об'єктом аудиту фінансової інформації чинному законодавству, зокрема, встановленим вимогам стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності і чинних нормативно-правових актів». Однак автори стверджують, що це форма державного аудиту, що актуалізує питання класифікаційної моделі державного аудиту в цілому.

Волощук В. також, ототожнюючи державний фінансовий аудит з її контрольною формою, водночас стверджує, що це складова бюджетного контролю, що актуалізує питання складових системи фінансового контролю в цілому: «... це форма бюджетного контролю, спрямована на оцінку законності, результативності, економічності та ефективності використання державних ресурсів, встановлення факторів, що цьому перешкоджають, та розробку обґрунтованих пропозицій з метою цільового та ефективного використання бюджетних коштів у майбутньому» [2]. Таке трактування відрізняється від попередніх тим, що акцент зроблено на тому, що державний фінансовий аудит є підсистемою саме бюджетного контролю, що вважаємо доречним.

Петренко П. наводить таке трактування державного аудиту ефективності – це оцінювання ступеня ефективності управління фінансовими потоками і державною власністю, а також ефективністю здійснення податкового адміністрування. Автор до оцінки фінансових потоків також додає оцінювання ступеня результативності фінансово-господарської діяльності підконтрольних об'єктів (розпорядників бюджетних коштів), що розширює предметну область аудиторського дослідження [9].

Науковець М.Б. Гупаловська пише, що державний фінансовий аудит як особлива форма державного фінансового контролю має особливу спрямованість: на визначення ефективності використання бюджетних коштів для майбутньої реалізації поставлених розпорядником коштів цілей та ідентифікацію факторів, які цьому заважають. У результаті цього є можливим оцінити отриманий рівень досягнення запланованих заздалегідь результатів та сформулювати рекомендації об'єкту аудиту щодо підвищення ефективності та законності використання коштів держави» [3]. Виникає цілком слушне питання: чим тоді державний фінансовий аудит відрізняється від аудиту, що проводиться незалежними аудиторськими компаніями на рівні суб'єктів господарювання? Частково помилкові трактування державного фінансового аудиту

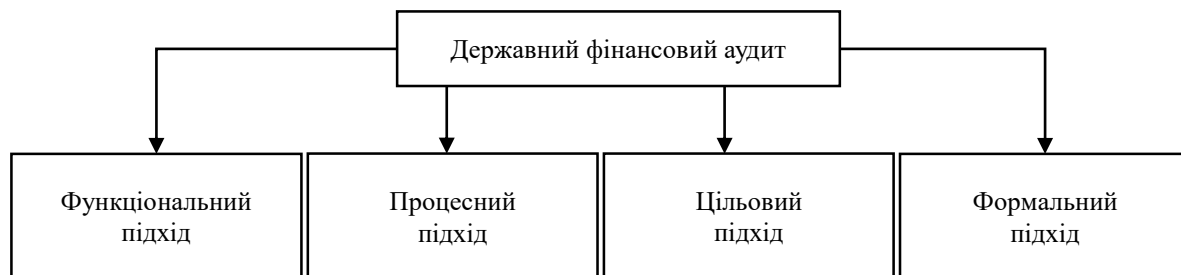
пов'язані із суперечливістю нормативно-правової бази, що регламентує аудиторську діяльність, де окремо не визначено, що може існувати аудит на державному рівні.

Функціональне призначення державного фінансового аудиту підкреслено у трактуванні О.Ю. Пушкарьової, яка стверджує, що це функція державного управління, що полягає у реалізації ряду контрольних заходів за процесом формування, розподілу, перерозподілу і використання фондів грошових коштів державою» [10]. Вважаємо, що таке тлумачення надає можливість сформувати наступний науковий підхід до дослідження державного фінансового аудиту та аудиту ефективності як функціональний.

Група науковців, акцентуючи увагу на інформаційній функції державного фінансового аудиту, стверджує, що насамперед аудит ефективності спрямований на перевірку того, чи відповідає надана для аудиту фінансова інформація чинним нормативно-правовим документам [6]. Таке трактування дозволяє висловити такі зауваження.

По-перше, основне призначення державного аудиту в існуючих умовах модернізації національної контрольної системи – не лише сформувати інформацію для державних органів про порушення використання бюджетних коштів, але і попередити імовірні порушення в майбутньому, що актуалізує якраз превентивну функцію державного фінансового аудиту. По-друге, робити акцент виключно на перевірці законності витрачання бюджетних коштів під час господарської діяльності бюджетної установи чи державного підприємства є недоречним, оскільки будь-який контрольний захід також оцінює економічність, результативність та ефективність використання коштів та використання державного майна.

Таким чином, проаналізувавши тлумачення державного фінансового аудиту, можна зробити висновок, що його визначають досить різноспрямовано: як форму; функцію; вид контрольної або ревізійної діяльності; вид публічного (державного) аудиту. Це надає можливість виокремлення таких чотирьох концептуальних підходів: функціональний; формальний; процесний та цільовий (рис. 1).



Джерело: складено авторами

Рис. 1. Концептуальні підходи до визначення категорії «державний фінансовий аудит»

Узагальнивши позиції вчених та чинну нормативно-правову базу, що регламентує державний фінансовий аудит сьогодні, визначимо останній як специфічну форму контрольної діяльності держави, спрямовану на оцінювання дотримання принципів законності, ефективності, економічності, дієвості, результативності використання активів держави, ідентифікацію та аналіз негативних факторів, що підлягають усуненню, та розробку обґрунтованих пропозицій для досягнення їх цільового та ефективного використання у майбутньому. Наведене трактування акцентує увагу на спрямованості державного фінансового аудиту на дотримання законності, ефективності та цільового спрямування використання коштів держави та державного майна, а також підкреслює превентивну функцію останнього, що полягає у попередженні імовірних бюджетних порушень у майбутньому. Виділеними особливостями державного фінансового аудиту є такі: 1) в основу його застосування покладено принципи законності, цільового використання, ефективності та результативності використання коштів бюджету; 2) його дія розповсюджується на всі рівні бюджетної системи; 3) до сфери застосування його контрольних повноважень належить правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності; 4) організація такого аудиту також спрямована на оцінювання існуючого стану внутрішнього аудиту у бюджетних установах та відповідно стану внутрішнього контролю, що відрізняє його від інших існуючих форм контрольної діяльності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, в результаті дослідження уточнено категоріально-понятійний апарат контролю щодо трактування поняття «державний фінансовий аудит» шляхом виокремлення таких чотирьох концептуальних підходів: функціонального; формального; процесного та цільового, що надало можливість прийняти формальний підхід та уточнити його як форму контрольної діяльності держави, спрямовану на оцінку законності, ефективності, економічності та результативності використання ресурсів держави, встановлення та оцінку факторів, що цьому перешкоджають, та розробку обґрунтованих пропозицій з метою цільового та ефективного використання бюджетних коштів у майбутньому. Перспективи подальших наукових розвідок варто пов'язати з формуванням єдиної системи державного фінансового контролю в Україні та визначенням окремого місця державного фінансового аудиту у сформованій системі.

Список використаної літератури:

1. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту / за ред. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. – Київ : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
2. Волощук В. Бюджетні програми як об'єкт державного фінансового аудиту / В.Волощук // Науковий вісник ОНЕУ. – 2015. – № 11. – С. 17–26.
3. Гупаловська М.Б. Сучасні реалії та перспективи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / М.Б. Гупаловська // Наука й економіка. – 2014. – № 4. – С. 24–27.
4. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник (для студентів ВНЗ) / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрий. – Київ : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
5. Державний фінансовий аудит: методологія і організація : монографія / за ред. Є.В. Мниха. – Київ : КНТЕУ, 2009. – 319 с.
6. Дікань Л.В. Державний аудит : навч. посіб. / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна. – Київ : Знання, 2011. – 503 с.
7. Керівні принципи аудиту державних фінансів : збірник базових документів INTOSAI – Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів. – Київ, 2003. – 122 с.
8. Любенко А.М. За критерієм ефективності, або про перспективи проведення державного фінансового аудиту в Україні / А.М. Любенко // Фінансовий контроль. – 2008. – № 1. – С. 44–46.
9. Петренко П. Що гальмує систему урядового контролю економіки України? / П.Петренко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://personal.in.ua/article.php?id=610>.
10. Пушкарьова О.Ю. Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання як пріоритетний напрям діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби / О.Ю. Пушкарьова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/dtr/ep/2009_7/files/EC709_33.pdf.

References:

1. Nemchenko, V.V. and Redko, O.Iu. (ed.) (2012), *Audit. Osnovy derzhavnoho, nezalezhnoho profesiinoho ta vnutrishnoho audytu*, Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, 540 p.
2. Voloshchuk, V. (2015), «Biudzhetni prohramy yak ob'iekt derzhavnoho finansovoho audytu», *Naukovyi visnyk ONEU*, No. 11, pp. 17–26.
3. Hupalovska, M.B. (2014), «Suchasni realii ta perspektyvy derzhavnoho finansovoho audytu vykonannia biudzhetnykh prohram», *Nauka y ekonomika*, No. 4, pp. 24–27.
4. Hutsalenko, L.V., Derii, V.A. and Kotsupatryi, M.M. (2009), *Derzhavnyi finansovyi kontrol*, navchalnyi posibnyk (dlia studentiv VNZ), Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, 424 p.
5. Mnykh, Ye.V. (ed.) (2009), *Derzhavnyi finansovyi audit: metodolohiia i orhanizatsiia*, monohrafiia, KNTEU, Kyiv, 319 p.
6. Dikan, L.V., Holub, Yu.O. and Syniuhina, N.V. (2011), *Derzhavnyi audit*, navch. posib., Znannia, Kyiv, 503 p.
7. *Kerivni pryntsypy audytu derzhavnykh finansiv* (2003), Zbirnyk bazovykh dokumentiv INTOSAI – Mizhnarodnoi orhanizatsii vyshchych orhaniv kontroliu derzhavnykh finansiv, Kyiv, 122 p.
8. Liubenko, A.M. (2008), «Za kryteriiem efektyvnosti, abo pro perspektyvy provedennia derzhavnoho finansovoho audytu v Ukraini», *Finansovyi kontrol*, No. 1, pp. 44–46.
9. Petrenko, P., «Shcho halmuie systemu uriadovoho kontroliu ekonomiky Ukrainy?», [Online], available at: <http://personal.in.ua/article.php?id=610>
10. Pushkarova, O.Iu., «Derzhavnyi finansovyi audit subiektiv hospodariuvannia yak priorytetnyi napriam diialnosti orhaniv Derzhavnoi kontrolno-reviziinoi sluzhby», [Online], available at: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/dtr/ep/2009_7/files/EC709_33.pdf

Виговська Наталія Георгіївна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів та цифрової економіки Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0001-7129-6169>.

Наукові інтереси:

- публічні фінанси;
- фінанси підприємств.

Литвинчук Ірина Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів та цифрової економіки Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0003-3316-4952>.

Наукові інтереси:

- бюджетний менеджмент;
- банківський менеджмент;
- податковий менеджмент.

Шинаков Андрій Володимирович – магістр Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

- публічні фінанси;
- фінансовий контроль.

Vyhovska N.G., Lytvinchuk I.V., Shinakov A.V.

State financial audit: essence, scientific approaches to definition

The article is devoted to clarifying the concept of state financial audit based on the assessment of existing scientific approaches and its regulatory and legal support. The purpose of writing the article is to deepen theoretical approaches to the category of «state financial audit» and to highlight specific features of such an audit in order to clarify the conceptual apparatus in the field of control activities. The authors substantiate that the introduction and development of state financial audit of budget funds took place on the basis of the implementation of the experience of control activities of foreign countries, taking into account the national characteristics of the implementation of control and audit practice, which had a positive effect on the modernization of public finances. It is noted that despite the significant number of developed regulatory legal acts on the introduction of state financial audit into the activities of public authorities, its substantive load is debatable: it is interpreted as a form; type; method of state financial control. As a result of the study, four conceptual approaches to state financial audit were identified: functional; formal; process and target, which made it possible to adopt a formal approach and clarify state financial audit as a form of state control activities aimed at assessing the legality, efficiency, economy and effectiveness of the use of state resources, establishing and assessing factors that hinder this, and developing substantiated proposals for the purpose of targeted and effective use of budget funds in the future. The highlighted features of the state financial audit are as follows: 1) its application is based on the principles of legality, targeted use, efficiency and effectiveness of the use of budget funds; 2) its action extends to all levels of the budget system; 3) the scope of its control powers includes the correctness of accounting and the reliability of financial reporting; 4) the organization of such an audit is also aimed at assessing the existing state of internal audit in budgetary institutions and, accordingly, the state of internal control, which distinguishes it from other existing forms of control activity. The prospects for further scientific research should be associated with the formation of a unified system of state financial control in Ukraine and determining the place of state financial audit in the formed system.

Keywords: state financial audit; state financial control; efficiency audit; control system; public finances; form of control; type of control.

Стаття надійшла до редакції 10.02.2025.