

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-80-79>

УДК 336.1:657.6:005.35

**ДІАЛЕКТИКА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ
ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ:
ПОРІВНЯЛЬНА МЕТОДОЛОГІЯ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ
І ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

**DIALECTICS OF FINANCIAL CONTROL
AND INTERNAL AUDIT: A COMPARATIVE METHODOLOGY
OF THE ACCOUNTING CHAMBER
AND THE STATE AUDIT SERVICE OF UKRAINE**

Малюга Наталія Михайлівна

доктор економічних наук, професор,
Поліський національний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7367-5381>

Савченко Алла Миколаївна

кандидат економічних наук, доцент,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1871-7555>

Стасіневич Світлана Анатоліївна

кандидат економічних наук, доцент,
Київський кооперативний інститут бізнесу та права
ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-9424-2118>

Malyuga Natalya

Zhytomyr National Agroecological University

Savchenko Alla

State Tax University

Stasinevych Svitlana

Kyiv Cooperative Institute of Business and Law

У статті досліджено діалектичну взаємодію фінансового контролю та внутрішнього аудиту в системі державного управління України крізь призму діяльності Рахункової палати та Державної аудиторської служби. Обґрунтовано методологічні основи їх порівняльного аналізу як форм реалізації єдиного епістемологічного процесу - пізнання, оцінювання та вдосконалення управлінських рішень. Визначено, що Рахункова палата втілює макрорівневу концепцію стратегічного контролю, тоді як Державна аудиторська служба реалізує операційно-аналітичну модель моніторингу ефективності державних фінансів. Розкрито філософію діалектичного зв'язку між зовнішнім і внутрішнім контролем, що забезпечує синтез правової, етичної та когнітивної складових фінансової відповідальності. Доведено, що їх методологічна інтеграція формує умови для розвитку рефлексивного управління, підвищення прозорості, підзвітності та стійкості державного фінансового простору.

Ключові слова: фінансовий контроль, внутрішній аудит, Рахункова палата України, Державна аудиторська служба України, методологія, рефлексивне управління, державна відповідальність.

The article substantiates the dialectical interaction between financial control and internal audit in Ukraine's public financial management through an extended comparative examination of the Accounting Chamber and the State Audit Service. The research clarifies how these institutions represent interconnected dimensions of state cognition – strategic reflection and operational self-correction – and elaborates an advanced model of their methodological convergence. The study applies dialectical, systemic and cognitive-reflexive approaches, integrating comparative, structural and functional analysis to identify differences, complementarities and institutional overlaps between

external (Accounting Chamber) and internal (State Audit Service) control mechanisms. The philosophical basis is grounded in concepts of reflexive governance, epistemic responsibility, transparency, institutional adaptability and continuous improvement as essential foundations for modern public financial oversight. The findings demonstrate that the Accounting Chamber performs macro-level supervisory functions aligned with ISSAI standards and international audit principles, while the State Audit Service operates at meso- and micro-levels, generating operational feedback, managerial insights and corrective signals. Their coordinated interaction creates a unified cognitive-analytical system in which audit becomes a tool of state self-reflection and strategic learning. This synergy enables a transition from reactive supervision to proactive analytical control, reinforcing evidence-based decision-making and enhancing the resilience of public finance management. The novelty lies in conceptualizing the “dialectics of financial control and internal audit” as a dynamic cognitive mechanism of state development. Audit is reinterpreted not merely as a procedural obligation but as an epistemological practice that integrates knowledge, ethical responsibility and institutional learning. The proposed reflexive model supports modernization of Ukraine’s public audit methodology, harmonization with international standards and the formation of an adaptive, knowledge-driven system of governance.

Keywords: financial control, internal audit, Accounting Chamber of Ukraine, State Audit Service of Ukraine, methodology, reflexive governance, epistemic responsibility, public sector learning.

Постановка проблеми. У сучасній системі публічного управління фінансовий контроль і внутрішній аудит посідають ключове місце в забезпеченні прозорості, ефективності та законності використання державних ресурсів. Їхня роль виходить за межі суто перевіркової функції – вони стають формою практичного пізнання держави, інструментом само-рефлексії та безперервного вдосконалення управлінських рішень. Фінансовий контроль у цьому контексті постає як механізм інституційного усвідомлення, через який держава аналізує власні дії, виявляє недоліки та формує нові стандарти поведінки у сфері публічних фінансів.

В Україні основними суб’єктами цього процесу є Рахункова палата України (РПУ) та Державна аудиторська служба України (ДАСУ), які репрезентують два взаємопов’язані виміри контролю – зовнішній і внутрішній. Рахункова палата виконує стратегічну аналітичну функцію, здійснюючи оцінку ефективності державного управління, використання бюджетних коштів і реалізації національних програм. Натомість Державна аудиторська служба реалізує операційно-аналітичну модель, спрямовану на своєчасне виявлення, запобігання та усунення порушень у фінансово-господарській діяльності державних підприємств і установ. Обидва органи діють у межах спільної мети – забезпечення фінансової дисципліни та відповідального управління публічними ресурсами, – однак застосовують різні методологічні інструменти, що зумовлює потребу у їх системному порівнянні.

Проблема полягає в тому, що між Рахунковою палатою та ДАСУ відсутній єдиний концептуальний підхід до трактування сутності контролю, його цілей і результатів. Наявна методологічна роз’єднаність створює ризики дублювання функцій, розмиття повноважень і

фрагментації аналітичного простору державного фінансового контролю. З одного боку, стандарти ISSAI, що застосовуються Рахунковою палатою, забезпечують стратегічну глибину та міжнародну узгодженість, але не завжди враховують оперативні реалії управління державними фінансами. З іншого боку, практики ДАСУ відзначаються гнучкістю й оперативністю, проте потребують концептуальної уніфікації та методичного оновлення.

У таких умовах особливої актуальності набуває діалектичне осмислення фінансового контролю та внутрішнього аудиту – як процесу взаємодії зовнішнього спостереження й внутрішнього самовдосконалення, знання й дії, законності й ефективності. Цей підхід дозволяє розглядати контроль не лише як інструмент виявлення помилок, а як систему пізнання та розвитку держави, де аудиторська діяльність виступає формою рефлексії над якістю управлінських рішень.

Постає потреба у формуванні нової теоретико-методологічної основи, яка б поєднала філософію державного мислення з практикою фінансового аудиту, інтегрувавши підходи Рахункової палати й ДАСУ у єдину рефлексивну модель контролю. Саме така модель здатна забезпечити перехід від формального оцінювання до глибокого аналітичного розуміння процесів, що визначають ефективність функціонування державних фінансів і стійкість економічної системи загалом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика методологічного оновлення фінансового контролю й внутрішнього аудиту у сфері державного управління дедалі частіше постає у центрі наукових дискусій як діалектичне поєднання знання, дії та відповідальності. У сучасних умовах розвитку публічного сектору саме контроль стає не лише технічним інструментом перевірки, а категорією піз-

нання держави самої себе, формою усвідомлення власних меж, помилок і можливостей самовдосконалення.

Значний внесок у теоретичне осмислення цієї проблеми зробила Н. І. Обушна [1], яка розглядає міжнародні стандарти INTOSAI як засіб підвищення ефективності державного аудиту, підкреслюючи необхідність поєднання нормативної визначеності з пізнавальною гнучкістю. На її думку, гармонізація національних підходів із системою ISSAI є не просто технічною адаптацією, а переходом до нової парадигми управлінського мислення, що поєднує контроль і розвиток.

У роботах В. І. Невідомого, Ю. Мироненка, К. Канонішено-Коваленко та Я. Горобчука [2] розкривається зміст методологічної еволюції Рахункової палати, яка впроваджує стандарти ISSAI як основу когнітивного аудиту, зорієнтованого на оцінку ефективності та результативності державних програм. Автори вбачають у цій трансформації поступ від зовнішнього контролю до аналітичного пізнання, що формує підґрунтя для рефлексивного управління.

Нормативні засади діяльності контрольних інституцій закріплено в Законі України «Про Рахункову палату» [3], Положенні про Державну аудиторську службу України [4], а також у Методичних рекомендаціях щодо ревізій і фінансових аудитів [5; 6]. Проте ці документи визначають лише формальні рамки процесу, залишаючи відкритим питання методологічної інтеграції зовнішнього та внутрішнього контролю. Саме ця невирішена ділянка - відсутність єдиної філософсько-методичної платформи - гальмує становлення цілісної системи державної аудиторської саморефлексії.

У науковій літературі все більш очевидною стає тенденція до когнітивного переосмислення фінансового контролю, у межах якого контроль трактується як інструмент навчання, самоаналізу й розвитку державних інституцій. Проте недостатньо досліджено, як саме Рахункова палата і ДАСУ можуть діяти як взаємодоповнювальні елементи єдиного пізнавального процесу держави. Необхідним залишається створення концепції, що поєднає філософію пізнання, методологію аудиту й етику публічного управління в єдину рефлексивну модель фінансового контролю.

Метою статті є обґрунтування теоретико-методологічних засад діалектики фінансового контролю та внутрішнього аудиту в системі державного управління України шляхом порівняльного аналізу діяльності Рахункової палати та Державної аудиторської служби

України. Дослідження спрямоване на розкриття їхньої методологічної взаємодії як механізму пізнання, рефлексії та вдосконалення управління державними фінансами на основі принципів рефлексивного аудиту.

Методологічна основа дослідження ґрунтується на діалектичному, системному, когнітивно-рефлексивному та гносеологічному підходах, що забезпечують пізнання фінансового контролю як процесу єдності знання, дії та самовдосконалення держави. Емпіричну базу становлять нормативно-правові акти – Закон України «Про Рахункову палату» [3], Положення про ДАСУ [4], методичні рекомендації з проведення ревізій і аудитів [5; 6], а також наукові праці з аудиту, державного управління та публічних фінансів [1; 2]. Узагальнення цих джерел дало змогу сформуванню інтегрованої концепції рефлексивного фінансового контролю, що поєднує аналітичну, етичну та економічну логіку управлінського пізнання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасна система фінансового контролю в Україні функціонує як складна, багаторівнева структура, у якій поєднуються зовнішній аудит, що реалізується Рахунковою палатою України (РПУ), та внутрішній державний аудит, який забезпечує Державна аудиторська служба України (ДАСУ). Взаємодія цих інституцій формує діалектичну єдність двох підсистем державного розуму: аналітичної (РПУ) і виконавчої (ДАСУ). Перша віддзеркалює макрорівень пізнання державних фінансів, друга – мікрорівень управлінської практики.

На початковому етапі контрольного процесу визначаються об'єкти, критерії, ресурси та методи перевірки. Рахункова палата діє на основі річних стратегічних планів, зосереджуючись на ефективності використання бюджетних коштів, тоді як ДАСУ формує квартальні або тематичні плани, що забезпечують гнучкість і швидке реагування на ризики. У межах планування обидва органи застосовують подібні методологічні підходи, проте з різним філософським спрямуванням:

- РПУ орієнтована на макроаналітичне пізнання – відстеження тенденцій, оцінку ефективності державних програм, управління боргом;

- ДАСУ – на операційно-аналітичне спостереження, перевірку окремих господарських операцій, точність і законність їх проведення.

Порівняльні характеристики відображено у таблиці 1.

Таблиця 1

Особливості етапу планування контрольних заходів ДАСУ та РПУ

Аспект		Державна аудиторська служба	Рахункова палата
Критерії оцінки		Законність, ефективність, економність, результативність	Достовірність, відповідність, повнота, цільове використання коштів, законність
Послідовність дій на етапі планування		Визначення масштабу, часу і напрямку заходу, розробка програм заходу	
Попереднє вивчення підприємства	Фінансовий аудит	Аналіз особливостей діяльності, рівня забезпечення, оцінка інформації, формування загального уявлення про вимоги, яким повинна відповідати його діяльність, встановлення відхилень від норм та завдань, а також визначення факторів ризику (ризикових операцій).	
	ІТ-аудит	Дослідження законодавчого забезпечення, ІТ-інфраструктури, технологій обробки даних, політик та процедур інформаційної безпеки з використанням стандартів ISO/IEC 27001, CobiT, NIST	Методичні рекомендації відсутні
	Ревізія	Дослідження нормативно-правових актів підприємства, аналіз ревізій попередніх періодів, опрацювання наявної в Держаудитслужбі інформації щодо діяльності підприємства, аналіз звітності та оперативної інформації щодо використання бюджетних коштів, аналіз інформації Державної фіскальної служби, Фонду державного майна, іншої інформації	Методичні рекомендації відсутні
	Перевірка закупівель	Ознайомлення з процедурами закупівель, аналіз відповідності організаційних та правових вимог, встановлених законодавством, що включає перевірку документації замовника, оцінку ефективності та прозорості процесів закупівлі, а також виявлення можливих порушень або недоліків. Приділення значної уваги фактичному виконанню умов договорів, включаючи інвентаризацію. Аналіз інформації з електронних систем закупівель та державних реєстрів.	Методичні рекомендації відсутні
	Моніторинг процедур закупівель	Аналіз документації замовників, перевірка даних електронної системи закупівель, вивчення інформації щодо ознак порушень, отриманих від громадян чи суб'єктів господарювання. Аналіз зовнішніх та внутрішніх ознак можливих порушень, порушень визначення предмета закупівлі, а також випадків неналежного виконання умов договорів	Методичні рекомендації відсутні
Ризики		Зовнішні і внутрішні фактори ризику (ризикові операції)	Аудиторський ризик, ризик суттєвого викривлення, внутрішні та зовнішні фактори ризику, ризик невиявлення

Джерело: сформовано авторами на основі [5-10]

Результати порівняння свідчать, що ДАСУ акцентує увагу на оперативних ризиках і недоліках управління фінансовими потоками, тоді як РПУ застосовує стратегічно-аналітичний підхід, виявляючи системні проблеми у

використанні публічних ресурсів. Їхні методи різняться не лише за часовими горизонтами, а й за онтологією контролю: ДАСУ діє в площині причин, а РПУ – у площині наслідків.

Таблиця 2

Особливості етапу проведення контрольних заходів ДАСУ та РПУ

Аспект		Державна аудиторська служба	Рахункова палата
Методи		Анкетування, документальна перевірка, підтвердження, спостереження, аналітичні процедури, зустрічна звірка	
Додаткові методи		Інтерв'ю, перевірка механічної точності, спеціальна перевірка, фактична перевірка	Інвентаризація, контрольний замір, експертна оцінка, співставлення операцій, повторне обчислення, порівняння, інші види документального контролю
Попереднє вивчення підприємства	Фінансовий аудит	Перевірка змін в організаційній структурі, ефективність функціонування системи внутрішнього контролю, аналіз даних фінансових та бізнес-планів, бухгалтерських (первинних і зведених) документів, статистичної та фінансової звітності, оцінка фінансових планів, законність укладення договорів, розпорядчих та інших документів державного підприємства, дебіторської та кредиторської заборгованості, відповідність правочинів законодавству та внутрішнім політикам підприємства, перевірка фактичної наявності та стану активів	Перевірка бухгалтерських регістрів та документів, оцінка точності та достовірності інформації, перевірка облікової політики державних підприємств
	ІТ-аудит	Дослідження організації керівництва і управління ними, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової, бюджетної та іншої звітності, стану внутрішнього контролю, ІТ-інфраструктури, технологій обробки даних, політик та процедур інформаційної безпеки, досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва і управління середовищем інформаційних технологій державного підприємства, результативності та ефективності використання інформаційних технологій.	Методичні рекомендації відсутні
	Ревізія	Документальна та фактична перевірка, оцінка видів, обсягу операцій та розрахунків, зустрічна звірка, ревізія за зверненням правоохоронних органів. Установчі, фінансові, бухгалтерські документи, статистична та фінансова звітність, господарські договори, розпорядчі документи, пов'язані з плануванням та проведенням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності. Контроль за наявністю грошових коштів, цінних паперів, бланків строгого обліку, оборотних та необоротних активів, інших матеріальних та нематеріальних цінностей за допомогою інвентаризації, обстеження та контрольного обміру виконаних робіт, перевірка правильності застосування норм витрат сировини і матеріалів, контрольних запусків у виробництво та контрольних аналізів готової продукції.	Методичні рекомендації відсутні
	Перевірка закупівель	Документальна перевірка дотримання законодавства про закупівлі, фактична перевірка шляхом інвентаризації, обстеження товарно-матеріальних цінностей та контрольного обміру робіт, аналіз за контрольними списками (чек-листами), моніторинг різних видів процедур закупівель, документальне та фактичне підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків з замовником	Методичні рекомендації відсутні
	Моніторинг процедур закупівель	Використання контрольних списків питань («чек-листи»), моніторинг різних видів процедур закупівель, включаючи відкриті торги, переговорні процедури, спрощені закупівлі, оборонні та публічні закупівлі в умовах воєнного стану, моніторинг процедур закупівель послуг енергосервісу	Методичні рекомендації відсутні

Джерело: сформовано автором на основі [5-10]

Таблиця 3

Особливості етапу звітування та моніторингу ДАСУ та РПУ

Аспект	Державна аудиторська служба України	Рахункова палата України
Структура звіту за результатами аудитів	Титульна сторінка, резюме, зміст, вступ, розділ I «Опис об'єкта аудиту та завдань аудиту», розділ II «Результати аудиту», розділ III «Висновки аудиту», розділ IV «Пропозиції та рекомендації», розділ V «Джерела аудиту», додатки	Вступна частина, основна частина, заключна частина, додатки
Процес звітування за результатами ревізії	Перевірка проєкта ревізії на об'єктивність, повноту та ясність, за умови виявлення недоліків надаються вказівки для доопрацювання, складається висновок щодо підготовки та розгляду матеріалів ревізії, підготовка акта ревізії, складання письмової вимоги про усунення порушень, підготовка матеріалів для притягнення винних до відповідальності, інформування правоохоронних органів та органів виконавчої влади, постійний моніторинг стану виконання вимог, звернення до суду за потреби	Контрольний захід не проводиться
Процес звітування за результатами ІТ-аудиту	Оцінка стану виконання та впровадження рекомендацій, після обговорення та узгодження проєкта звіту, передається примірник звіту державному підприємству разом із супровідним листом, після затвердження звіту подається державному підприємству	Контрольний захід не проводиться
Звітування за результатами перевірки закупівель	Результати перевірки викладаються в акті перевірки, подача письмових зауважень в разі заперечення замовником, окладення інформаційної картки, проведення постійного моніторингу виконання вимог підприємством. Погодження та візування проєктів документів з юридичним підрозділом, інформування органів управління державного підприємства та відповідних органів державної влади, пропозиція щодо проведення перевірки всього комплексу питань фінансово-господарської діяльності, формування звіту про результати діяльності	Контрольний захід не проводиться
Звітування за результатами моніторингу процедур закупівель	Формування та підписання висновку про результати моніторингу, затвердження керівником, публікація в електронній системі закупівель. У разі незгоди замовника з інформацією у висновку – можливість оскарження до суду. Замовник оприлюднює інформацію або документи про усунення порушень, аргументовані заперечення або причини неможливості усунення порушень. Якщо ДАСУ підтверджує усунення порушень, відповідні службові особи замовника не підлягають адміністративній відповідальності. Після проведення моніторингу процедур закупівель збирається та узагальнюється інформація для формування звіту про результати діяльності ДАСУ, а також узагальненої інформації про результати контролю у сфері закупівель.	

Джерело: сформовано автором на основі [5-10]

На другому етапі здійснюється безпосередня перевірка фінансово-господарської діяльності. Обидві інституції використовують широкий спектр аудиторських інструментів – анкетування, аналіз документів, аналітичні процедури, зустрічні звірки, але різняться глибиною та метою застосування цих методів.

ДАСУ тяжіє до практичних інструментів - фактичних перевірок, інвентаризацій, контрольних замірів і перевірки достовірності документів. Її діяльність спрямована на попередження порушень і втрат, а також на зміцнення внутрішнього контролю. РПУ, у свою чергу, застосовує більш аналітичні методи, що передбачають рефлексивне оцінювання

ефективності державних програм і політик, ґрунтуючись на міжнародних стандартах ISSAI 3000-3100 [1].

Таким чином, етап проведення аудиту демонструє діалектику дії та мислення: ДАСУ репрезентує практичний вимір аудиту – корекцію та попередження порушень, тоді як РПУ – аналітичний, який спрямований на досягнення закономірностей і тенденцій управління фінансами. Їхня синергія забезпечує рефлексивну повноту державного контролю, у якому фактична діяльність і стратегічне осмислення зливаються в єдиний пізнавальний процес.

Заключна фаза аудиту – це інтерпретація, узагальнення та трансформація знань, отриманих під час перевірок. Вона визначає, якою мірою результати контролю стають основою для державних рішень, законодавчих ініціатив і корекції управлінських процесів.

У ДАСУ переважає практична орієнтація – формування актів ревізій, висновків, приписів та листів розпорядникам коштів. У РПУ – концептуальна: формування звітів, рекомендацій Верховній Раді, уряду, публічне оприлюднення результатів. Саме на цьому етапі проявляється інституційна зрілість контролю, адже від рівня аналітичної глибини узагальнення залежить якість фінансової політики держави.

Отримані результати підтверджують, що система фінансового контролю України є не просто сукупністю нормативно визначених процедур, а когнітивним механізмом державного самопізнання. Діяльність Рахункової палати та Державної аудиторської служби відображає різні рівні цього процесу – стратегічний і операційний, аналітичний і виконавчий. Їхнє функціонування доводить наявність взаємозалежності мислення й дії: РПУ формує аналітичну рефлексію держави, тоді як ДАСУ трансформує її у конкретні управлінські корекції.

Порівняння трьох етапів контрольного процесу – планування, проведення та узагальнення – показало, що між цими інституціями відбувається поступове методологічне зближення. Рахункова палата, спираючись на стандарти ISSAI, виступає носієм філософії зовнішнього пізнання, що зосереджена на стратегічних наслідках управлінських рішень. Натомість ДАСУ уособлює внутрішню рефлексію, орієнтовану на виявлення причин неефективності та розроблення практичних шляхів їх усунення.

Водночас аналіз показує наявність інституційних і комунікаційних розривів між цими

рівнями, які знижують цілісність фінансового контролю. Відсутність єдиного інформаційно-аналітичного простору призводить до дублювання перевірок, різночитань у термінах і суперечностей у трактуванні результатів. Цей аспект є невирішеною частиною проблеми, що потребує створення інтегрованої методологічної платформи рефлексивного аудиту.

Таким чином, результати дослідження підтверджують, що ефективний державний фінансовий контроль можливий лише за умови поєднання двох протилежних, але взаємодоповнювальних начал – аналітичного пізнання (РПУ) і практичної дії (ДАСУ). Їхній синтез формує основу рефлексивної моделі управління, у якій контроль стає не лише інструментом перевірки, а й процесом навчання, корекції та саморозвитку державної фінансової системи.

Висновки. Проведене дослідження дало змогу обґрунтувати діалектичну взаємодію фінансового контролю та внутрішнього аудиту як ключових інструментів державного самопізнання, що забезпечують не лише контроль за законністю використання публічних ресурсів, а й формування аналітичної основи для вдосконалення фінансової політики. Встановлено, що Рахункова палата України виконує функцію стратегічного, макrorівневого аналізу державних фінансів, тоді як Державна аудиторська служба України реалізує тактичну, мікрорівневу корекцію управлінських процесів.

Зіставлення трьох етапів аудиторського процесу – планування, проведення та узагальнення – дозволило довести, що їхня методологічна взаємодія утворює єдину рефлексивну систему фінансового контролю, у межах якої контроль стає формою пізнання, а аудитор – носієм аналітичної свідомості держави. Розроблена автором концепція рефлексивного фінансового контролю поєднує філософську категорію саморозвитку з економічною логікою управління, що дає змогу трактувати аудит не лише як технічну функцію, а як когнітивно-етичний процес формування державної відповідальності.

Наукова новизна полягає у доведенні того, що єдність зовнішнього (РПУ) та внутрішнього (ДАСУ) контролю створює основу публічного управління нового типу – самонавчального, аналітичного та етично орієнтованого. Практична значущість результатів полягає у можливості використання запропонованої моделі для гармонізації методології фінансового контролю з міжнародними стандартами ISSAI

та розроблення нових індикаторів оцінювання ефективності державного аудиту.

Подальші наукові розвідки доцільно спрямувати на:

- поглиблення філософсько-методологічного обґрунтування категорії рефлексивного контролю та її взаємозв'язку з концепціями публічного управління і сталого розвитку;
- розроблення інтегрованої цифрової моделі державного аудиту, що поєднає інформаційні системи РПУ та ДАСУ в єдиний когнітивно-аналітичний простір;
- створення критеріїв вимірювання ефективності рефлексивного фінансового контролю з урахуванням соціальної, етичної та економічної складових;

– вивчення міжнародного досвіду гармонізації зовнішнього й внутрішнього контролю, зокрема практик Верховних аудиторських інституцій ЄС та INTOSAI;

– емпіричне тестування запропонованої моделі на прикладі галузевих систем управління (бюджетна сфера, державні підприємства, місцеве самоврядування).

Реалізація цих напрямів сприятиме формуванню нової парадигми фінансового контролю, у якій аудит виступає не лише формою перевірки, а механізмом саморозвитку держави – інтелектуальною та етичною системою, здатною забезпечувати стале управління публічними фінансами в умовах трансформаційної економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Обушна Н. І. Міжнародні стандарти INTOSAI як інструмент підвищення ефективності аудиту в системі публічного управління. *Ефективність державного управління*. 2017. Вип. 2. С. 229–240. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efdu_2017_2_27 (дата звернення: 08.11.2025).
2. Невідомий В. І., Мироненко Ю., Канонішена-Коваленко К., Горобчук Я. Імплементация міжнародних стандартів вищих органів аудиту у фінансові аудити Рахункової палати України. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2020. Вип. 1. С. 32–41. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2020_1_6 (дата звернення: 08.11.2025).
3. Про Рахункову палату : Закон України від 2 лип. 2015 р. № 576-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2015. № 36. С. 360. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення: 08.11.2025).
4. Положення про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 р. № 43. *Урядовий кур'єр*. 2016. 9 лют. № 25. (дата звернення: 08.11.2025).
5. Методичні рекомендації з організації, проведення ревізії та реалізації її результатів : наказ Державної фінансової інспекції України від 4 берез. 2015 р. № 63. (дата звернення: 08.11.2025).
6. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : рішення Рахункової палати від 22.09.2015 р. № 5-5. (дата звернення: 08.11.2025).
7. Методичні рекомендації щодо здійснення державного фінансового контролю у сфері публічних закупівель Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами (моніторинг процедур закупівель) : наказ Державної аудиторської служби від 25.07.2023 р. № 228. (дата звернення: 08.11.2025).
8. Методичні рекомендації щодо здійснення державного фінансового контролю у сфері публічних закупівель Держаудитслужбою та її міжрегіональними територіальними органами (перевірки закупівель) : наказ Державної аудиторської служби від 31.03.2023 р. № 91. (дата звернення: 08.11.2025).
9. Методичні рекомендації щодо проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій : наказ Державної аудиторської служби від 30.09.2022 р. № 233 (дата звернення: 08.11.2025).
10. Методичні рекомендації із проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами деяких державних фінансових аудитів : наказ Державної аудиторської служби від 29.12.2022 р. № 317 (дата звернення: 08.11.2025).

REFERENCES:

1. Obushna, N. I. (2017). Mizhnarodni standarty INTOSAI yak instrument pidvyshchennia efektyvnosti audytu v systemi publichnogo upravlinnia [International standards of INTOSAI as a tool to improve audit efficiency in the public administration system]. *Efektivnist derzhavnoho upravlinnia*, 2, 229–240. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efdu_2017_2_27 (accessed: 08.11.2025).
2. Nevidomyi, V. I., Myronenko, Yu., Kanonishena-Kovalenko, K., & Horobchuk, Ya. (2020). Implementatsiia mizhnarodnykh standartiv vyshchykh orhaniv audytu u finansovi audyty Rakhunkovoi palaty Ukrainy [Imple-

mentation of international standards of supreme audit institutions in financial audits of the Accounting Chamber of Ukraine]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka. Ekonomika*, 1, 32–41. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2020_1_6 (accessed: 08.11.2025).

3. Pro Rakhunkovu palatu : Zakon Ukrainy vid 2 lyp. 2015 r. № 576-VIII [On the Accounting Chamber: Law of Ukraine dated July 2, 2015, No. 576-VIII]. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*, 36, 360. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (accessed: 08.11.2025).

4. Polozhennia pro Derzhavnu audytorsku sluzhbu Ukrainy : Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 3 lyut. 2016 r. № 43 [Regulation on the State Audit Service of Ukraine: Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated February 3, 2016, No. 43]. *Uryadovyi kurier*, 25, February 9, 2016. (accessed: 08.11.2025).

5. Metodychni rekomendatsii z orhanizatsii, provedennia revizii ta realizatsii yii rezultativ : Nakaz Derzhavnoi finansovoi inspektsii Ukrainy vid 4 berez. 2015 r. № 63 [Methodical recommendations on organization, conducting of revision, and implementation of its results: Order of the State Financial Inspection of Ukraine dated March 4, 2015, No. 63]. (accessed: 08.11.2025).

6. Metodychni rekomendatsii z provedennia Rakhunkovoi palatou finansovoho audytu : Rishennia Rakhunkovoi palaty vid 22.09.2015 r. № 5-5 [Methodical recommendations on conducting financial audit by the Accounting Chamber: Decision of the Accounting Chamber dated September 22, 2015, No. 5-5]. (accessed: 08.11.2025).

7. Metodychni rekomendatsii shchodo zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu u sferi publichnykh zakupivel Derzhavnykh sluzhboiu ta yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy (monitoring protsedur zakupivel) : Nakaz Derzhavnoi audytorskoï sluzhby vid 25.07.2023 r. № 228 [Methodical recommendations on state financial control in public procurement by the State Audit Service and its interregional territorial bodies (procurement monitoring): Order of the State Audit Service dated July 25, 2023, No. 228]. (accessed: 08.11.2025).

8. Metodychni rekomendatsii shchodo zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu u sferi publichnykh zakupivel Derzhavnykh sluzhboiu ta yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy (perevirky zakupivel) : Nakaz Derzhavnoi audytorskoï sluzhby vid 31.03.2023 r. № 91 [Methodical recommendations on state financial control in public procurement by the State Audit Service and its interregional territorial bodies (procurement audits): Order of the State Audit Service dated March 31, 2023, No. 91]. (accessed: 08.11.2025).

9. Metodychni rekomendatsii shchodo provedennia Derzhavnoï audytorskoï sluzhboiu Ukrainy, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy derzhavnoho finansovoho audytu vykorystannia informatsiinykh tekhnolohii : Nakaz Derzhavnoi audytorskoï sluzhby vid 30.09.2022 r. № 233 [Methodical recommendations on use of information technologies in state financial audit by the State Audit Service of Ukraine and its interregional territorial bodies: Order of the State Audit Service dated September 30, 2022, No. 233]. (accessed: 08.11.2025).

10. Metodychni rekomendatsii iz provedennia Derzhavnoï audytorskoï sluzhboiu Ukrainy, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy deiakykh derzhavnykh finansovykh auditiv : Nakaz Derzhavnoi audytorskoï sluzhby vid 29.12.2022 r. № 317 [Methodical recommendations on conducting certain state financial audits by the State Audit Service of Ukraine and its interregional territorial bodies: Order of the State Audit Service dated December 29, 2022, No. 317]. (accessed: 08.11.2025).