

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра фінансового контролю та аудиту**

**ФЕЩУК Максим Юрійович**

**ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ: СУЧАСНИЙ СТАН**  
**ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»  
освітня програма – Аудит та державний фінансовий контроль  
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:  
д.е.н., професор М. Р. Лучко

**Тернопіль-2023**

## Список умовних позначень

АС – аудиторська служба

ДБ – державний бюджет

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

МСБО – міжнародний стандарт бухгалтерського обліку

ФК – фінансовий контроль

## ЗМІСТ

Список умовних позначень	3
ВСТУП	4
Розділ 1. Економічна сутність та становлення державного фінансового контролю	7
1.1 Контроль, як економічна категорія, його сутність та поняття	7
1.2 Сутність, основні принципи, завдання і функції фінансового контролю як концептуальної основи державного фінансового контролю	14
1.3 Розвиток державного фінансового контролю в Україні	21
Висновки до розділу 1	28
Розділ 2. Державний фінансовий контроль: концептуальні основи його функціонування	29
2.1 Особливості реалізації державного фінансового контролю	29
2.2 Регламентація проведення державного фінансового контролю	34
2.3 Сучасний стан державного фінансового контролю в Україні	42
Висновки до розділу 2	54
Розділ 3. Світовий досвід організації фінансового контролю та його напрями модернізації в Україні	55
3.1 Іноземний досвід організації та ведення державного фінансового контролю	55
3.2 Напрями модернізації державного фінансового контролю в Україні	63
Висновки до розділу 3	69
ВИСНОВКИ	70
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	73
ДОДАТКИ	79

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Державний фінансовий контроль є невід'ємною частиною економічної системи будь-якої країни. Ця функція державного управління відіграє ключову роль, зосереджуючись на ідентифікації відхилень від затверджених стандартів, перевірці доцільності та ефективності використання фінансових ресурсів та інших форм державної власності. Вона також займається оцінкою впливу цих аспектів на економічну активність, аналізує причини виникнення таких відхилень та надає рекомендації органам державного управління для їх виправлення та покращення.

Здійснення державного фінансового контролю відбувається у відповідності з законодавчими нормами і охоплює всю систему органів державної влади та місцевого самоврядування, включаючи спеціалізовані контрольні установи. Ця функція є ключовою на завершальній стадії управління фінансами, одночасно виступаючи важливою умовою для досягнення ефективності у фінансових відносинах на загальнодержавному рівні.

Державний фінансовий контроль повинен розвиватись у відповідь на вимоги часу, а саме економічне становище в державі, наявність дестабілізуючих факторів, виникнення та розповсюдження нових форм розрахунків та інше. Тому дослідження фінансового контролю в Україні та його вдосконалення актуалізують дане дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Метою випускної кваліфікаційної роботи є здійснення дослідження державного фінансового контролю та формування перспектив його розвитку.

Для виконання поставленої мети визначено перелік завдань, що дозволять її реалізувати, а саме:

- дослідити сутність поняття «контроль»;
- проаналізувати фінансовий контроль, як економічну категорію;
- сформулювати концептуальне значення державного ФК;
- дослідити механізм реалізації державного ФК;

- розглянути регламентацію проведення державного ФК в Україні;
- дослідити результати проведеного ФК в Україні;
- прослідкувати етапи розвитку ФК в провідних країнах світу;
- сформувати перспективи та напрями модернізації державного ФК в Україні.

**Об'єктом дослідження** є організація та методика здійснення державного фінансового контролю в Україні та світі.

**Предметом дослідження** є організація та методика здійснення державного фінансового контролю в Україні та світі.

**Методи дослідження.** В ході дослідження використано ряд методів дослідження, а саме: опис – для характеристики сучасного стану реалізації державного фінансового контролю в Україні, для визначення тенденцій розвитку державного контролю в світі; синтез – для представлення трактування терміну «контроль» вченими-економістами, для визначення місця контролю серед функцій управління; аналіз – для визначення динаміка обсягу виявлених недоліків й порушень у співвідношенні з загальним обсягом перевірених публічних фінансів, для вивчення показників діяльності Рахункової палати України та Державної аудиторської служби; пояснення – для розробки рекомендацій щодо подальшого розвитку напрямів проведення фінансового контролю в Україні.

**Наукова новизна отриманих результатів** після проведення дослідження сформовано ряд висновків:

- досліджено сутність поняття «контроль» та його історичний генезис;
- визначено об'єкти й суб'єкти фінансового контролю та виокремлено його властивості як функції, системи та інституту;
- розкрито суб'єкти державного ФК та особливості його становлення в Україні;
- виокремлено функціональні обов'язки Рахункової палати України та Державної АС;

- визначено перелік нормативного та законодавчого регулювання проведення ФК Рахунковою палатою і Державною АС, що складається з законів, кодексів, рішень Конституційного Суду, актів, указів Президента, постанов тощо;
- проаналізовано показники діяльності Рахункової палати, а саме кількості перевірок, обсягів перевірених коштів, кількості затверджених звітів, перевірених об'єктів та виявлених порушень та недоліків і їх структуру протягом 2018-2022 років;
- проаналізовано показники діяльності Державної АС, а саме кількість проведених ревізій, перевірок, досліджених об'єктів та суми виявлених порушень протягом 2018-2023 років;
- представлено особливості розвитку державного ФК провідними країнами світу;
- виокремлено основні напрями модернізації державного ФК в Україні у відповідності до євроінтеграційних процесів.

**Практичне значення отриманих результатів.** Отримані результати у цій кваліфікаційній роботі є придатними для практичного використання.

**Апробація результатів дипломної роботи.** За результатами випускної кваліфікаційної роботи опубліковано дві статті в збірнику наукових праць кафедри фінансового контролю та аудиту Західноукраїнського національного університету.

**Обсяг і структура роботи.** Випускна кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків.

## Розділ 1. Економічна сутність та становлення державного фінансового контролю

### 1.1. Контроль, як економічна категорія, його сутність та поняття

Кожна країна, користуючись своїм розгалуженим державним механізмом впливу за допомогою якою реалізує свої функції та компетенції. Насправді, реалізація державної політики визначається численними складними і багатограними факторами. Важливо відзначити, що прозорість та ефективність органів управління, а також нормативні функції держави, є неможливими без такої інституції, як контроль. Розробка ефективної та функціонуючої системи контролю є ціллю органів влади кожної нації. Отже, цю проблематику вважаємо дуже актуальною, особливо в контексті боротьби з несанкціонованим використанням ресурсів та формуванням ефективного державного механізму.

Контроль є віддільною частиною управлінської діяльності та фактором підвищення її ефективності та подальшого удосконалення. Термін "контроль" має латинське походження, адже, як відомо з історії, ще в добу Августа Октавіана в усіх провінціях Римської Імперії були засновані фінансові органи, до обов'язків яких входив контроль за своєчасністю сплати податків, оцінка та встановлення податкових внесків громад [50, с. 188]. В цілому, термін «контроль» має різні інтерпретації та походження.

Термін «controle» походить з французької та має два тлумачення:

- спостереження та перевірка з метою вивчення;
- система контролюючих органів – контролерів [50, с. 188].

У англійській інтерпретації терміну «controle» його розуміють як перевіряти, вимагати звітування або стримувати і направляти в діяльності.

Контроль є об'єктом дослідження вітчизняних та іноземних вчених, адже становить підґрунтя досягнення поставленої мети й отримання результату. У таблиці 1.1 наведено трактування терміну «контроль» у вітчизняних та іноземних джерелах.

## Трактування терміну «контроль»

Автор	Визначення
Словник укр. мови [46]	перевірка, облік діяльності чого-небудь або кого-небудь, нагляд за чимось чи кимось
Словник іношомовних слів Мельничука [45]	заклучна функція управління, спостереження за чимось, перевірка, облік
Словник укр. мови [46]	перевірка відповідності об'єкта контролю встановленим критеріям
М. Г. Ісаков [22]	система спостережень і перевірок; він виступає як один з ключових функцій соціального управління, суть полягає в тому, що суб'єкт управління здійснює облік і контроль за тим, як об'єкт керування втілює його директиви
М. Д. Корінько [26, с. 25]	спрямований на визначення законності й доцільності використання різних ресурсів: інвестиційних, матеріальних, трудових тощо. Він також включає в себе перевірку обґрунтованості стосовно здійснення планування і організації виконання робіт та їхньої відповідності плановим показникам.
З. В. Гуцайлюк [15, с. 465]	процес, який має на меті забезпечити відповідність діяльності об'єкта управління прийнятим рішенням і спрямований на досягнення поставленої мети.
В.А. Дерій, Л.В. Гуцаленко, М. М. Коцупатий [16, с. 25]	Суть контролю виявляється у цілеспрямованому впливі на об'єкти управління, з метою спостереження за їхньою діяльністю та виявлення відхилень від правил, норм, вимог у процесі виконання завдань.
В. О. Шевчук [55, с. 25]	З позицій управління (кібернетики), контроль можна розглядати як функцію, підсистему, процес управління, для яких можна сформулювати відповідні визначення.
М. Р. Лучко [29, с. 25]	Аналіз фактичного виконання; вивчення очікуваного стану; порівняльна оцінка фактичного виконання та очікуваного стану для з'ясування рівня відповідності; встановлення причин відмінностей між фактичним і очікуваним станами.
А. А. Кузнецов [27, с. 99]	розглядається у двох напрямках, як процес, функція або складова системи управління й системи бухгалтерського обліку.



Експерти з теорії управління виділяють три етапи менеджменту (планування та встановлення цілей; організація реалізації прийнятого рішення; моніторинг виконання) і інтерпретують контроль як відмінний етап управлінського циклу. Такий підхід, який відображає лише один аспект розглядуваного явища, не може претендувати на комплексність з наукового погляду.

Термін «контроль» є актуальним у всіх видах людської діяльності та тому в управлінні вважається багатоаспектною і багаторівневою системою. Контроль представляє собою процес, у ході якого оцінюється адекватність прийнятих рішень і забезпечується досягнення визначених цілей та завдань. Контрольний процес включає встановлення норм, оцінювання фактично досягнутих результатів і внесення змін у разі значних відхилень стосовно встановлених норм.

Термін "контроль" активно використовується у наукових та практичних дослідженнях, однак існуючі наукові підходи, в основному, висвітлюють особливості розгляду даного явища з позицій різних наукових дисциплін, таких як філософія, управління, політика, право тощо. Контроль можна розглядати як інтегральну частину процесу державного управління, як особливу правову форму, або як метод та принцип роботи державних структур, який включає в себе функції коригування, соціальної превенції та охорони правопорядку [50, с. 190].

Визначити роль контролю в механізмі державного управління не вдасться без ясного розуміння функцій державного управління. Н. Нижник найбільш точно визначив поняття функції державного управління як специфічного за предметом, змістом і методами цілісного управляючого впливу держави, в якому можна не тільки розрізняти та відображати функції державного управління, але й аналізувати розміщення кожної функції «по вертикалі» та «по горизонталі» в органах держави, а отже, функціональну структуру управління [30, с. 83].

А. Файоль був першим вченим, який сформулював універсальну систему управлінських функцій і запропонував концепцію, за якою керувати означає прогнозувати, організовувати, наказувати, координувати та контролювати. Сучасна наука про державне управління розширила цей набір функцій, запропонований А. Файоль у початку ХХ століття. Однак вчені в сфері управління мають різні погляди на систему управлінських функцій. Наприклад, Б. Гаєвський включає до базових функцій управління планування, прогнозування, регулювання, програмування, координацію та проведення контролю [11, с. 33].

Після аналізу наукових робіт, присвячених проблемам визначення функцій управління, ми приходимо до висновку, що структура управлінських функцій виглядає наступним чином (рис. 1.1).

Контроль, як одна з ключових функцій державного управління, визнаний усіма фахівцями в галузі державного управління й займає фінальну роль у наборі управлінських функцій. Слід розглядати контроль відповідно до його організаційно-правової природи як регулярну, конструктивну та проактивну діяльність, яка відбувається як у регулятивному, так і у правоохоронному секторах, внаслідок тісного зв'язку контролю із процесом прийняття управлінських рішень [54, с. 28].

Контроль дозволяє вносити необхідні корективи в управлінську діяльність вчасно, отримувати дані про актуальний стан справ у секторі державного управління та виявляти порушення законодавства. Систематичність, послідовність, всебічність, прозорість, аналіз наслідків з обов'язковими формуванням висновків та реагуванням на знайдені слабкі місця в роботі органів виконавчої влади та їхніх службовців є важливими для реалізації контролю і досягнення поставлених перед ним завдань. Такий підхід до контролю визначає його значущість стосовно ключових функцій державного управління, які спрямовані на збільшення ефективності управління, координованість діяльності та отримання результатів.

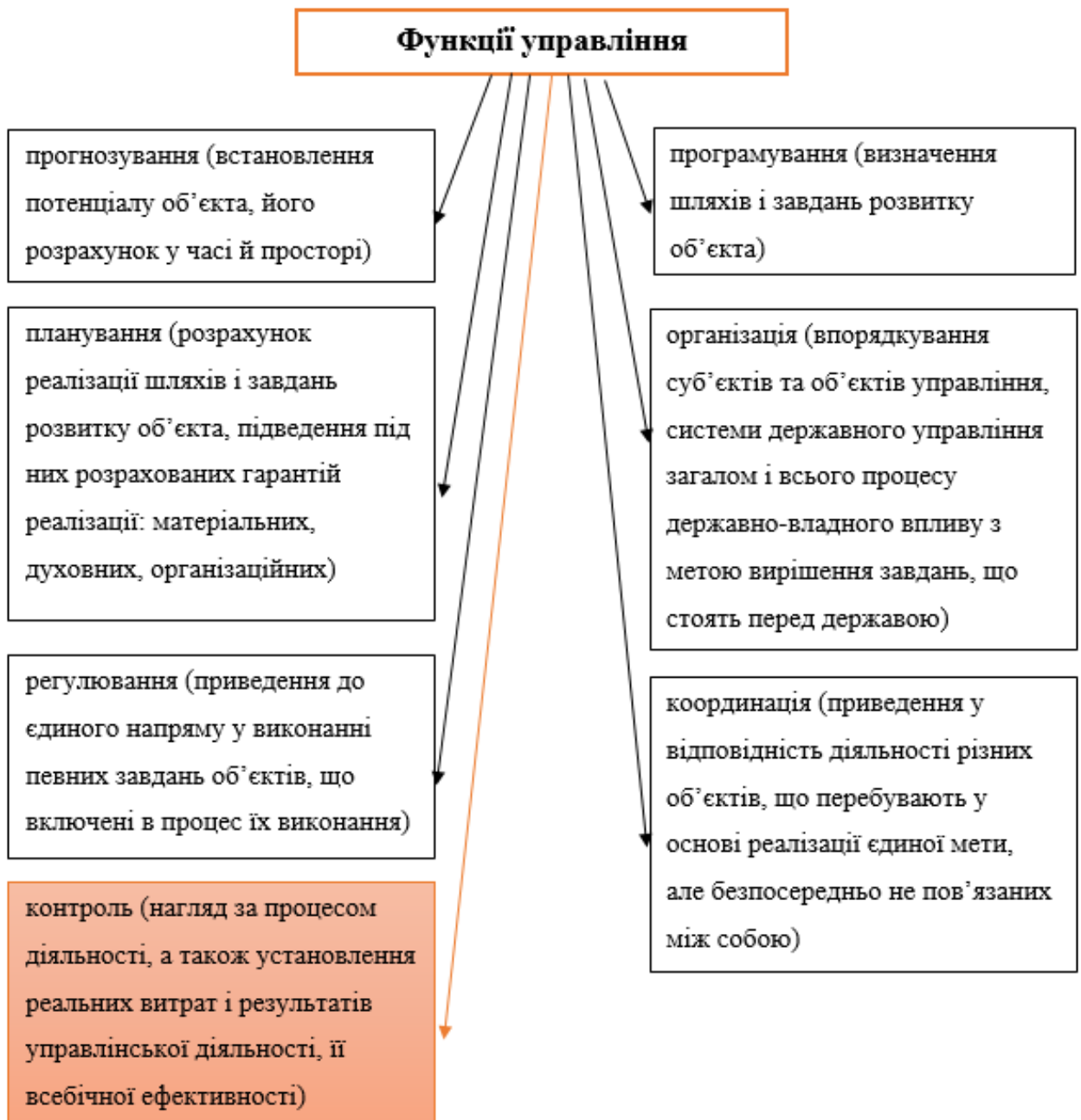


Рис. 1.1. Виокремлення контролю в системі управління

Як специфічний процес управління, контроль об'єднує наступні етапи:

1. Встановлення фактів та перевірка виконання планів, задач та прийнятих рішень.
2. Критичний аналіз фактів, зокрема аналіз того, наскільки кількісні й якісні характеристики відповідають зазначеним для об'єкта контролю. При цьому аналіз проводиться не лише зі сторони законності, але й з позицій доцільності.

### 3. Розробка стратегій для поліпшення діяльності та усунення виявлених слабких сторін.

Слід зазначити, що функція контролю при проведенні державного управління має свої характерні риси та відмінності. Специфіка здійснення такого контролю у тому, що мета перевірка виконання встановлених завдань і прийнятих рішень, а отже, він відбувається фактично після реалізації інших управлінських функцій. Маючи на увазі, контроль аналізує та оцінює всю управлінську діяльність з метою приведення її у відповідність з діючими законами та прийнятими рішеннями. Таким чином, контроль узгоджує виконання інших управлінських функцій та перебуває у тісному взаємозв'язку з ними. Здійснення контролю на завершальних стадіях управлінської діяльності демонструє, що він служить інтегруючим інструментом у виконанні мети та завдань, висунутих перед управлінням, і відображає узгодженість усіх інших управлінських функцій. Таким чином, контроль в державному управлінні можна вважати самостійною функцією, що гармонійно інтегрується з іншими управлінськими функціями.

Контроль також вважається універсальною управлінською функцією, оскільки відповідає критеріям, що ставляться до основних функцій: функція повинна визначатись характером та цілями управління, представляти специфічний тип діяльності, цільова орієнтація, об'єктивність, однорідність змісту та уніфікацію методів реалізації, а також бути універсальною для всіх форм управління.

Оцінка ефективності діяльності керованої системи в цілому та її окремих компонентів має встановити:

- чи відповідають результати діяльності системи стандартам функціонування;
- якість цих стандартів функціонування і наскільки вони сприяють ефективності системи;
- якість виконання завдань і цілей кожним елементом у процесі управління системою.

До обов'язків цієї функції належить, по-перше, встановлення виконання завдань або планів, розроблених на базі аналізу. Контроль повинен виявити міру відхилення виконання процесу від еталонних вимог і, по-друге, визначення причин цих відхилень.

Друга функція контролю – створення впливу з метою виправлення помилок – передбачає розробку конкретних рекомендацій на основі здійснення аналізу причин визначених відхилень, скерованих на усунення порушень і їх причин, враховуючи позитивні і негативні фактори, які впливають на систему. Розроблено рекомендації для зменшення впливу негативних факторів і посилення позитивних. Таким чином, метою контролю є створення умов для корекції дій системи при їх відхиленні від заданих параметрів.

Наступні дві функції контролю включають передачу розроблених рекомендацій для впровадження та перевірку їх виконання.

З вищезазначеного випливає, що суть контролю як функції управління полягає в зборі інформації про стан системи, виявленні і аналізі порушень та їх причин, формуванні заходів для усунення цих порушень та моніторингу їх впровадження.

Але ми не можемо вважати це остаточною метою, адже основні проблеми все ще залишаються нерозв'язаними, зокрема, попередження і повне усунення негативних явищ. Це є головним завданням контрольної діяльності і базовим критерієм її ефективності. Враховуючи це, контроль має орієнтуватися на майбутнє, з урахуванням минулого досвіду. Застосування цих принципів може здійснюватися через проведення профілактичних і превентивних заходів, які не лише сприятимуть запобіганню порушенням, пов'язаним з матеріальними цінностями і фінансами, але й підвищать ефективність контрольної-ревізійної апаратури.

Таким чином, контроль слід розглядати, з одного боку, як фінальний етап управлінського процесу, заснований на механізмі зворотного зв'язку, а з

іншого – як необхідний компонент процесу прийняття та впровадження управлінських рішень, що відповідають цілям і завданням управління.

## 1.2. Сутність, основні принципи, завдання і функції фінансового контролю як концептуальної основи державного фінансового контролю

Проблематика ефективного управління фінансами держави та впровадження ФК актуальна для всіх країн. У сучасних умовах соціально-економічної еволюції України зростає необхідність зміцнення ролі держави в економічному управлінні, спрямованому на виявлення відхилень від визначених норм доцільності, законності й ефективності витрачання фінансових ресурсів. В організації контролю в світовій практиці досі існує проблема створення єдиної системи державного ФК через неясність правового регулювання, дублювання функцій та повноважень, а також відсутність координованої співпраці та спеціалізації в проведенні інспекцій та виконанні делегованих повноважень.

Поступове переорієнтування політико-економічного напрямку України в рамках інтеграції в глобальний економічний контекст повинно супроводжуватись глибокою модернізацією управлінських функцій держави, зокрема в області державного ФК. З урахуванням пріоритетності політики України щодо наближення до Європейського Союзу, адаптація системи фінансового контролю до європейських норм (впровадження положень глави 28 «Фінансовий контроль» документа «Acquis communautaire») та виконання положень Лімської декларації стають ключовими аспектами цього процесу.

Сучасний стан економіки зазнав впливу від численних факторів, включаючи поширення правопорушень, асоційованих із нелегальним розподілом товарних ресурсів. Саме тому актуальність ФК в наш час висока як ніколи. Ефективне функціонування системи ФК та її обладнання сприятиме

контролюванню свідомого вживання ресурсів, а також дотриманню законності та точності формування даних про стан підприємництва.

ФК представляє собою комплекс методів та дій, які спрямовані на регулювання дотримання законодавства державними і відокремленими структурами, проектування, алокації та поточного використання ресурсів, а також на забезпечення стабільності фінансових потоків.

Контроль фінансів має на меті забезпечення організації необхідними джерелами, адекватними її потребам, або виправлення неефективності в промислових процесах. Також, це сприяє контролю за розміром платежів і податковою дисципліною в зазначених організаціях.

Ціллю взаємодії ФК є фінансові відносини, які виникають в результаті формування та застосування фінансових ресурсів на кожному етапі економічної системи. Ділові відносини також піддаються аналізу, отже, ФК має схожість із господарським контролем. Зазвичай, ФК зосереджений на державному секторі бізнесу, але в деяких випадках (через податкові заяви та інше) він також відноситься до приватного сектору. Основа ФК знаходиться в його функціональних аспектах: контролі за виконанням державного бюджету, аналізі термінів та виконання фінансових зобов'язань, а також у розподілі бюджетних коштів. Для належної організації фінансового контролю важливим є визначення його повноважень, методів, стандартів і норм регулювання.

До основних принципів ФК належить:

- забезпечення фінансової стабільності в процесах саморегулювання;
- аналіз доцільності різноманітних аспектів фінансової відповідальності;
- вдосконалення умов провадження бізнесу для кожного елемента фінансової діяльності, забезпечуючи його раціональне, ефективне та закономірне використання;
- турбота про фінансові вимоги бізнес-організацій та зміцнення їхньої відповідальності за якість виконання їхніх функцій;
- підвищення ефективності ділових стратегій [18]

ФК виступає важливим інструментом, який допомагає зацікавленим сторонам оптимізувати управління. До того ж, на теорію та виконання ФК мають вплив нормативні акти, які врегульовують фінансові стосунки. Сучасний інститут ФК виявляє ряд невідповідностей та протиріч, пов'язаних із специфікою продуктів, методик та технік, інструкцій та завдань; розробкою документації та процесами перевірки, а також методами реалізації переваг фінансового управління та спеціалізованими розробками.

Об'єктами ФК є процес формування, організації та використання фінансових ресурсів, а також інструменти різних бухгалтерських розрахунків (доходи, інвестиції в розвиток організації, податкові платежі і так далі). Найбільш значущим фундаментом ФК є суб'єкти управління, адже саме вони мають вивчати бізнес-середовище у відповідності з чинними нормами [8].

На рисунку 1.2 подані суб'єкти й об'єкти ФК контролю.

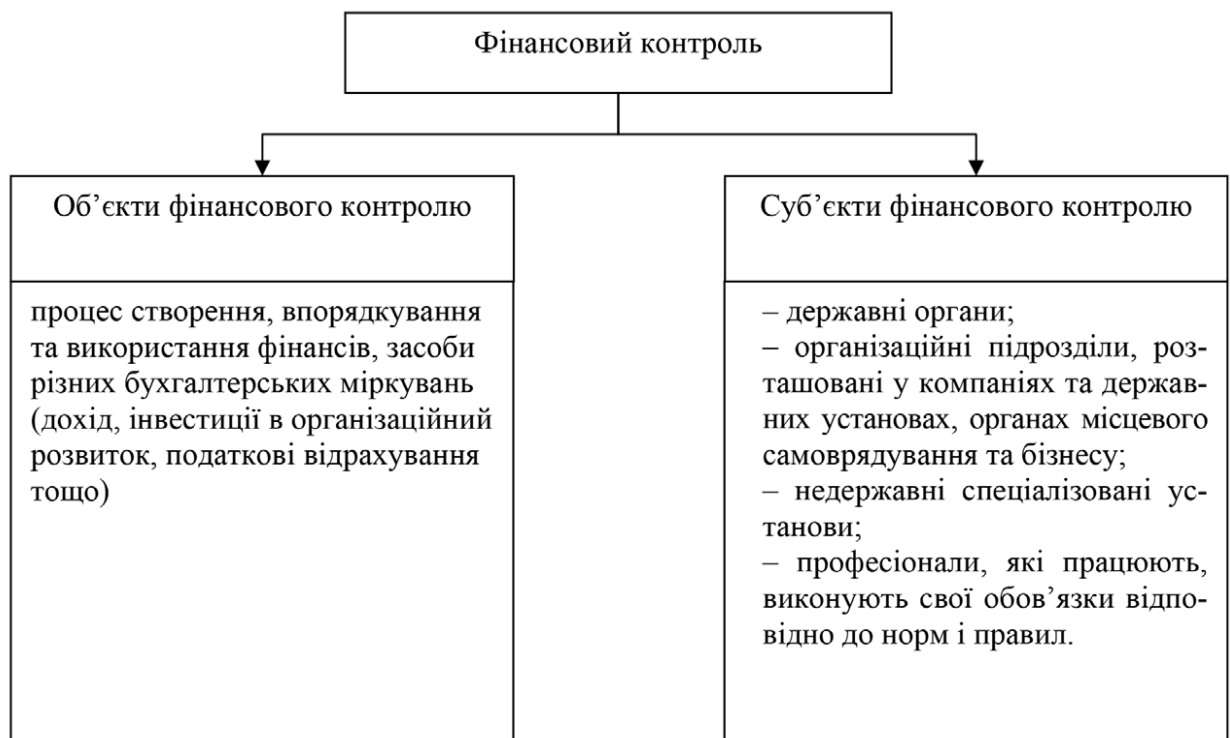


Рис. 1.2. Об'єкти та суб'єкти ФК

Отож, ФК – це процес, на основі якого компанії, організації чи урядові структури відстежують та перевіряють, як використовуються їхні фінансові ресурси. Метою ФК є забезпечення ефективного використання ресурсів,



дотримання бюджету, запобігання шахрайству та корупції, а також підтримання фінансової стабільності та ліквідності.

Фундаментом процесу ФК є аналіз об'єкта або ситуації з метою дослідження причин їхнього виникнення, удосконалення, змін та ефективності в різних галузях. Функції ФК включають:

- ✓ аналітичні дії (різні форми моніторингу, вивчення існуючих підходів до використання державних фінансових ресурсів, виявлення розбіжностей у формуванні доходів та витрат, зміни у фінансах державних підприємств (позиції, операції, інші структури), а також аналіз причин таких змін (вивчення обставин, які призвели до розбіжностей, виявлення винного)).
- ✓ корекційні дії – розробка заходів для усунення фінансових порушень у діяльності компаній та організацій та інших аспектів управління.
- ✓ дії з метою профілактики– включає розробку стратегій для запобігання порушенням, зміцнення фінансової дисципліни, оптимізацію фінансового управління та удосконалення методів та інструментів контролю на основі анкетування [13].

Фінансове управління можна характеризувати як діяльність суб'єктів, уповноважених державою, органів місцевого самоврядування та недержавних організацій, спрямовану на визначення термінів та точності плану, важливості і комплексності надходження коштів, їхньої адекватності та доцільності використання, цілей використання та розподілу коштів центрального та місцевих бюджетів, дотримання норм, встановлених законодавством, з метою розвитку всіх учасників фіскальної політики та забезпечення ефективного ФК в державі.

Стосовно поняття ФК серед науковців не існує єдиної позиції у трактуванні цього терміну. Усі трактування можна розподілити за рядом напрямів:

- ✓ як функція здійснення управління фінансами;
- ✓ як система здійснення заходів контролю;

✓ як інститут.

На основі узагальнених тверджень про контроль та ФК можна зробити висновок стосовно формування державного ФК. У процесі здійснення своїх обов'язків держава забезпечує належний контроль за використанням ресурсів, їх цільове призначення, витрачання та збереження. Цей процес відбувається шляхом залучення ряду процедур для їх реалізації. Серед вітчизняних науковців немає одностайного твердження про функціональне значення державного ФК. На рисунку 1.3 В. В. Кур'яновим виокремлено перелік авторів, які розглядають ФК і державний ФК як функцію, систему та інститут.



Рис. 1.3. Виокремлення значення ФК і державний ФК як система, функція й інститут вітчизняними вченими

Вітчизняний науковець А. Хмельков зазначає, що державний ФК представляє собою комплекс форм фінансового нагляду, який здійснюється визначеними органами державного ФК з метою досягнення поставлених цілей та захисту інтересів, встановлених державою. Його суть полягає у виявленні реального стану справ та дотриманні законодавчих вимог об'єктами контролю в аспектах законності, фінансової дисципліни та раціональності при

формуванні, алокації, володінні, використанні та відчуженні державних активів, а також при використанні фінансових ресурсів, що залишаються у учасників фінансових відносин через надані пільги за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів і кредитів, отриманих за гарантією держави. Таким чином, державний ФК виступає ключовою функцією державного управління, спрямованою на підтримку втілення фінансової стратегії держави, забезпечення формування та оптимального використання фінансових засобів держави для досягнення визначених цілей у фінансовій сфері [52, с. 16].

Сучасний науковець В. В. Кур'янов вивів ієрархію понять контроль, ФК і державний ФК з метою їх синтезу (рис. 1.4). Така ієрархічна схема має вертикальний і горизонтальний напрям розвитку у вигляді піраміди. Основоположним поняттям є «контроль», який в результаті напрацювань еволюціонував у ФК й державний ФК.

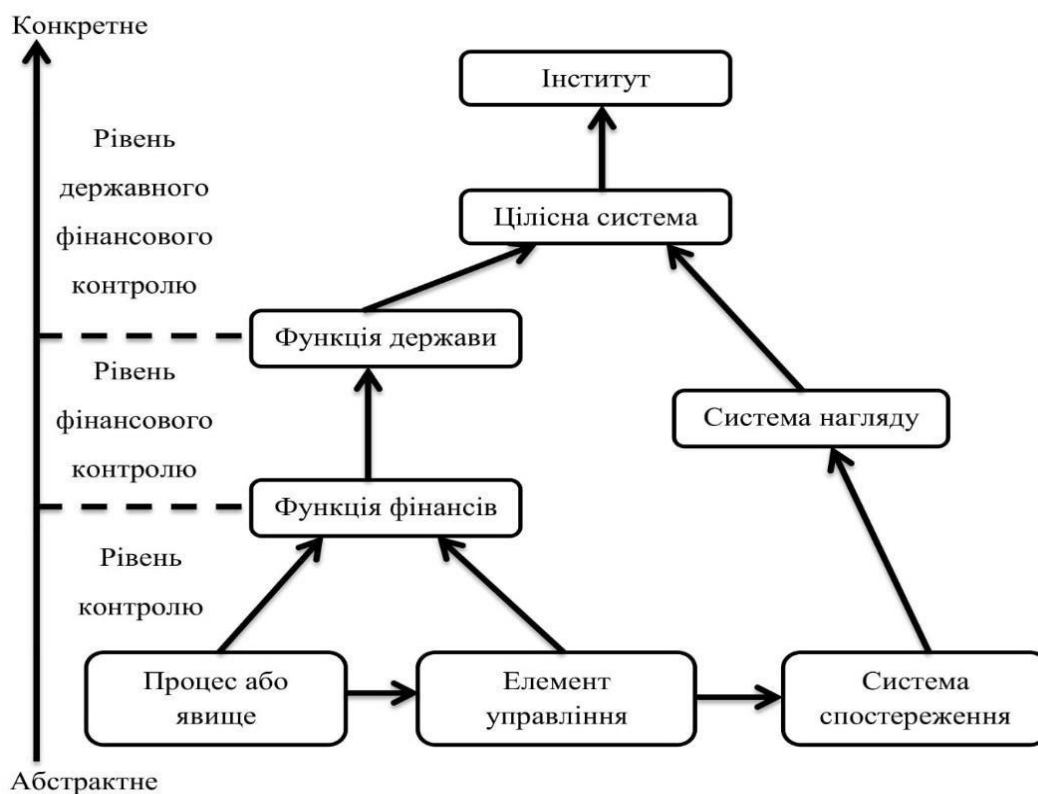


Рис. 1.4. Піраміда ієрархічного зв'язку контролю, ФК і державного ФК [28]

Кожен рівень даної ієрархії володіє власними перевагами та недоліками, тому доцільно дослідити кожен з ієрархічних рівнів. Перший рівень представляє собою контроль у вигляді процесу чи явища, де зафіксовано лише активність, адже контроль не може існувати у стані бездіяльності, проте відсутня конкретна мета, і це є механічним процесом, що відзначається одноразовістю та не повторюється. На другому рівні контроль виступає як складова управління, що характеризується регулярністю контрольних заходів, відіграє ключову роль у управлінні, але не виявляє внутрішньої структури та ієрархії. Третій рівень представляє контроль як систему спостереження, яка має визначену частоту та структуру, а також засоби, але контроль відбувається лише після завершення певного процесу.

На сьогоднішній день фінансовий нагляд виконують не лише правоохоронні органи та адміністративні структури, але й спеціалізовані установи. Вони мають на меті контролювати фінансові операції усіх економічних суб'єктів, включаючи установи, організації та громадян. Враховуючи, що метою державного ФК є втілення фіскальної політики держави та управління фінансами на національному рівні, він є необхідним як для державних структур, так і для приватного сектору — комерційних підприємств та громадянського суспільства. Таким чином, важливість фінансового контролю для кожного з цих напрямків очевидна.

Фінансовий контроль у державних організаціях передусім зосереджений на управлінні процесами розробки, затвердження та реалізації бюджетів всіх рівнів і спеціальних бюджетів. До того ж, цей вид контролю охоплює фінансове управління державними підприємствами, банками, організаціями та іншими фінансовими інститутами.

### 1.3. Розвиток державного фінансового контролю в Україні

Значущим елементом економічної політики країни є створення дієвої моделі управління державним сектором. Адже діяльність державних підприємств у кінцевому етапі зводиться не тільки до отримання прибутку, їх робота впливає на ефективність і стійкий розвиток національної економіки, який зі свого боку визначає рівень життя громадян. Важливе значення у забезпеченні ефективності управління державними підприємствами відіграє система державного ФК, суб'єкти якої контролюють законність, доцільність та ефективність розподілу і використання фінансових ресурсів.

В Україні діє дворівнева система державного ФК, що складається із зовнішнього та внутрішнього ФК. Суб'єкти державного ФК можна структурувати залежно від підпорядкування уряду та парламенту (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Суб'єкти контролю державних фінансів в Україні [57, с. 137]

В Україні ключовими інституціями, які реалізують ФК, є Державна аудиторська служба України та Рахункова палата. Головною метою перевірки є вживання виправних дій у випадках виявлення порушень законності, неправильності та неефективності, а також притягнення до відповідальності тих, хто прямо або опосередковано причетний до вчинених правопорушень.

Верховна Рада України поклала обов'язки контролю за використання Державного бюджету на Рахункова палата України. Саме в Конституції

України зазначено повноваження покладені на Рахункову палату шляхом здійснення державного зовнішнього ФК. До повноважень Рахункової палати належить фінансовий аудит та перевірка ефективності у сфері управління об'єктами, що перебувають у державній власності, особливо коли це має фінансові наслідки для державного бюджету, є ключовими аспектами контролю. Додатково, за ініціативою державних підприємств, проводяться заходи державного зовнішнього ФК (аудиту) стосовно діяльності суб'єктів, що звертаються. Рахункова палата забезпечує зовнішній ФК (аудит) через виконання фінансового аудиту, аудиту ефективності, проведення експертиз, аналізу та реалізації інших контрольних заходів.

11 липня 1996 року було прийнято Закон України «Про Рахункову палату», який поклав початок діяльності офіційного органу зовнішнього незалежного державного ФК.

Закон набрав чинності 22 жовтня, і саме цей день визначено як День Рахункової палати.

Спочатку Рахункова палата мала право контролювати тільки видатки держбюджету. Однак, у 2015 році прийняття нового закону принесло істотні зміни, значно розширивши функціональність та компетенцію Рахункової палати в частині контролю надходжень та використання коштів Державного бюджету. Таким чином, Україна здобула власний вищий орган фінансового нагляду – Рахункову палату, яка стала символом державного суверенітету і демократії.

У відміну від інших ФК установ в країні, Рахункова палата оперує на основі безпосередніх конституційних повноважень. Згідно із статтею 98 Конституції України, Рахункова палата здійснює контроль за надходженням і використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України. Організація, компетенція та принципи діяльності Рахункової палати регулюються законодавством.

Палата формується з дев'яти членів, яких призначає Верховна Рада України на основі конкурсу та терміном на 6 років.

В ході здійсненого аналізу слід відзначити, що процес модернізації системи державного ФК в Україні із врахуванням європейських стандартів було ініційовано у 2005 році. У тому самому році Уряд України затвердив Концепцію розвитку державного внутрішнього ФК на період 2005–2017 років. Цей документ мав на меті адаптацію фінансового нагляду до стандартів Європейського Союзу і вдосконалення законодавчої бази в даній сфері [25]. Початково Концепцію планувалося реалізувати протягом 5 років, але згодом, за рекомендацією Світового банку, термін було продовжено до 2017 року.

У контексті вказаної Концепції в Україні поетапно впроваджується нова модель державного внутрішнього ФК, яка базується на відповідальності керівництва за функціонування та розвиток інституцій. Державний ФК при цьому набуває характеру превентивного та поточного і реалізується на внутрішньому рівні. Зовнішній аудит, відповідно до ст. 98 Конституції України, покладено на Рахункову палату як єдиний орган зовнішнього контролю. У 2010 році, в ході втілення Концепції, було прийнято новий Бюджетний кодекс України, який став законодавчою базою для формування сучасної системи державного ФК [48].

Основні принципи Концепції розвитку державного внутрішнього ФК на 2005–2017 роки втілено у Стратегії розвитку системи управління державними фінансами № 774-р, затвердженій 1 серпня 2013 року [48]. Важливо підкреслити, що ефективність впровадження системи внутрішнього контролю залежить від інтеграції європейських стандартів в державних установах та організаціях. Система державного внутрішнього ФК має на ціль забезпечити відповідність стандартам фінансового менеджменту та контролю, а також внутрішнього аудиту, забезпечуючи прозорість, економічність,

Відповідно до прийнятих нормативних документів, що мають на меті забезпечення відкритості, відповідальності та якості роботи державних інституцій, органів місцевого самоврядування та економічних акторів, у 2018 році було затверджено Концепцію впровадження державної стратегії у сфері реформування системи державного ФК до 2020 року, № 310-р від 10 травня

2018 року. Зазначена Концепція спрямована на забезпечення фінансової стійкості та захищеності держави, формування умов для досягнення стратегічних завдань країни, збільшення ефективності державної політики, покращення якості життя громадян, а також на реформування механізмів управління державними фінансами.

Рахункова палата, як найвищий орган аудиту країни, має чітко визначену візію та місію, а також стратегічні завдання і пріоритети, встановлені в Стратегії розвитку на 2019–2024 роки. Цей документ був затверджений рішенням Рахункової палати 29.07.2019 за номером 18-1.

Процес вироблення Стратегії розвитку на 2019–2024 роки відбувався за підтримки уряду Німеччини, представленого Німецьким товариством міжнародного співробітництва. Вона базувалася на вивченні результатів функціональної оцінки роботи Рахункової палати, яку проводила група міжнародних експертів з вересня по грудень 2018 року.

До 2024 року Рахункова палата прагне виступати:

- для держави та громадян – як авторитетний вищий орган державного аудиту в Україні, забезпечуючи об'єктивні та компетентні оцінки у сфері управління державними фінансами і майном, відповідно до міжнародних норм і провідних світових методик;
- для суб'єктів аудиту – як незалежний, кваліфікований, об'єктивний та непередбачуваний партнер у діалозі, стандарт високоякісного управління і організаційної відмінності;
- для своїх співробітників – як надійний роботодавець, який може гарантувати гідні умови праці, впровадження високих професійних стандартів і перспективи для кар'єрного зростання;
- для міжнародної спільноти – як автономна, професійна та аполітична установа, яка, користуючись провідними міжнародними стандартами аудиту, забезпечує достовірну інформацію про стан управління фінансами та державним майном в Україні, у тому числі фінансуванням від міжнародних донорів. Також палата активно сприяє розвитку



зовнішнього аудиту через участь у діяльності Міжнародної та Європейської організацій вищих органів аудиту (INTOSAI та EUROSAI) та співпрацює з іншими подібними установами.

Після того, як Україна стала незалежною, зросла необхідність у зміцненні державного ФК. Так, у 1993 році було ухвалено Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні".

Згодом, Указом Президента України введеним в дію 27.08.2000 за номером 1031, спрямованим на збільшення ефективності контрольно-ревізійної діяльності, Головному контрольно-ревізійному управлінню України було присвоєно статус центрального органу виконавчої влади [36].

За Указом Президента України прийнятим 09.12.2010 за номером 1085/2010, який стосувався оптимізації структури центральних органів виконавчої влади, Головне контрольно-ревізійне управління України було перетворено на Державну фінансову інспекцію України.

На завершення, 28 жовтня 2015 року, на основі Державної фінансової інспекції України, Рішенням Уряду було засновано Державну аудиторську службу України [40].

Під час воєнного стану однією з ключових проблем сучасної системи ФК є недосконалість та конфліктність існуючого законодавства, яке регулює процес організації контролю. В Україні аспекти здійснення ФК визначаються Конституцією України, рядом законів та підзаконних нормативів (Указами Президента України та Постановами Кабінету Міністрів України), а також міжнародними угодами, які під час війни отримали обов'язковий статус від Верховної Ради України. Тим не менше, відсутній основний законодавчий акт, який би чітко врегулював взаємодію державних органів у сфері ФК, його функціональну роль та принципи діяльності. ФК проводиться відповідними інституціями на підставі ключових законів, зокрема Законів України "Про державну службу"[35] і "Про центральні органи виконавчої влади".

У час війни необхідні не тільки вірно складені закони, але й чітка координація дій контрольних установ. Ефективна господарська діяльність у

воєнний період вимагає спрощення взаємодії та звітності перед державними структурами. Тут можна виявити відсутність чіткої системи координації контрольних органів у воєнний час.

В мирний період фінансовий нагляд здійснюється різними установами згідно з їхніми повноваженнями та компетенцією. До них належать Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України та органи місцевого самоврядування, а також спеціалізовані інститути: податкові, контрольно-ревізійні, органи державного казначейства і інші, які мають основну функцію здійснення ФК.

Умови воєнного стану в Україні акцентують важливість роботи спеціалізованих Комітетів Верховної Ради України у сфері бюджету та фінансів і банківської сфери. Ці комітети зайняли активну позицію, ініціювавши розгляд проекту Закону № 7442, спрямованого на внесення змін до Кодексу України з процедур банкрутства. З метою спрощення процедур банкрутства у воєнний час і після нього, а також підвищення ефективності їх застосування, було запропоновано ряд процедурних змін для усунення протиріччя і слабких місць у впровадженні цієї процедури [9].

У час воєнного стану, згідно з Постановою Кабінету Міністрів № 314 від 18 березня 2022 р., всі суб'єкти господарювання мають право продовжувати свою діяльність за умови подання заяви до Міністерства економіки України. Ті, хто працює на основі декларації і не мають необхідних дозвільних документів, мають звернутися до відповідних органів не пізніше місяця після закінчення воєнного стану. При цьому їхню діяльність не призупиняється, і вони отримують всі необхідні дозволи згідно із законодавством. Терміни подання заяв на отримання публічних послуг та строк дії існуючих ліцензій і дозвільних документів автоматично продовжуються на час воєнного стану.

Органи державного ФК мають можливість використовувати у своїй роботі базові принципи Міжнародної організації вищих органів ФК, її регіональних структур, Міжнародних стандартів ФК та Міжнародної федерації бухгалтерів у частині, яка не конфліктує з Конституцією та законами

України. Відносини між органами державного ФК та аналогічними структурами інших держав та міжнародними установами базуються на міжнародних договорах України та статутах і нормативах міжнародних організацій, до яких Україна належить.

Варто зазначити, що видатки ДБ на 2023 рік заплановано у розмірі 2068318,4 млн. грн. Основну частину з них, а саме становить 52.47 % (1085208,1 млн. грн) становлять витрати на оборону країни. Тому державний контроль є надзвичайно важливим для забезпечення обороноздатності держави, цільового використання коштів, розробки системи раціонального використання ресурсів та інших напрямів, що сприятимуть функціонуванню державних фінансів.

## Висновки до розділу 1

На сучасному етапі економічного й соціального розвитку держави, складних дестабілізуючих процесах, які відбуваються протягом останніх років важливим є дотримання законодавчих і нормативних норм в діяльності розпорядникам бюджетних коштів та належне виконання покладених обов'язків. Виконання цих завдань покладено на державний ФК. Основоположним терміном державного ФК є «контроль», який в перекладі з англійської розуміють, як перевірка, звітування, стримування та спрямування окремого об'єкту до бажаного результату. Контроль виступає однією з функцій управління, що впливає на кінцевий результат, шляхом виконання систематичний дій контролю.

ФК – це процес, за допомогою якого компанії, організації чи урядові структури відстежують та перевіряють, як використовуються їхні фінансові ресурси. Метою ФК є забезпечення ефективного використання ресурсів, дотримання бюджету, запобігання шахрайству та корупції, а також підтримання фінансової стабільності та ліквідності. У вітчизняній науковій літературі існує ряд трактувань ФК, які можна розподілити за спрямуванням як функція управління фінансами; система заходів контролю; як інститут.

В Україні діє дворівнева система державного ФК, що складається із зовнішнього та внутрішнього ФК. Парламентський контроль здійснює Рахункова палата України, а урядовий контроль – Державна АС України. Кожна із окреслених структур має власні спрямування контролю та повноваження, об'єкти та завдання.

## Розділ 2. Державний фінансовий контроль: концептуальні основи його функціонування

### 2.1. Особливості реалізації державного фінансового контролю

Сучасний етап економічного і соціального розвитку України відзначається динамізмом і різноманітністю еволюційних процесів і реформ в усіх сферах життя суспільства, зокрема у сфері державного управління. Останніми роками основним напрямком реорганізації ФК держави є приведення законодавчих та організаційних норм до європейських стандартів. В першу чергу це пов'язано з євроінтеграційними процесами. Проте, з іншого боку, існує складність реалізації загальнодержавних завдань і цілей через обмеженість фінансових ресурсів, необхідних для якісного задоволення потреб суспільства та розвитку держави.

За таких обставин актуальними стають питання підвищення прозорості, відповідальності та ефективності роботи органів місцевого самоврядування, органів державної влади та державних і комунальних підприємств у контексті управління та використання ресурсів. Важливість ефективної системи фінансового контролю за управлінням державними та місцевими ресурсами та їх використанням полягає не лише в гарантуванні прозорості та відповідальності, а й у тому, щоб слугувати механізмом зміцнення фінансової стабільності та безпеки країни, досягнення стратегічної державної цілі, підвищення якості життя громадян, реформування системи державного управління фінансами

Сьогодні актуальним є завдання розгортання дієвої та ефективної системи ФК у державній сфері, заснованої на базових принципах та передових методах Європейського Союзу. У цьому контексті зусилля мають бути зосереджені на розв'язанні низки важливих проблем, які наразі обмежують розвиток системи ФК у державі або негативно впливають на неї. Зокрема, важливим пріоритетом є проведення дослідження реальних можливостей ефективного нагляду за діяльністю та розподілом державних або місцевих

матеріальних ресурсів на місцевому, регіональному чи центральному рівнях відповідними державними установами. Також необхідно визначити та проаналізувати проблеми, що виникають у законодавчій та організаційно-управлінському напрямі у цій сфері [43].

В узагальненому вигляді основними складовими контролю за використанням та управлінням місцевими й державними ресурсами є державний ФК. На рисунку 2.1, запропонованому І. М. Сисоєвою, визначено основні напрями проведення ФК та відповідальні органи державного ФК.



Рис. 2.1. Проведення контрольних дій органом державного ФК в Україні [43]

Державний ФК контроль в частині урядового контролю провадить за дорученням Кабінету Міністрів України Державна аудиторська служба, в частині парламентського контролю за дорученням Верховної Ради України – Рахункова палата (зовнішній ФК), а також розпорядниками бюджетних коштів

і підрозділами внутрішнього аудиту здійснюється внутрішній контроль і внутрішній аудит (внутрішній ФК).

Впровадження державного ФК реалізується через основний орган виконавчої влади, який отримав повноваження від Кабінету Міністрів України для втілення державної політики у сфері державного ФК. Державний аудит фінансів як вид державного ФК включає в себе перевірку та аналіз реального стану фінансових транзакцій з метою забезпечення їх законності та ефективності використання державних чи муніципальних фінансових ресурсів і активів, коректності бухгалтерського обліку та надійності фінансової звітності, а також функціонування систем внутрішнього контролю, із зазначенням висновків та оцінок у звіті [44, с. 14].

Проте, ефективна структуризація державного ФК є неефективною без вичерпного розуміння державними аудиторомі своїх місій, відповідальностей та повноважень. Державний ФК проводиться державними аудиторомі (головним, провідним, старшим). Отже, державний аудитор у ході роботи має ряд повноважень, а саме:

- ✓ проведення державного фінансового аудиту здійснення бюджетних (державних) програм й діяльності суб'єктів господарювання в державному секторі економіки, бюджетних установ або інших суб'єктів, що фінансувались з ДБ фінансовими ресурсами з державних фондів або усіх рівнів бюджетів або мали в користуванні державне і комунальне майно протягом періоду, який перевіряється;
- ✓ здійснення підготовчих заходів, які полягають в аналізі нормативної та правової бази, вивченні регуляторних документів, вивчення мережі отримувачів коштів з бюджету, фінансового стану, прийняття участі в розробці програми аудиторської перевірки або самостійно розробляє програму дослідження;
- ✓ проведення аудиторської перевірки діяльності підконтрольного органу самостійно або в групі;

- ✓ оформлення матеріалів завершених перевірок згідно встановлених правил та норм і реєстрація аудиторського звіту;
- ✓ прийняття участі в підведенні підсумків аудиторської перевірки;
- ✓ підготовка результатів проведеного дослідження відповідним органам виконавчої влади а також місцевого самоврядування за дорученням управлінського апарату (керівника відділу або сектору);
- ✓ у передбачених чинним законодавством окремих випадках подання документів про результати перевірки до правоохоронного органу;
- ✓ проведення контролю за впровадженням наданих рекомендацій протягом попередніх перевірок;
- ✓ прийняття участі в роботі управління.

Проведення ФК має певну послідовність, а саме організаційний етап, дослідний та узагальнення результатів. На організаційному етапі відбувається вибір об'єкта дослідження та проводиться методична й організаційна підготовка. На цьому етапі відбувається планування державного ФК, що відіграє ключову та критичну роль в організації його проведення, оскільки вона в основному визначає ефективність використання робочого часу, а також адекватність та продуктивність перевірок.

На дослідному етапі відбувається безпосередньо процес перевірки та вивчення проблемних напрямів в роботі об'єкта. На етапі узагальнення результатів відбувається їх систематизація, структурування, виявлення порушень а також недоліків та розробка плану дій щодо їх усунення [41, с. 87].

У компетенції органів Державної АС проведення ряду видів перевірок, а саме:

1. Державна аудиторська перевірка господарської й фінансової діяльності установ розпорядників бюджетних коштів.
2. Державний аудит стосовно виконання бюджетів на місцевому рівні
3. Державний аудит стосовно ефективності виконання бюджетних програм.



На рисунку 2.2 подано механізм проведення ФК Державною аудиторською службою.



Рис. 2.2. Механізм проведення ФК Державною АС

Створення та класифікація національної системи ФК сприятиме формуванню стійкої платформи для її ефективного просування, включаючи нормалізацію термінології, розвиток правової бази, уніфікацію чітких та прозорих правил роботи контрольних органів, вдосконалення механізму взаємодії та обміну даними між ними, визначення статусу та місії кожного з них, а також забезпечення максимальної конвергенції з міжнародними стандартами та найкращими практиками ЄС. Адже ключовою метою їхньої діяльності є забезпечення ефективного ФК за розподілом та використанням державних або місцевих ресурсів.

## 2.2. Регламентация проведення державного фінансового контролю

ФК визначається як комплекс мiр, реалізованих законодавчими та виконавчими органами влади на всіх рівнях, а також спеціалізованими інституціями, з метою забезпечення додержання законів. Важливість державного ФК у економіці країни визначається його роллю та функціональністю у всіх аспектах соціального прогресу: контроль має центральне місце в системі фінансового управління і супроводжує рух грошових коштів. З одного боку, це засіб взаємодії між фінансовим плануванням та обліком, а з іншого – передумова для виконання функцій фінансового аналізу та регуляції. Це дозволяє контрольній діяльності служити як об'єднуючий елемент, недооцінка або недоуважність до якого може дестабілізувати фінансове управління і призвести до розпаду його системи.

Регламентация ФК в Україні визначається Конституцією України та рядом Законів України, а саме «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», «Про Кабінет Міністрів України», «Про Рахункову Палату України», Бюджетним Кодексом України, Податковим Кодексом України й іншими діючими нормативними і правовими актами [37; 35; 38; 39; 9; 33; 24]. Ключові нормативні та правові акти для здійснення ФК наведено на рисунку 2.3.

У Конституції України (стаття 19) визначено, що «органи державної влади й органи місцевого самоврядування, а також їх посадові особи не зобов'язані діяти лише на підставі, в межах своїх повноважень і в порядку, визначеному Конституцією та законами України» [24].

Згідно Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», впровадження державного аудиту забезпечується центральним органом виконавчої влади, який отримав повноваження від Кабінету Міністрів України для реалізації державної політики в області державного аудиту [38]. Таким чином, ефективність формування та використання фінансових ресурсів з метою захисту фінансових

інтересів уряду, місцевого самоврядування, підприємництва та громадян є ключовою для досягнення фінансових цілей [58].

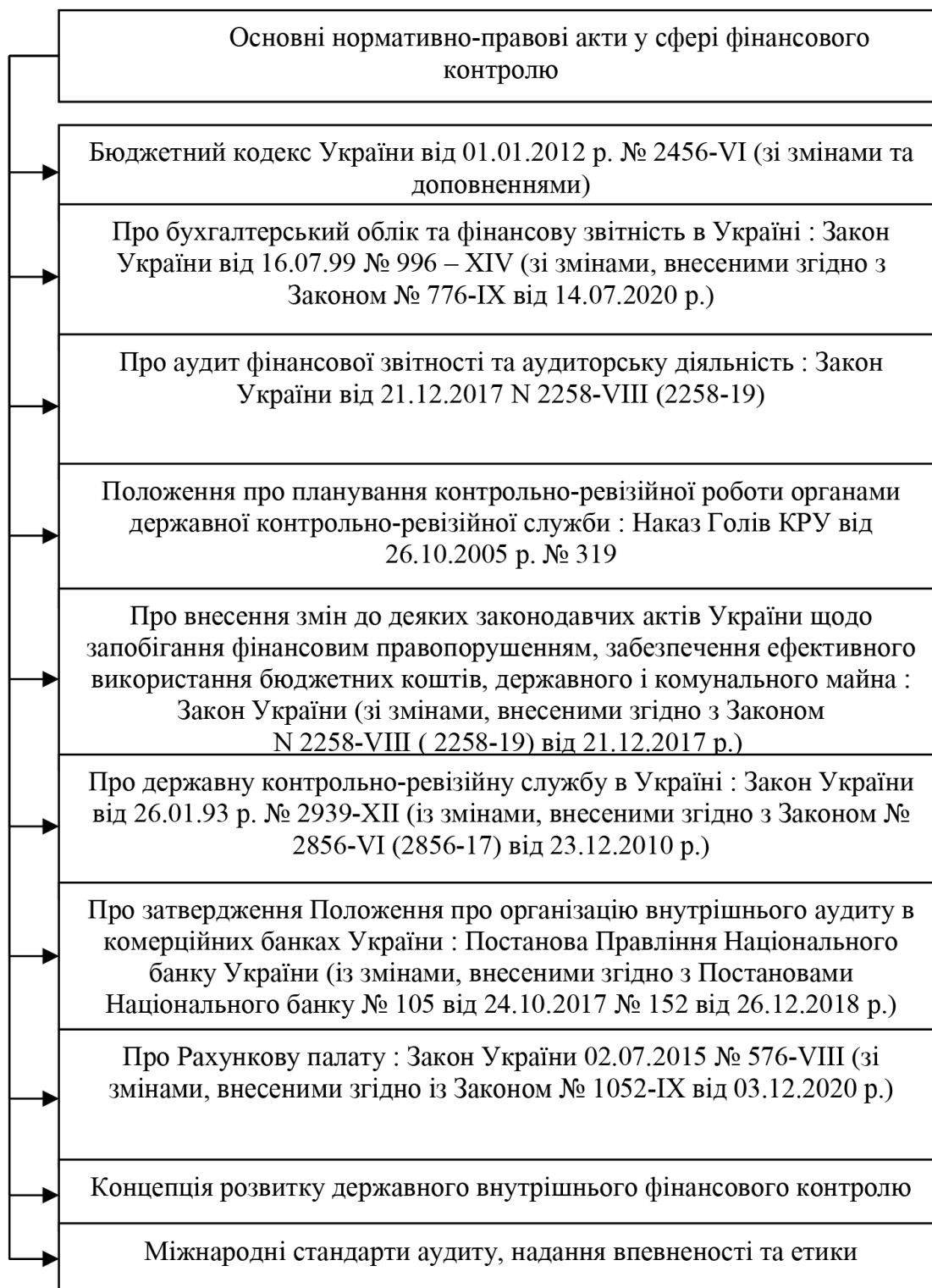


Рис. 2.3. Регламентация проведения ФК

Законодавчі акти є критично важливими для регулювання ФК. Варто відмітити, що діюча фінансова управлінська політика в Україні демонструє суттєву ненадійність. Основною причиною цього є відсутність закону, який би

обґрунтовував функціонування ФК в країні. Важливі аспекти ФК та умови його впровадження описані у юридичних моделях, що поки що не отримали законодавчого статусу. Більше того, чимало законів, які організовують ФК в Україні, відповідають європейським стандартам [51]. У сучасний момент ФК виконується правоохоронними органами та адміністративними структурами, а також спеціалізованими установами, які мають під контролем фінанси усіх економічних суб'єктів (організацій, установ, громадян тощо). Позаяк державний ФК спрямований на впровадження державної фіскальної політики та формування функцій управління країною у фінансовій сфері, він стосується як державних органів, так і недержавних – комерційні структури та громадськість.

Контроль фінансів державних організацій, перш за все, включає управління розробкою, затвердженням та виконанням бюджетів всіх рівнів та додаткових бюджетів, а також управління фінансами державних компаній, організацій, банків та фінансових установ [23, с. 12].

ФК з боку державних організацій недержавної економічної сфери та громадянського суспільства впливає тільки на одну область їхньої фінансової діяльності, а саме на виконання таких обов'язків:

- сплата податків та інших платежів;
- контроль за законністю та ефективністю використання коштів та кредитів;
- дотримання нормативів, визначених політикою грошового обігу, збору та розголошення інформації. Діяльність фінансового регулювального органу визначається законами, що зазначені в нормативних документах, згідно із законами України, Видатковою політикою України, Податковим кодексом України, Цивільним кодексом України [23, с. 13].

Діяльність кожної організації чітко визначається законодавчими та нормативними документами, адже саме такий підхід дозволяє чітко окреслити межі діяльності. На рисунку 2.4 подано основні нормативно-правові акти, які регламентують діяльність Рахункової палати України.

<b>Основні нормативно-правові акти, якими керується Рахункова палата</b>	
Конституція України і рішення Конституційного Суду України	<p>Конституція України</p> <p>Рішення Конституційного Суду України від 27.11.2008 № 26-рп/2008 у справі за конституційним поданням Кабінету Міністрів України про офіційне тлумачення положення частини другої статті 95 Конституції України та словосполучення «збалансованість бюджету», використаного в частині третій цієї статті (справа про збалансованість бюджету)</p> <p>Рішення Конституційного Суду України від 11.07.1997 № 3-зп у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України Постанови Верховної Ради України від 01.10.1996 «Про тлумачення статті 98 Конституції України» (справа щодо конституційності тлумачення Верховною Радою України статті 98 Конституції України)</p> <p>Рішення Конституційного Суду України від 23.12.1997 № 7-зп у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» (справа про Рахункову палату)</p>
Кодекси	<p>Бюджетний кодекс України</p> <p>Кодекс України про адміністративні правопорушення</p> <p>Кримінальний кодекс України</p>
Закони України	<p>Закон України «Про Рахункову палату»</p> <p>Закон України «Про Регламент Верховної Ради України»</p> <p>Закон України «Про запобігання корупції»</p> <p>Закон України «Про державну службу»</p> <p>Закон України «Про доступ до публічної інформації»</p> <p>Закон України «Про публічні закупівлі»</p> <p>Закон України «Про джерела фінансування органів державної влади»</p> <p>Закон України «Про вибори народних депутатів України»</p> <p>Закон України «Про вибори Президента України»</p> <p>Закон України «Про місцеві вибори»</p> <p>Закон України «Про політичні партії в Україні»</p> <p>Закон України «Про національну безпеку України»</p>
Акти Рахункової палати	<p>Регламент Рахункової палати. Затверджено рішенням Рахункової палати від 28.08.2018 № 22-7 (в редакції із змінами, затвердженими рішенням Рахункової Палати від 08.11.2019 № 31-3)</p> <p>Порядок особистого прийому громадян у Рахунковій палаті. Затверджено наказом Голови Рахункової палати від 25.02.2019 № 13</p> <p>Порядок складання та направлення до суду протоколу про адміністративне правопорушення. Затверджено рішенням Рахункової палати від 29.01.2019 № 3-6 (в редакції із змінами, затвердженими рішенням Рахункової палати від 14.07.2020 № 17-6)</p> <p>Порядок складання сертифікатів незалежності. Затверджено рішенням Рахункової палати від 29.01.2019 № 3-7 (у редакції рішення Рахункової палати від 27.06.2023 № 13-6)</p> <p>Кодекс етики Рахункової палати. Затверджено рішенням Рахункової палати від 11.07.2023 № 14-8</p> <p>Рекомендації з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою. Затверджено рішенням Рахункової палати від 10.11.2015 № 8-5</p> <p>Порядок організації та здійснення внутрішнього контролю в Рахунковій палаті. Затверджено наказом Голови Рахункової палати від 15.08.2019 № 51 (в редакції із змінами, затвердженими наказами Голови Рахункової палати від 09.04.2020 № 25 та від 16.09.2020 № 71)</p> <p>Інструкція про порядок ведення обліку, зберігання, використання і знищення документів та інших матеріальних носіїв інформації, що містять службову інформацію у Рахунковій палаті. Затверджено рішенням Рахункової палати від 17.12.2019 № 37-8 (в редакції із змінами, затвердженими рішенням Рахункової палати від 25.01.2022 № 1-8)</p> <p>Положення про Експертну комісію Рахункової палати з питань експертизи цінності документів. Затверджено рішенням Рахункової палати від 22.06.2021 № 14-8</p> <p>Перелік відомостей, що становлять службову інформацію в Рахунковій палаті. Затверджено наказом Голови Рахункової палати від 31.05.2021 № 25</p> <p>Інструкція з діловодства в Рахунковій палаті. Затверджено рішенням Рахункової палати від 23.05.2023 № 11-6</p>

Рис. 2.4. Регламентация діяльності Рахункової палати України

Основними документами, які окреслюють діяльність Рахункової палати є Конституція України та рішення Конституційного Суду, кодекси (бюджетний, кримінальний та про адміністративні правопорушення), ряд законів та акти Рахункової палати, які подані в розділі нормативно-правового регулювання на офіційному веб-порталі [32]

Іншим державним органом, який провадить ФК є Державна АС. Діяльність цього суб'єкта регулюється іншими законодавчими та нормативними актами, адже має у своєму розпорядженні інші об'єкти дослідження та перелік повноважень. На рисунку 2.5 подано перелік основних нормативних та правових актів, які регулюють діяльність Державної аудиторської служби [31].

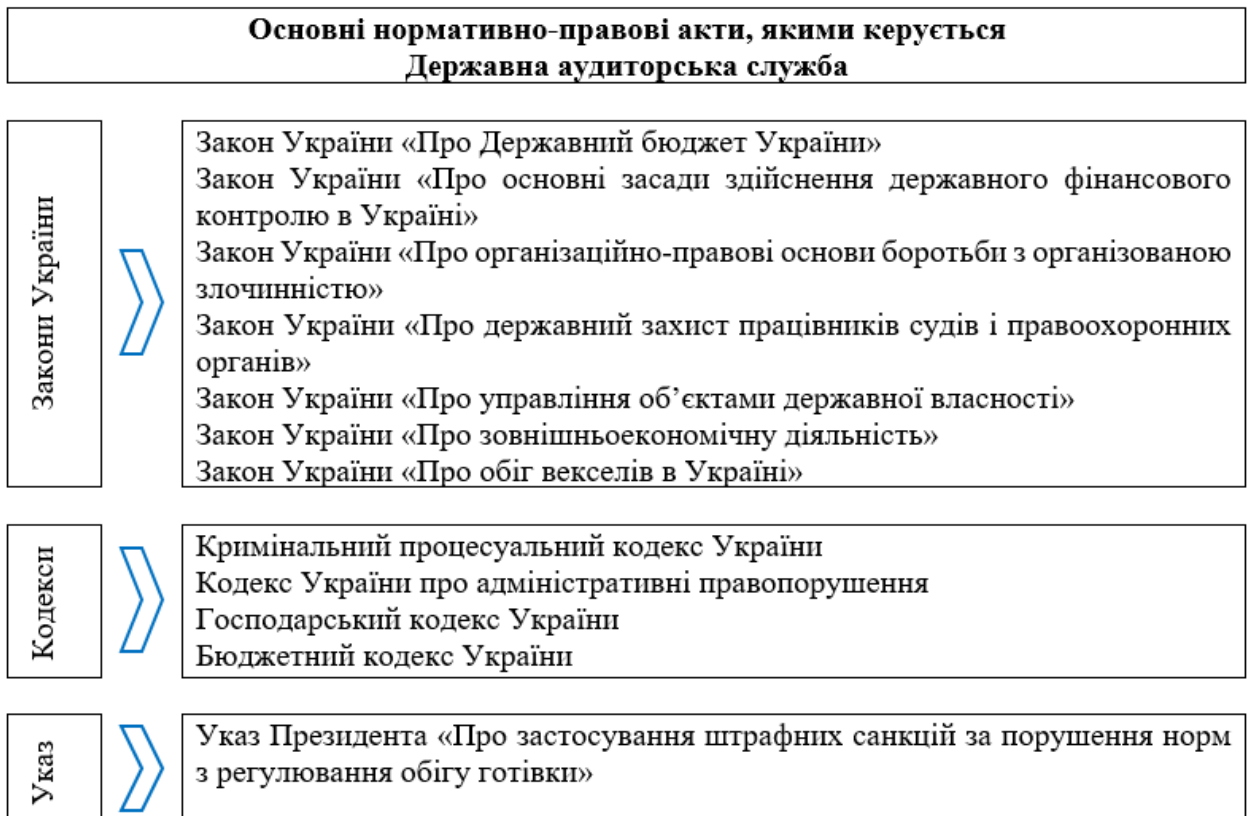


Рис. 2.5. Регламентация діяльності Державної АС

Окрім законів, кодексів та указу діяльність АС з метою здійснення ФК регулюється рядом постанов, які представлені в таблиці 2.1. Вони окреслюють основні напрями і порядок проведення ФК, його особливості, особливості євроінтеграційної адаптації перевірки, повноваження АС, особливості ФК контролю в період воєнного стану тощо.

Таблиця 2.1

Перелік постанов, які регулюють діяльність Державної аудиторської служби

Назва постанови	Дата
Постанова Кабінету Міністрів України від 07.07.2021 №702 «Деякі питання взаємодії з Європейським управлінням з питань запобігання зловживанням та шахрайству (OLAF) та Європейським судом аудиторів (ЕСА) з питань виконання розділу VI “Фінансове співробітництво та положення щодо боротьби із шахрайством” Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, та додатків до нього»	07.07.2021 № 702
Постанова Кабінету Міністрів України від 20.11.2019 №1038 «Про запровадження системи управління та контролю за виконанням Угоди про фінансування Дунайської транснаціональної програми (Interreg V-B Danube - CCI 2014TC16M6TN001)»	20.11.2019 № 1038
Постанова Кабінету Міністрів України від 11.07.2018 № 554 «Про запровадження національної системи управління та контролю за виконанням спільних операційних програм прикордонного співробітництва Європейського інструменту сусідства 2014-2020»	11.07.2018 № 554
Про внесення змін до Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами	08.10.2022 № 1123
Про окремі заходи щодо забезпечення державного фінансового контролю ПОРЯДОК проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання державного сектору економіки	27.09.2022 № 1119
Деякі питання здійснення державного фінансового контролю в умовах воєнного стану	07.05.2022 № 561
Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 63 і від 11 жовтня 2016 р. № 710	16.12.2020 № 1266
Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій	22.05.2019 № 517
Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання	27.03.2019 № 252
Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування	27.12.2018 №1147
Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм	29.08.2018 № 692

Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів	12.09.2018 № 740
Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів	12.05.2007 № 698
Про внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України	22.07.2016 № 469
Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби	06.04.2016 № 266
Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України	03.02.2016 № 43
Про утворення Державної аудиторської служби України	28.10.2015 № 868
Про утворення територіальних органів Державної фінансової інспекції	20.07.2011 № 765
Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами	08.08.2001 № 955
Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами	20.04.2006 № 550
Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	10.08.2004 № 1017
Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю	23.10.2013 № 805
Деякі питання реалізації статті 11 Закону України «Про управління об'єктами державної власності»	21.03.2007 № 536
Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади	28.09.2011 № 1001
Про затвердження Порядку опечатування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами кас, касових приміщень, складів та архівів	26.07.2006 № 1028
Про затвердження Порядку зменшення бюджетних асигнувань розпорядникам бюджетних коштів	17.03.2011 № 255
Про затвердження Порядку зупинення операцій з бюджетними коштами	19.01.2011 № 21
Про затвердження Порядку повернення бюджетних коштів до відповідного бюджету в разі їх нецільового використання	22.12.2010 № 1163
Про Порядок безспірного вилучення коштів з місцевих бюджетів, витрачених на здійснення видатків, кредитування місцевого бюджету, які мають проводитися з іншого бюджету	26.03.2003 № 386
Про стан фінансово-бюджетної дисципліни, заходи щодо посилення боротьби з корупцією та контролю за використанням державного майна і фінансових ресурсів	29.11.2006 № 1673
Про затвердження Порядку проведення перевірок закупівель Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами і внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України	01.08.2013 № 631
Про затвердження Положення про Державну фінансову інспекцію України	06.08.2014 № 310



Важливо підкреслити, що державному аудитору необхідно не тільки дотримуватися нормативних актів, що регулюють проведення державного аудиту, але й мати глибокі знання об'єктів аудиторської перевірки. Ця інформація включена до ключових нормативно-правових актів, які координують бюджетні відносини, організують бюджетний процес, визначають механізми формування та використання бюджетних коштів, а також встановлюють правила ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності для бюджетних установ. Крім того, діяльність органів контролю щодо проведення державного аудиту в Україні базується на міжнародних стандартах у сфері державного аудиту.

Стандартизація в області державного аудиту полягає у визначенні нормативів, принципів та характеристик, які є обов'язковими для всіх учасників аудиторських процесів у державній сфері. В загальному розумінні, стандартизація виступає як один із аспектів організаційно-управлінських методів у сфері державного ФК і є однією з ключових стратегій оптимізації, спрощення його структури та втілення державної контрольної політики.

Стандарт державного ФК (аудиту) служить фундаментом, прикладом, вносячи стабільність і консистентність, що сприяють усвідомленню всіма його учасниками їхньої ролі та вкладу у спільний результат.

Уніфіковані стандарти, які регламентують організацію контрольної діяльності вищих аудиторських інстанцій у різних країнах, включаючи Україну, представлені стандартами Міжнародної організації найвищих органів ФК (INTOSAI).

Ціль стандартів аудиту INTOSAI полягає у застосуванні передового міжнародного досвіду у даній області та формуванні умов для ефективного менеджменту державними ресурсами.

### 2.3. Сучасний стан державного фінансового контролю в Україні

Рахункова палата виконує контрольні функції від імені Верховної Ради України, слідкуючи за надходженням коштів до ДБ України та їх використанням згідно з Конституцією та законодавством України. Діяльність цього органу базується на принципах незалежності, законності, безсторонності, об'єктивності, відкритості й неупередженості як основоположних засадах незалежного органу зовнішнього фінансового контролю.

Повноваження Рахункової палати, визначені Конституцією України, реалізуються через здійснення зовнішнього ФК, включаючи аудит ефективності, фінансовий аудит, аналіз, експертизу й інші контрольні дії.

Згідно зі Стратегією розвитку на 2019–2024 роки Рахункова палата сприяє реалізації ефективного державного управління в Україні, виступаючи гарантом стабільного розвитку країни та покращення умов життя громадян через проведення незалежного аудиту публічних фінансів та державного майна та подання рекомендацій для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Процес аналізу та контролю публічних фінансів включає прогнозування та планування доходів і видатків ДБ, слідкування за адмініструванням доходної частини та використанням коштів, а також аналіз фінансової й бюджетної звітності в рамках фінансових аудитів.

Роботу кожного об'єкта характеризує обсяг виконаного навантаження протягом певного періоду. Також для дослідження об'єкта важливо аналізувати його діяльність протягом кількох років, щоб прослідкувати динаміку діяльності. Основні показники діяльності Рахункової палати України в частині проведених перевірок представлено в таблиці 2.2 за період 2018-2022 років на основі оприлюднених звітів [21].

Протягом досліджуваного періоду Рахунковою палатою проведено перевірок на загальну суму 3196,6 млрд грн.

Результати діяльності та аналіз показників Рахункової палати України  
протягом 2018-2022 років

Рік	Обсяг перевірених коштів ДБ України, млрд грн	Абсолютний приріст обсягу перевірених коштів ДБ України, млрд грн	Темп зростання обсягу перевірених коштів ДБ України, %	Кількість перевірених об'єктів, од.	Абсолютний приріст кількості перевірених об'єктів, од.	Темп зростання кількості перевірених об'єктів, %	Кількість затверджених звітів, шт.	Абсолютний приріст кількості затверджених звітів, шт.	Темп зростання кількості затверджених звітів, %
2018	304,7			598			91		
2019	763,2	458,5	150,48	602	4	0,67	77	-14	-15,38
2020	1185	421,8	55,27	285	-317	-52,66	48	-29	-37,66
2021	592,4	-592,6	-50,01	490	205	71,93	63	15	31,25
2022	351,3	-241,1	-40,70	355	-135	-27,55	39	-24	-38,10
Сума	3196,6			2330			318		

Протягом 2018-2020 років простежувалося збільшення обсягів перевірок коштів ДБ України, а саме в 2019 році – на 150,48 % (458,5 млрд грн), а в 2020 році – на 55,27 % (421,8 млрд грн). У цей період незважаючи на складні соціально-економічні умови Рахункова палата проводила перевірки. Це найперше пов'язано з пандемією COVID-19, що унеможливила на тривалий період часу проводити очні перевірки, адже на період жорсткого карантину аудиторі скасували відрядження, було призупинено вихід на об'єкти. Лише частина працівників мала змогу виконувати частину роботи дистанційно. Проте пандемічні процеси відкрили нові напрями в роботі Рахункової палати – відслідковування видатків на боротьбу з COVID-19, що підтверджується перевіркою 105 млрд грн, які містились в 367 тис. платежів [21]. У 2021 році відбулось значне зменшення обсягів перевірок. Обсяг перевірених коштів зменшився на 50,01 % (592,6 млрд грн). Варто зазначити, що протягом 2020-2021 років вперше за історію незалежності України проведено аудит

Верховної Ради України, фіскальної, митної і податкової служби. У 2022 році розпочалася війна, що також зменшила можливість проводити перевірки. Це підтверджується зменшенням обсягів на 40,7 % (241,1 млрд грн). Динаміка обсягу перевірених коштів ДБ України представлено на рисунку 2.6 за період 2018-2022 років.

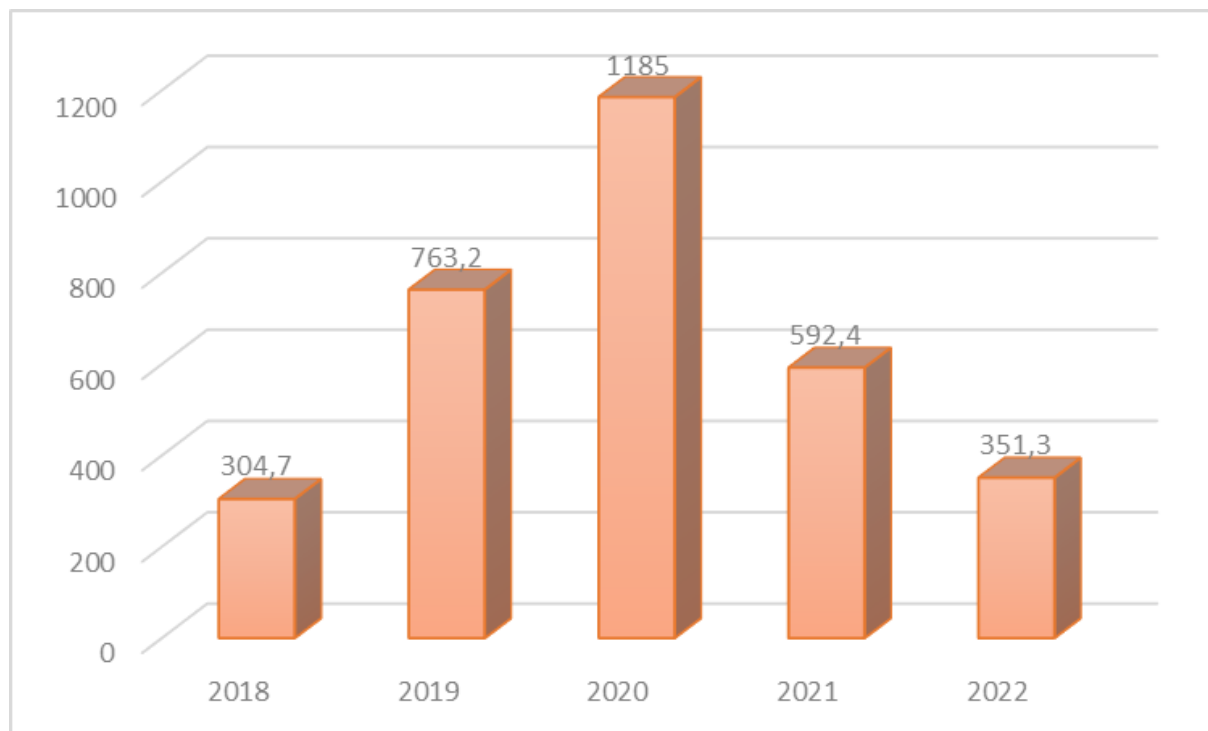


Рис. 2.6. Динаміка обсягу перевірених коштів ДБ України, млрд грн

Протягом досліджуваного періоду Рахункова палата перевірила 2330 об'єктів. Найбільше перевірок зазнали об'єкти дослідження у 2019 році (602 од.). На рисунку 2.7 подана лінійна діаграма динаміки обсягу перевірених об'єктів протягом 2018-2022 років з виокремленням лінії тренду, що має низхідний характер. Протягом 2018-2019 років перевірку пройшли приблизно однакова кількість об'єктів, а саме 598 у 2018 р. і 602 у 2019 р., а їх динаміка становила менше 1 %. У 2020 році внаслідок пандемічних процесів кількість перевірених об'єктів зменшилась на 52,66 %, а саме на 317 об'єктів. У 2021 році Рахункова палата відновила свою роботу та збільшила обсяги перевірок на 71,93 % (на 205 об'єктів більше). У 2022 році обсяг перевірок знову зменшився та становив 355 об'єктів, що на 27,55 % менше у порівнянні з

минулим роком. Досліджувати показники кількості перевірок важливо в комплексі з аналізом охоплення перевірок.

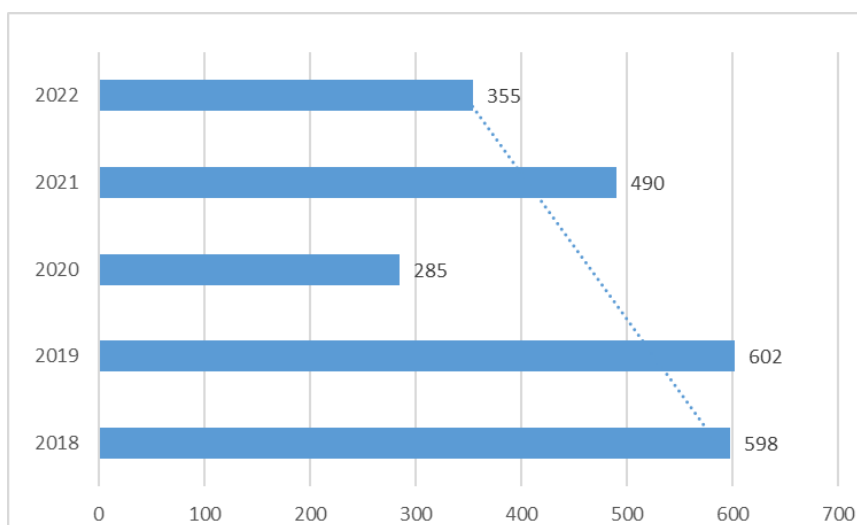


Рис. 2.7. Лінійна діаграма обсягу перевірених об'єктів Рахунковою палатою протягом 2018-2022 років, од.

Аналізуючи дані рисунка 2.7 найменша кількість перевірок проведена в 2020 році, проте порівнюючи з обсягом перевірених коштів варто зазначити, що саме у цьому році було охоплено їх найбільшу кількість за останні 5 років. Це свідчить про виконаний великий обсяг роботи і його високу продуктивність.

Результатом проведеної перевірки є затверджений звіт та його подання відповідним органам контролю. На основі даних таблиці 2.8 представлено об'ємний графік кількості затверджених звітів про перевірку Рахункової палати протягом 2018-2022 років.

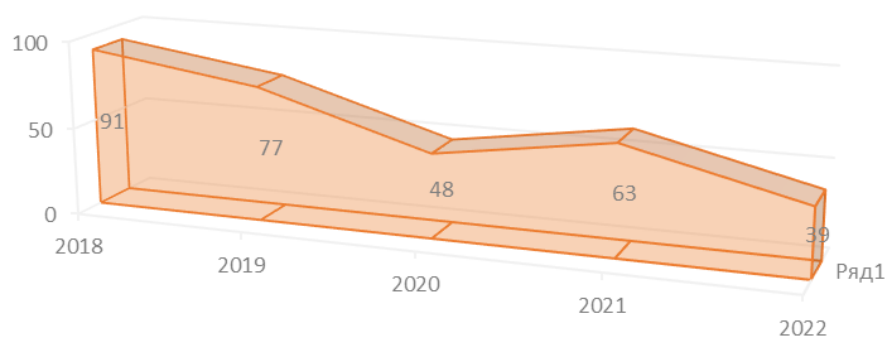


Рис. 2.8. Графік зміни кількості звітів затверджених Рахунковою палатою, шт.

Впродовж 2018-2022 років спостерігається низхідна динаміка кількості затверджених звітів. Попри значне зростання перевірених бюджетних коштів та досліджуваних об'єктів кількість звітів значно зменшилась. У 2019 році їх стало менше на 15,38 % (14 штук), у 2020 – на 37,66 % (29 штук), у 2022 – на 38,10 % (24 штук). Винятком є 2021 рік – у порівнянні з попереднім роком кількість затверджених звітів зросла на 31,25 % (15 штук), проте їх кількість не досягнула допандемічного періоду.

Під час проведеної перевірки аудитори Рахункової палати виявляють недоліки і порушення в управлінні публічними фінансами. У таблиці 2.3 наведено результати перевірки коштів ДБ Рахунковою палатою України протягом 2018-2022 років на основі оприлюднених звітів Рахункової палати.

Таблиця 2.3

Результати перевірки коштів ДБ Рахунковою палатою України  
протягом 2018-2022 років

Рік	Обсяг перевірених коштів ДБ України, млрд грн	Обсяг виявлених недоліків й порушень при управлінні публічними фінансами, млрд грн	Абсолютний приріст обсягу виявлених недоліків й порушень при управлінні публічними фінансами, млрд грн	Відносний приріст обсягу виявлених недоліків й порушень при управлінні публічними фінансами, %	Частка виявлених недоліків й порушень при управлінні публічними фінансами до загального обсягу перевірених коштів, %
2018	304,7	17			5,58
2019	763,2	49,8	32,8	192,94	6,53
2020	1185	26,3	-23,5	-47,19	2,22
2021	592,4	179,9	153,6	584,03	30,37
2022	351,3	58,6	-121,3	-67,43	16,68
Сума	3196,6	331,6			

У 2018 році обсяг виявлених недоліків становив 17 млрд грн, у 2019 році – на 32,8 % більше (49,8 млрд грн), у 2020 році – на 23,5 % менше (26,3 млрд грн), у 2021 році – на 153,6 % більше (179,9 млрд грн), у 2022 році – на 121,3 % (58,6 млрд грн).

Розглядаючи дані таблиці 2.3, доцільно зазначити, що обсяги виявлених недоліків й порушень проаналізовано у співвідношенні з загальним обсягом перевірених публічних фінансів. На рисунку 2.9 на основі даних таблиці 2.3 представлено динаміку цих показників.

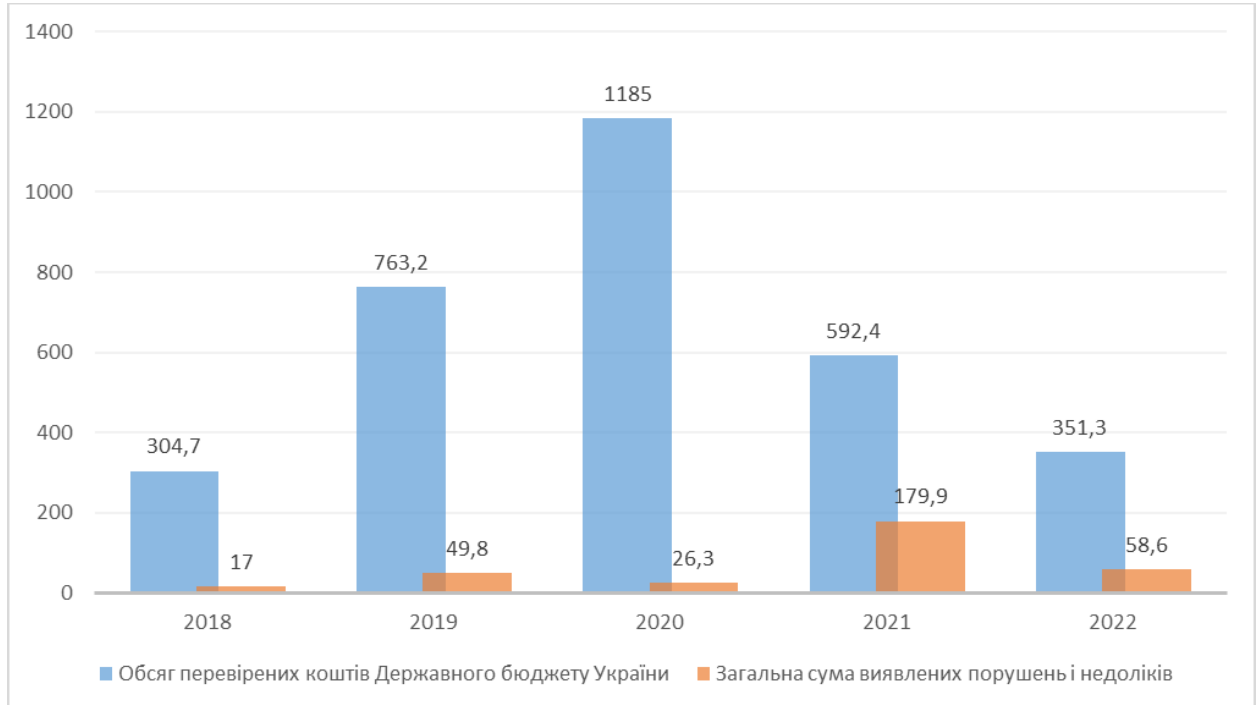


Рис. 2.9 Динаміка обсягу виявлених недоліків й порушень у співвідношенні з загальним обсягом перевірених публічних фінансів, млрд грн

Найбільша частка виявлених недоліків й порушень зафіксованих Рахунковою палатою України у співставленні до обсягу перевірених коштів зафіксовано у 2021 році – показник становив 30,37 %. Найменше виявлено порушень у співвідношенні до загального обсягу в 2020 році (2,22 %). У 2018 році окреслений показник становив 5,58 %, в 2019 році – 6,53 %, у 2022 році – 16,68 %. Збільшення обсягів перевірених публічних фінансів і зменшення виявлених порушень свідчить про вдосконалення роботи підконтрольних органів. На рисунку 2.10 на основі Звіту Рахункової палати за 2022 рік подано структуру виявлених порушень за окремими напрямками загальним обсягом 58 млрд 616,7 млн грн.

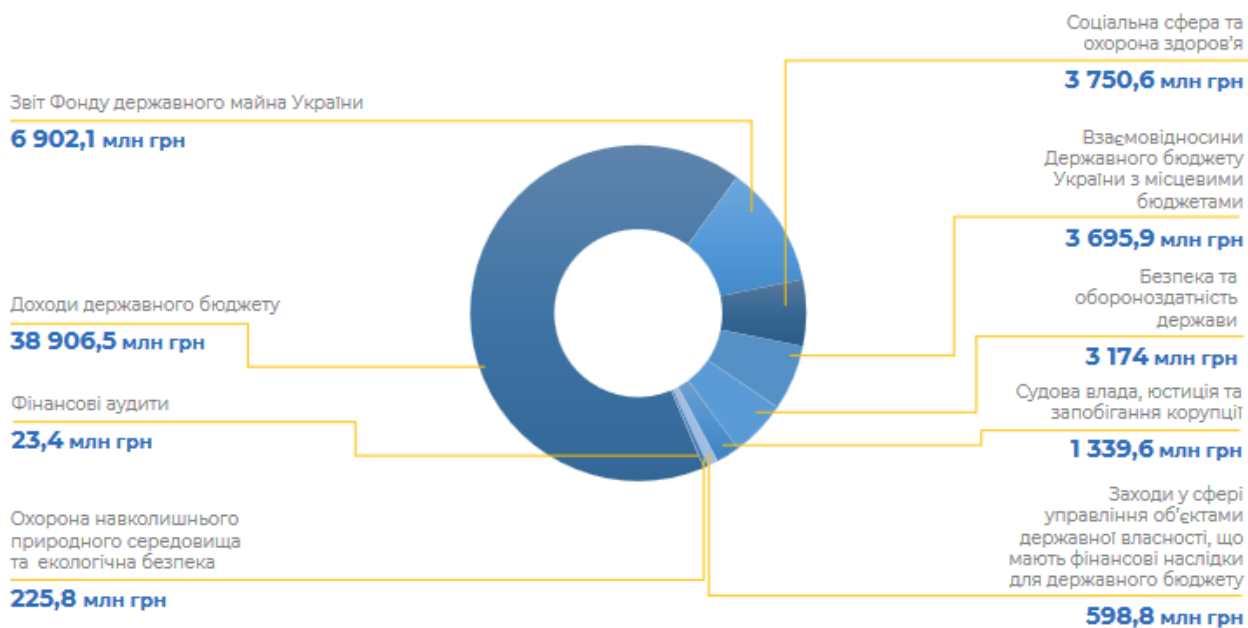


Рис. 2.10 Структура виявлених порушень Рахунковою палатою за окремими напрямками у 2022 році

Найбільше виявлено порушень при формуванні доходів ДБ у розмірі 38906,5 млн грн, які полягають у виявленні порушень бюджетного та іншого законодавства. У Фонді державного майна виявлено порушень на 6 902,1 млн грн; у соціальній сфері та охороні здоров'я – 3 750,6 млн грн; у взаємовідносинах ДБ України з місцевими бюджетами – 3 695,9 млн грн; у сфері безпеки та обороноздатності держави – 3 174 млн грн; у судовій владі, юстиції й запобіганні корупції – 1 339,6 млн грн, при проведенні заходів у сфері управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для ДБ – 598,8 млн грн; при виконанні заходів охорони навколишнього природного середовища та екологічній безпеці – 225,8 млн грн; при проведенні фінансового аудиту – 23,4 млн грн.

У додатку А і Б подано структура порушень бюджетного та іншого законодавства за видами порушень на загальну суму 4 млрд 565,2 млн грн і структуру неефективного управління публічними фінансами і майном, їх неефективне використання за видами порушень на загальну суму 7 млрд 171,1 млн грн, які виникли у 2022 році.

Рахункова палата регулярно аналізує виконання рекомендацій та пропозицій об'єктами ФК, які були затверджені на основі аудиту. За даними



звіту Рахункової палати до кінця 2022 року, 70% рекомендацій, що були висунуті в 2021 та 2022 роках після проведення державного ФК, або вже виконані, або є у стадії реалізації. Більшість з цих рекомендацій має системне значення і вимагає змін в законодавстві та інших правових актах, що займає додатковий час для впровадження.

Іншим органом урядового ФК, який спрямований на виявлення та розробку рекомендацій стосовно порушень у використанні публічних фінансів є Державна АС. Основні принципи роботи Державної АС:

- ✓ оборона інтересів держави;
- ✓ виявлення та компенсація фінансових втрат і збитків;
- ✓ превентивна діяльність щодо фінансових порушень та їх наслідків;
- ✓ своєчасна відповідь на економічні загрози країні;
- ✓ планування, орієнтоване на ризики;
- ✓ мінімізація втручань у діяльність об'єктів нагляду;
- ✓ високий стандарт доказів, неунікність покарання за порушення.

Основним завданням Державної АС є втілення державної стратегії у вітчизняній сфері державного ФК, проведення контролю за державними фінансами, який зосереджений на аналізі ефективності, законності, цілеспрямованості та результативності використання та зберігання фінансових ресурсів держави, досягненні належного та раціонального використання бюджетних коштів, а також поданні пропозицій Міністру фінансів щодо створення державної стратегії у сфері державного фінансового нагляду.

Основна функція Державної АС є реалізація державного ФК шляхом здійснення перевірки й моніторингу закупівель, ревізії, інспектування, фінансового аудиту. На основі звітів Державної АС виокремлено показники її діяльності в частині проведених перевірок та ревізій протягом 2018-2023 років, а також проаналізовано кількість досліджуваних об'єктів у таблиці 2.4 [17].

Показники діяльності Державної АС та їх аналіз протягом  
2018-2023 років

Рік	Кількість проведених ревізій, од.	Абсолютний приріст кількості проведених ревізій, од.	Відносний приріст кількості проведених ревізій, %	Кількість проведених перевірок, од.	Абсолютний приріст кількості проведених перевірок, од.	Відносний приріст кількості проведених ревізій, %	Кількість перевірених об'єктів, од.	Абсолютний приріст кількості перевірених об'єктів, од.	Відносний приріст кількості перевірених об'єктів, %
2018	1401			102			1546		
2019	1415	14	1,00	118	16	15,69	1500	-46	-2,97
2020	917	-498	-35,19	122	4	3,39	1000	-500	-33,33
2021	1000	83	9,05	528	406	332,79	1500	500	50
2022	446	-554	-55,40	587	59	11,17	912	-588	-39,2
2023 (січень-серпень)	493	47	10,54	347	-240	-40,89	799	-113	-12,39
Разом	5672			1804			7257		

Протягом 2018-2023 років Державна АС провела 5672 ревізій та 1804 перевірок. Що стосується ревізій, то їх динаміка має низхідний характер. У 2018 році їх кількість становила 1401 одиницю, а в 2022 році – 446. Про це свідчать дані таблиці 2., у 2019 році – на 1 % більше ніж в попередньому році (на 14 одиниць), у 2020 році – на 35,19 % менше (на 498 одиниць), у 2022 році – на 55,4 % менше (на 554 одиниці більше). Винятковими є 2021 рік, коли після пандемії COVID-19 відновились контрольно-ревізійна робота, кількість ревізій становила на 9,05 % більше в порівнянні з попереднім роком (на 83 більше). Аналізуючи дані роботи Державної АС варто зазначити, що у 2023 році орган ФК значно наростив обсяги ревізій – так за вісім місяців поточного року проведено на 10,54 % більше ревізій ніж за весь минулий рік (на 47 одиниць більше). Насамперед, це пов'язано з повномасштабним

вторгненням на територію України, неможливістю провадити діяльність у 2022 році з однієї сторони та об'єктивною необхідністю у проведенні ФК.

Протягом досліджуваного періоду кількість проведених перевірок натомість має висхідний характер. На рисунку 2.11 подано динаміку кількості проведених ревізій і перевірок протягом 2018 – серпня 2023 років Державною АС.

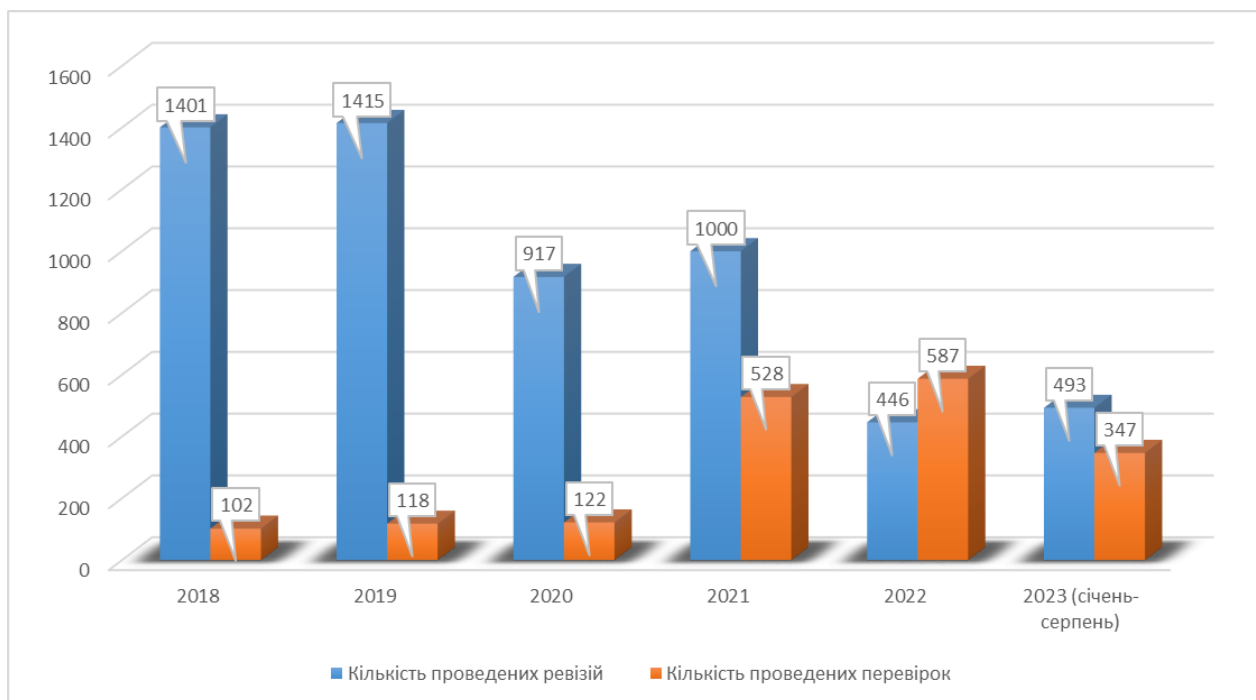


Рис. 2.11 Динаміка кількості проведених ревізій і перевірок Державною аудиторською службою протягом 2018-серпня 2023 років, од.

Протягом досліджуваного періоду простежується збільшення кількості проведених перевірок у 2019 році – на 15,69 % більше (на 16 одиниць), у 2020 році – на 3,39 % більше (на 4 одиниці більше), у 2021 році – на 332,79 % більше (на 406 одиниць), у 2022 – на 11,17 % більше (на 59 одиниць). Варто зазначити, що кризові 2020 та 2022 роки не вплинули на обсяги проведених перевірок, навпаки Державна АС збільшила обсяги проведеної роботи. У 2023 році кількість перевірок за період з січня по серпень становила 347 одиниць. У тобто за вісім місяців поточного року 59 % обсягу перевірок обсягу минулого року. За належної тенденції у 2023 році Державна АС виконає обсяг попереднього року. Найбільший приріст у проведеній роботі спостерігається у 2021 році, обсяги збільшились в чотири рази.

Ще одним важливим показником діяльності Державної АС є кількість перевірених об'єктів. На рисунку 2.12 подано лінійну діаграму зміни кількості перевірених об'єктів протягом 2018 – серпня 2023 років.

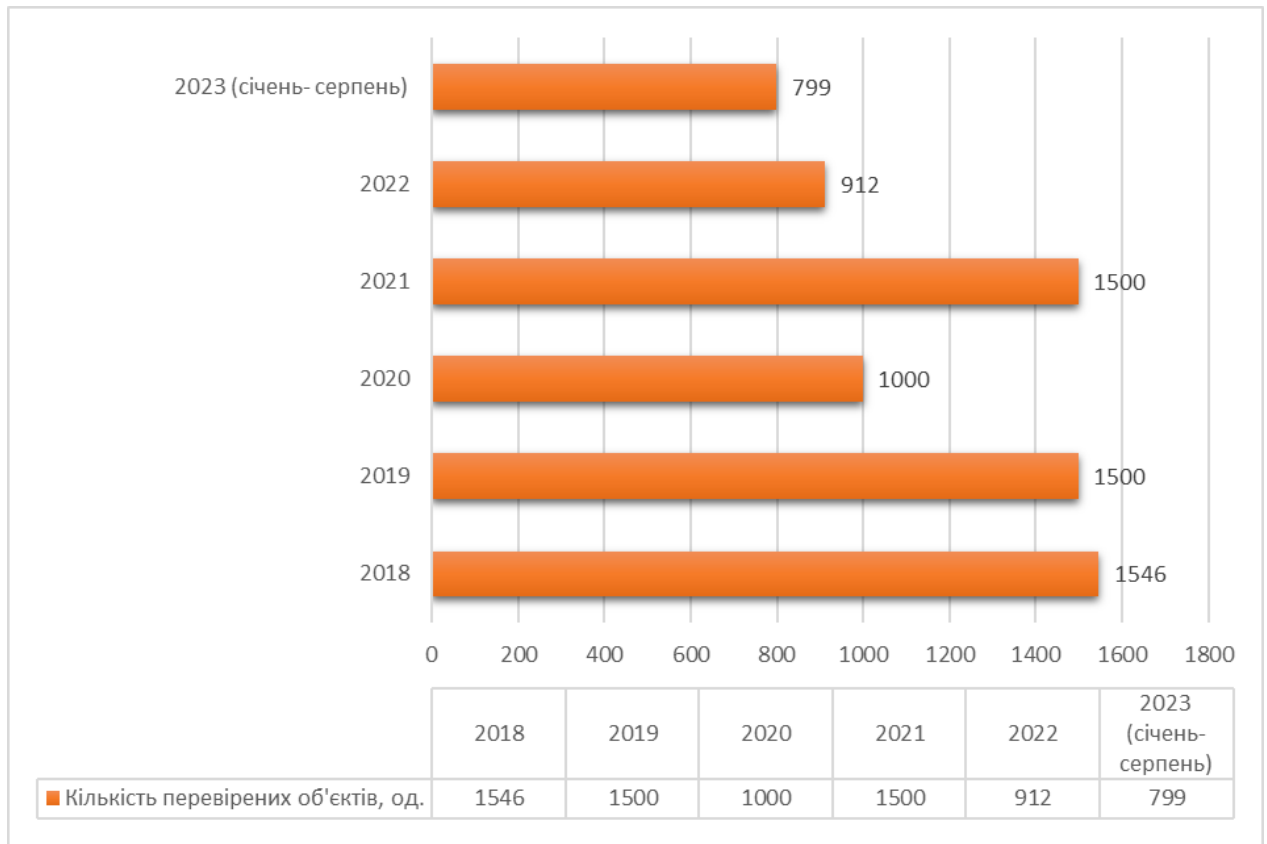


Рис. 2.12. Показники обсягу перевірених об'єктів Державною аудиторською службою протягом 2018 – серпня 2023 років, од.

З рисунка видно, що у роки, які не були обтяжені складними соціальними, воєнними, економічними та екологічними процесами показник перевірених об'єктів становив близько 1500 одиниць. У 2018 році перевірено 1546 об'єкти, у 2019 році – 1500 об'єктів, у 2021 році – 1500 об'єктів. У кризовий 2020 рік кількість перевірених об'єктів зменшилась на третину і становило 1000 одиниць, а в воєнний 2022 рік їх кількість зменшилась на приблизно 40 % і становив 912 одиниць. За вісім місяців 2023 року Державна АС перевірила приблизно таку кількість об'єктів, як у 2022 році. Тому простежуючи окреслені тенденцію, можна вважати, що до кінця 2023 року обсяги перевірки становитимуть приблизно 1500 одиниць.

На досліджуваних об'єктах виявлено недоотримання фінансових ресурсів, нецільову та незаконні витрати й недостача ресурсів, що призвели до

втрат фінансових і матеріальних ресурсів. На рисунку 2.13 проілюстровано графік зміни загальної суми виявлених фінансових порушень Державною АС протягом досліджуваного періоду.

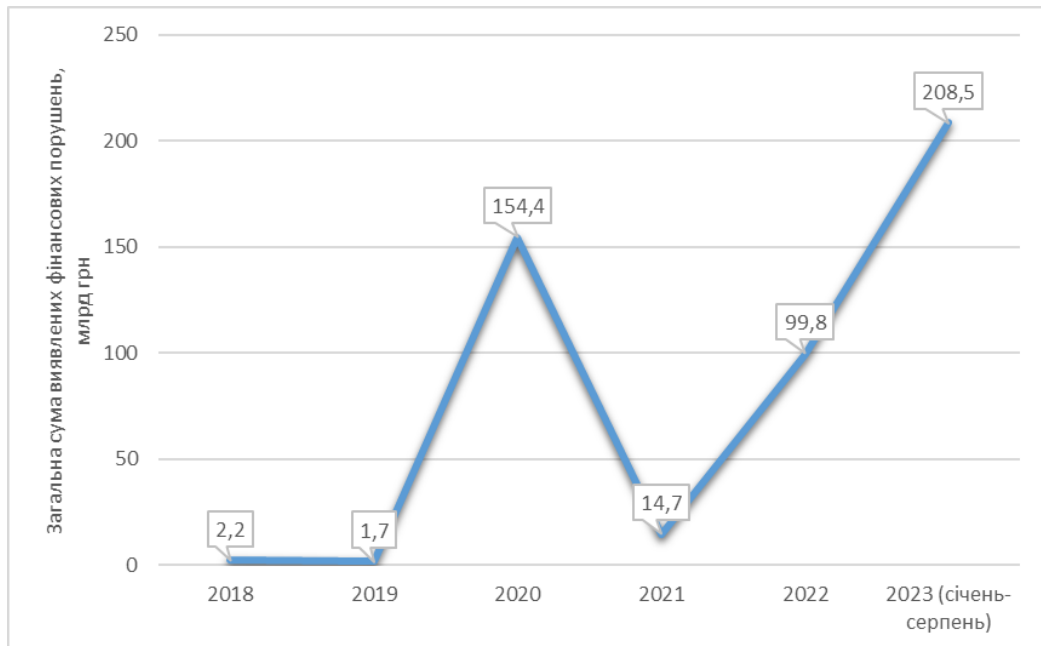


Рис. 2.13. Графік загальної суми виявлених фінансових порушень протягом 2018 – серпня 2023 років, млрд грн

У 2018, 2019 та 2021 роках було досліджено велика кількість об'єктів (близько 1500 одиниць кожного року). Однак, сума виявлених фінансових порушень знаходиться на низькому рівні, а саме 2,2 млрд грн у 2018 році, 1,7 млрд грн у 2019 році (на 22,73 % менше ніж в попередньому році), 14,7 млрд грн у 2021 році (на 90,48 % менше ніж у попередньому році). У 2020 році загальна сума виявлених фінансових порушень становила 154,4 млрд грн (на рекордні 8982,35 % більше ніж у попередньому році), у 2022 році – 99,8 млрд грн (на 578,91 % більше ніж за аналогічний період попереднього року). За період з січня по серпень 2023 рік виявлено таких втрат виявлено на 208,5 млрд грн. Це найбільший показник за досліджуваний період, що негативно характеризує національну економіку. Недоотримання фінансових надходжень та їх незаконне і нецільове використання найперше пов'язане з змінами в законодавстві і їх неправильному трактуванні, відсутності контрольних заходів, збільшенні корупційних схем, що у загальному синергетичному ефекті негативно впливає на національну економіку загалом.

## Висновки до розділу 2

Для належної організації процесу фінансового контролю важливим є дотримання розробленого алгоритму перевірки, дотримання своїх повноважень, своєчасне виконання покладених обов'язків. Важливим є розподіл форм контролю між суб'єктами контролю, які проводять слідство, інспектування, ревізію та аудит. Проведення ФК має певну послідовність, а саме організаційний етап, дослідний та узагальнення результатів, що чітко визначає послідовність дій і функціональні обов'язки.

Проведення державного ФК має визначену регламентацію, яка визначена у ряді законодавчих й нормативних документів. Один із суб'єктів контролю – Рахункова палата України регулюється конституцією України, рядом кодексів, законів та власних розроблених актів. Інший суб'єкт контролю – Державна АС керується законами України, кодексами, указом Президента та рядом постанов. Оскільки державний ФК покликаний забезпечувати належне використання бюджетних коштів, то його особливості чітко регламентовані. Основним завданням проведення ФК є виявлення несанкціонованого використання коштів, втрат фінансових та матеріальних ресурсів та шахрайства.

Протягом досліджуваних років проведення ФК Рахунковою палатою України і Державною АС виявлено різні тенденції у його проведенні. Протягом досліджуваного періоду Рахункова палата перевірила 2330 об'єктів. Найбільше перевірок зазнали об'єкти дослідження у 2019 році (602 од.). Загальний обсяг виявлених недоліків й порушень при управлінні публічними фінансами протягом 2018-2022 років становив 331,6 млрд грн. Протягом 2018-2023 років Державна АС провела 5672 ревізій та 1804 перевірок, а загальна сума виявлених порушень та втрат становила 481,3 млрд грн.

Розділ 3. Світовий досвід організації фінансового контролю та його напрями модернізації в Україні

### 3.1. Іноземний досвід організації та ведення державного фінансового контролю

ФК відіграє вирішальну роль в управлінні національними фінансовими системами. Кожна країна має можливість втручатися в соціально-економічні процеси, переважно за допомогою інструментів фінансової та бюджетної політики, нормативного регулювання кредитних відносин, а також управління державною власністю та фінансовим ринком. Управляючи соціально-економічними процесами, держава має зосереджуватися на ефективності використання коштів, зниженні фінансових втрат та їх собівартості, використанні фінансів і бюджету, спрямуванні значних коштів на задоволення потреб суспільства. Ефективна система державного ФК над потоками, що перерозподіляються через бюджети різних рівнів, сприяє високоефективному виконанню урядом своїх функцій.

Кожна система державного ФК, сформована в конкретній країні, має унікальні характеристики, які корелюють з історичним розвитком суспільства. Крім того, на міжнародній арені органи державного ФК є характерною складовою демократичного суспільства й виступають інструментом управління державними фінансами. Аналіз міжнародного досвіду у сфері державного ФК є дуже корисним для нашої країни.

В історичному контексті досвід Німеччини у сфері ФК є основоположним. ФК у Німеччині історично зосереджувався на двох ключових питаннях: незалежність ФК та його місця у структурі влади між виконавчими та законодавчими органами [4]. 24 травня 1707 р. Август Сильний Лейпцизьким рескриптом вперше започаткував орган ФК в Німеччині – Вищу рахункову палату, яка дала остаточний дозвіл на перевірку державних фінансів [3].

У 1714 році король Пруссії Фрідріх Вільгельм I започаткував «General-Rechen-Kammer». Згодом вона була перейменовану на Вищу рахункову палату Пруссії, як незалежний колегіальний аудиторський орган, який діяв незалежно від адміністрації та спочатку базувався в Берліні. У 1818 р. до Потсдама переїхала Генеральна рахункова палата, головним завданням якої був аудит ДБ та надання звітів із результатами у вигляді спостережень, а також надання експертних висновків і пропозицій щодо адміністративних реформ [6].

У 1734 році імперський князь Фрідріх Август II за скеруванням міністра провів реформування Вищої рахункової палати утворивши вищий орган контролю з назвою «Суперінтендантська бухгалтерська депутація». Згодом у 1842 році Фрідріх Август II, який уже був королем, реорганізував структуру та змінив назву на «Oberrechnungskammer». Згодом, після виникнення Вільної Держави Саксонії, у 1922 році створено контрольню-ревізійне управління, яке підпорядковувалось державі. Ця урядова структура вважалася вищим контрольним органом та її повноваження були прописані в конституції держави.

Першим кроком у спробі структурувати ФК було зроблено створення Інституту сертифікованих бухгалтерів. Протягом 1891- 1892 років було проведено Перший з'їзд бухгалтерів, що визначив своїм головним завданням створення спеціалізованої групи досвідчених і надійних осіб, які називаються дипломованими бухгалтерами. Їхніми повноваженнями було визначено перевірку різних об'єктів, проведення аудиторської перевірки, здійснення організації облікового процесу в державних та приватних структурах. Ці особи могли також делегувати свої обов'язки й повноваження іншим бухгалтерам.

Для українського суспільства перехід від соціалістичних принципів до капіталістичних створив ряд труднощів, які найперше тривалий час не мали законодавчо визначених правил вирішення. Тому в період переходу вітчизняної економіки відбувалася велика кількість реформвань. Такі події відбувались внаслідок того, що неможливо заздалегідь вибрати один уніфікований вірний шлях реформування. Доволі часто Україна намагалась



запозичити іноземну систему управління і відповідно, проте на якомусь з етапів впровадження вона не давала очікуваних результатів. Тому впроваджуючи інший шлях уже неможливо повністю правильно перейти до нового механізму. Тому контроль за діяльністю і витрачанням фінансів є вкрай важливим [12].

Міжнародні принципи, що прописані у Лімській декларації INTOSAI є основою проведення державного ФК у провідних країнах світу. Також підґрунтям для організації роботи контрольних установ є міжнародна організація вищих аудиторських установ, а саме Європейська організація вищих контрольних органів (EUROSAI). Україна також входить до окреслених міжнародних організацій. Основними принципами проведення ФК в провідних країнах світу є незалежність, гласність, компетентність та об'єктивність.

У Лімській декларації підкреслюється важливість створення вищого органу ФК в кожній державі з метою досягнення раціонального та ефективного управління державними фінансовими ресурсами. Незалежність цього органу має бути гарантована законом навіть у федеративних державах, де територіальні одиниці мають високий ступінь автономії, зокрема у питаннях фінансів і бюджету. З 2014 року в Україні триває прискорений процес фінансової децентралізації, який передбачає створення об'єднаних територіальних громад та надання їм більшої фінансової самостійності. Як наслідок, дослідження успішних систем фінансового контролю розвинених країн стає все більш актуальним для виявлення передового досвіду. Основні умови забезпечення ефективності державного ФК у світовій практиці перелічені нижче.

1. Гарантування доступності релевантної інформації. Органи, які здійснюють державний ФК, вимагають доступу до високоякісної інформації щодо актуального стану чи дій об'єкта контролю, включаючи прямий доступ до всіх приміщень, конфіскацію документів та опечатування об'єктів.

2. Стабільність, регулярність та всебічність. Безперервна робота органів державного ФК служить для попередження фінансових втрат та їх неправомірного використання. Розуміючи неперервність ФК мається на увазі постійність, спадковість та періодичність контрольних процедур.
3. Відповідність механізмів ФК до можливостей виконання пріоритетних вимог. Згідно з цим, спочатку перевіряються ті об'єкти, які є найбільш критичними і які приносять найбільше вигоди з погляду забезпечення економії БК.
4. Адаптивність системи ФК до нових завдань, що виникають через зміни внутрішніх й зовнішніх умов державної діяльності.
5. Координація та співпраця контрольних органів.
6. Економічна вигода системи державного ФК.
7. Нормативне регулювання ФК, яке починається з планування і завершується впровадженням пропозицій на основі результатів контролю, а також включає стандартизацію процесів й документацію, адже система органів державного ФК не зможе ефективно функціонувати без нормативної регламентації та використання чітко визначених рішень у всіх її компонентах [10, с. 45].

Вищим органом ФК у США виступає U.S. GAO (Головне фінансово-контрольне управління). Це управління виступає як автономна, відсторонена від політичних впливів установа, що служить Конгресу. Його діяльність відбувається в рамках законодавства, доповідей комітетів Конгресу, а також відповідає запитам його комітетів та підкомітетів. Управління також виконує дослідницьку роботу під наглядом генерального контролера та забезпечує контроль:

- проводячи аудит агентств з метою удостоверення, що федеральні кошти витрачаються ефективно;
- досліджуючи наявність недобросовісної й незаконної діяльності;
- надаючи інформацію про ступінь відповідності урядових програм та політик визначеним цілям;

– забезпечуючи винесення юридично обов'язкових рішень та висновків.

Аналіз документів та інформації, а також перевірки є ключовими аспектами контрольно-ревізійної діяльності Головного управління фінансового нагляду. Управління також приймає до уваги інформацію, одержану через телефон гарячої лінії, гарантуючи інформаторам конфіденційність як через правові заходи, встановлені в політиках управління, так і через технічні засоби (шифрування комунікацій) [42].

У Сполучених Штатах Америки, Генеральний контролер має змогу висловлювати свої погляди стосовно всіх, зокрема фінансових, законів. Його обов'язок – щорічно надавати Конгресу звіт про ефективність управління протягом минулого року. Звіт цей доступний для ознайомлення громадськості та ЗМІ. Крім того, щорічно публікується звіт, який включає рекомендації, подані керівництву, але не отримали його схвалення.

Національне управління з контролю та ревізії Великої Британії представляє собою орган, що діє незалежно від уряду. Бухгалтер-ревізор стоїть на чолі цього управління. Цей орган є членом міжнародних організацій INTOSAI та EUROSAI. Більше ніж 60% державних витрат, вказаних у фінансовій звітності державних установ і органів управління, підлягає перевірці Національним контрольно-ревізійним управлінням. Воно також проводить аудит субсидій, наданих місцевим органам влади, медичним установам, націоналізованим промисловим підприємствам та корпораціям із державною участю. Про свою діяльність управління регулярно інформує парламент [20].

Право перевіряти економічність, ефективність та результативність використання коштів державних органів, а також проводити аудит інформаційних технологій та аудит екологічних показників, надано Державному бухгалтеру-ревізору. Його висновки доправляються до парламенту.

- ✓ Основу аудиту державних коштів формують Національне контрольно-ревізійне управління та Комітет з контролю за витрачанням державних коштів палати громад, цикл якого включає наступне:
- ✓ проведенні фінансового аудиту та аудит ефективності Національним контрольно-ревізійним управлінням, яке також публікує свої звіти;
- ✓ на основі звітів контрольно-ревізійного управління Комітет проводить слухання та формулює рекомендації за результатами слухань;
- ✓ Уряд, у спеціальних документах Казначейства, реагує на звіт Комітету;
- ✓ відповіді на усі документи публікуються Національним контрольно-ревізійним управлінням, яке також може участь взяти у подальших спільних дослідженнях з Комітетом.

Національне контрольно-ревізійне управління розробляє та публікує інструктивні матеріали й керівництва для аудиторів. Прикладом є документ «Планування аудиту», «Аудиторські звіти», «Додаткові обов'язки і повноваження аудитора».

В Японії здійснення державного ФК є яскравим прикладом державного впливу, адже стабільність є однією з головних характеристик функціонування контрольних органів країни. 115 років тому в Японії створено контрольно-ревізійне управління, основна мета якого полягає в забезпеченні виконання державного бюджету. Його обов'язки включають розроблення пропозицій щодо покращення ефективності системи управління в цілому та структури державного управління, забезпечення дисциплінарної відповідальності державних службовців, боротьбу з корупцією та вирішення проблем певних соціальних груп, які вимагають координованих зусиль кількох відомств [49].

У Франції для організацій державного ФК характерний високий ступінь централізації та наявність жорсткої вертикалі міжвідомчих відносин. Дві ключові організації, які здійснюють фінансовий контроль у цій країні, це Генеральна інспекція адміністрації та Генеральна фінансова інспекція. Генеральна фінансова інспекція, яка безпосередньо підпорядковується Міністру економіки та фінансів, контролює діяльність місцевих служб

Міністерства економіки та фінансів, здійснюючи контроль за всіма державними підприємствами, державними бухгалтерами, вторинними кредитними розпорядниками та органами, що підлягають фінансовому контролю з боку держави. Цей орган також займається дослідженням економічних і фінансових проблем на замовлення державних відомств та міністерств, а також ініціює такі дослідження самостійно.

Також у французькій системі державного ФК активну роль відіграє Рахункова палата, яка зосереджує свою увагу на правильності, економічній ефективності та відповідності звітності нормативним актам. Цей орган відповідає за виявлення та попередження бюджетних і фінансових правопорушень, а також допомагає парламенту та уряду контролювати виконання фінансового законодавства. Управління централізованими фінансовими ресурсами у Франції в основному довірено спеціалізованим державним структурам Комісії економічного та регіонального розвитку, Національній кредитній раді, Комісії банківського контролю. У сьогоденні державний ФК Франції розширює свої функції, включаючи оцінку ефективності використання ДБ та аналіз продуктивності різноманітних державних організацій.

Швеція служить наступним прикладом в організації системи державного ФК. Її економіка, більше соціально-орієнтована порівняно із іншими країнами ЄС, має систему контролю за ДБ, яка розгортається на трьох рівнях: національному, окружному та муніципальному.

Державне ревізійне управління Швеції, іноді називане Національним бюро аудиту, є ключовим органом у здійсненні державного ФК та обліку. Цей орган, мета якого визначена урядом, зосереджується на досягненні високої якості управління фінансовими операціями. Управління акцентує свою діяльність на двох напрямках: щорічних ревізіях фінансово-господарської активності підприємств і національних установ та проведення ревізій стосовно державних закупівель.

Важливо зауважити, що, на відміну від більшості європейських країн, шведські міністерства не мають повноважень для прямого керування урядовими відомствами. Шведська конституція дозволяє уряду й парламенту створити власні структури ФК для державного сектора, організуючи роботу управління у двох ключових напрямках: аудиті адміністративної активності й фінансовому аудиті [10, с.48].

Контроль ефективності був впроваджений у Швеції приблизно на початку 60-х років минулого століття і зараз використовується у всіх розвинутих країнах. Контроль ефективності зосереджується на оцінці наслідків рішень, прийнятих державними органами щодо ДБ. Шведський уряд переконаний, що оцінка ефективності органів влади сприяє економічному та соціально ефективному використанню ДБ. Результати як фінансового, так і аудиту ефективності мають бути представлені у детальному звіті. Звіти після аудиту відправляються до відповідального Генерального аудитора, який потім визначає, які з них слід подати до Парламенту. Згодом, звіти стають доступними в публічних ресурсах для ознайомлення всіх бажаючих.

Як бачимо, провідні країни світу розпочали свій досвід у формуванні ефективної системи державного ФК доволі давно. Тому вони пройшли доволі тривалий шлях для становлення та ефективної роботи. Розглядаючи досвід іноземних країн, вітчизняній системі державного ФК варто прийняти до уваги найбільш дієві методи та розробити власну систему модернізації.

### 3.2. Напрями модернізації державного фінансового контролю в Україні

Розвиток державного ФК обумовлений необхідністю детального контролю за витрачанням державних коштів, розробки дієвого механізму управління державними фінансами. Ця необхідність найперше пов'язана з виникненням ряду негативних факторів на економіку держави, таких як війна, пандемія та інші. Внаслідок дестабілізуючих факторів виникли ряд нових статей витрат і низка порушень. Про це свідчать дані рисунка 3. 1, які показують загальну суму виявлених порушень Державною АС і рахунковою палатою протягом 2018-2022 років.

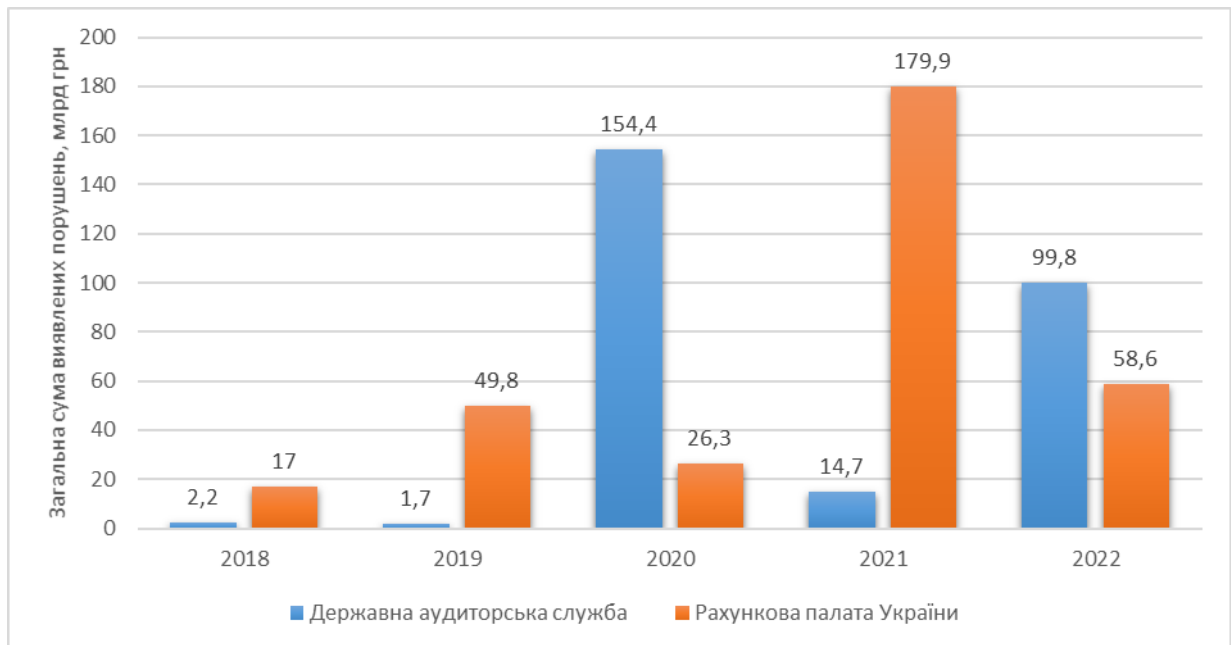


Рис. 3.1. Загальна сума виявлених порушень виявлених органами ФК протягом 2018-2022 років

Із рисунку 3.1 видно, що найбільше порушень з'явилося протягом останніх трьох років, характеризуються значними дестабілізуючими факторами. У 2018 році виявлено усіх порушень на 19,2 млрд грн, у 2019 році – на 51,5 млрд грн. Значне збільшення фінансових порушень виявлено в 2020 році – 180,7 млрд грн. Така тенденція простежувалась протягом наступних років та складала 194,6 млрд грн в 2021 році, 158,4 млрд грн – в 2022 році. Загальний обсяг виявлених порушень протягом останніх п'яти років становить 604,4 млрд грн. Відтак, це підкреслює об'єктивну необхідність

модернізації ФК з метою попередження фінансових порушень, адже саме вони впливають фінансовий стан держави.

Вступ до Європейського Союзу вимагає від країн-кандидатів перевірки своїх методів ФК за використанням державних фінансів та оцінку їхньої здатності дотримуватися принципів належного управління, що включає економічність, ефективність й результативність. В період попередніх підготовок, країни, які прагнуть стати членами, повинні розробляти та удосконалювати свої системи внутрішнього ФК, аби бути готовими впоратися із викликами, пов'язаними із вступом до Європейського Союзу та участю у його фондах. Доступність фінансування від Європейського Союзу для країни у значній мірі визначається якістю впровадженої системи внутрішнього ФК. Європейська Комісія створила концепцію державного внутрішнього ФК, базовану на міжнародних стандартах та лідерському досвіді країн ЄС, для полегшення розробки такої системи.

Система ФК повинна бути цілісною, без багатьох рівнів підпорядкованості та ієрархічної ізольованості. Кожна організація має займатися вирішенням своїх специфічних завдань, мати власні об'єкти перевірки та слідувати уніфікованим методологічним і організаційним принципам. Взаємодія та координація дій органів системи сприятиме прозорості руху коштів ДБ, повноті, об'єктивності та достовірності інформації. Також ця система повинна містити послідовний контроль за корективом порушень й реалізацією пропозицій.

Основоположним моментом у створенні системи ФК, який властивий для країн Європейського союзу, є перегляд існуючих парадигм форм контролю. Основними формами контролю є: відомчий внутрішній ФК, різні види аудиторських перевірок, різні напрями здійснення контрольних процедур (касовий, податковий, якості аудиту тощо). В Україні запровадження європейських норм для деяких напрямів контролю є доволі складним, внаслідок невідповідності ряду організаційних засад. Деякі з цих форм, такі як контроль якості аудиту, внутрішній ФК і податковий контроль потребують



значних організаційних вдосконалень. Всі удосконалення мають враховувати міжнародний досвід у сфері ФК, з огляду на ясну орієнтацію економіки України на інтеграцію в Європейський Союз.

Сучасна державна система ФК повинна бути створена так, щоб можна було ефективно і швидко адаптувати її до вирішення нових завдань. Відомі вітчизняні науковці В. В. Галуцько та С. О. Мосьондз зазначають, що євроінтеграційні процеси ставлять перед вітчизняною системою ФК ряд адаптаційних вимог розробки системи управління фінансами, яка забезпечуватиме ефективне управління [12, с. 198].

Мінімальні зміни у сфері контрольних процедур мають значний вплив на роботу механізму державного фінансового нагляду. В результаті таких трансформацій склад цього механізму може оновлюватися: додаватися нові елементи або видалятися застарілі. При цьому, при зміні складових механізму, його основна ідея також повинна коригуватися. Вважаємо за доцільне визначати механізм державного контролю як засіб впливу на економічну діяльність, що допомагає приймати обґрунтовані рішення для оптимізації витрат державних ресурсів [44, с. 16].

Вивчаючи стратегії для вдосконалень державного ФК, вчені зіткнулися із викликом нечіткої визначеності принципів, які визначають систему державного ФК, принципів, що керують активністю її учасників, та принципів, що стосуються виконання конкретних контрольних заходів. Деякі спроби розв'язати проблему визначення принципів державного ФК включають обґрунтування розподілу принципів контролю на: специфічні й основні; етичні та універсальні; методологічні, організаційні, контрольні конституційні [7, с. 40].

Тривалі зміни законодавчих та нормативних документів, що регулюють проведення ФК призвели до низького рівня ефективності контрольної діяльності. Вітчизняний науковець С. Бардаш запропонував розподіл принципів державного ФК в розподілі організації, проведення та етичних норм, що представлено на рисунку 3.2.

№ зп	Назва принципу	Принципи організації	Принципи проведення	Принципи етики
1	Процесного підходу	+	+	-
2	Незалежності	+	+	+
3	Паритетності	-	-	-
4	Розподілу контрольних повноважень	+	+	-
5	Компаративності	+	+	-
6	Концептуальності	+	+	-
7	Достовірності результатів	-	+	-
8	Об'єктивності	+	+	+
9	Зворотного зв'язку	+	+	
10	Повноти охоплення	+	+	-
11	Релевантності норм господарювання	+	-	-
12	Синергізму системи контролю	+	-	-
13	Перманентності трансформування системи суб'єктів контролю	+	-	-
14	Самодостатності системи контролю	+	-	-
15	Відповідальності	+	+	-
16	Функціональності	+	-	-
17	Емерджентності	+	-	-
18	Гласності	+	-	-
19	Своєчасності	+	+	-
20	Оптимальності	-	+	-
21	Оперативності	+	+	-
22	Правомірності	+	+	-
23	Прозорість здійснення	-	+	-
24	Плановість	+	+	-
25	Раптовості	-	+	-
26	Підконтрольності і підзвітності	-	+	-
27	Невтручання	-	+	-
28	Правового захисту суб'єктів контролю та учасників відносин у сфері господарювання	-	+	-
29	Регламентації норм діяльності учасника відносин у сфері господарювання	-	+	-
30	Регламентації норм контрольних дій суб'єкта контролю	-	+	-
31	Превентивності	-	+	-
32	Чесності (сумлінності)	-	-	+
33	Конфіденційності	-	-	+
34	Професійної компетентності та належної ретельності	-	-	+
35	Професійної поведінки	-	-	+

Рис. 3.2. Основні принципи ФК у взаємозв'язках з принципами проведення, організації та етичними [7, с. 40]

З урахуванням зазначених принципів при створенні єдиної системи ФК країни, а також їхнього дотримання під час організації та реалізації контрольних заходів, можна забезпечити необхідні умови для істотного підвищення ефективності. Це також буде сприяти підвищенню довіри урядів країн-донорів у контексті фінансової допомоги для протистояння агресії та подальшого відновлення національної економіки. Впровадження пропонованих принципів у роботу органів ФК також позитивно позначиться на оцінці їх роботи громадськістю, оскільки якість контрольної діяльності та ефективність використання державних фінансів очікується будуть підвищуватися [7].

Вітчизняні науковці О. Д. Гордей та І. В. Ягоденко зазначають ряд напрямів модернізації державного ФК в Україні, а саме:

- ✓ створення нових завдань контролю в результаті інтеграції ФК до державного управління. Новими напрямками контрольних організацій стає перевірка ефективності й обґрунтованості використання державних коштів, як додаткові нові напрями при проведенні ФК законного і цільового використання;
- ✓ розробка єдиної фінансової стратегії за участю органів ФК в частині правильності, законності, ефективності та управління результативністю державними програмами;
- ✓ збільшення ролі органів ФК при розробці економічної й соціальної політики держави;
- ✓ утвердження внутрішніх контрольних заходів в державних організаціях розпорядних бюджетних коштів і розробка систематичних внутрішніх контрольних дій;
- ✓ розробка єдиних вимог до здійснення та організації контрольних процедур на однаковому рівні усіма органами контролю [14, с. 89].

Іноземний досвід свідчить, що уніфікація системи ФК підвищує ефективність роботи системи та зменшує імовірність виникнення помилок та неправильного трактування, адже кожен орган контролю дотримується одних

визначень та правил. Важливим напрямом модернізації є стандартизація ФК, яка впливатиме на тотожність трактування термінів і розуміння контрольних заходів.

Іншим важливим напрямом вдосконалення є впровадження муніципального ФК на місцевих рівнях. Рахункова палата, разом із своїми регіональними відділеннями, відповідає за зовнішній незалежний ФК, конкретно щодо загального незалежного нагляду за ДБ та витратами на всіх рівнях, включаючи місцеві бюджети і трансферти.

У частині контролю за витратами коштів місцевих бюджетів і трансфертами з місцевих бюджетів, внутрішні служби контролю та аудиту місцевих органів влади та аудитори бюджетних установ мають взяти це під свій контроль. Щодо контролю за використанням трансфертів з державного бюджету до місцевих бюджетів, це мають забезпечувати уповноважені представники (аудитори) Міністра фінансів.

Оскільки результативність місцевого ФК є доволі повільною, варто розробити нормативну і правову основу для його провадження та ряд контрольних дій і їх періодичність для отримання достатніх результатів.

У вересні 2023 року на 10 сесії Верховної ради України ІХ скликання прийнято Проект Закону про Рахункову палату. Основною метою цього нового закону є наближення норм проведення ФК до європейських вимог та розробку ряду інтеграційних контрольних заходів. Станом на жовтень цей проект пройшов ряд етапів, а саме 14 вересня 2023 року його одержавно Верховною Радою та передано на розгляд керівництву, 15 вересня 2023 року – направлено на розгляд Комітету, 18 вересня 2023 року – надано для ознайомлення. Порівнюючи попередній закон та новий, можна виокремити ряд відмінностей, а саме додано особливості оскарження рішень рахункової палати, алгоритм призначення членів Рахункової палати, пропозиції створення або ліквідації актів Рахункової палати, зовнішній державний аудит та ряд інших, які представлені в Додатку А. Таким чином Україна розпочала наближення вітчизняного законодавства до європейських норм.

### Висновки до розділу 3

У провідних країнах Європи ФК зародився доволі давно та пройшов ряд етапів розвитку. Наприклад у Німеччині ФК виник в 1707 році та згодом був реформований у Рахункову палату. Перші спроби структурування фінансового контролю були у 1891-1892 роках шляхом створення Інституту Сертифікованих бухгалтерів. Міжнародні принципи проведення ФК представлена і в Лімській декларації INTOSAI. Характерною рисою проведення ФК відповідними органами у провідних країнах, таких як США, Франція, Японія, Німеччина, Велика Британія є те, що діяльність контрольних органів є чітко регламентованою та враховані усі деталі в законодавчій базі. Тому на етапі інтеграції в Європейський союз Україні необхідно вдосконалити законодавство та збільшити децентралізацію фінансів.

Досліджуючи питання ФК ряд вітчизняних науковців виокремлюють необхідність модернізації контрольних заходів. А саме це пов'язано з значним збільшенням виявлених порушень у витрачанні державних фінансів. Загальний обсяг виявлених порушень протягом останніх п'яти років становить 604,4 млрд грн. Відтак, це підкреслює об'єктивну необхідність модернізації ФК з метою попередження фінансових порушень, адже саме вони впливають фінансовий стан держави. Серед основних напрямів модернізації виокремлюють вдосконалення адаптаційних механізмів на нові спрямування роботи, вдосконалення принципів проведення контролю, виокремлення нових завдань та об'єктів, збільшення ролі контрольних органів, затвердження внутрішніх контрольних заходів. Одним із ключових напрямів модернізації є приведення законодавства до Європейських норм. Вдосконалення законодавчих норм у сфері ФК розпочались у 2023 році, а саме у вересні 2023 року представлено проект оновленого закону України «Про Рахункову Палату».

## ВИСНОВКИ

Провівши дослідження сучасного стану та проаналізувавши перспективи розвитку державного ФК в Україні можна зробити ряд висновків.

1. В основі проведення фінансового контролю лежить поняття «контроль», який характеризується як спостереження або перевірка з метою вивчення окремого об'єкта. Контроль є актуальним у всіх видах діяльності, тому його розвиток відбувався стрімко та охоплює всі етапи діяльності. Контроль також виступає однією з функцій управління, що дозволяє визначити реальний стан об'єкту дослідження та сформулювати перелік управлінських дій для досягнення бажаного результату.
2. На основі поняття про контроль виник окремий напрям фінансового контролю, який покликаний забезпечувати фінансову стабільність, надавати інформацію для аналізу доцільності різних аспектів фінансової відповідальності, вдосконалювати принципи ведення бізнесу, підвищення ефективності ділових стратегій. Відтак, ФК виступає важливим інструментом, який допомагає зацікавленим сторонам оптимізувати управління.
3. Розвиток державного ФК в Україні розпочався із переходом від державної власності до приватної. З'явилась необхідність контролювати розпорядок бюджетними коштами, доцільність фінансових та господарських операцій. В Україні суб'єктами, які провадять державний ФК є Рахункова палата України та Державна АС України. Їх обов'язки та повноваження є чітко регламентованими, адже від ефективності їх діяльності у значній мірі залежить належний фінансовий рівень держави.
4. Сьогодні актуальним є завдання розгортання дієвої й ефективної системи ФК у державній сфері, заснованої на базових принципах та передових методах Європейського Союзу. Реалізація державного ФК відбувається шляхом залучення центрального органу виконавчої влади,

уповноважений Кабінетом Міністрів України реалізовувати державну політику у сфері державного ФК. Державний фінансовий аудит як форма державного ФК передбачає проведення перевірки й аналізу фактичного стану проведених фінансових операцій стосовно законного й результативного використання комунальних чи державних фінансових ресурсів й активів, вірності ведення бухгалтерського обліку та правильності фінансової звітності та наявність і дієвість системи внутрішнього контролю.

5. Організація належної роботи є неможливою без чіткої регламентації діяльності, яка полягає в визначенні нормативних та законодавчих актів, суб'єктів, об'єктів, завдань, місії та відповідальності за виконання. Рахункова палата та Державна АС у своїй роботі керуються рядом законів України, постановами, актами, кодексами, Конституцією України та указами Президента, які регламентують їх діяльність.
6. Протягом досліджуваного періоду (2018-2022 років) Рахункова палата України здійснила перевірку коштів загальним обсягом 3196,6 млрд грн. За цей час перевірено 2330 об'єктів та на основі цього складено 318 звітів. Протягом 2018-2022 років Рахунковою палатою виявлено порушень у розмірі 331,6 млрд грн. Важливим є те, що протягом останніх років, внаслідок дестабілізуючих факторів, обсяг перевірених коштів значно зменшився, проте, обсяг виявлених порушень значно збільшився. У 18 році частка виявлених порушень до загального обсягу перевірених коштів становила 5,58 %, у 2020 році – 2,22, а в 2021 році уже 30,37 %, 2022 році – 16,68 %. Така тенденція свідчить про значні порушення у використанні коштів ДБ, та об'єктивній необхідності збільшення контрольних заходів з метою їх попередження.
7. Протягом досліджуваних 2018-2023 років роботи Державної АС було проведено 5672 ревізії, 1804 перевірки що охопили 7257 об'єктів. За цей період виявлено порушень у розмірі 481,3 млрд грн. Варто зазначити, що з кожним роком обсяги виявлених порушень значно збільшуються.

Це найперше пов'язано з новими напрямками використання фінансів та відсутністю чітких контрольних заходів за їх використанням.

8. У провідних країнах світу державний ФК зародився на початку XVII ст. та в результаті своєї ефективності розпочав стрімкий розвиток. Після впровадження контрольних процедур розпочали утворюватися спілки бухгалтерів-контролерів, які стали основою сучасних провідних фінансових контрольних організацій. Основні принципи здійснення державного ФК у провідних країнах світу регламентуються у Лімській декларації INTOSAI. Сучасний контроль має ряд нових напрямів, таких як перевірка ефективності, доцільності, раціональності, що значно розширює напрями проведення.
9. У вітчизняній практиці, з метою інтеграції до Європейського Союзу, проведення контролю потребує модернізації відповідно до вимог спільноти. Тому у 2023 році розпочалася модернізація роботи Рахункової палати шляхом удосконалення законодавчої бази і уточнення її функцій а також обов'язків.



## Список використаних джерел

1. Audit: local and global aspects: collective monograph / scientific editorship by Doctor of Economic Sciences, Professor Mykhailo Luchko and Doctor Stanislaw Szmitka. Ternopil: WUNU, 2023. 192 p.
2. Cheresnyuk O., Panasyuk V., Sachenko S., Adamyk O. Fuzzy Approach for Determining the Competitiveness of Innovative Project. Proceedings of the 2019 10th IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications. IDAACS 2019. 2019. № 2. pp. 718–723
3. Geschichte der Finanzkontrolle in Sachsen. URL: <https://www.rechnungshof.sachsen.de/geschichte.html>
4. Göke, W., Thörmer, H. (2005). Öffentliche Finanzkontrolle durch Rechnungshöfe. In: Blanke, B., von Bandemer, S., Nullmeier, F., Wewer, G. (eds) Handbuch zur Verwaltungsreform. VS Verlag für Sozialwissenschaften, Wiesbaden. [https://doi.org/10.1007/978-3-531-90340-8\\_45](https://doi.org/10.1007/978-3-531-90340-8_45)
5. Luchko M., Shesterniak M. Statistical methods for forecasting the development of demographic indicators in Ukraine: application context. *Journal of European Economy*. 2021. 20 (1). Pp. 183-204.
6. McKinnon, Ronald I. "Financial Control in the Transition from Classical Socialism to a Market Economy." *Journal of Economic Perspectives*, 1991. № 5 (4): 107-122.
7. Бардаш С. Удосконалення державного фінансового контролю: праксеологічний дискурс. *Облік і фінанси*. 2022. № 3(97). С. 38-45
8. Бутко А.Д., Марченко Б.М. Внутрішній фінансовий контроль у системі фінансового контролю держави. *Фінанси України*. 2003. № 8. С. 127–136.
9. Бюджетний Кодекс України. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50-51. ст.572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

- 10.Воленко В. Г. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю в умовах децентралізації. *Вісник Черкаського університету. Серія «Економічні науки»*. 2019. № 1. С. 44-50
- 11.Гаєвський Б.А. Основи науки управління. Київ, 1998. 67 с.
- 12.Галуцько В. В., Мосьондз С. О. Правове регулювання фінансового контролю в Україні. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*. 2021. Вип. 31. С. 193-19
- 13.Германчук І. Е., Стефанюк Н. І., Рубан В. Г., Александров О. І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. Київ: НВП «АВТ», 2004. 424 с.
- 14.Гордей О. Д., Ягоденко І. В. Державний фінансовий контроль в Україні: зарубіжний досвід. Науковий погляд: економіка та управління. 2021. № 6. С. 87-92
- 15.Гуцайлюк З. В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції: монографія. Тернопіль: Крок, 2013. 176 с.
- 16.Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Коцупатий М. М. Державний фінансовий контроль Київ: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
- 17.Державна аудиторська служба України. Статистичні звіти. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/53>
- 18.Державний фінансовий контроль: навч.-метод. посібник для самост. вивчення дисципліни / Н.С. Вітвицька та ін. К.: КНЕУ, 2003.
- 19.Економічна експертиза : теорія, методологія та організація : монографія / М. Лучко, Л. Будник, І. Гарбарець [та ін.] ; за заг. ред. М. Лучка. Тернопіль : ЗУНУ, 2021. 308 с.
- 20.Загорський В. С., Піхоцький В. Ф. Державний фінансовий контроль у системі державного управління. *Ефективність державного управління*. 2016. Вип. 42. С. 283-288.
- 21.Звіт Рахункової палати України за 2020 рік. URL: <http://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=1083>

- 22.Ісаков М. Г. Поняття, публічно-правові засади та значення державного контролю у економічній сфері. *Вісник Одеського національного університету*. 2012. № 7. URL: [http://www.globus.ua/ua/publ/publ\\_one/36.html?print=1](http://www.globus.ua/ua/publ/publ_one/36.html?print=1)
- 23.Ковтуненко К. В., Бондаренко К. О. Сучасний фінансовий контроль операцій на підприємстві: його сутність та особливості. *Економіка. Фінанси. Право*. 2020. № 12/2. С. 10–14
- 24.Конституція України : офіц. текст. Київ : КМ, 2013. 96 с.
- 25.Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
- 26.Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ: 2008. 38с.
- 27.Кузнецов А. А. Управлінський контроль: сутність, місце та призначення. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2015. № 2. С. 97-106
- 28.Кур'янов В. В. Державний фінансовий контроль: сутність та синтез поглядів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 10. С. 133–140
- 29.Лучко М. Р. Фінансовий моніторинг у контексті бухгалтерської та аудиторської практики в Україні. *Галицький економічний вісник Тернопільського національного технічного університету*. 2022. Т. 77. Вип. 4. С. 45-52
- 30.Нижник Н.Р. Реформування державного управління в Україні: проблеми і перспективи. Київ : Оріяни, 1998. 192 с.
- 31.Нормативно-правова база. Державна аудиторська служба України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/561>

32. Нормативно-правова база. Рахункова палати України. URL: <http://rp.gov.ua/About/RegulatoryDoc/>
33. Податковий Кодекс України. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50-51. ст.572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
34. Прасюк В. М. Державний фінансовий контроль: визначення поняття. Прикарпатський юридичний вісник. 2019. Вип. 3(2). С. 97-102
35. Про державну службу: Закон України від 10.12.2015. № 889-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/889-19#Text>
36. Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи : Указ Президента України. № 1085/2010 від 09.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1031/2000#Text>
37. Про Кабінет Міністрів України: закон України. Відомості Верховної Ради. 2014. № 13. ст.222. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/794-18#Text>
38. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: закон України. Відомості Верховної Ради України. 1993. № 13. ст.110. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>
39. Про Рахункову Палату України: закон України. Відомості Верховної Ради. 2015. № 36. ст.360. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>
40. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 р. № 868. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF#Text>
41. Романів Є. М., Труш І. Є. Державний аудит: Навч. посібник. Львів: Ліга-Прес, 2017. 235 с.
42. Саченко С. І. Деякі аспекти економічного контролю у виявленні правопорушень діяльності підприємств. Перспективи розвитку фінансово-економічного простору України : зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф., м. Вінниця, 8-9 квітня 2020 р. : у 2-х т. Т. 1. Ч. 1. / За заг. ред. В.І. Мельник. Тернопіль: Крок, 2020. 309 с. С.248-250

43. Сисоєва І. М. Особливості аудиту у країнах європейського союзу. Інвестиції: практика та досвід. 2021. № 3. С. 26-31.
44. Сисоєва І. М., Добіжа Н. В. Особливості здійснення державного фінансового контролю в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 18. С. 11-18
45. Словник іншомовних слів Мельничука. Словопедія : веб-сайт. URL: <http://slovopedia.org.ua/42/53402/284474.html>
46. Словник української мови : в 11 томах / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О.О. Потебні ; редкол. : І.К. Білодід (голова) та ін. Київ : Наук. думка, 1973. Т. 4. 840 с.
47. Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки: Рішення Рахункової палати від 29 липня 2019 року № 18-1. URL: [http://rp.gov.ua/Strategy/Strategy\\_2019-2024/?id=796](http://rp.gov.ua/Strategy/Strategy_2019-2024/?id=796)
48. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1.08. 2013 р. № 774-р. Офіційний сайт Верховної ради України. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/)
49. Стрельцов В. Ю. Державний фінансовий контроль діяльності органів місцевого самоврядування: дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. Харків, 2015. 210 с.
50. Татарова Т. Поняття та зміст контролю в державному управлінні фінансами. *Підприємництво, господарство і право*. 2020. № 6. С. 188-194
51. Фінанси: курс для фінансистів / за ред. В.І. Оспіщева. К.: Знання, 2008. 567 с.
52. Хмельков А. В. Державний фінансовий контроль: підручник. Харків: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2017. 228 с.
53. Черешнюк О. М. Планування інноваційної діяльності на основі витратного підходу. *Економіка та суспільство*. 2021. № 30. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/issue/view/30>

54. Шевчук В. О., Шегда А. В., Голованенко М. В. Ризики в підприємстві: оцінювання та управління. Київ: Знання, 2008. 271 с.
55. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології). Київ, 1999. 312 с.
56. Шевчук О. А. Сутність системи державного фінансового контролю. *Фінансовий простір*. 2015. № 1 (17). С. 304–308.
57. Шевчук О. А., Слюсар В. Ю. Взаємодія внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств. *Економічний вісник. Серія: Фінанси, облік, оподаткування*. 2021. Вип. 8. С. 135-143
58. Юрій С. І., Стоян В. І., Даневич О.С. Казначейська система: підручник. 2-ге вид. змін. й доп. Тернопіль: “Карт-бланш”, 2006. 818 с.