

**Міністерство освіти і науки України
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра аудиту**

КОПЕЦЬ Марія Вікторівна

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

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Аудит та державний фінансовий контроль»

кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка
групи ОАДФКзм-21
Копець Марія

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Шестерняк М.М.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	6
1.1. Економічна сутність, мета та завдання державного фінансового контролю.....	6
1.2. Нормативно-правове та інституційне забезпечення державного фінансового контролю в Україні.....	11
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	18
2.1. Організаційна структура системи державного фінансового контролю.	18
2.2. Аналіз та оцінка ефективності діяльності органів державного фінансового контролю.....	23
2.3. Основні проблеми та недоліки функціонування системи державного фінансового контролю.....	30
РОЗДІЛ 3. СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ТА ІННОВАЦІЙНИЙ РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ ТА ВОЄННОГО СТАНУ.....	36
3.1. Вплив цифровізації та воєнного стану на розвиток державного фінансового контролю.....	36
3.2. Шляхи вдосконалення ефективності державного фінансового контролю.....	41
ВИСНОВКИ.....	48
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	52
ДОДАТКИ	60

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективний державний фінансовий контроль є визначальним інструментом забезпечення прозорості, законності та результативності управління публічними фінансами, що набуває особливої значущості в умовах євроінтеграційного курсу України. Сучасні виклики, пов'язані з воєнними діями, зростанням бюджетних ризиків та необхідністю раціонального використання фінансових ресурсів, вимагають удосконалення механізмів контролю відповідно до міжнародних стандартів і принципів належного управління. Недостатня ефективність наявної системи контролю, фрагментарність нормативно-правової бази та обмежена координація між контрольними органами зумовлюють потребу в комплексному дослідженні сучасного стану державного фінансового контролю та визначенні шляхів його подальшого розвитку.

Вагомий внесок у формування теоретико-методологічних основ державного фінансового контролю, дослідження його сутності, функцій та організаційних засад здійснили вітчизняні науковці Л. Борисенко, Н. Виговська, О. Стебляк, Л. Дікань, О. Кожушко, Ю. Лядова, Т. Кривцова, Н. Владімірова, Г. Погріщук, Н. Головай, А. Пиріг та інші. У своїх працях вони розглядають державний фінансовий контроль як комплексну систему управлінських заходів, спрямованих на забезпечення законності, ефективності та результативності використання публічних фінансових ресурсів. Водночас, попри наявність значних наукових напрацювань, подальшого дослідження потребують питання підвищення ефективності державного фінансового контролю в умовах цифрової трансформації, зростання бюджетних ризиків та адаптації національної системи контролю до європейських стандартів управління фінансами.

Мета дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні сутності та ролі державного фінансового контролю, аналізі сучасного стану функціонування його інституцій в Україні та розробленні практично орієнтованих напрямів підвищення ефективності системи державного фінансового контролю в умовах цифровізації, воєнного стану та євроінтеграційних процесів.

З метою реалізації поставленої мети необхідно **вирішити такі завдання:**

- розкрити економічну сутність, мету та функції державного фінансового контролю;
- проаналізувати нормативно-правові та інституційні засади функціонування системи державного фінансового контролю в Україні;
- дослідити організаційну структуру органів державного фінансового контролю та визначити їхні повноваження;
- оцінити сучасний стан та ефективність діяльності органів державного фінансового контролю;
- виявити основні проблеми, недоліки та ризики у функціонуванні системи державного фінансового контролю;
- проаналізувати вплив цифровізації та воєнного стану на розвиток державного фінансового контролю;
- запропонувати шляхи вдосконалення механізмів державного фінансового контролю з урахуванням європейських стандартів.

Об'єктом дослідження є система державного фінансового контролю в Україні як складова механізму управління державними фінансами.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційно-практичні засади функціонування і розвитку системи державного фінансового контролю в Україні.

Методи дослідження. У процесі виконання кваліфікаційної роботи використано комплекс загальнонаукових і спеціальних методів, що забезпечили всебічне та об'єктивне дослідження поставленої проблематики. *Діалектичний метод* застосовано для розкриття сутності та закономірностей розвитку державного фінансового контролю. *Історичний та логічний методи* використано для аналізу становлення системи контролю та еволюції її інституційних механізмів. *Метод аналізу й синтезу* дав змогу узагальнити теоретико-методологічні підходи до оцінювання ефективності державного фінансового контролю. *Порівняльний метод* використано для зіставлення національної системи контролю з європейськими практиками. *Статистичні методи* застосовано для оцінювання результативності діяльності контрольних органів, а графічний – для наочного відображення динамічних показників. *Системно-*

структурний підхід дав змогу визначити взаємозв'язки між елементами системи державного фінансового контролю, а *метод узагальнення* – сформулювати висновки та пропозиції щодо підвищення її ефективності в умовах цифровізації та воєнного стану.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в уточненні та розвитку теоретико-методологічних засад державного фінансового контролю в умовах цифрової трансформації та зростання бюджетних ризиків, а також у вдосконаленні практичних підходів до оцінки ефективності діяльності органів державного фінансового контролю.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості їх використання для підвищення ефективності функціонування органів державного фінансового контролю, удосконалення методик оцінювання результативності контрольних заходів, впровадження цифрових інструментів аудиту та оптимізації механізмів моніторингу публічних фінансів. Запропоновані у роботі рекомендації можуть бути застосовані у практиці Державної аудиторської служби України, Рахункової палати України та інших інституцій державного контролю з метою посилення прозорості, підзвітності та якості управління бюджетними ресурсами.

Апробація наукових досліджень. За результатами проведених досліджень автором опубліковані тези на конференціях на теми: «Фінансовий контроль як інструмент прозорості бюджету», «Нормативно-правові засади та інституційне забезпечення державного фінансового контролю в Україні: сучасні виклики та перспективи розвитку».

Структура та обсяг дипломної роботи складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг основної частини становить 51 сторінку машинописного тексту, робота містить 5 таблиць, 7 рисунків та 2 додатки. Список використаних джерел налічує 65 позицій.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Економічна сутність, мета та завдання державного фінансового контролю

Контроль є фундаментальним елементом демократичного устрою та ефективного державного управління, що забезпечує прозорість, відповідальність і стабільність функціонування влади. Раціональна організація системи контролю передбачає незалежність контрольних механізмів, координацію між відповідними органами та активну участь громадськості. Це сприяє формуванню балансу влади, підвищенню підзвітності державних інституцій і зміцненню довіри суспільства до держави.

Питання сутності поняття «контроль» досліджували численні українські вчені, зокрема М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, В.А. Дерій, Л.В. Дікань, Н.М. Малюга М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, М.М. Шестерняк та ін. У наукових джерелах і працях провідних учених наведено різні трактування поняття «контроль» та його словосполучень, узагальнені у Додатку А.

Державний фінансовий контроль є невід'ємним елементом системи управління державними фінансами, що забезпечує законність, ефективність та результативність використання публічних коштів. У сучасних умовах зростання ролі державного сектору економіки контроль за фінансовими потоками набуває особливого значення, оскільки спрямований на запобігання нераціональному використанню бюджетних ресурсів, виявлення фінансових порушень і підвищення рівня фінансової дисципліни.

Економічну сутність державного фінансового контролю досліджували численні вітчизняні науковці та практики. Різні наукові підходи до визначення цього поняття узагальнено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ «ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ»

Автори та інша фахова література	Наукові трактування поняття
Борисенко Л.М.	«... державний фінансовий контроль – це система заходів і діяльність суб'єктів державного фінансового контролю з метою перевірки законності, достовірності, ефективності, доцільності при розподілі та використанні коштів для виявлення, усунення і виключення порушень у майбутньому» [2, с. 120]
Виговська Н.Г., Стеблянко О.Л.	«державний фінансовий контроль – це система економічних відносин, що спрямована на забезпечення законності, ефективності та економічної доцільності формування, розподілу і використання фінансових ресурсів, а також сприяє досягненню соціально-економічних цілей країни та регіонів, забезпечуючи ефективне управління фінансовими ресурсами для сталого росту» [4, с. 109]
Дікань Л.В., Кожушко О.В., Лядова Ю.О.	«державний фінансовий контроль – це система постійних контрольних дій, спрямованих на моніторинг функціонування об'єктів управління органами державного фінансового контролю з метою формування інформаційних засад для прийняття управлінських рішень або їх коригування, щоб досягнути поставлені цілі найбільш ефективним способом» [11, с. 13]
Кривцова Т.О, Владімірова Н.П.	«під державним фінансовим контролем слід розуміти систему безупинних контрольних дій за функціонуванням об'єктів управління, що проводяться органом державного фінансового контролю, з метою формування інформаційних засад прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом» [24]
Погріщук Г., Головай Н.	«фінансовий контроль є важливим елементом управлінської діяльності, організаційного керівництва та однією з форм реалізації рішень органів державної влади» [35, с. 13]
Пиріг А.В.	«під державним фінансовим контролем слід розуміти системну діяльність органів державної влади та спеціально створених ними органами, спрямовану на забезпечення законності, раціональності та ефективності управління державними фінансовими ресурсами, необоротними та іншими активами з метою упередження, виявлення та припинення правопорушень на підконтрольному об'єкті» [33, с. 40]
Фінансово-економічний словник	«державний фінансовий контроль – це вид фінансової діяльності держави щодо перевірки використання встановлених законодавством методів контрольної діяльності, законності та раціональності дій суб'єктів господарювання в процесі створення, розподілу й використання грошових фондів держави» [48, с. 54]

Примітка. Сформовано автором на основі джерел [2; 4; 11; 24; 33; 35; 48].

Узагальнюючи наукові підходи, державний фінансовий контроль можна визначити як систему цілеспрямованих дій уповноважених органів, спрямованих на забезпечення законності, ефективності, результативності та прозорості процесів формування, розподілу й використання державних фінансових ресурсів з метою досягнення стабільності та розвитку фінансової системи держави.

Економічна сутність державного фінансового контролю полягає у забезпеченні відповідності процесів формування, розподілу та використання державних фінансових ресурсів встановленим нормативно-правовим актам, принципам ефективності та цільового використання коштів. Він є інструментом управління фінансовою системою держави, що дозволяє своєчасно виявляти відхилення у фінансовій діяльності суб'єктів господарювання, органів влади та установ, які оперують державними ресурсами.

Головною метою державного фінансового контролю є забезпечення законного, доцільного, ефективного та результативного використання державних фінансових ресурсів. Вона реалізується через перевірку дотримання фінансової дисципліни, виявлення і попередження фінансових порушень, а також сприяння підвищенню ефективності державного управління.

До основних завдань державного фінансового контролю належать:

- 1) Перевірка правильності формування доходів та витрат державного бюджету.
- 2) Контроль за цільовим використанням бюджетних коштів.
- 3) Виявлення фінансових правопорушень і забезпечення відшкодування завданих збитків.
- 4) Оцінка ефективності діяльності розпорядників бюджетних коштів.
- 5) Підвищення прозорості фінансової діяльності органів державної влади.
- 6) Формування пропозицій щодо вдосконалення бюджетного законодавства та системи фінансового управління.

Отже, ефективне виконання завдань державного фінансового контролю можливе лише за умови його постійного розвитку, удосконалення методів і

гармонізації з міжнародними підходами. У контексті євроінтеграційних процесів в Україні це набуває особливої актуальності

Звернемо увагу, що сучасний процес інтеграції України до європейського простору супроводжується впровадженням загальновизнаних міжнародних норм і стандартів. Державний фінансовий контроль та його реформування відповідно до вимог міжнародної економічної спільноти не є винятком. У зв'язку з цим виникає необхідність визначення структурних елементів фінансового контролю та їх взаємозв'язків як складової цілісної системи (рис. 1.1).

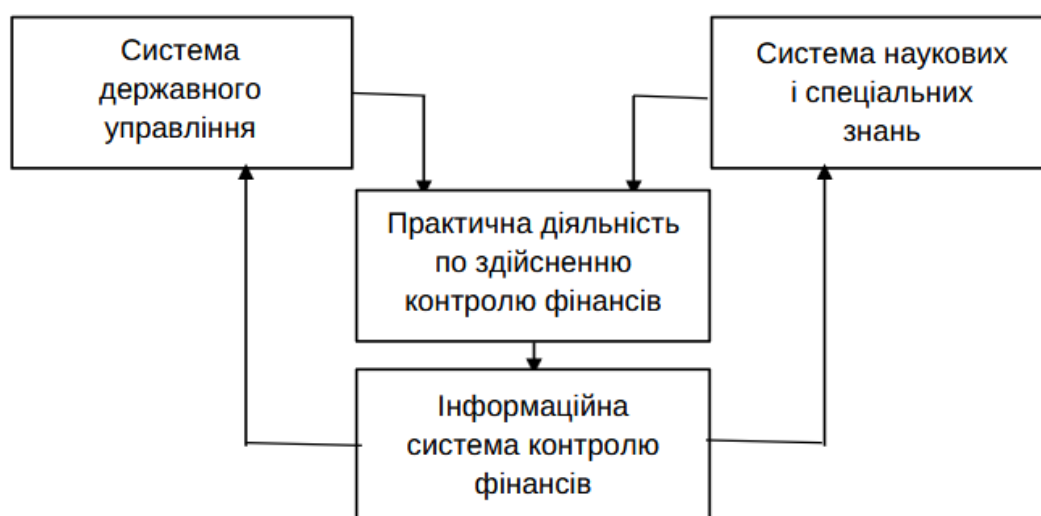


Рис. 1.1. Фінансовий контроль у системі взаємозв'язку його характеристик
Примітка: Сформовано автором

Основними напрямками вдосконалення фінансового контролю в сучасних економічних умовах України є розробка єдиної правової бази для забезпечення ефективного використання бюджетних ресурсів, законодавче закріплення контрольних функцій за відповідними органами та процедурами бюджетного контролю, модернізація методів контролю, оптимізація організаційної структури системи.

Необхідно наголосити на потребі зміни філософії та цілей контролю. Позитивна роль контролю в управлінні економікою полягає в тому, що він не має обмежуватися лише констатацією відхилень, а акцент слід робити на запобіганні неналежному, незаконному або неефективному використанню державних

коштів. Відповідні методи спрямовані на зміцнення та підвищення ефективності системи внутрішнього фінансового контролю держави та її гармонізацію з міжнародними стандартами у цій сфері.

Для ефективно оцінки ризиків органи державного фінансового контролю повинні створити відповідну нормативно-правову базу, розробити критерії ідентифікації та оцінки ризиків, а також забезпечити планування контрольних заходів на основі методології управління ризиками. Керівництво має виявляти ризики, що можуть впливати на управлінські процеси, та управляти ними таким чином, щоб вони не перешкождали досягненню цілей і результатів діяльності. Управління ризиками повинно бути прозорим, скоординованим, ефективним і базуватися на довірі громадськості. Вдосконалені напрями фінансового контролю, які враховують ризики та управління ними, подано у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

ХАРАКТЕРИСТИКА НАПРЯМІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ [13]

Вид контролю	Мета	Характеристика напрямів
<i>Державний фінансовий контроль</i>	Удосконалити систему управління державними фінансами з метою сприяння ефективному управлінню державою, виявлення та запобігання порушенням чинного законодавства та неефективному використанню матеріальних ресурсів на державному й місцевому рівнях	<ul style="list-style-type: none"> – Посилення державного фіскального менеджменту в найбільш вразливих сферах; – Забезпечення ефективної міжвідомчої співпраці у сфері фіскального менеджменту; – Посилення організаційної спроможності Державного аудиту на місцевому та регіональному рівнях
<i>Державний внутрішній фінансовий контроль</i>	Посилити управлінську підзвітність на всіх рівнях державного сектору та підвищити ефективність внутрішнього контролю й аудиту в державних установах	<ul style="list-style-type: none"> – Упровадження внутрішнього контролю, спрямованого на посилення відповідальності керівництва за управління та розвиток організації в цілому; - Посилення ефективності, спроможності та незалежності внутрішнього аудиту; - Покращення організаційної спроможності Центрального підрозділу гармонізації Міністерства фінансів

Отже, наведена характеристика основних напрямів державного фінансового контролю свідчить про посилення орієнтації на превентивні та

аналітичні методи управління публічними фінансами. Упровадження ризик-орієнтованого підходу, розвиток внутрішнього контролю та гармонізація процедур з європейськими стандартами сприятимуть підвищенню ефективності контролю та забезпеченню фінансової стабільності держави.

Таким чином, державний фінансовий контроль є визначальним інструментом забезпечення законності, ефективності та прозорості використання бюджетних коштів. Його сутність полягає у створенні системи заходів, спрямованих на дотримання фінансової дисципліни та підвищення результативності державного управління.

1.2. Нормативно-правове та інституційне забезпечення державного фінансового контролю в Україні

Державний фінансовий контроль в Україні являє собою систему правових, організаційних та методичних заходів, спрямованих на забезпечення законності, ефективності й результативності використання публічних фінансів. Він виступає ключовим елементом фінансової безпеки держави та важливою складовою механізму публічного управління. Нормативно-правову основу цього контролю становлять Конституція України [21], спеціальні закони, кодекси, підзаконні акти та нормативи контрольних органів, а інституційне забезпечення формують Рахункова палата України [45], Державна аудиторська служба України [7] та інші суб'єкти, наділені контрольними повноваженнями.

Для розуміння сутності та механізмів функціонування державного фінансового контролю в Україні доцільно розглянути його нормативно-правове підґрунтя, що визначає організацію, принципи та інструменти здійснення контрольних повноважень.

Нормативно-правова основа діяльності органів державного фінансового контролю:

1) *Конституційні засади.* Конституція України [21] встановлює принципи правової держави та поділ повноважень, що створює конституційне підґрунтя для державного фінансового контролю (зокрема повноваження

Верховної Ради України щодо бюджету та контрольних функцій законодавчого органу).

2) *Законодавство про основні засади державного фінансового контролю.* Базовим нормативним актом, який визначає організаційно-правові основи державного фінансового контролю є Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [15]. Цей Закон визначає види державного фінансового контролю (аудит, інспектування, ревізії), принципи діяльності органів контролю, порядок фінансового забезпечення та взаємодію з іншими органами влади.

3) *Бюджетне законодавство.* Бюджетний кодекс України [3] регламентує бюджетний процес, порядок складання, розгляду і виконання державного та місцевих бюджетів, а також містить норми щодо контролю за виконанням бюджетів і відповідальності за порушення бюджетного законодавства. БКУ є одним із ключових джерел для здійснення контролю за бюджетними коштами.

4) *Спеціальні закони та регламенти.* До важливих нормативних актів належать: Закон України «Про публічні закупівлі» [16] (регулює закупівельні процедури і контроль у сфері закупівель), норми щодо публічних фінансів, податкового адміністрування, а також акти, що регламентують аудиторську діяльність і внутрішній контроль у державних органах.

5) *Нормативні акти інституцій контролю.* Державна аудиторська служба України і Рахункова палата України мають власні положення, методики та регламенти (затверджені законами чи постановами), які деталізують процедури інспектувань, аудиту та публічного звітування.

Таким чином, нормативно-правова база створює фундамент для функціонування системи державного фінансового контролю, визначає повноваження та обов'язки суб'єктів нагляду, а також встановлює порядок організації та здійснення контрольних заходів. Наступним важливим елементом забезпечення ефективності контролю є інституційна структура, тобто органи,

наділені правом реалізовувати контрольні повноваження та здійснювати нагляд за дотриманням законодавства у сфері публічних фінансів.

Для наочності взаємозв'язку між нормативно-правовими елементами та інституційними суб'єктами державного фінансового контролю в Україні доцільно представити узагальнену схему його системної організації (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Структура нормативно-правового та інституційного забезпечення державного фінансового контролю в Україні

Примітка: Сформовано автором

Інституційне забезпечення державного фінансового контролю в Україні передбачає систему органів, наділених повноваженнями щодо здійснення контролю за використанням публічних фінансів, майна держави та державних фондів. Воно реалізується через чітко визначені ролі, функції та взаємодію між центральними органами державної влади, органами місцевого самоврядування та спеціалізованими контрольними установами.

До основних суб'єктів інституційного забезпечення належать:

1) *Рахункова палата України* здійснює зовнішній фінансовий контроль від імені Верховної Ради України, контролює надходження до Державного бюджету України та використання коштів, проводить зовнішні аудити

виконання державного бюджету і звітує перед парламентом. Закон України «Про Рахункову палату» [17] визначає її статус, повноваження та процедури взаємодії з урядом та парламентськими комітетами.

2) *Державна аудиторська служба України* (далі – Держаудитслужба) – центральний орган виконавчої влади, відповідальний за державний внутрішній аудит, інспектування та ревізії у сфері використання бюджетних коштів, державних фондів і майна [7]. Організація та порядок діяльності Держаудитслужби закріплені відповідними актами Кабінету Міністрів України та підзаконними документами. Держаудитслужба також встановлює методологію і стандарти внутрішнього державного аудиту.

3) *Інші суб'єкти контролю*. До системи державного фінансового контролю належать: органи Казначейства (Державна казначейська служба України [8]), Міністерство фінансів України [28] у частині бюджетного контролю та внутрішніх процедур, правоохоронні органи у випадках виявлення кримінальних правопорушень, органи місцевого самоврядування, що здійснюють контроль за місцевими бюджетами, а також незалежні аудиторські фірми у випадках, передбачених законодавством.

З огляду на те, інституційне забезпечення державного фінансового контролю визначає розподіл повноважень і функцій між суб'єктами контролю, забезпечує координацію їх діяльності та реалізацію контрольних завдань. Наступним важливим аспектом є механізми та інструменти контролю, які конкретизують порядок і способи здійснення фінансового нагляду та аудиту на практиці.

До основних механізмів та інструментів контролю належать:

1) *Зовнішній аудит і публічні звіти Рахункової палати України* – моніторинг виконання бюджету та представлення результатів парламенту.

2) *Інспектування та ревізії Держаудитслужби* – планові та позапланові перевірки дотримання бюджетної дисципліни, ефективності використання коштів.

3) *Контроль у сфері публічних закупівель* – моніторинг дотримання законодавства про закупівлі, робота з системою електронних закупівель.

4) *Бюджетна звітність та фінансова звітність державних установ* – стандарти, внутрішній та зовнішній аудит, інформаційне розкриття результатів аудиту.

Аналіз чинного законодавства [15; 16; 17; 18], що визначає порядок здійснення державного фінансового контролю, а також узагальнення окремих наукових підходів до його дослідження [32; 33; 34] дають можливість окреслити основні завдання цієї системи. До них належать:

- *сприяння реалізації державної фінансової політики* через забезпечення своєчасного та повного виконання фінансових зобов'язань суб'єктами господарювання;
- *забезпечення збалансованості* між джерелами формування доходів і напрямками використання коштів відповідно до затверджених фінансових планів;
- *виявлення внутрішніх резервів* для зростання централізованих фінансових ресурсів держави;
- *раціональне та ефективне використання наявних фінансових ресурсів*;
- *організація та здійснення контролю* за виконанням державного, місцевих бюджетів і бюджетів державних цільових фондів щодо їх обсягів, структури та цільового призначення;
- *здійснення нагляду за дотриманням* органами державної влади, місцевого самоврядування та іншими суб'єктами фінансових правовідносин вимог щодо управління державними фінансами, а також *інформування уповноважених органів* про суттєві відхилення від установлених норм;
- *оцінювання ефективності, результативності, економності та доцільності* використання бюджетних коштів, державного майна, фінансових ресурсів, у тому числі залучених через податкові пільги, державні кредити чи позики, надані під урядові гарантії;

- *підвищення ефективності діяльності органів державної влади у сфері захисту інтересів держави та громадян шляхом зміцнення відповідальності посадових осіб за належне виконання покладених функцій;*
- *забезпечення стабільного надходження доходів до державного бюджету за рахунок податкових, митних та інших обов'язкових платежів;*
- *оцінювання результативності діяльності головних розпорядників бюджетних коштів;*
- *перевірка майнового стану та ефективності використання державного майна підприємствами, установами й організаціями державного сектора;*
- *попередження порушень і відхилень від установлених нормативів управління державними фінансами, які можуть знизити законність, ефективність і результативність їх використання;*
- *контроль правильності ведення бухгалтерського обліку та звітності усіма підконтрольними суб'єктами;*
- *реалізація заходів, спрямованих на підвищення фінансової дисципліни й виявлення додаткових резервів зростання публічних фінансових ресурсів;*
- *оцінювання якості надання адміністративних послуг у сфері публічних фінансів і контроль за виконанням визначених завдань відповідно до чинних нормативно-правових актів;*
- *удосконалення механізмів управління державними фінансами шляхом розроблення уніфікованих стандартів і методик державного фінансового контролю.*

Нормативно-правове та інституційне забезпечення державного фінансового контролю в Україні створює правові й організаційні засади для здійснення ефективного нагляду за використанням публічних фінансів. Воно включає систему законів, кодексів, підзаконних актів та регламентів контрольних органів, а також інституційну структуру, ключовими елементами якої є Рахункова палата України, Державна аудиторська служба та інші

уповноважені суб'єкти. Використання встановлених законом механізмів і інструментів контролю забезпечує фінансову дисципліну, прозорість використання ресурсів та підвищення ефективності управління державними фінансами.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА СУЧАСНОГО СТАНУ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Організаційна структура системи державного фінансового контролю

Система державного фінансового контролю функціонує як один із ключових інструментів публічного управління фінансами держави, мета якого – забезпечення законності, ефективності, доцільності та результативності використання публічних фінансових ресурсів. У теоретичному аспекті вона базується на таких концептуальних підходах:

1) *Системно-функціональний підхід* – розуміння державного фінансового контролю як системи, що складається з суб'єктів, об'єктів, процесів контролю, механізмів взаємодії та каналів інформаційного забезпечення. Як зауважують В.М. Ємельянов і Д.А. Степанюк, «створення чіткої системи державного фінансового контролю ... вимагає виділення елементів, які повинні повністю охоплювати фінансово-економічні процеси» [12].

2) *Організаційно-правовий підхід* – аналіз нормативно-правового забезпечення, правового статусу суб'єктів контролю, їхніх повноважень і підзвітності. Наприклад, М. Глух та Н. Ковалко розглядають питання відношення понять «державний фінансовий контроль» та «державний фінансовий аудит», підкреслюючи потребу в уніфікації термінології у межах міжнародних стандартів [6].

3) *Контрольно-безпековий підхід* – розгляд державного фінансового контролю як елемента системи економічної та фінансової безпеки держави. Зокрема, Я. Левицький вказує, що під час умов нестабільності «росте кількість фінансових порушень через слабку теоретико-методологічну базу» системи контролю [65].

Принципи побудови організаційної структури включають: законність, системність, незалежність, об'єктивність, публічність, ефективність, плановість та координацію.

Система державного фінансового контролю є складовою механізму реалізації фінансової політики держави, забезпечуючи її підзвітність, фіскальну дисципліну та ефективне використання бюджетних ресурсів. Вона виступає не лише засобом виявлення порушень, а й інструментом запобігання фінансовим ризикам, формування прозорості та підвищення довіри громадськості до управлінських рішень у сфері публічних фінансів.

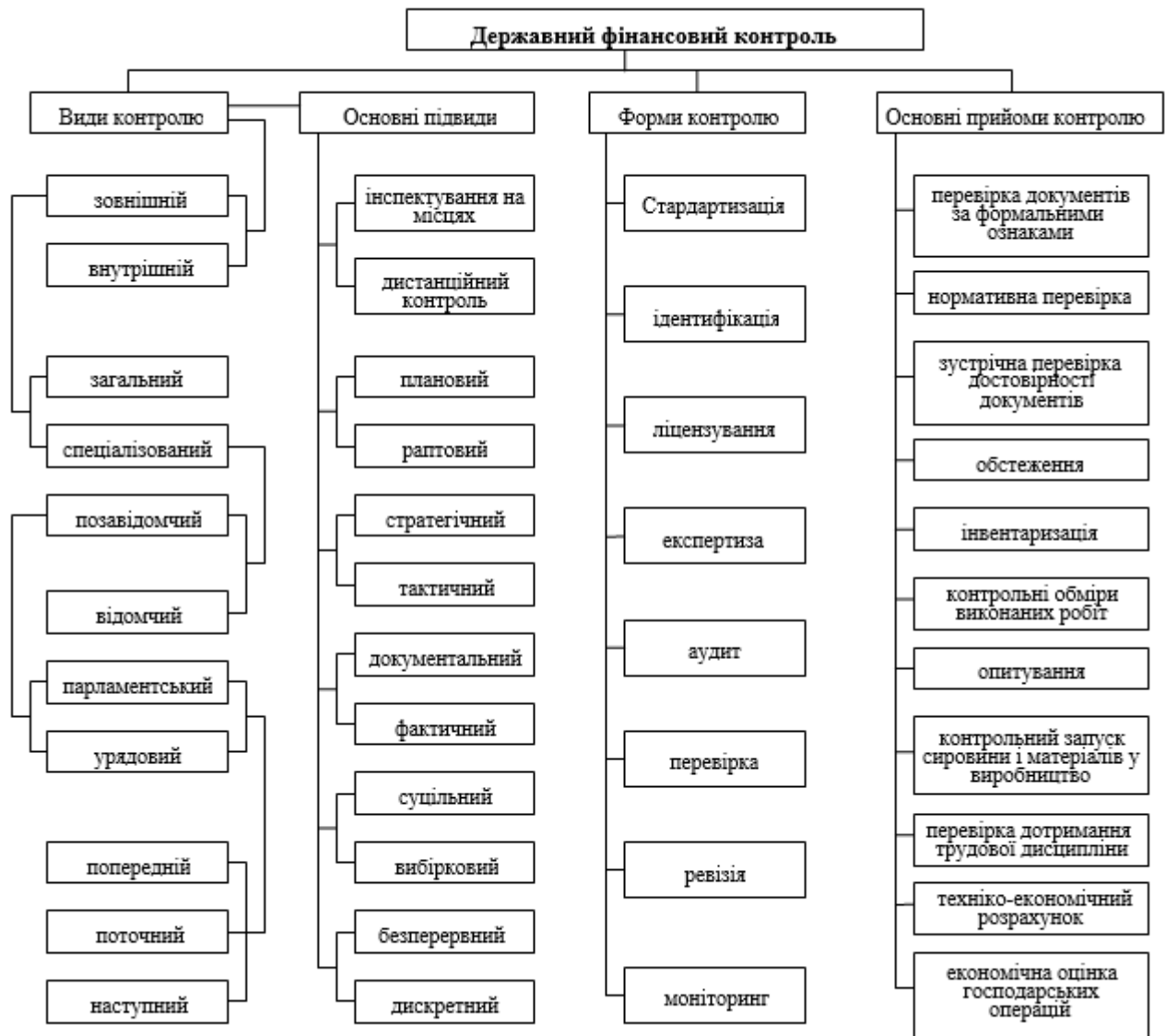


Рис. 2.1. Класифікація державного фінансового контролю за основними ознаками

У межах аналізу організаційної структури доцільно також розглянути класифікацію державного фінансового контролю, яка відображає його багаторівневу природу та різноманітність форм реалізації. Класифікаційний підхід дає змогу систематизувати види контролю залежно від суб'єктів здійснення, об'єктів, часу проведення, масштабів, методів і цілей контролю, що забезпечує більш повне розуміння функціональної побудови всієї системи державного фінансового контролю (рис. 2.1).

Узагальнену сучасну класифікацію видів державного фінансового контролю представлено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

СУЧАСНА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИДІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

<i>Класифікаційна ознака</i>	<i>Вид державного фінансового контролю</i>
За статусом суб'єктів контролю	Парламентський, урядовий, відомчий
За предметом контролю	Бюджетний, податковий, митний, валютний, ціновий, банківський
За місцем здійснення контрольних заходів	Виїзний та камеральний
За методикою здійснення контрольних заходів	Фактичний та документальний
За технологією здійснення контрольних заходів	Ручний та автоматизований
За підпорядкованістю об'єкта контролю суб'єкту контрольних дій	Зовнішній та внутрішній
За рівнем делегування контрольних повноважень	Прямий та опосередкований
За ініціативою проведення контрольних заходів	Обов'язковий і добровільний
За регулярністю (періодичністю) проведення контрольних заходів	Регулярний та епізодичний
За тривалістю проведення контрольних заходів	Постійний та тимчасовий
За моментом часу проведення контрольних заходів по відношенню до стадії здійснення господарських операцій на підконтрольному об'єкті	Попередній, поточний і заключний
За способом перевірки господарських операцій та бухгалтерської документації об'єкта контролю	Суцільний та вибіркового

Наведені класифікаційні підходи сприяють систематизації рівнів інформаційної значущості окремих видів державного фінансового контролю та

удосконаленню його інструментарію з метою своєчасного виявлення і попередження порушень у сфері управління державними фінансовими ресурсами.

Щоб дослідити систему фінансового контролю в Україні, доцільно чітко окреслити її основні структурні елементи – цілі, об'єкти контролю, контролюючі суб'єкти, кадровий потенціал, а також нормативно-правові, методологічні, організаційні, інформаційно-комунікаційні та науково-технічні засади її функціонування. Важливим аспектом є впорядкування етапів організації та взаємодії зазначених складових (табл. 2.2), що створить підґрунтя для цілісного аналізу національного механізму фінансового контролю на засадах системного підходу та сприятиме підвищенню його ефективності, прозорості й результативності.

Таблиця 2.2

ЕТАПИ ОРГАНІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ [13]

№	Назва етапу	Характеристика проведення
1	Підготовка до організації контролю	Аналіз установ та підприємств, що підлягають аудиту у звітному році, за допомогою аналізу кваліфікації працівників та експертів, які можуть бути залучені; налагодження співпраці з різними державними органами, відповідальними за здійснення державного фінансового контролю; затвердження (за участю органів контролю, які зобов'язані здійснювати державний фінансовий контроль) єдиного плану перевірок, що включає перелік органів, організацію роботи та умови контролю; підготовка та затвердження програми державного фінансового контролю, що визначає об'єкти та цілі перевірок; підготовка та надсилання загальних повідомлень компаніям, що підлягають відповідному контролю
2	Проведення фінансового контролю	Перевірка об'єктів обліку в кожного підконтрольного суб'єкта за визначеними об'єктами й часовими рамками; опитування працівників відповідних структурних підрозділів підконтрольного суб'єкта; документальне оформлення результатів аудиту
3	Оформлення результатів	Навчання працівників обробці результатів перевірок та створенню інформаційної бази; надсилання узагальнених результатів перевірок усіма органами контролю організаціям та підприємствам (підготовка єдиного формату актів перевірок); організація робочого часу для розгляду скарг та розбіжностей за результатами перевірок; надання рекомендацій та встановлення термінів для усунення недоліків
4	Аналіз ризиків	Аналіз ризиків, що виникають на ранніх стадіях чи на поточному етапі державного фінансового контролю; оцінка впливу цих ризиків на ефективність державного фінансового контролю
5	Моніторинг контролю	Організація обліку робочого часу для контролю за виправленням недоліків та виконанням рекомендацій

Організаційна структура державного фінансового контролю в Україні має багаторівневий характер і включає органи зовнішнього та внутрішнього

контролю. Зовнішній контроль здійснюється Рахунковою палатою України, яка є підзвітною Верховній Раді України, тоді як функції внутрішнього аудиту та ревізії покладені на Державну аудиторську службу України, Державну казначейську службу України та підрозділи внутрішнього контролю у складі центральних органів виконавчої влади. Така модель відповідає європейській практиці розподілу повноважень між суб'єктами контролю за принципом незалежності та взаємодоповнюваності функцій.

Розвиток системи державного фінансового контролю в Україні відбувається у напрямі гармонізації з міжнародними стандартами INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) [58] та рекомендаціями програми SIGMA [40], що визначають принципи незалежності, прозорості, підзвітності та ефективності контролю. Впровадження цих підходів є необхідною умовою адаптації української системи контролю до європейського адміністративного простору.

У 2021 році в Україні було ухвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки разом із Планом заходів щодо її реалізації. У межах цього стратегічного документа визначено низку пріоритетних напрямів модернізації системи державного фінансового контролю, зокрема:

- 1) формування функціонально орієнтованої моделі державного управління фінансами;
- 2) внесення змін до Бюджетного кодексу України з метою удосконалення методології внутрішнього контролю та аудиту відповідно до міжнародних стандартів, зокрема концептуальної моделі COSO;
- 3) запровадження практики стратегічного аудиту, а також системи планування та проведення перевірок на основі ризик-орієнтованого підходу;
- 4) затвердження єдиних принципів і засад здійснення внутрішнього контролю за використанням бюджетних коштів

Отже, організаційна структура системи державного фінансового контролю в Україні перебуває у процесі модернізації, спрямованої на підвищення

ефективності управління публічними фінансами. Впровадження ризик-орієнтованих підходів, стратегічного аудиту та цифрових інструментів контролю посилює прозорість і підзвітність використання бюджетних ресурсів. Узгодження національної системи з міжнародними стандартами INTOSAI та практиками ЄС забезпечує формування сучасної, результативної та довірчої моделі державного фінансового нагляду.

2.2. Аналіз та оцінка ефективності діяльності органів державного фінансового контролю

Ефективність діяльності органів державного фінансового контролю визначає здатність держави забезпечувати законність, результативність і прозорість управління публічними фінансами. Аналіз цієї ефективності охоплює як формальні показники роботи контрольних інституцій, так і фактичний вплив їх діяльності на стан фінансової дисципліни в державному секторі.

Проведені дослідження показують, що визначення результативності роботи органів державного фінансового контролю базується на таких підходах:

1) *Кількісний підхід* – оцінювання за вимірюваними показниками: кількість проведених контрольних заходів; обсяг перевічених фінансових ресурсів; виявлені порушення (у грн, кількість випадків); відшкодовані збитки та повернуті до бюджету кошти; кількість виконаних рекомендацій.

2) *Якісний підхід* – аналіз результативності, яка не завжди має прямий кількісний вираз: ступінь усунення системних недоліків; покращення процесів управління фінансами; зниження ризиків шахрайства; превентивний ефект контрольних заходів; рівень довіри стейкхолдерів до контрольних інституцій.

3) *Функціонально-орієнтований підхід* – оцінювання відповідності діяльності органів контролю міжнародним стандартам (INTOSAI, ISSAI, COSO), принципам незалежності, прозорості та ризик-орієнтованості.

З урахуванням окреслених методологічних підходів подальший аналіз ефективності системи державного фінансового контролю доцільно здійснювати шляхом оцінки діяльності ключових інституцій, які забезпечують її

функціонування. Насамперед увага зосереджується на роботі органів зовнішнього та внутрішнього контролю, оскільки саме їх результативність формує загальний рівень фінансової дисципліни в державному секторі. У цьому контексті першочерговим є аналіз діяльності:

1. *Рахункова палата України (зовнішній державний аудит)*. Рахункова палата відповідає за аудит ефективності та аудит виконання Державного бюджету. Аналіз її діяльності зазвичай охоплює:

- кількість проведених аудитів ефективності;
- основні сфери порушень (державні інвестиції, держпідприємства, субсидії, оборонні витрати тощо);
- обсяг виявлених фінансових порушень;
- ефективність реалізації рекомендацій (коефіцієнт виконання за роками).

Практичний зміст, який часто включають у роботу: *за даними звітів Рахункової палати України, щороку виявляються порушення на суму десятків мільярдів гривень, однак рівень виконання рекомендацій органами влади традиційно не перевищує 50-60 %.*

Проведені дослідження показують, що Рахункова палата України, як вищий колегіальний орган зовнішнього державного аудиту, здійснює контроль за ефективністю та законністю використання коштів Державного бюджету. Аналіз її діяльності засвідчує суттєві масштаби виявлених порушень та різнорівневу результативність реалізації наданих рекомендацій.

Зокрема, у 2023 році Рахунковою палатою України було перевірено операції на суму 771,1 млрд грн [43], що майже вдвічі перевищує показник 2022 року (351,3 млрд грн) [44]. За результатами контрольних заходів 2023 року виявлено порушення на 60,8 млрд грн, у тому числі порушення при адмініструванні доходів бюджету на 19,2 млрд грн, законодавчі та процедурні відхилення – на 14,9 млрд грн, неефективне управління державним майном – на 18,9 млрд грн, а також недоліки у сфері планування публічних фінансів на 7,7

млрд грн. Подібні тенденції простежувалися й у 2022 році, коли загальний обсяг виявлених порушень становив 58,6 млрд грн.

За попередніми підсумками 2024 року обсяг встановлених порушень і недоліків зріс до 217,5 млрд грн [44], що свідчить як про масштабність проблем у сфері державних фінансів, так і про розширення охоплення аудиторських процедур.

Разом з тим, рівень виконання рекомендацій Рахункової палати України залишається помірним: у 2023 році повністю виконано 41,3 % рекомендацій, ще 23,1 % перебували у процесі реалізації, що підтверджує наявність системних бар'єрів у впровадженні аудиторських висновків органами влади.

Загалом наведені дані відображають реальний вплив Рахункової палати на підвищення прозорості та дисципліни у сфері управління публічними коштами, водночас демонструючи потребу у зміцненні механізмів імплементації рекомендацій та підвищенні відповідальності розпорядників бюджетних ресурсів.

2. *Державна аудиторська служба України (внутрішній державний фінансовий контроль)*. Аналіз діяльності Держаудитслужби охоплює:

- кількість проведених ревізій, аудитів, перевірок закупівель;
- обсяг встановлених порушень у використанні бюджетних коштів;
- результати моніторингу публічних закупівель;
- відшкодовані збитки.

Практика свідчить, що найбільш інформативними кількісними індикаторами ефективності є: *частка порушень у сфері публічних закупівель, яка у багатьох звітних періодах становить 70-80 %, а також рівень усунених порушень і забезпечених відшкодувань, що зазвичай перебуває в межах 20-40 % від їх загального обсягу.*

Як відомо, основні функції та завдання Держаудитслужби включають проведення державного фінансового аудиту, ревізій, перевірок закупівель та моніторингу бюджетних програм, а також надання рекомендацій щодо усунення порушень і запобігання їх у майбутньому. У зв'язку з викликами воєнного часу

структура завдань служби адаптована для оперативного реагування на ризики, пов'язані з використанням бюджетних коштів. На рисунку 2.2 подано систематизоване відображення основних функцій Державної аудиторської служби України.

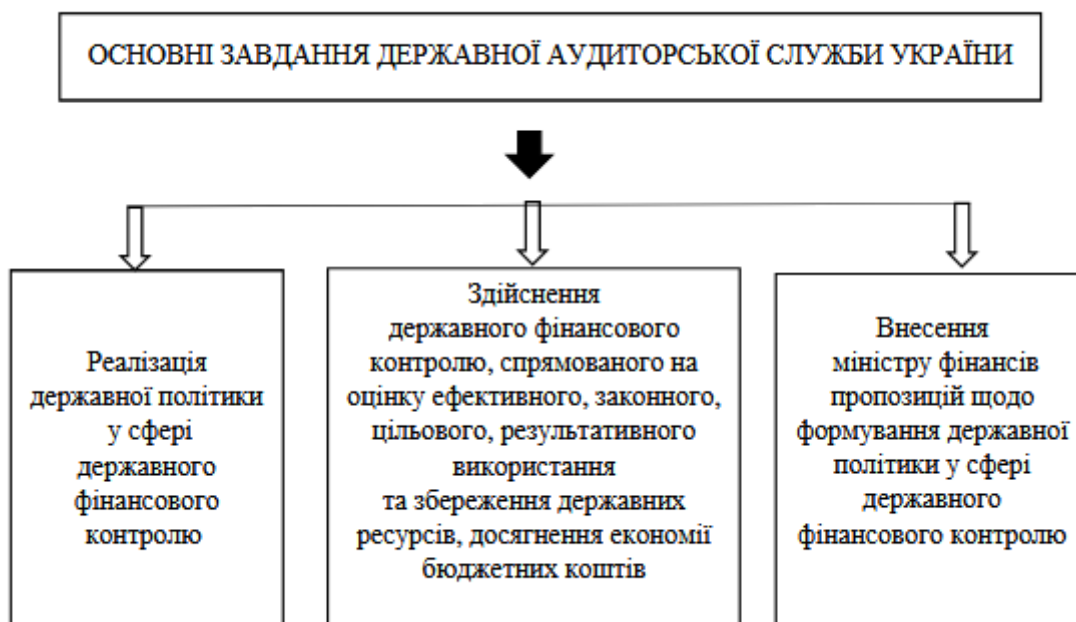


Рис. 2.2. Основні завдання Державної аудиторської служби України

Примітка: Сформовано автором

Дослідження свідчать, що у 2021-2023 роках Державна аудиторська служба України здійснила комплексну діяльність з державного фінансового контролю, включаючи ревізії, перевірки закупівель, моніторинги та фінансові аудити. За цей період проведено 2159 ревізій та 1510 перевірок закупівель, охоплено понад 2,5 млн підприємств, установ і організацій. Загальна сума виявлених фінансових порушень становила близько 325,5 млрд грн, з яких на 2720 об'єктах зафіксовано незаконні та нецільові витрати на суму понад 124,7 млрд грн, включно з 13,9 млрд грн порушень у сфері бюджетних коштів. Для підвищення ефективності контролю надано рекомендації щодо посилення законодавчого регулювання, запровадження антикорупційних заходів, оптимізації процедур контролю та розширення громадського нагляду [47]. Динаміку контрольних заходів Держаудитслужби за 2018-2023 роки наведено на рисунку 2.3.

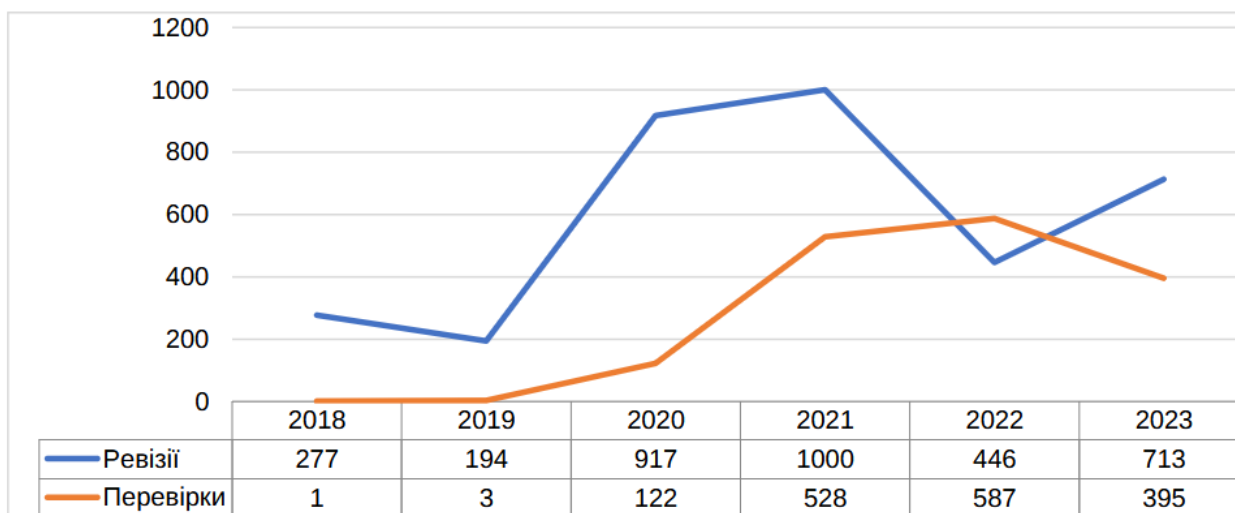


Рис. 2.3. Заходи контролю, які були проведені Державною аудиторською службою України станом на 2018-2023 рр. [47]

Як свідчить рисунок 2.3, контрольні заходи, здійснені Державною аудиторською службою України, демонструють високу ефективність, що підтверджується значною кількістю проведених ревізій і перевірок та свідчить про їх цілеспрямованість і результативність.

У таблиці 2.3 наведено ключові показники діяльності органів Держаудитслужби за 2021-2023 роки, включаючи кількість проведених моніторингів закупівель, результати фінансових аудитів, виявлені порушення та заходи щодо їх попередження. Дані дозволяють простежити динаміку обсягів перевірок, ефективність запобігання фінансовим порушенням та передачу матеріалів до правоохоронних органів.

Як видно з таблиці 2.3, у 2021-2023 роках Держаудитслужба продемонструвала зміни в обсягах і результатах контрольної діяльності. Кількість моніторингів закупівель зросла з 10,5 тис. у 2021 році до 12,2 тис. у 2023 році, тоді як попереджені порушення скоротилися з 9,7 млрд грн до 7,4 млрд грн. Суттєво зросла сума розірваних договорів – із 3,2 млрд грн у 2021 році до 12,4 млрд грн у 2023 році, що свідчить про посилення контролю та антикорупційної превенції. Проведено 205 фінансових аудитів, з яких найбільше стосувалися суб'єктів господарювання (122), а охоплені ресурси становили 454,3 млрд грн. Значно збільшилася сума упереджених втрат – до 10,5 млрд грн, а

передано аудиторських звітів до правоохоронних органів – 123, що майже вдвічі перевищує показник 2021 року. Дані свідчать про активізацію діяльності Держаудитслужби, підвищення ефективності превентивного контролю та зміцнення правозастосовчої функції.

Таблиця 2.3

**ДІЯЛЬНІСТЬ ОРГАНІВ ДЕРЖАУДИТСЛУЖБИ УКРАЇНИ
У 2021–2023 РОКАХ: РЕЗУЛЬТАТИ МОНІТОРИНГІВ, АУДИТІВ ТА
ВИЯВЛЕНИХ ПОРУШЕНЬ [47]**

Показники	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Абсолютне відхилення 2023 р. до 2021 р. +,-
Кількість моніторингів закупівель, тис.	10,5	11,9	12,2	1,7
Попереджено порушень, млрд грн	9,7	7,9	7,4	-2,3
Розірвано договорів, млрд грн	3,2	6,7	12,4	9,2
Проведено фінансових аудитів	191	159	205	14,0
- Аудити місцевих бюджетів	53	14	47	-6,0
- Аудити бюджетних програм	32	20	36	4
- Аудити суб'єктів господарювання	106	125	122	16,0
Охоплено ресурсів аудитами, млрд грн	469,5	214,2	454,3	-15,2
Виявлено неефективних дій, млрд грн	92,7	56,8	79,1	-13,6
Виявлено можливих ризиків, млрд грн	23,9	20,9	47,3	23,4
Виявлено порушень, млрд грн	3,0	2,2	0,5	-2,5
Упереджено втрат, млрд грн	1,7	2,9	10,5	8,8
Відшкодовано втрат, млрд грн	3,0	0,97	3,9	0,9
Надано пропозицій (тис)	2,1	1,6	2,1	-
Виконано пропозицій (тис)	1,0	0,94	1,2	0,2
Передано аудиторських звітів до правоохоронців	67	65	123	56
Розпочато досудових розслідувань	20	12	20	-
Прийнято управлінських рішень	416	200	358	-58

У 2021-2023 роках Державна аудиторська служба України проводила ревізії, перевірки закупівель, фінансові аудити та моніторинг бюджетних програм, охоплюючи понад 2,5 млн суб'єктів. Загальна сума виявлених порушень становила близько 325,5 млрд грн, при цьому 70-80 % припадало на публічні закупівлі, а рівень усунення порушень і відшкодувань – 20-40 %. Зросла кількість моніторингів та розірваних договорів, а також передача матеріалів до правоохоронних органів, що свідчить про підвищення ефективності

превентивного контролю. Діяльність служби демонструє адаптацію до викликів воєнного часу та посилення антикорупційної превенції.

3. *Оцінка ефективності діяльності органів державного фінансового контролю.* Для комплексної оцінки ефективності використовується система критеріїв:

Критерій 1. Результативність: співвідношення між витратами на функціонування органу та обсягом виявлених/попереджених порушень; кількість виконаних рекомендацій.

Критерій 2. Ефективність: зменшення частоти повторюваних порушень; підвищення дисципліни у сфері закупівель; покращення бюджетного планування.

Критерій 3. Превентивність: кількість попереджених порушень; використання ризик-орієнтованих методів відбору об'єктів контролю.

Критерій 4. Прозорість і підзвітність: доступність звітів і аналітики; рівень відкритості даних (Open Data).

Критерій 5. Відповідність міжнародним стандартам INTOSAI та COSO. Так, зокрема, незалежність Рахункової палати України частково обмежена складною процедурою формування складу. Своєю чергою, внутрішній аудит у міністерствах часто виконує формальні функції, не охоплюючи ризик-орієнтований підхід.

Проведений аналіз свідчить, що, незважаючи на значний обсяг контрольних заходів та суттєві фінансові порушення, ефективність діяльності органів державного фінансового контролю залишається обмеженою. Головними чинниками цього є недостатня реалізація наданих рекомендацій, обмежений розвиток внутрішніх аудиторських механізмів, а також недостатня інтеграція ризик-орієнтованих підходів і сучасних цифрових інструментів контролю.

Для підвищення результативності державного фінансового контролю доцільно посилити інституційну незалежність контрольних органів, розширити їхні аналітичні та кадрові ресурси, а також забезпечити впровадження сучасних інформаційних технологій і аналітичних платформ. Не менш важливим є

гармонізований розвиток контрольних процедур відповідно до міжнародних стандартів INTOSAI та COSO, що дозволить підвищити прозорість, превентивність і дисципліну у сфері управління публічними фінансами.

2.3. Основні проблеми та недоліки функціонування системи державного фінансового контролю

Функціонування системи державного фінансового контролю в Україні супроводжується низкою системних проблем, що знижують результативність реалізації контрольних повноважень і обмежують можливості забезпечення ефективного та прозорого управління публічними фінансами. Насамперед, недостатньою залишається інституційна спроможність контролюючих органів, що проявляється у фрагментованості повноважень між Рахунковою палатою України, Державною аудиторською службою України, Державною казначейською службою України та внутрішніми аудитами розпорядників бюджетних коштів. Відсутність ефективної координації, дублювання функцій та несистемний обмін інформацією призводять до зниження оперативності реагування на фінансові ризики та посилюють ймовірність неузгоджених управлінських рішень.

Законодавчі засади, закріплені у Бюджетному кодексі України [3] та Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [15], створюють базові межі для функціонування контролю. Проте реальний стан контрольних процесів засвідчує необхідність їх модернізації відповідно до міжнародних стандартів та актуальних фінансових ризиків.

Однією з основних проблем є низький рівень реалізації рекомендацій контролюючих органів, що суттєво знижує ефективність контрольної діяльності. За даними Рахункової палати України, у 2023 році органи виконавчої влади та розпорядники бюджетних коштів повністю виконали лише 41,3 % її рекомендацій, тоді як значна частина пропозицій була врахована частково або не врахована взагалі [43]. Така ситуація свідчить про відсутність дієвого механізму

обов'язковості імплементації висновків зовнішнього аудиту та недостатній рівень відповідальності посадових осіб за невиконання рекомендацій.

Аналогічні тенденції простежуються у діяльності Державної аудиторської служби України: значна частина результатів внутрішнього державного аудиту не трансформується у практичні управлінські рішення, що знижує превентивний потенціал контрольних заходів. За даними публічного звіту Держаудитслужби за 2023 рік, частина виявлених порушень залишається неусуненою або усувається лише частково, що свідчить про недостатню відповідальність розпорядників бюджетних коштів та обмежену дієвість механізмів зобов'язання до виконання рекомендацій [41].

Однією з ключових проблем є недостатній рівень цифровізації процесів контролю. Попри розвиток таких платформ, як Prozorro [60], Є-data [62] та Порталу відкритих даних [37], значна частина контрольних процедур досі базується на вибіркових або документальних перевірках, що не дозволяє виявляти ризикові операції в реальному часі. Інтеграція ІТ-рішень здійснюється нерівномірно, а відсутність єдиного цифрового середовища для накопичення, верифікації та аналітичної обробки даних створює інформаційні розриви між органами контролю та знижує ефективність моніторингових інструментів. Особливо критичною є слабка інтеграція ризик-орієнтованих підходів, що зумовлює переважання постфактум-контролю замість попереджувального та аналітичного.

Одним із наймасштабніших проблемних сегментів контрольної діяльності є сфера публічних закупівель, де Державна аудиторська служба України щороку фіксує до 70-80 % усіх порушень [41]. За даними аналітичної платформи Prozorro [60], впродовж 2023-2024 років найпоширенішими порушеннями залишаються необґрунтоване визначення очікуваної вартості закупівлі, дискримінаційні умови тендерної документації, неефективне використання бюджетних коштів та маніпуляції під час визначення переможця. Це свідчить про недостатній рівень превентивного контролю та обмежену взаємодію між контрольними органами та замовниками закупівель.

Проведені дослідження свідчать про те, що попри активний розвиток таких цифрових інструментів таких, як Є-data, Prozorro, Порталу відкритих даних – зберігається низький рівень інтеграції інформаційних систем та аналітичних платформ, що ускладнює повноцінний ризик-орієнтований моніторинг. Контрольні органи часто працюють із різними базами даних, що не синхронізуються між собою, а автоматичні алгоритми виявлення ризиків перебувають на початковій стадії розвитку. Відсутність єдиного цифрового середовища підвищує ймовірність дублювання перевірок, уповільнює аналітичні процеси та зменшує ефективність державного аудиту.

Окремою проблемою виступає нормативно-правова неврегульованість окремих аспектів контрольної діяльності. Законодавство містить ряд колізій щодо повноважень різних органів контролю, зокрема у питаннях доступу до інформації, процедур проведення аудитів, формування планів перевірок та порядку застосування заходів впливу. Такі прогалини ускладнюють узгодженість контрольних дій і створюють ризики маніпуляцій у діяльності підконтрольних установ. Крім того, відсутність законодавчо визначеної моделі внутрішнього контролю за міжнародними стандартами (COSO, INTOSAI) стримує розвиток сучасних інструментів аудиту ефективності та стратегічного аудиту.

Важливою системною проблемою є кадрова й ресурсна недостатність органів фінансового контролю, що особливо загострилася після початку повномасштабної війни у 2022 році. Згідно з аналітичними матеріалами Міністерства фінансів України, навантаження на аудиторів та ревізорів зросло в кілька разів, тоді як обмеження фінансування та скорочення персоналу унеможливили належне покриття усіх ризикових сегментів контролю [28]. Унаслідок цього зменшилась кількість планових виїзних перевірок, а пріоритети змістилися на реагування на найбільш критичні порушення, що не дозволяє забезпечити комплексність та превентивність фінансового нагляду. Окрім цього, у ряді органів не вистачає фахівців із цифрової аналітики, управління ризиками,

IT-аудиту та аудиту ефективності, що є критично важливими компетенціями в сучасних умовах.

Особливого значення набувають проблеми, пов'язані з воєнним станом. Умови повномасштабної війни зумовили різке зростання масштабів та швидкості переміщення бюджетних ресурсів, зміщення пріоритетів у бік оборонних та соціальних видатків, а також появу нових ризиків: прискорених процедур закупівель, недостатньої прозорості оборонних контрактів, форс-мажорних змін у плануванні бюджетної політики. Водночас доступ контролюючих органів до окремих категорій інформації став більш обмеженим, що ускладнює здійснення належного моніторингу та аналізу ефективності використання державних ресурсів. Таким чином, система контролю не в повній мірі адаптована до умов оперативного прийняття рішень, характерних для воєнного часу.

В умовах воєнного стану особливо критичною стала проблема обмеженої прозорості у секторі безпеки та оборони. Частина інформації про державні закупівлі, фінансування військових потреб і виконання оборонних програм має статус з обмеженим доступом. За оцінками Transparency International Ukraine [46], така закритість створює додаткові ризики зловживань, завищення цін та неефективного використання ресурсів, тоді як інструменти громадського та парламентського контролю наразі є недостатньо дієвими.

Додатковим недоліком є фрагментованість та недостатня координація між органами контролю, зокрема Рахунковою палатою України, Держаудитслужбою, внутрішніми аудиторами міністерств та казначейською службою. Відсутність єдиної централізованої системи обміну інформацією та уніфікованих підходів до оцінювання порушень призводить до дублювання функцій, розривів у контрольних процесах та неузгодженості планів контрольних заходів.

Крім того, контрольні механізми недостатньо орієнтовані на взаємодію з громадськістю та впровадження принципів відкритості та підзвітності. Хоча в Україні активно функціонують платформи відкритих даних, інструменти громадського контролю не інтегровані у процес прийняття рішень, а їх вплив на

попередження порушень залишається обмеженим. Низький рівень інституалізації громадського аудиту, а також обмежена практика незалежних експертних оцінок аудиторських висновків зменшують потенціал суспільного моніторингу.

У сфері нормативно-правового та інституційного забезпечення державного фінансового контролю зберігається низка системних проблем, які стримують повноцінну реалізацію контрольних повноважень і знижують результативність функціонування всієї контрольної інфраструктури:

1) *Перетин повноважень і неузгодженість процедур.* На практиці спостерігається дублювання контрольних функцій між Рахунковою палатою України та Держаудитслужбою, що призводить до паралельних перевірок і різночитань у трактуванні предмета контролю. Незважаючи на окремі законодавчі уточнення, роль кожного органу потребує чіткішої регламентації.

2) *Неактуальність частини методик і стандартів аудиту.* Сучасні ризики, пов'язані з цифровізацією, новими інструментами закупівель і програмно-цільовим методом, вимагають оновлення контрольних процедур. Існуючі методики адаптуються повільно, переважно через підзаконні акти та внутрішні інструкції.

3) *Обмежені ресурси та кадровий потенціал.* Ефективність контролю стримується недостатнім забезпеченням аналітичними інструментами, ІТ-рішеннями та дефіцитом кваліфікованих аудиторів, особливо під час масштабних перевірок і моніторингу великих бюджетних програм.

4) *Низька імплементація результатів контролю.* Попри регулярну публікацію звітів, механізми впровадження рекомендацій у діяльність органів влади залишаються слабкими: не визначені чіткі строки, відповідальні та процедури повторної оцінки виконання рекомендацій, що знижує практичну ефективність контрольних заходів.

Узагальнюючи викладене, можна констатувати, що система державного фінансового контролю України стикається з рядом структурних, організаційних та технологічних проблем. Низький рівень імплементації рекомендацій,

обмежені кадрові ресурси, недостатня інтеграція цифрових інструментів, слабкий ризик-орієнтований підхід, проблеми у сфері закупівель, інформаційна фрагментованість і обмежена прозорість у воєнний період суттєво знижують результативність контролю. Удосконалення системи державного фінансового контролю потребує комплексних заходів, включаючи цифровізацію, гармонізацію стандартів з ISSAI та COSO, посилення інституційної незалежності контрольних органів, розширення аналітичних можливостей та створення єдиного інформаційно-аналітичного середовища для моніторингу публічних фінансів.

РОЗДІЛ 3

СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ТА ІННОВАЦІЙНИЙ РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ ТА ВОЄННОГО СТАНУ

3.1. Вплив цифровізації та воєнного стану на розвиток державного фінансового контролю

Після 2022 року система державного фінансового контролю України зазнала суттєвих трансформацій під впливом одночасної дії двох ключових факторів – цифровізації та умов воєнного стану. Воєнні та економічні виклики призвели до різкого збільшення навантаження на контрольні органи, прискорення руху бюджетних потоків і зростання ризиків зловживань, тоді як вимоги прозорості, зумовлені співпрацею з міжнародними донорами, посилили потребу у більш оперативному, стандартизованому й технологічно забезпеченому контролі. Перерозподіл бюджетних ресурсів на оборону, гуманітарні потреби та відновлення вимагав від органів контролю здатності працювати в умовах обмеженого доступу до документів, високої динаміки рішень і необхідності реагувати на порушення в короткі строки.

У 2023-2024 роках відбувається прискорена цифровізація фінансового контролю, яка стала відповіддю як на зовнішні безпекові загрози, так і на потребу у підвищенні прозорості бюджетних процесів. Активний розвиток електронних платформ Prozorro [60], Є-data [62], інтеграція з Порталом відкритих даних [37] та впровадження автоматизованих інструментів внутрішнього аудиту забезпечують можливість моніторингу закупівель і бюджетних транзакцій у режимі реального часу. Застосування ІТ-рішень дозволяє не лише відслідковувати факти порушень, але й виявляти ризикові операції на ранніх етапах завдяки використанню модулів аналітики, алгоритмів ризик-індикації та автоматичних тригерів.

Цифровізація суттєво підвищує прозорість та підзвітність бюджетного процесу, забезпечуючи доступ суспільства до актуальної інформації про

надходження, витрати, результати аудитів і виявлені порушення. Використання відкритих даних та електронних платформ дозволяє органам контролю візуалізувати фінансову інформацію, налагоджувати комунікацію з громадськістю, залучати незалежний моніторинг та оперативно виявляти ризикові операції. На рівні державної політики такі цифрові механізми забезпечують відповідальне управління бюджетними коштами, підвищують довіру до інституцій, сприяють боротьбі з корупцією та формують підґрунтя для стратегічного планування. Вітчизняна система фінансового контролю поступово еволюціонує від традиційного постфактум-аудиту до інтегрованої, ризик-орієнтованої та цифровізованої моделі, що поєднує гнучкі процедури, сучасні ІТ-інструменти та зміцнений інституційний потенціал внутрішнього аудиту для підвищення ефективності управління публічними фінансами.

Цифровізація державного управління та воєнний стан істотно посилили потребу в оперативному, даних-орієнтованому державному фінансовому контролі. Так, зокрема, у 2023 році Рахункова палата України перевірила 771,1 млрд грн публічних коштів, виявивши порушень на 60,8 млрд грн, що свідчить про зростання масштабів фінансових ризиків у воєнний час [43]. У 2024 році обсяг коштів, охоплених контролем, збільшився в 4,8 раза – до 3 686,4 млрд грн, а сума виявлених порушень та недоліків досягла 217,5 млрд грн, з яких 94,5% становило неефективне управління ресурсами [44]. Така динаміка підкреслює, що саме цифрові інструменти стають ключовими для моніторингу великих потоків фінансування, особливо у сфері оборони, на яку у 2024 році припало 83% від загальної суми порушень.

Використання цифрових систем прозорості – Prozorro, Є-data, Порталу відкритих даних – забезпечує можливість постійного та дистанційного контролю за операціями розпорядників коштів. Як свідчать дані Державної аудиторської служби України [7], лише у 2024 році за допомогою електронних інструментів моніторингу вдалося запобігти порушенням у сфері закупівель на 22,4 млрд грн, що демонструє результативність переходу до ризик-орієнтованих ІТ-рішень. Додатково запроваджена у 2024 році нова форма щомісячної звітності щодо

моніторингу закупівель підвищила регулярність контролю та деталізацію аналізу ризиків у режимі реального часу.

Воєнний стан, у свою чергу, зумовив розширення фінансових потоків у сектор безпеки та оборони й одночасно загострив потребу в швидкому аудиті та уніфікації процедур. За даними Рахункової палати України [45], у 2024 році бюджет недоотримав понад 65 млрд грн доходів через відхилення макроекономічних прогнозів, що створює додаткове навантаження на системи контролю та прогнозування. Разом із тим 82,7% рекомендацій Рахункової палати України у 2024 році були виконані повністю або частково, що свідчить про зростання дисципліни підконтрольних органів та ефект від цифрових інструментів контролю.

Водночас воєнний стан суттєво вплинув на зміст і пріоритети діяльності Державної аудиторської служби України. Як зазначає М.М. Шестерняк, «ключові завдання Держаудитслужби в цей період охоплюють: 1) забезпечення прозорості та підзвітності використання бюджетних коштів, спрямованих на потреби оборони, гуманітарну допомогу, відновлення інфраструктури та соціальну підтримку; 2) виявлення та запобігання неефективному, нецільовому чи незаконному використанню державних фінансових ресурсів в умовах підвищених ризиків, пов'язаних зі спрощеними процедурами закупівель; 3) оперативне реагування на нові форми фінансових порушень та зловживань, що виникають через зміну форматів управління публічними фінансами під час війни; 4) аналіз ефективності реалізації бюджетних програм, зокрема у сферах оборони, охорони здоров'я, соціального захисту та критичної інфраструктури; 5) розробка рекомендацій для посилення фінансово-бюджетної дисципліни, враховуючи нові ризики та виклики, які не були характерні для мирного часу; 6) адаптація методик та процедур аудиту до умов обмеженого доступу до документів, ризику знищення первинної документації або неможливості виїзду на об'єкти; 7) посилення використання цифрових інструментів, аналітичних платформ і даних з відкритих джерел для дистанційного контролю та моніторингу закупівель; 8) сприяння підвищенню довіри громадськості до

державного управління фінансами через публічне оприлюднення результатів аудитів та відкритість до співпраці з громадськими організаціями» [56, с.287-288]. Схематично ці завдання представлено в Додатку Б.

Такі зміни свідчать про поступову еволюцію вітчизняної системи фінансового контролю від традиційних перевірок постфактум до моделі оперативного, ризик-орієнтованого та цифровізованого контролю, здатного функціонувати навіть в умовах обмежень воєнного часу. Розвиток інформаційно-аналітичних систем, зміцнення інституційного потенціалу внутрішнього аудиту, підвищення відкритості контрольних процедур та використання даних з відкритих джерел значно розширюють можливості держави щодо попередження порушень і підвищення ефективності управління публічними фінансами.

Подальша трансформація державного фінансового контролю у 2023-2024 роках відбувається під впливом розвитку нових цифрових рішень, що забезпечують технологічно ускладнені механізми аналітики та моніторингу. Насамперед це стосується використання великих масивів даних та алгоритмів автоматизованого аналізу ризиків, інтегрованих у системи Prozorro [60], С-data [62] та Портал відкритих даних [37]. Так, зокрема, за даними Міністерства економіки, довкілля та сільського господарства України [27], у 2023 році модуль ризик-індикаторів системи Prozorro автоматично проаналізував понад 1,7 млн закупівель, з яких понад 69 тис. були позначені як потенційно ризикові для подальшого аудиторського реагування. У 2024 році кількість автоматично згенерованих ризикових сигналів зросла до понад 92 тис., що свідчить про підвищення складності та динамічності оборонних закупівель.

Інтеграція платформ у єдиний інформаційний контур дала змогу Державній аудиторській службі України перейти від постфактум-контролю до моделі «оперативного аудиту». За офіційними даними Держаудитслужби, у 2024 році завдяки механізмам електронного моніторингу було упереджено порушень у закупівлях на 22,4 млрд грн, що майже вдвічі більше ніж у 2022 році [7; 41]. Застосування цифрових інструментів уможливило аналіз повного циклу бюджетної операції: від планування до виконання, включаючи зіставлення

відкритих реєстрів, даних Державної казначейської служби України та результатів перевірок. Водночас аналітичні модулі внутрішнього аудиту дедалі частіше працюють на основі алгоритмів машинного навчання. За оцінкою Держаудитслужби, понад 40 % аналітичних операцій у 2023-2024 роках виконані автоматизовано, що суттєво скорочує навантаження на аудиторів і підвищує точність оцінювання ризиків [41].

Цифровізація фінансового контролю супроводжується зростанням уваги до питань кібербезпеки. За інформацією Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України [9], у 2023-2024 роках зафіксовано зростання кібератак на державні реєстри більш ніж у 2,5 рази, що становить пряму загрозу для безперервності процесів моніторингу й аудиту [46]. У відповідь державні органи та адміністратори інформаційних систем запровадили багатофакторну автентифікацію, цифрові журнали аудиту, резервне копіювання критично важливих фінансових даних та процедури швидкого відновлення систем. Це забезпечує стійкість контролю, навіть у разі пошкодження інфраструктури під час масованих ракетних атак.

Особливої актуальності в умовах війни набуло питання контролю за використанням міжнародної допомоги. За даними Міністерства фінансів України [28], лише у 2023 році Україна отримала понад 42 млрд дол. міжнародної фінансової підтримки, а у 2024 році – понад 37 млрд дол., включно з грантовими коштами, які потребують суворої звітності та аудитів для донорів. Частина цих потоків інтегрована у систему Є-data, що забезпечує їх прозорість і доступність для громадського контролю [62]. Водночас цифрові інструменти дозволяють координаційним центрам донорської допомоги швидко ідентифікувати невідповідності між фактично отриманими та задекларованими ресурсами, що суттєво підвищує якість міжнародної фінансової звітності.

Помітно посилюється і громадський контроль. На базі Prozorro [60] аналітична спільнота DOZORRO [57] у 2024 році проаналізувала понад 170 тис. процедур, у результаті чого до замовників було подано понад 33 тис. звернень щодо можливих порушень. Понад 20 % цих звернень стали підставою для

подальшого офіційного моніторингу державних закупівель контролюючими органами. Системи YouControl [61] і Opendatabot [59], що працюють на основі відкритих державних реєстрів, також активно використовуються аудитором для перевірки контрагентів держави, що значно пришвидшує ідентифікацію фіктивних компаній або компаній із ознаками ризиковості.

У сукупності ці процеси демонструють перехід України до нової моделі державного фінансового контролю, у якій цифровізація не є додатковим інструментом, а стає центральною основою розвитку. Умови воєнного стану лише прискорили ці трансформації, зробивши швидкість аналізу, інтеграцію даних, кіберзахист і ризик-орієнтованість ключовими характеристиками сучасної системи контролю. Така модернізація дозволяє не лише ефективно реагувати на порушення, а й формувати більш передбачуване і стійке бюджетне планування, що є критично важливим для України в умовах тривалої війни та масштабного залучення зовнішніх фінансових ресурсів.

Узагальнюючи вищезазначене, можна стверджувати, що цифровізація та воєнний стан виступили каталізаторами глибокого реформування державного фінансового контролю, стимулювали впровадження нових інструментів, актуалізували необхідність інтеграції ризик-орієнтованих підходів та посилили вимоги до прозорості й підзвітності державних фінансів. Саме поєднання інноваційних технологій та воєнних викликів стало визначальним фактором трансформації системи фінансового контролю України у 2022-2024 роках.

3.2. Шляхи вдосконалення ефективності державного фінансового контролю

Удосконалення ефективності державного фінансового контролю є вагомим передумовою підвищення результативності управління публічними фінансами та забезпечення належної підзвітності державного сектору. В умовах динамічних трансформацій економічного середовища, цифровізації державного управління та зростання суспільних вимог до прозорості діяльності органів влади, система державного фінансового контролю потребує переосмислення

пріоритетів і впровадження сучасних інструментів нагляду. Важливого значення набувають ризик-орієнтований підхід, інституційна координація між контролюючими органами, цифрові технології моніторингу та аналітики, впровадження міжнародних стандартів і посилення кадрового потенціалу. Саме ці напрями формують основу для підвищення ефективності контрольних процедур, мінімізації зловживань і раціонального використання державних ресурсів.

Сучасний етап розвитку державного фінансового контролю в Україні потребує комплексного впровадження механізмів, спрямованих на підвищення його ефективності, прозорості та адаптивності до нових економічних умов. Одним із вирішальних напрямів є цифровізація контрольних процедур. Використання аналітичних платформ, інструментів «Big Data», автоматизованого моніторингу бюджетних операцій та електронних систем контролю дозволяє забезпечити швидкий доступ до достовірної інформації, підвищити точність оцінки ризиків та оперативність аудиторських перевірок. При цьому важливим елементом є розвиток цифрової компетентності персоналу аудиторських органів, що значно зменшує часові та ресурсні витрати на перевірки.

Запровадження електронних систем моніторингу та аналітики, як-от автоматизовані платформи для аналізу транзакцій у режимі реального часу, може значно підвищити ефективність державного аудиторського нагляду. Підтвердженням цьому є результати досліджень окремих науковців, які засвідчують, що цифровізація державного фінансового контролю в сфері публічних закупівель уже продемонструвала зниження корупційних ризиків і скорочення часу перевірок [1; 20; 29].

На рисунку 3.1 представлено механізм цифровізації державного фінансового контролю у сфері публічних закупівель, що відображає логіку функціонування цифрового середовища, яке забезпечує комплексний нагляд за використанням публічних фінансів, зокрема в процесі здійснення закупівель. Звернемо увагу, що така модель слугує концептуальною основою для

формування сучасної, результативної та прозорої системи державного аудиту, у тому числі й у національній системі публічних закупівель, що характеризується підвищеним рівнем ризиків та вразливістю до порушень.

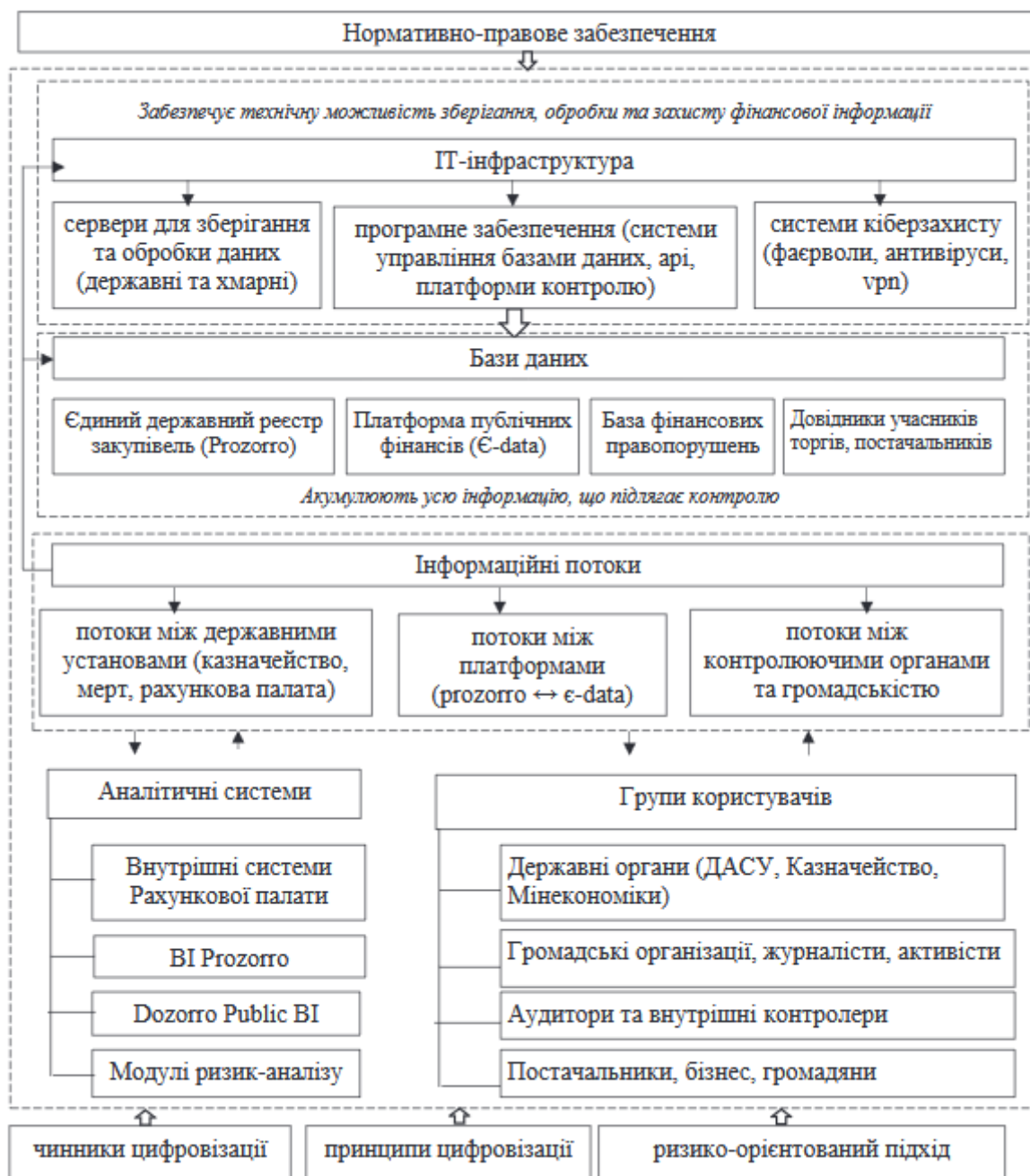


Рис. 3.1. Інформаційно-цифровий механізм державного фінансового контролю в сфері публічних закупівель [20, с. 43]

Не менш важливим напрямом підвищення ефективності контролю є аналітичне спрямування аудиторської діяльності. Концентрація ресурсів на виявленні ризикових сегментів бюджетних витрат, розробка методик оцінки

корупційних ризиків та неефективного використання державних ресурсів дозволяє формувати більш цілісну картину фінансового стану суб'єктів державного сектору. Системне застосування ризик-орієнтованого підходу забезпечує пріоритетність перевірок у найбільш критичних сферах, що значно підвищує результативність контролю.

Формування спеціалізованих підрозділів у Державній аудиторській службі України, які працюватимуть із даними ризикових секторів, зокрема, таких як великі державні програми чи трансфери, дає змогу концентрувати ресурси саме там, де є найбільша ймовірність зловживань. Це підтверджується теоретичними підходами до ризик-орієнтованого аудиту та аналізу суттєвості в умовах цифровізації [20].

Важливу роль відіграє інституційна взаємодія між органами державного фінансового контролю, такими як Державна аудиторська служба, Рахункова палата України та внутрішні аудити міністерств і відомств. Координація їхньої діяльності дозволяє створити єдину систему нагляду, яка охоплює всі ланки бюджетного процесу та мінімізує дублювання функцій. При цьому забезпечується баланс між державним наглядом і саморегулюванням, що відповідає практикам європейських країн.

Для практичної імплементації координації між контролюючими органами варто розглянути створення міжвідомчих аналітичних хабів, які б об'єднували дані та ресурси Державної аудиторської служби України, Рахункової палати України й внутрішніх аудитів. Такий підхід сприяє кращому розподілу повноважень та скороченню дублювання аудитів, що підтверджується дослідженнями організаційного розвитку фінансового контролю в Україні.

Значною мірою підвищення ефективності контролю досягається через імплементацію міжнародних стандартів та кращих практик управління якістю аудиту. Використання передових моделей оцінки ефективності контролю, інтеграція принципів ISSAI та застосування сучасних методик аудиту сприяють уніфікації професійних підходів, підвищенню прозорості фінансової звітності та зміцненню довіри до інститутів державного контролю.

Впровадження міжнародних практик управління якістю контролю слід підсилити шляхом обміну з донорами та міжнародними фінансовими інституціями, які вже використовують ISSAI й інші стандарти. Такі партнерства можуть надати технічну й методичну підтримку для українських органів контролю, а також сприяти поступовому підсиленню інституційної спроможності [19].

Не менш актуальним є кадрове та методичне зміцнення системи аудиту. Підвищення кваліфікації аудиторів, розробка міждисциплінарних навчальних програм, вдосконалення методичних рекомендацій та регламентацій забезпечують ефективне виконання контрольних функцій у складних економічних умовах. Системний розвиток людського капіталу та методологічної бази дозволяє адаптувати процедури до цифрових технологій та змін у законодавстві, підвищуючи якість і незалежність перевірок.

Необхідно впровадити програми регулярного підвищення кваліфікації для аудиторів Державної аудиторської служби України, зокрема в частині цифрових технологій – хмарні сервіси, аналітика даних, автоматизовані алгоритми ризику (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Сучасні цифрові технології в обліку та аудиті

Примітка: Сформовано автором

Реалізація зазначених напрямів створює умови для формування сучасної, ефективної та прозорої системи державного фінансового контролю, що відповідає міжнародним стандартам, сприяє підвищенню ефективності управління публічними фінансами та зміцненню довіри суспільства до державних інституцій.

З огляду на результати проведеного дослідження та сучасні тенденції розвитку системи державного аудиту, доцільно визначити такі рекомендації щодо підвищення ефективності державного фінансового контролю:

1) *Поглиблення цифровізації контрольних процедур* шляхом розширення використання систем автоматизованого моніторингу, аналітичних платформ на основі «Big Data», машинного навчання та інструментів виявлення аномальних транзакцій. Це дасть змогу забезпечити оперативність перевірок, підвищити точність ризик-аналізу та мінімізувати людський фактор.

2) *Інституціоналізація ризик-орієнтованого підходу* у діяльності Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України. Розроблення та впровадження уніфікованих моделей оцінки ризиків у бюджетних програмах сприятиме підвищенню якості аудиторського планування й зосередженню уваги на найбільш вразливих ділянках фінансових потоків.

3) *Створення міжвідомчих аналітичних хабів* для забезпечення координації діяльності органів фінансового контролю, консолідації даних та усунення дублювання контрольних функцій. Така інтегрована система інформаційного обміну забезпечить ефективне використання ресурсів і підвищить комплексність контрольних процедур.

4) *Запровадження сучасних моделей управління якістю аудиту*, що відповідають міжнародним стандартам ISSAI та IIA (The Institute of Internal Auditors), включно з регулярною оцінкою ефективності контрольних процедур, внутрішнім моніторингом і зовнішньою професійною оцінкою систем управління якістю в аудиторських органах.

5) *Посилення кадрового потенціалу органів фінансового контролю*, зокрема шляхом впровадження програм постійного професійного розвитку,

навчання цифровим технологіям, підготовки фахівців у сфері «Data-Analytics» та ризик-менеджменту, а також удосконалення механізмів мотивації та забезпечення незалежності аудиторів.

б) *Активізація міжнародного співробітництва* з організаціями INTOSAI, SIGMA, Світовим банком та іншими інституціями через залучення технічної допомоги, участь у спільних проєктах і обмін практиками, що сприятиме впровадженню передових світових стандартів та інструментів державного аудиту.

7) *Розвиток внутрішнього аудиту у центральних органах виконавчої влади* як інструменту раннього попередження порушень і підвищення ефективності управління бюджетними ресурсами. Важливо забезпечити незалежність, професійну автономію та методичну підтримку внутрішніх аудиторських підрозділів.

Упровадження запропонованих заходів сприятиме формуванню сучасної, професійної та результативної системи державного фінансового контролю, здатної гарантувати раціональне використання бюджетних коштів, мінімізацію фінансових порушень і підвищення довіри суспільства до органів державної влади.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження, аналізу нормативно-правової бази та практичної діяльності органів державного фінансового контролю в Україні, а також узагальнення кількісних і якісних показників їх ефективності, сформульовано основні висновки, що відображають сучасний стан системи контролю, її проблемні аспекти та напрями вдосконалення:

1. Запропоновано трактувати державний фінансовий контроль як систему цілеспрямованих дій уповноважених органів, спрямованих на забезпечення законності, ефективності, результативності та прозорості процесів формування, розподілу й використання державних фінансових ресурсів з метою досягнення стабільності та розвитку фінансової системи держави.

2. Нормативно-правове та інституційне забезпечення державного фінансового контролю є фундаментальною передумовою ефективного управління публічними фінансами в Україні. Взаємодія конституційних засад, спеціальних законів, кодексів, підзаконних актів та внутрішніх регламентів контрольних органів формує єдину правову основу для реалізації контрольних функцій, тоді як інституційна структура, включаючи Рахункову палату України, Державну аудиторську службу України та інші уповноважені органи, забезпечує практичну реалізацію цих повноважень.

3. Система державного фінансового контролю в Україні має багаторівневу організаційну структуру, що поєднує зовнішній контроль, здійснюваний Рахунковою палатою України, та внутрішній аудит і ревізії підпорядкованих органів, зокрема Державної аудиторської служби України та Державної казначейської служби України. Сучасний розвиток системи спрямований на гармонізацію з міжнародними стандартами INTOSAI і COSO, впровадження ризик-орієнтованих підходів, стратегічного аудиту та цифрових інструментів контролю, що підвищує прозорість, підзвітність і результативність управління публічними фінансами. Прийняття Стратегії реформування управління державними фінансами на 2022-2025 роки заклало основу для вдосконалення методології внутрішнього контролю, планування перевірок на

основі ризиків та уніфікації процедур, що забезпечує формування сучасної, ефективної та довірчої моделі державного фінансового нагляду.

4. Аналіз діяльності органів державного фінансового контролю у 2021–2024 роках свідчить про масштабне охоплення контрольних заходів та суттєві фінансові порушення. Рахункова палата України перевірила операції на 771 млрд грн у 2023 році та за попередніми підсумками 2024 року виявила порушення на 217,5 млрд грн, тоді як Державна аудиторська служба України провела 2159 ревізій і 1510 перевірок закупівель, охопивши понад 2,5 млн суб'єктів, із загальною сумою порушень близько 325,5 млрд грн, 70-80 % із яких стосувалися публічних закупівель. Рівень усунення порушень і відшкодування збитків становив 20-40 %, а виконання рекомендацій Рахункової палати – 41,3 %. Попри значний обсяг контрольної роботи, ефективність системи обмежена низькою реалізацією рекомендацій, недостатнім розвитком внутрішнього аудиту та обмеженою інтеграцією ризик-орієнтованих і цифрових методів контролю. Для підвищення результативності доцільне посилення інституційної незалежності органів контролю, розширення аналітичних і кадрових ресурсів, впровадження сучасних IT-рішень та гармонізація процедур із міжнародними стандартами INTOSAI і COSO, що сприятиме підвищенню прозорості, превентивності та дисципліни у сфері публічних фінансів.

5. Встановлено, що ефективність системи державного фінансового контролю в Україні суттєво стримується низькою структурних і функціональних проблем, серед яких найвагомішими є низький рівень реалізації рекомендацій контролюючих органів, дублювання повноважень, недостатня цифровізація контрольних процедур та слабкий ризик-орієнтований підхід. Значні обсяги порушень, зафіксовані у сфері публічних закупівель, фрагментованість інформаційних систем, кадрові та ресурсні обмеження, а також зниження прозорості у воєнний період зумовлюють потребу у модернізації системи контролю. Практичне вдосконалення має передбачати створення єдиного цифрового середовища моніторингу, оновлення методик відповідно до стандартів INTOSAI та COSO, посилення інституційної незалежності органів

контролю й зміцнення механізмів обов'язкової імплементації рекомендацій. Реалізація цих заходів забезпечить підвищення прозорості, підзвітності та ефективності управління публічними фінансами в умовах зростання бюджетних ризиків.

6. Цифровізація та воєнний стан стали визначальними чинниками модернізації державного фінансового контролю в Україні, забезпечивши перехід від традиційного постфактум-аудиту до оперативного, ризик-орієнтованого контролю. У 2024 році контрольні органи перевірили понад 3,6 трлн грн публічних коштів, виявивши порушень на 217,5 млрд грн, з яких 94,5 % припадало на неефективне управління ресурсами. Впровадження платформ Prozorro, Є-data та Порталу відкритих даних, а також автоматизованих аналітичних модулів дозволило виявити понад 92 тис. потенційно ризикових операцій, упередивши порушень у закупівлях на 22,4 млрд грн. Цифрові інструменти забезпечили швидкий аналіз бюджетних потоків, підвищили прозорість витрат, ефективність внутрішнього аудиту та виконання рекомендацій Рахункової палати (82,7 % у 2024 році), а також сприяли підвищенню довіри громадськості та донорів. Ці зміни створили передумови для стратегічного планування та управління ресурсами в умовах високих ризиків і масштабної міжнародної підтримки, що у 2023-2024 роках перевищила 79 млрд доларів.

7. Встановлено, що підвищення ефективності державного фінансового контролю в Україні можливе за умови комплексного впровадження низки практичних заходів, серед яких: 1) цифровізація контрольних процедур та використання аналітичних платформ; 2) розширення автоматизованого моніторингу бюджетних операцій; 3) запровадження ризик-орієнтованих підходів до планування та проведення аудитів; 4) посилення інституційної координації між органами фінансового контролю; 5) імплементація міжнародних стандартів та кращих практик ISSAI; 6) розвиток професійних компетентностей аудиторів, зокрема в сфері цифрових технологій; 7) удосконалення методичного забезпечення аудиторської діяльності. Реалізація цих напрямів сприятиме

формуванню сучасної, прозорої та ефективної системи контролю, здатної забезпечити належне управління публічними фінансами.

Список використаних джерел

1. Андрусyak В.М., Хорошилова І.О., Смірнова Н.В. Вплив цифрових технологій на розвиток системи обліку і аудиту в Україні. *Актуальні питання економічних наук*, № 7. 2025. URL: <https://doi.org/10.5281/zenodo.14697272>
2. Борисенко Л.М. Суть та значення державного фінансового контролю в Україні. Державне регулювання економіки та розвиток регіонів. *Стратегія економічного розвитку України*, № 46. 2020. URL: <http://sedu.kneu.edu.ua/article/view/209370/209412>
3. Бюджетний кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2010, № 50-51, ст. 572), (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 04.07.2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
4. Виговська Н.Г., Стеблянко О.Л. Державний фінансовий контроль у системі регулювання земельних відносин. *Галицький економічний вісник*. 2012. № 4 (37). С. 104-111.
5. Гладченко Л.П., Сивульська Н.М., Волковський Є.І. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні на шляху до євроінтеграції. *Економіка та суспільство*, № 66. 2024. URL: https://www.researchgate.net/publication/385118761_NEZALEZNIJ_DERZAVNIJ_FINANSOVIJ_KONTROL_V_UKRAINI_NA_SLAHU_DO_EVROINTEGRACII
6. Глух М., Ковалко Н. Державний фінансовий аудит як різновид фінансового контролю. *Актуальні проблеми правознавства*, № 1 (29). 2022. С. 25-31. URL: <https://appj.wunu.edu.ua/index.php/apl/article/view/1309/1355>
7. Державна аудиторська служба України *Офіційний сайт*. URL: <https://dasu.gov.ua/>
8. Державна казначейська служба України. *Офіційний сайт*. URL: <https://mof.gov.ua/uk/state-treasury>
9. Державна служба спеціального зв'язку та захисту інформації України. *Офіційний сайт*. URL: <https://cip.gov.ua/ua>

10. Дика О.С., Молотай В.А., Клименко І.В., Левицький Я.Ю. Державний фінансовий контроль як міждисциплінарний об'єкт наукового дослідження в сфері державного управління. *Економіка, управління та адміністрування*, № 4 (110). 2024. URL:

https://www.researchgate.net/publication/394774147_Derzavnij_finansovij_kontrol_ak_mizdisciplinarnij_ob'ekt_naukovogo_doslidzenna_v_sferi_derzavnogo_upravlinn_a

11. Дікань Л.В., Кожушко О.В., Лядова Ю.О. Контроль у бюджетних установах: теорія та практика: монографія. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця. 2016. 332 с.

12. Ємельянов В.М., Степанюк Д.А. Пріоритетні аспекти розвитку системи державного фінансового контролю в Україні. *Публічне управління та регіональний розвиток*, № 1. 2018. С. 126-143. URL: <https://pard.mk.ua/index.php/journal/article/view/57/57>

13. Жидовська Н. Петришин Л. Сучасні підходи до державного фінансового контролю як інструменту забезпечення ефективного використання бюджетних ресурсів. *Економіка та суспільство*, Випуск 62. 2024. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-13>

14. Закон України «Про доступ до публічної інформації» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 32, ст. 314), (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 08.10.2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text>

15. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1993 р., № 13, ст. 110, (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 14.06.2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

16. Закон України «Про публічні закупівлі» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2016, № 9, ст.89), (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 31.10.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>

17. Закон України «Про рахункову палату» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2015, № 36, ст.360), (із змінами і доповненнями), поточна редакція від 01.01.2055 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>

18. Звіти Рахункової палати України. *Офіційний сайт*. URL: <http://www.rp.gov.ua/FinControl/FinReports/>

19. Зігунова С.А., Комарницька А.В. Development of financial control in Ukraine // Загальні аспекти інноваційного розвитку освітньої галузі в контексті міжнародного співробітництва України. *General Aspects of Innovation Development of Education in the Context of International Cooperation of Ukraine* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (20-21 квітня 2023 р., м. Миколаїв). Миколаїв : МНАУ, 2023. С. 28-30.

20. Іванова О., Сидоренко О., Скабардін О., Проценко А. Цифровізація державного фінансового контролю сфери публічних закупівель в Україні. *Збірник наукових праць Державного податкового університету*, № 1. 2025. С. 38-45. URL: <https://doi.org/10.32782/2617-5940.1.2025.6>

21. Конституція України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 30, ст. 141), редакція від 01.01.2020 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80?utm_source=chatgpt.com#Text

22. Копець М. Фінансовий контроль як інструмент прозорості бюджету. *Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків*: збірн. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. студ. і молод. Вчених (м. Тернопіль, 27 трав. 2025 р.). Ч. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2025. С. 30-32. URL: file:///D:/Users/ADMIN/Desktop/Konf_Fin_Oblik_2025.pdf

23. Копець М., Шестерняк М. Нормативно-правові засади та інституційне забезпечення державного фінансового контролю в Україні: сучасні виклики та перспективи розвитку. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали XIV Міжн. наук.-практ. дистанційної конференції (м. Тернопіль, 5 грудня 2025 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2025.

24. Кривцова Т.О, Владімірова Н.П. Сутність державного фінансового контролю в контексті забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. *Ефективна економіка* № 2, 2015. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3837>
25. Лучко М.Р., Адамик О.В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: навч. посібник. Тернопіль: Економічна думка, 2016. 248 с.
26. Лучко М.Р., Зорій Н.М., Хорунжак Н.М. Контроль у державному секторі економіки. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 287 с.
27. Міністерство економіки, довкілля та сільського господарства України. *Офіційний сайт*. URL: <https://www.kmu.gov.ua/catalog/ministerstvo-ekonomiky-ukraini>
28. Міністерство фінансів України. *Офіційний сайт*. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/>
29. Никифорак І. Визначення суттєвості в аудиті фінансової звітності в умовах цифровізації облікових процесів. *Актуальні питання економічних наук*, № 10. 2025. URL: <https://doi.org/10.5281/zenodo.15236669>
30. Панасюк В., Бурденюк Т., Мужевич Н. Особливості цифрової трансформації обліку. *Галицький економічний вісник*, № 1 (68). 2021. С. 70–76.
31. Панасюк В.М., Москалюк Н.Б., Мельничук І.В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання: навч. посіб., Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 264 с.
32. Петричук М.В. Поняття та основні завдання державного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 11. С. 476-479.
33. Пиріг А.В. Особливості державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*, Випуск 86: частина 4. 2024. С. 39-45. URL: <https://visnyk-juris-uzhnu.com/wp-content/uploads/2025/01/8-3.pdf>
34. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики. Дис. ... д-ра екон. наук. Спеціальність: 08.00.08. Львів, 2015. 530 с.

35. Погріщук Г., Головай Н. Сучасні проблеми та перспективи розвитку державного фінансового контролю в Україні. *Економіка та суспільство*, № 46. 2022. С. 1-6. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2077>
36. Попович С.О. Державний фінансовий контроль в Україні. *Міжнародний науковий журнал «Грааль науки»*, № 17. 2022. С. 82-86. URL: https://www.researchgate.net/publication/362711392_DERZAVNIJ_FINANSOVIJ_KONTROL_V_UKRAINI
37. Портал відкритих даних. *Офіційний сайт*. URL: <https://data.gov.ua/>
38. Приказюк Н., Мендрик Д. Модель управління ризиками COSO: еволюція та трансформація. *Економіка та суспільство*, № 22. 2020. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/90>
39. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 року № 1805-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-shvalennya-strategiyi-reformuvannya-sistemi-upravlinnya-derzhavnimi-finansami-na-20222025-roki-ta-planu-zahodiv-z-yiyi-realizaciyi-i291221-1805>
40. Програма SIGMA. Бер. 12, 2025 р. URL: <https://center.gov.ua/programa-sigma/>
41. Публічний звіт за 2023 рік. Основні результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів. URL: https://dasu.gov.ua/attachments/e12078b6-9c59-465c-8af7-3c2cbe78df4b_%D0%9F%D0%A3%D0%91%D0%9B%D0%86%D0%A7%D0%9D%D0%98%D0%98%CC%86_%D0%97%D0%92%D0%86%D0%A2_2023_.pdf
42. Радіонов Ю. Роль державного фінансового контролю (аудиту) в управлінні економікою. *Економіка України*, № 8 (753). 2024. С. 29-50. URL: <https://doi.org/10.15407/economyukr.2024.08.029>

43. Рахункова палата України. Звіт про результати діяльності за 2023 рік.
URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2023/ZVIT_RP_2023.pdf?utm_source=chatgpt.com
44. Рахункова палата України. Оперативні дані про результати контрольних заходів за 2024 рік. URL: https://minfin.com.ua/ua/2025/05/01/150051606/?utm_source=chatgpt.com
45. Рахункова палата України. *Офіційний сайт*. URL: <https://rp.gov.ua/home/>
46. Рік досягнень і випробувань – TI Ukraine презентувала звіт за 2024 рік. 16 квіт. 2025 р. / Transparency International Ukraine, Звіт 2024. URL: surl.li/suyqrq
47. Скрипник Г.О., Черненко В.В. Державний фінансовий контроль України в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*, Випуск 70. 2024. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5397/5339>
48. Фінансово-економічний словник : словник-довідник / [О.С. Юнін, О.О. Круглова, М.О. Савельєва та ін.]. Дніпро, 2018. 164 с.
49. Черешнюк О.М. Електронний аудит: сучасні виклики та перспективи цифровізації податкового контролю. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали XIII Всеукр. наук.-практ. дистанційної конференції (м. Тернопіль, 6 грудня 2024 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С. 53-55.
50. Шестерняк М., Івахів А. Державний фінансовий контроль як інструмент управління бюджетними ресурсами. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали X Ювілейної Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 17 грудня 2021 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 187-189. URL: [http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/45188/1/Облік%2C оподаткування і контроль.PDF#page=187](http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/45188/1/Облік%2C%20оподаткування%20і%20контроль.PDF#page=187)
51. Шестерняк М.М. До питання реформування державного фінансового контролю в Україні. *Соціально-економічні трансформації у розвитку держави*: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (Вінниця, 22-23 квітня 2021 р.). Тернопіль: Крок, 2021. С. 147-151. URL: <http://surl.li/jtttx>

52. Шестерняк М.М. Контроль і аудит в системі управління. Сталий розвиток економіки, Вип. № 4 (55), 2025. С. 188-96. URL: <https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/1408>

53. Шестерняк М.М. Контроль як економічна категорія. *Система контролю: актуальні проблеми науки і практики*: матер. інтернет-конф., (м. Тернопіль, 31 січня 2013 р.). ТНЕУ: Тернопіль, 2013. С. 67-74. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/9868/1/67-74.pdf>

54. Шестерняк М.М. Контроль як функція управління. *Теоретичні та практичні аспекти соціально-економічних наукових досліджень*: матеріали Міжн. наук.-практ. конф. (Київ, 30 жовтня 2020 р.). Київ: Східноєвропейський центр наукових досліджень, 2020. С. 134-137. URL: <https://bit.ly/3sNVLeT>

55. Шестерняк М.М. Методи і форми контролю: проблеми визначення. Вісник ХДУ Сер. Економічні науки: Херсон, 2017. Випуск № 26, ч. 2. С. 154-156. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/26876/1/000Методи і форми контролю.pdf>

56. Шестерняк М.М. Роль державного аудиту у забезпеченні прозорості та ефективності використання бюджетних коштів під час війни. Модерні фінанси: глобальні виклики і національна безпека. Монографія: у 2 т. / за ред. д.е.н., проф. А.І. Крисоватого. Тернопіль: Економічна думка, 2025. Т. 2. 565 с. (особистий внесок автора: 0,7 д.а, С. 284-293. URL: <http://monography.wunu.edu.ua/index.php/ed/catalog/view/14/92/409>

57. DOZORRO. Громадський контроль держзакупівель. *Офіційний сайт*. URL: <https://dozorro.org/>

58. INTOSAI. *Офіційний сайт*. URL: <https://www.intosai.org/ru/index.html>

59. Opendatabot. Доступ до відкритих державних даних про громадян та бізнес. *Офіційний сайт*. URL: <https://opendatabot.ua/>

60. Prozorro. *Офіційний сайт*. URL: <https://prozorro.gov.ua/about>

61. YouControl. Онлайн-сервіс перевірки компаній. *Офіційний сайт*. URL: <https://youcontrol.com.ua/>

62. Є-data. Інформаційно-аналітична система «Прозорий бюджет». *Офіційний сайт*. URL: <https://edata.gov.ua/>
63. Bardash, S., & Osadcha, T. (2020). CURRENT STATUS OF STATE FINANCIAL CONTROL OF UKRAINE AND WAYS OF ITS IMPROVEMENT. *Baltic Journal of Economic Studies*, 6(2), 17-24. <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2020-6-2-17-24>
64. Ivaskevych, H.I. (2017). The system of state financial control bodies of budgetary institutions in Ukraine. *Economy and Society*, (11), 421-425. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/11_ukr/67.pdf.
65. Levytskyi, Y. (2024). Initial provisions of state financial control in the system of state management of economic security of Ukraine. *Public Policy and Accounting*, (2(10), 69–76. [https://doi.org/10.26642/ppa-2024-2\(10\)-69-76](https://doi.org/10.26642/ppa-2024-2(10)-69-76)

ДОДАТКИ