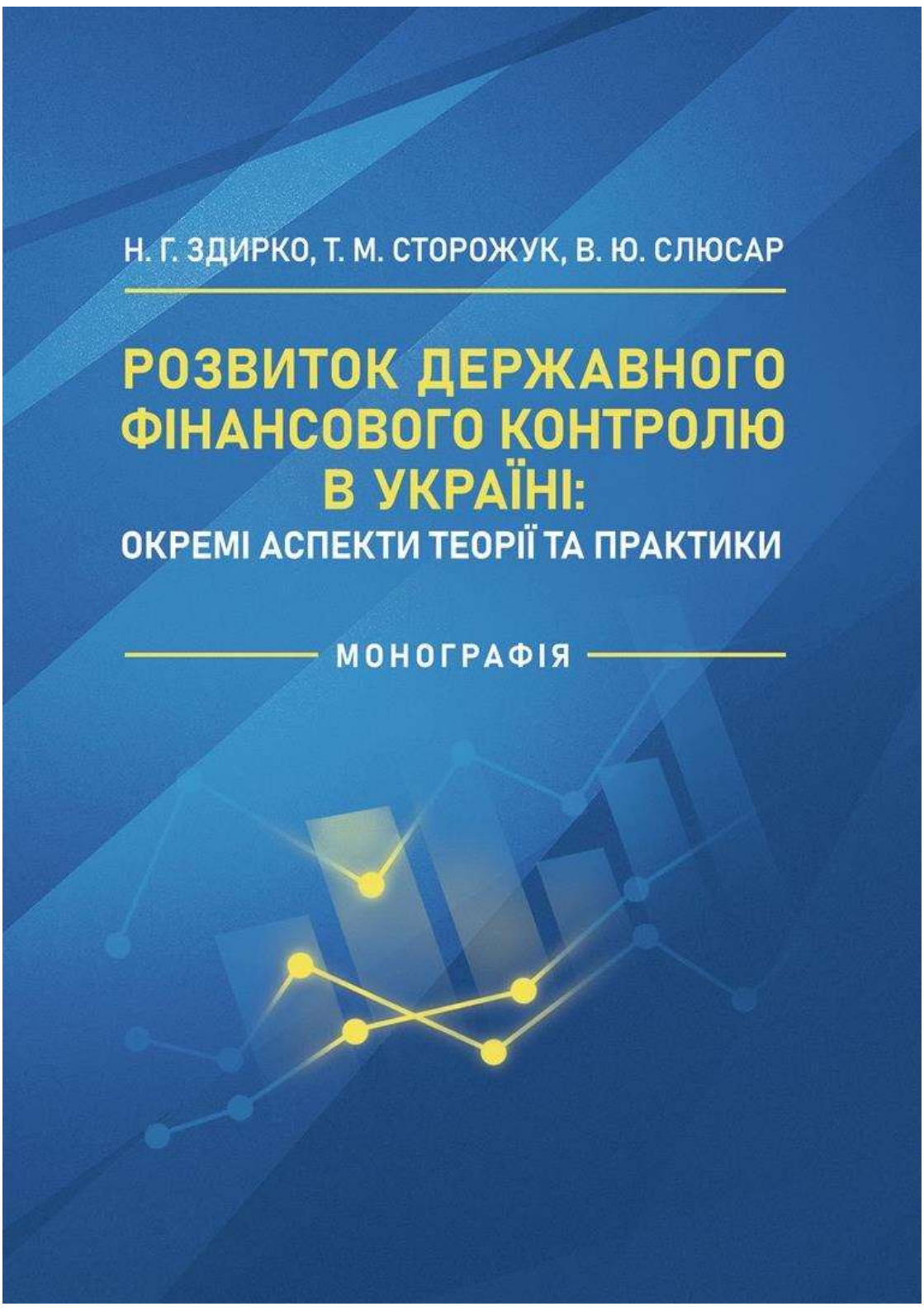
Н. Г. ЗДИРКО, Т. М. СТОРОЖУК, В. Ю. СЛЮСАР

РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ:

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

МОНОГРАФІЯ



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Н. Г. Здирко,
Т. М. Сторожук,
В. Ю. Слюсар

РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ:

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

МОНОГРАФІЯ

SBA PRINT
Київ — 2026

УДК 336.148(477)(02.064)
З-46

Рекомендовано до друку
Вченою радою Державного податкового університету
(Протокол №4 від 24 вересня 2026 року)

Рецензенти:

Ізмайлов Ярослав Олексійович — доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту Державного податкового університету;

Бездушна Юлія Сергіївна — доктор економічних наук, професор, завідувач відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»;

Василішин Станіслав Ігорович — доктор економічних наук, професор, директор Інституту обліку і фінансів Національної академії аграрних наук України.

Здирко Н. Г., Сторожук Т. М., Слюсар В. Ю.

З-46 Розвиток державного фінансового контролю в Україні: окремі аспекти теорії та практики : монографія / Н. Г. Здирко, Т. М. Сторожук, В. Ю. Слюсар. Київ. «SBA Print», 2026. 238 с.

ISBN 978-617-9026-18-8

У монографії досліджено окремі теоретичні та прикладні аспекти розвитку державного фінансового контролю в Україні. Поглиблено концептуальні та термінологічні засади державного фінансового контролю, розкрито його сутність, мету та функціональне призначення, систематизовано принципи, форми, види і методи контрольної діяльності.

Обґрунтовано напрями стратегічної розбудови державного контролю оборонних закупівель, удосконалено підходи до організації взаємодії суб'єктів контролю, інформаційного забезпечення контрольної діяльності, інтеграції закупівельних, фінансових і контрольних даних, цифрової простежуваності та підвищення результативності контрольних процесів.

Поглиблено теоретико-інституційні й методичні засади взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств, розвинуто підходи до оцінювання її результативності та визначено організаційно-методичні напрями подальшого розвитку такої взаємодії.

Монографія може бути корисною працівникам органів державного фінансового контролю, підрозділів внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, керівникам і фахівцям державних підприємств, державним замовникам, науковцям, викладачам, здобувачам вищої освіти та іншим фахівцям у сфері управління й контролю державних ресурсів.

Авторський внесок:

*Розділ 1 — **Т. М. Сторожук**; Розділ 2 — **Н. Г. Здирко**; Розділ 3 — **В. Ю. Слюсар**.*

УДК 336.148(477)(02.064)

ISBN 978-617-9026-18-8

© Здирко Н. Г., Сторожук Т. М., Слюсар В. Ю., 2026.
© Видавництво «SBA Print» 2026.

ЗМІСТ

ВСТУП 4

РОЗДІЛ 1. **КОНЦЕПТУАЛЬНІ ТА ТЕРМІНОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ** 11

1.1. Сутність, мета та функціональне призначення державного фінансового контролю 11

1.2. Трансформація понятійно-категоріального апарату державного фінансового контролю 34

1.3. Систематизація принципів, форм, видів та методів державного фінансового контролю 56

Список використаних джерел до Розділу 1 79

РОЗДІЛ 2. **СТРАТЕГІЧНІ ТА ІНФОРМАЦІЙНО-КОНТРОЛЬНІ ЗАСАДИ РОЗБУДОВИ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ОБОРОННИХ ЗАКУПІВЕЛЬ** 84

2.1. Концептуальні засади стратегічної розбудови системи державного контролю оборонних закупівель 84

2.2. Уніфікація результатів державного контролю оборонних закупівель: електронний Звіт про порушення 104

2.3. Інтеграція закупівельних, фінансових і контрольних даних у єдиному інформаційному просторі оборонних закупівель 122

Список використаних джерел до Розділу 2 142

РОЗДІЛ 3. **ВЗАЄМОДІЯ ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ** 145

3.1. Теоретико-інституційні засади взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств 145

3.2. Методичні засади та оцінювання результативності взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств 170

3.3. Організаційно-методичні напрями розвитку взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств 194

Список використаних джерел до Розділу 3 223

ВИСНОВКИ 228

ДОДАТКИ 234

ВСТУП

Державний фінансовий контроль є невід'ємною складовою системи управління державними фінансами та одним із основних механізмів забезпечення законного, економного, ефективного й результативного використання публічних ресурсів. Його значення визначається не лише необхідністю виявлення порушень фінансової дисципліни, а й потребою у формуванні достовірної інформації про фактичний стан об'єктів контролю, оцінюванні результатів управлінських рішень, попередженні фінансових втрат, усуненні причин відхилень та забезпеченні належного зворотного зв'язку в системі публічного управління.

Сучасний етап розвитку державного фінансового контролю в Україні характеризується істотними змінами його інституційного, нормативного, методичного та інформаційного середовища. Трансформація системи управління державними фінансами, цифровізація управлінських процесів, розвиток ризик-орієнтованих підходів, необхідність підвищення підзвітності суб'єктів публічного сектору та адаптація національної практики до міжнародних стандартів зумовлюють потребу в оновленні як теоретичного розуміння державного фінансового контролю, так і практичних механізмів його здійснення.

Особливої актуальності ці процеси набувають в умовах воєнного стану, коли значні обсяги державних ресурсів спрямовуються на забезпечення обороноздатності держави, а вимоги щодо оперативності управлінських рішень мають поєднуватися із законністю, обґрунтованістю, економністю, ефективністю, результативністю та належним захистом інформації. Одночасно зростає значення контролю діяльності державних підприємств і господарських товариств державного сектору, оскільки вони управляють значними обсягами державних активів, здійснюють закупівлі, інвестиційну діяльність, залучають фінансові ресурси та виконують суспільно значущі функції.

За таких умов державний фінансовий контроль не може розглядатися виключно як сукупність перевірочних процедур. Його сучасне призначення полягає у забезпеченні належної оцінки стану публічних фінансів і державного майна, формуванні доказово обґрунтованих висновків, своєчасному виявленні ризиків, попередженні негативних наслідків та використанні результатів контролю для вдосконалення управлінських рішень. Це потребує чіткого понятійно-категоріального апарату, систематизації принципів, форм, видів і методів контролю, належного розмежування повноважень контрольних суб'єктів та розвитку механізмів їх інформаційної і методичної взаємодії.

Важливим напрямом розвитку державного фінансового контролю є його адаптація до специфіки окремих об'єктів і сфер використання державних ресурсів. Однією з найбільш складних і суспільно значущих сфер є оборонні закупівлі, для яких характерні значні фінансові обсяги, підвищені ризики, особливі процедури закупівель, обмеження доступу до окремих відомостей та безпосередній зв'язок результатів використання коштів з обороноздатністю держави. Контроль у цій сфері має забезпечувати взаємозв'язок між потребою, плануванням, закупівлею, контрактом, фінансуванням, платежами, постачанням, прийманням та фактичним результатом використання державних ресурсів.

Не менш важливим є забезпечення належної взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств. Внутрішній контроль і внутрішній аудит забезпечують постійне оцінювання ризиків та управлінських процесів безпосередньо на рівні підприємства, тоді як зовнішні контрольні суб'єкти здійснюють незалежне оцінювання в межах законодавчо визначених повноважень. Ефективність такої системи залежить від чіткого розмежування відповідальності, якості інформаційного обміну, можливості правомірного використання результатів попередніх контрольних процедур, недопущення необґрунтованого дублювання та забезпечення фактичної реалізації рекомендацій.

Таким чином, актуальність монографії зумовлена необхідністю подальшого розвитку теоретичних положень державного фінансового контролю та одночасного вдосконалення його прикладних механізмів у сферах, що характеризуються високим рівнем фінансової, управлінської та суспільної значущості. Дослідження зосереджено на трьох взаємопов'язаних напрямах: розвитку концептуальних і термінологічних засад державного фінансового контролю; формуванні стратегічних та інформаційно-контрольних засад державного контролю оборонних закупівель; удосконаленні взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств.

Метою монографії є поглиблення теоретичних, концептуальних та організаційно-методичних засад розвитку державного фінансового контролю в Україні й обґрунтування практичних положень щодо вдосконалення його понятійно-категоріального забезпечення, стратегічного та інформаційно-контрольного розвитку у сфері оборонних закупівель, а також взаємодії внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю державних підприємств.

Для досягнення поставленої мети передбачено виконання трьох комплексних **завдань**:

– поглибити концептуальні та термінологічні засади державного фінансового контролю, розкрити його сутність, мету та функціональне призначення в системі управління державними фінансами, дослідити трансформацію понятійно-категоріального апарату та систематизувати принципи, форми, види і методи державного фінансового контролю з урахуванням сучасних змін у публічному управлінні, цифровізації та посилення вимог до результативності й підзвітності контрольної діяльності;

– розвинути стратегічні та інформаційно-контрольні засади державного контролю оборонних закупівель, обґрунтувати напрями стратегічної розбудови відповідної системи, удосконалити підходи до узгодженої взаємодії суб'єктів контролю, уніфікувати представлення результатів контрольної діяльності шляхом запровадження електронного Звіту про порушення та

сформувати засади інтеграції закупівельних, договірних, фінансових, казначейських, облікових, логістичних і контрольних даних у єдиному інформаційному просторі оборонних закупівель;

– поглибити теоретико-інституційні та методичні засади взаємодії внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю державних підприємств, визначити організаційні та інформаційні передумови такої взаємодії, удосконалити методичні підходи до оцінювання її результативності та обґрунтувати організаційно-методичні напрями розвитку взаємодії з урахуванням необхідності розмежування повноважень, збереження незалежності професійного судження, повторного використання належної доказової інформації та контролю реалізації рекомендацій.

Об'єктом дослідження є процеси формування, функціонування та розвитку системи державного фінансового контролю в Україні в умовах трансформації управління публічними фінансами та державними ресурсами.

Предметом дослідження є теоретичні, концептуальні, інституційні, організаційно-методичні та інформаційно-контрольні засади державного фінансового контролю, а також механізми його розвитку у сфері оборонних закупівель та взаємодії внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю державних підприємств.

Методологічну основу дослідження становлять системний, інституційний, структурно-функціональний, ризик-орієнтований та процесний підходи. У роботі використано методи аналізу і синтезу, індукції та дедукції, абстрагування, наукового узагальнення, порівняння, класифікації, систематизації та моделювання. Порівняльний і нормативно-правовий методи застосовано для дослідження інституційного та правового середовища державного фінансового контролю; структурно-функціональний – для розкриття взаємозв'язку його сутності, мети, функцій, принципів, форм, видів і методів; ризик-орієнтований – для обґрунтування розвитку контролю оборонних закупівель; графічний і табличний методи – для систематизації результатів і представлення запропонованих моделей; моделювання – для

формування інформаційно-контрольних механізмів та організаційно-методичних моделей взаємодії суб'єктів контролю.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розвитку теоретичних, концептуальних, організаційно-методичних та інформаційно-контрольних засад державного фінансового контролю в Україні й представлена трьома взаємопов'язаними положеннями, що відповідають завданням і структурі монографії:

– поглиблено концептуальні та термінологічні засади державного фінансового контролю, що, на відміну від підходів, які зводять його переважно до перевірочної або санкційної діяльності, передбачають розгляд контролю як інституційно організованої, нормативно врегульованої та доказово-інформаційної складової управління державними фінансами. Розвинуто трактування його сутності через взаємозв'язок публічного фінансового інтересу, управлінських цілей, нормативних і планових критеріїв, фактичного стану ресурсів та операцій, контрольного пізнання, професійного судження і подальшого управлінського реагування. Уточнено співвідношення мети, завдань і функціонального призначення державного фінансового контролю, обґрунтовано багаторівневу цільову орієнтацію контролю, що поєднує правовий, результативний, превентивний, інформаційний та стратегічний виміри. Систематизовано понятійно-категоріальний апарат, принципи, форми, види та методи державного фінансового контролю, що забезпечує їх внутрішню узгодженість і створює теоретичну основу для подальшого розвитку контрольної діяльності в умовах цифровізації, ризик-орієнтованого управління та посилення суспільної підзвітності;

– розвинуто стратегічні та інформаційно-контрольні засади державного контролю оборонних закупівель, які передбачають перехід від фрагментарного контролю окремих процедур до системного контролю ключових етапів здійснення оборонної закупівлі та поєднання інституційної самостійності суб'єктів із узгодженою інформаційною і методичною взаємодією. Обґрунтовано стратегічні напрями розвитку системи, що охоплюють

розмежування повноважень, відповідність інтенсивності контролю рівню ризику, простежуваність доказів і контрольних висновків, диференційований доступ до інформації, цифровізацію контрольних процесів та орієнтацію на фактичний результат. Запропоновано електронний Звіт про порушення як уніфіковану форму структурованого представлення підтверджених результатів контрольної діяльності, що не замінює первинні документи контрольних органів, але забезпечує зіставність відомостей про встановлений факт, правову кваліфікацію, докази, фінансові та інші наслідки, заходи реагування і стан їх виконання. Розвинуто засади єдиного інформаційного простору оборонних закупівель через інтеграцію закупівельних, договірних, фінансових, казначейських, бухгалтерських, логістичних і контрольних даних на основі наскрізних ідентифікаторів, автоматизованих контрольних співвідношень, цифрового аудиторського сліду та розмежованого доступу, що створює передумови для своєчасного виявлення ризиків, скорочення дублювання інформації та підвищення результативності контрольного реагування;

– поглиблено теоретико-інституційні та методичні засади взаємодії внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю державних підприємств, у межах яких взаємодію запропоновано розглядати не як епізодичний обмін документами між окремими суб’єктами, а як організаційно та інформаційно впорядкований процес, що охоплює виявлення ризиків, планування контрольних заходів, обмін належною інформацією, використання доказів, формування рекомендацій, контроль їх реалізації та оцінювання фактичних змін у діяльності підприємства. Розвинуто методичні підходи до оцінювання результативності такої взаємодії з урахуванням не лише кількості проведених заходів чи встановлених порушень, а й рівня усунення виявлених недоліків, реалізації рекомендацій, скорочення повторюваності ризиків, якості інформаційного обміну та впливу контрольних результатів на управлінські рішення. Обґрунтовано організаційно-методичні напрями розвитку взаємодії, що передбачають чітке розмежування повноважень внутрішніх і зовнішніх суб’єктів, збереження незалежності їх професійного судження, уникнення

необґрунтованого дублювання контрольних процедур, правомірне повторне використання належної доказової інформації, цифровізацію інформаційного обміну та формування механізму зворотного зв'язку між контрольними результатами, управлінськими змінами і наступним циклом оцінювання ризиків.

Практичне значення одержаних результатів полягає в можливості їх використання органами державного фінансового контролю, Рахунковою палатою, Державною аудиторською службою України, державними замовниками у сфері оборони, органами управління об'єктами державної власності, керівниками та наглядовими радами державних підприємств, підрозділами внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, а також іншими суб'єктами, діяльність яких пов'язана з управлінням, використанням і контролем державних ресурсів. Запропоновані положення можуть бути використані при вдосконаленні нормативно-методичного забезпечення, організації інформаційної взаємодії, оцінюванні результативності контрольної діяльності та формуванні заходів щодо її подальшого розвитку.

Монографія може бути корисною науковцям, викладачам, здобувачам вищої освіти, працівникам органів державного фінансового контролю, фахівцям у сфері управління державними фінансами, оборонних закупівель, внутрішнього контролю й аудиту та управління державними підприємствами.

Другий розділ монографії підготовлено за результатами наукового дослідження Здирко Н. Г., проведеного в межах реалізації проєкту № 2025.03/0012 «Державний контроль оборонних закупівель в забезпеченні фінансової безпеки України» за рахунок коштів гранту Президента України для підтримки наукових досліджень і розробок молодих вчених-докторів наук (до 40 років включно), наданого Національним фондом досліджень України.

РОЗДІЛ 1
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ТА ТЕРМІНОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Сутність, мета та функціональне призначення державного фінансового контролю

Державний фінансовий контроль належить до тих інститутів публічного управління, зміст яких не може бути вичерпно пояснений лише через сукупність перевірочних процедур. Його виникнення і розвиток обумовлені самою природою управління публічними ресурсами: держава формує фінансові фонди, розподіляє їх між суспільно значущими цілями, передає ресурси у розпорядження уповноважених суб'єктів і водночас повинна мати надійний механізм зворотного зв'язку щодо законності, обґрунтованості та результативності прийнятих рішень. Саме в цьому контексті контроль набуває значення не завершальної формальності, а внутрішньо необхідної функції управлінського циклу, яка поєднує інформацію про фактичний стан фінансових процесів із критеріями, закладеними у фінансовій політиці, бюджетних рішеннях та суспільних очікуваннях [1; 2].

У науковій літературі простежується послідовне розширення уявлення про державний фінансовий контроль – від переважно перевірочного трактування до розуміння його як системного механізму управління державними фінансами. Така еволюція є закономірною, оскільки ускладнення фінансових відносин, зростання масштабів бюджетного перерозподілу, розвиток програмно-цільових підходів і цифрових інформаційних середовищ змінюють сам предмет контрольного пізнання. Сучасний контроль має встановлювати не лише факт дотримання норми, а й причинно-наслідковий зв'язок між ресурсом, управлінським рішенням, виконаною дією та досягнутим суспільно значущим результатом. Цей вектор узгоджується з підходом Т. А. Жадан [3], яка пов'язує державний фінансовий контроль не

тільки з діагностикою, але й із підготовкою, прийняттям та реалізацією управлінських рішень у сфері державних фінансових ресурсів.

Вихідною методологічною передумовою дослідження сутності державного фінансового контролю є розуміння контролю як функції управління. Управління за своєю природою передбачає визначення цілі, вибір засобів її досягнення, організацію виконання, отримання інформації про фактичний стан об'єкта та коригування дій у разі відхилення від очікуваного результату. Якщо з цього ланцюга вилучити контрольний компонент, управлінська система втрачає здатність до самокорекції. В. Ф. Піхоцький [2] обґрунтовує значення фінансового контролю саме як однієї з найважливіших функцій державного управління, а Р. Косинський [1] розглядає його місце у системі державного управління, що дозволяє трактувати контроль не ізольовано, а в інституційній взаємодії з плануванням, організацією, регулюванням і відповідальністю.

Таке розуміння принципово важливе для подальшого формування концепції державного фінансового контролю:

по-перше, воно не зводить контроль до пошуку порушень, оскільки функція управління має забезпечувати пізнання стану об'єкта незалежно від того, виявлено негативне відхилення чи підтверджено належне виконання.

по-друге, воно дозволяє пояснити, чому результати контрольного заходу мають цінність лише тоді, коли інтегруються у процес прийняття рішень;

по-третє, воно створює основу для превентивної орієнтації контролю: інформація про типові відхилення, причини неефективності або слабкі місця процедур має використовуватися не лише для реагування на минуле, а й для вдосконалення майбутніх управлінських рішень.

У цьому сенсі державний фінансовий контроль виконує роль інституціоналізованого механізму зіставлення «належного» і «фактичного». Категорія «належного» формується з норм права, бюджетних призначень, планових показників, цільових параметрів програм, вимог до збереження активів, стандартів економності, ефективності та результативності. Категорія

«фактичного» відображається у бухгалтерських і управлінських даних, документах, регістрах, фізичному стані активів, виконанні договорів, фактичних результатах програм та іншій доказовій інформації. Контрольне судження виникає внаслідок їх змістовного зіставлення, а не механічної перевірки реквізитів. Саме тому державний фінансовий контроль вважаємо доцільним розглядати як особливий вид управлінського пізнання, результатом якого є обґрунтована оцінка стану публічних фінансових процесів.

Наукові підходи до визначення сутності державного фінансового контролю є різними за поглядами і визначеними акцентами, але переважно взаємодоповнюють один одного. Одні дослідники виходять із його місця у державному управлінні, інші – з предмета фінансових відносин, треті – з цільового призначення, інструментарію або очікуваного результату. Так, О. Репетько [4] звертає увагу на теоретичні та прикладні проблеми аналізу самого поняття державного фінансового контролю, Н. В. Шевченко [5] розкриває теоретичні засади визначення його сутності та ролі, а І. В. Мізіна поєднує у дослідженні сутність, функції, завдання та принципи контролю [6]. Сукупність підходів підтверджує думку про доцільність багатовимірного, а не однокритеріального визначення досліджуваної категорії (табл. 1.1).

Наведена в таблиці 1.1 систематизація дає підстави стверджувати, що найбільш продуктивним є інтегрований підхід, за якого сутність державного фінансового контролю розкривається одночасно через його управлінську природу, фінансовий предмет, інституційне оформлення, цільову спрямованість, метод пізнання та результативний вплив. Жоден із цих вимірів не заперечує інший. Навпаки, саме їх поєднання дозволяє уникнути надмірного звуження розуміння поняття. Якщо акцентувати лише на перевірці законності, поза увагою залишаються економність, ефективність і результативність. Якщо зосередитися лише на ефективності, втрачається правова основа. Якщо визначати контроль виключно як діяльність спеціальних органів, недостатньо проявляється його управлінська функція в діяльності розпорядників державних коштів, державних органів та інших суб’єктів публічного сектору.

Таблиця 1.1 – Наукові акценти у трактуванні сутності державного фінансового контролю

Автор, джерело	Ключовий змістовий акцент	Концептуальний вимір	Значення для авторської позиції
Р. Косинський [1]	Місце контролю в системі державного управління	Управлінський	Підтверджує функціональну включеність контролю до управлінського циклу
В. Ф. Піхоцький [2]	Фінансовий контроль як важлива функція державного управління	Функціональний	Дозволяє трактувати контроль як необхідний зворотний зв'язок управління
Н. В. Шевченко [5]	Теоретичне осмислення сутності та ролі державного фінансового контролю	Системний	Формує підгрунтя для комплексного визначення місця і призначення контролю
Т. А. Жадан [3]	Поширення контролю від діагностики до підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень	Управлінсько-аналітичний	Підсилює тезу про активну, а не лише фіксуючу роль контролю
І. В. Мізіна [6]	Єдність сутності, функцій, завдань і принципів	Структурно-функціональний	Підкреслює необхідність узгодження категоріальної та функціональної характеристик
Л. М. Васільєва, Н. В. Дацій, В. П. Залізнюк [7]	Ефективність і результативність державних витрат, достовірність фінансової інформації	Результативно-інформаційний	Розширює мету контролю від законності до якості використання ресурсів і підзвітності
С. С. Скаковська [8]	Зв'язок контролю з управлінням державними фінансами та фінансовою безпекою	Стратегічний	Виводить контроль на рівень стійкості та захисту державних фінансових інтересів
А. Лойшин [9]	Контроль як категорія і функція управління у контексті державного внутрішнього фінансового контролю	Категоріально-управлінський	Підтримує інтеграцію теорії контролю з практикою управління ресурсами

Джерело: узагальнено автором на основі [1;2;3; 5; 6; 7; 8; 9].

Узагальнення позицій різних авторів дозволяє виділити кілька сталих ознак державного фінансового контролю:

1. Першою ознакою є публічний характер інтересу, що захищається: контроль пов'язаний із ресурсами, майном і фінансовими рішеннями, які прямо або опосередковано стосуються держави та суспільства.

2. Другою ознакою є владно-інституційна визначеність суб'єктів, наділених відповідними контрольними повноваженнями.

3. Третьою – нормативна обумовленість критеріїв оцінювання.

4. Четвертою – доказовий характер висновку, який має спиратися на достатню та релевантну інформацію.

5. П'ятою ознакою – орієнтація не лише на встановлення факту, а й на формування управлінського наслідку: усунення відхилення, попередження повторення, вдосконалення процесу або підтвердження належного стану.

Важливою ознакою, яку варто виділити є також циклічність. Контроль не повинен розглядатися як одноразова дія, відірвана від попереднього і наступного етапів управління. Він виникає на основі планів, рішень і нормативів, оцінює їх реалізацію, формує інформацію про відхилення та передає цю інформацію назад до системи управління. Отже, контрольний результат стає вхідним ресурсом нового циклу планування, бюджетування, організації та регулювання. Така логіка особливо виразна у підході Т. А. Жадан [3], де контроль поширюється на процес підготовки, прийняття і реалізації управлінських рішень, а також у позиції В. Ф. Піхоцького [2] щодо контрольної функції державного управління. Виходячи з цього, функціональна межа державного фінансового контролю проходить не між «перевіркою» і «управлінням», а всередині управлінського процесу: контроль є тією його частиною, яка спеціалізується на встановленні відповідності, оцінюванні, поясненні відхилень і формуванні доказового зворотного зв'язку. Саме тому контроль не підміняє управлінське рішення і не повинен перебирати на себе функцію безпосереднього розпорядження ресурсами. Його управлінський вплив реалізується через інформацію, висновки, рекомендації, вимоги, контрольні сигнали та інші форми реагування, передбачені відповідним інституційним статусом суб'єкта контролю.

Логіку формування сутності державного фінансового контролю доцільно представити як послідовність переходу від публічного фінансового інтересу і визначених управлінських цілей до фактичного стану ресурсів та операцій, а далі – через процедури контрольного пізнання – до доказової оцінки і управлінського зворотного зв'язку (рис. 1.1). Така модель дозволяє поєднати правовий, фінансовий та управлінський аспекти і показує, що контрольний висновок є не самоціллю, а інструментом підтримання належного стану системи державних фінансів.



Рисунок 1.1 – Логіка формування сутності державного фінансового контролю

Джерело: розроблено автором на основі узагальнення підходів [1; 2; 3;7].

Показана логіка дає змогу конкретизувати співвідношення державного фінансового контролю з близькими категоріями. Контроль не тотожний нагляду, моніторингу, аудиту чи ревізії: ці поняття можуть виступати окремими формами, інструментами або процедурними проявами ширшої контрольної функції залежно від інституційного контексту. Водночас, принципово важливо не деталізувати їх класифікацію, оскільки така систематизація становить предмет окремого дослідження. Для визначення сутності достатньо зафіксувати, що державний фінансовий контроль є родовою управлінською категорією, конкретизація якої відбувається через систему суб'єктів, форм, видів і методів.

Окремої уваги потребує співвідношення понять "контроль" і "відповідальність". Контроль створює доказове підґрунтя для відповідальності, але не зводиться до санкційного механізму. Його результатом може бути як встановлення порушення, так і підтвердження належного управління, виявлення резервів ефективності, встановлення системної причини відхилення або формування рекомендації щодо поліпшення процесу. Такий підхід є важливим для доброзичливої та конструктивної моделі контролю, де пріоритетом виступає не покарання заради покарання, а відновлення належного стану, збереження ресурсів, запобігання повторним недолікам та підвищення якості публічного управління.

На нашу думку, саме поєднання контрольного пізнання та управлінського зворотного зв'язку дозволяє сформулювати сутність державного фінансового контролю найбільш повно. Державний фінансовий контроль пропонується розуміти як інституційно організовану, нормативно врегульовану та доказово-інформаційну діяльність уповноважених суб'єктів, спрямовану на оцінювання законності, обґрунтованості, економності, ефективності, результативності формування, розподілу, використання і збереження публічних фінансових ресурсів та державного майна, виявлення й попередження відхилень, установлення їх причин, а також формування

інформації для коригування управлінських рішень і забезпечення публічної підзвітності.

Запропоноване визначення має кілька принципових особливостей:

– воно фіксує інституційний характер контролю, оскільки контрольне судження у сфері державних фінансів повинно бути сформоване суб'єктом, компетенція якого визначена відповідними повноваженнями;

– наголос на доказово-інформаційній природі дозволяє відмежувати професійний контроль від загального спостереження або оціночного судження;

– одночасне використання критеріїв законності, обґрунтованості, економності, ефективності та результативності відображає сучасне розширення контрольного поля;

– включення попередження відхилень та формування інформації для коригування рішень підкреслює превентивний і управлінський характер контролю.

Така авторська позиція кореспондує з науковими напрацюваннями Т. А. Жадан [3] щодо виходу контролю за межі суто діагностичної функції, із підходом В. Ф. Піхоцького [2] до контролю як функції державного управління, а також із висновками Л. М. Васільєвої, Н. В. Дацій і В. П. Залізнюка [7] про посилення значення оцінювання ефективності та результативності державних витрат і забезпечення користувачів достовірною фінансовою інформацією. Водночас запропоноване визначення підсилює зв'язок між результатом контрольної діяльності та наступним управлінським циклом, що особливо важливо для систем, де рішення мають прийматися в умовах обмежених ресурсів і підвищеної відповідальності.

Розкриття сутності державного фінансового контролю закономірно веде до визначення його мети. Методологічно доцільно розрізняти мету, завдання і функції.

Мета відображає бажаний узагальнений стан, заради досягнення якого існує контрольна система.

Завдання конкретизують напрями діяльності, необхідні для наближення до цього стану.

Функції характеризують сталі способи прояву суспільного та управлінського призначення контролю.

Нерозмежування цих категорій призводить до ситуації, коли окремі перевірочні дії або інституційні повноваження помилково називаються метою, а цільовий результат підміняється переліком процедур.

У традиційному підході мета фінансового контролю часто асоціюється з дотриманням законності та фінансової дисципліни. Цей компонент залишається базовим, оскільки публічні ресурси можуть формуватися і використовуватися лише в межах належного правового режиму. Проте сучасне розуміння державного управління вимагає розширення цільової орієнтації. Законне використання коштів саме по собі ще не гарантує економності, ефективності чи досягнення суспільного результату. Тому контроль повинен відповідати також на питання, чи були ресурси використані обґрунтовано, чи співвідноситься отриманий результат із понесеними витратами, чи забезпечено збереження активів і чи створено достатній інформаційний слід для підзвітності.

Показовою у цьому контексті є позиція Л. М. Васільєвої, Н. В. Дацій та В. П. Залізнюка [7], які пов’язують зміну цільових орієнтирів фінансового контролю з перевіркою ефективності й результативності державних витрат, а також із забезпеченням суспільства й органів влади достовірною фінансовою інформацією. Такий підхід не заперечує правовий критерій, а доповнює його результативним та інформаційним вимірами. На рівні теорії це означає перехід від одномірної цілі «не допустити порушення» до багаторівневої мети «забезпечити належне, результативне і підзвітне управління публічними ресурсами».

Розглядаючи концептуальні засади державного фінансового контролю на сучасному етапі, С. С. Скаковська [8] пов’язує його розвиток із системним удосконаленням управління державними фінансами та забезпеченням

фінансової безпеки. Цей акцент дозволяє підняти цільову характеристику контролю на стратегічний рівень. У такому вимірі контроль має значення не лише для конкретної бюджетної операції чи окремого розпорядника, а й для стійкості фінансової системи держави, довіри до бюджетних інститутів, спроможності держави виконувати свої функції та захищати публічні фінансові інтереси.

Ієрархія цільової орієнтації державного фінансового контролю представлено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Ієрархія цільової орієнтації державного фінансового контролю

Рівень мети	Зміст	Ключове питання контролю	Очікуваний результат	Управлінське використання
1. Стратегічний	Належне управління державними фінансами та захист публічного фінансового інтересу	Чи зміцнює система управління фінансову спроможність і довіру?	Стійкість, підзвітність, фінансова безпека	Коригування політики та інституційної архітектури
2. Результативний	Економність, ефективність і результативність використання ресурсів	Чи отримано належний результат за обґрунтованої вартості?	Оптимальне співвідношення ресурсів і результатів	Удосконалення програм, процесів і розподілу ресурсів
3. Правовий	Законність, цільове використання, збереження активів	Чи відповідають операції встановленим правилам і призначенням?	Фінансова дисципліна та захист активів	Усунення відхилень, відновлення належного стану
4. Превентивний	Попередження порушень, втрат і неефективних рішень	Що може спричинити відхилення та як його уникнути?	Зниження ймовірності негативних подій	Зміна процедур, контрольних заходів, критеріїв ризику
5. Інформаційний	Достовірна, своєчасна та доказова інформація	Що необхідно знати користувачам для обґрунтованого рішення?	Якісний контрольний сигнал і прозорість	Зворотний зв’язок, підзвітність, новий цикл планування

Джерело: розроблено автором з урахуванням підходів [2;7; 8].

Запропонована ієрархія показує, що мета державного фінансового контролю не є набором рівнозначних вимог. Її стратегічний рівень формує загальну спрямованість системи, тоді як правовий, результативний, превентивний та інформаційний рівні конкретизують способи досягнення належного управління державними фінансами. Такий підхід дозволяє уникнути протиставлення законності та ефективності: законність є необхідною умовою, але у сучасній системі управління вона має доповнюватися оцінкою того, наскільки ресурси перетворюються на очікуваний результат і наскільки система здатна своєчасно розпізнавати ризики. На нашу думку, узагальнену мету державного фінансового контролю доцільно визначати як забезпечення належного, законного, економного, ефективного, результативного і підзвітного формування, розподілу, використання та збереження публічних фінансових ресурсів і державного майна шляхом формування доказової інформації, попередження й виявлення відхилень та забезпечення управлінського реагування на результати контролю. Таке формулювання не прив'язує мету до конкретного органу або окремої форми контролю, а відображає системне призначення державного фінансового контролю як елементу публічного управління.

Структура мети має важливе практичне значення. Якщо контрольна система орієнтована лише на кількість виявлених порушень, вона може стимулювати реактивну модель діяльності, у якій інституційний успіх ототожнюється з масштабом зафіксованих негативних фактів. Натомість стратегічно зріла система повинна оцінювати також рівень попереджених втрат, якість рекомендацій, фактичне усунення причин відхилень, покращення управлінських процесів, відновлення ресурсів і ступінь використання контрольної інформації у прийнятті рішень. Це не заперечує значення фіксації порушень, а надає їй ширшого управлінського контексту.

Саме в цій площині контроль набуває конструктивного характеру. Він має бути здатним не лише констатувати, що певна дія не відповідає встановленому критерію, а й пояснювати природу такої невідповідності:

- недосконаліть процедури;
- неузгодженість інформаційних потоків;
- помилковість початкового планування;
- недостатність внутрішнього контролю;
- зміна зовнішніх умов;
- або неналежне виконання управлінського рішення.

Якісний контрольний висновок перетворює відхилення з одиничного факту на джерело організаційного навчання, що дозволяє підвищувати спроможність системи державних фінансів у наступних циклах.

Ієрархію мети державного фінансового контролю та механізм повернення контрольного результату до системи управління відображено на рис. 1.2.

Важливо, що інформаційний рівень не є “нижчим” за значенням; він завершує один цикл контролю і водночас запускає наступний цикл управління. Саме через доказову інформацію стратегічні й операційні цілі контролю перетворюються на зміни в бюджетних рішеннях, правилах, процедурах, управлінських моделях та поведінці відповідальних суб’єктів. Визначення мети дозволяє перейти до функціонального призначення державного фінансового контролю. Під функціональним призначенням у цьому дослідженні розуміємо сукупність сталих способів, через які контроль реалізує своє місце у системі управління державними фінансами та створює суспільно корисний результат. Функції не слід ототожнювати з конкретними контрольними заходами. Наприклад, перевірка документів, аналіз даних, інвентаризація чи зіставлення показників є інструментами або процедурами, тоді як інформаційна, діагностична, превентивна чи захисна функції характеризують те, для чого і з яким результатом використовується відповідний інструментарій.

У працях І. В. Мізіної [6] сутність державного фінансового контролю розглядається у взаємозв’язку з його функціями, завданнями та принципами, що методологічно підтримує структурно-функціональний підхід.

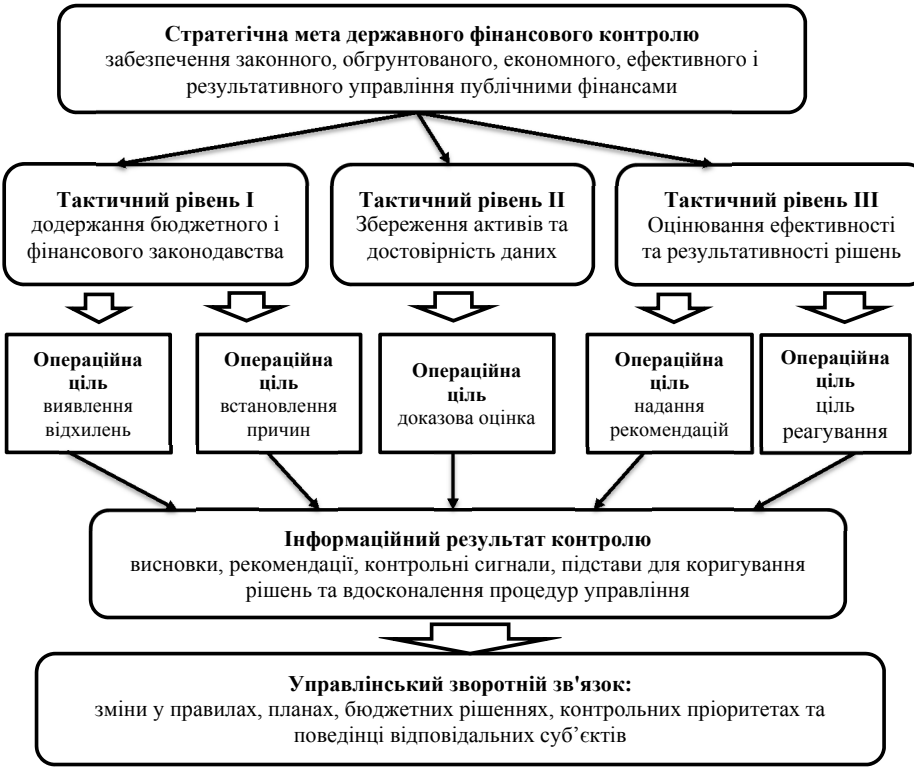


Рисунок 1.2 – Ієрархія мети державного фінансового контролю та управлінський зворотний зв'язок

Джерело: розроблено автором з урахуванням [7; 8].

А. Лойшин [9] аналізує контроль як категорію і функцію управління у контексті проблематики державного внутрішнього фінансового контролю. На нашу думку, ці позиції доцільно інтегрувати шляхом розмежування функцій за характером створюваної контрольної цінності:

- пізнавальна цінність;
- превентивний ефект;
- коригувальний вплив;
- захист публічних інтересів;
- оцінка результативності;

- забезпечення підзвітності.

При цьому базовою є інформаційна функція. Державний фінансовий контроль формує спеціалізовану інформацію про стан фінансових процесів, активів, зобов'язань, операцій, програм і управлінських рішень. Її особливість полягає у доказовому характері: контрольна інформація проходить процедуру збору, перевірки, зіставлення з критеріями та професійного оцінювання. Унаслідок цього вона відрізняється від первинних облікових даних або звичайної управлінської звітності. Саме контрольна обробка перетворює масив даних на висновок, придатний для прийняття рішення, визначення відповідальності, коригування процесу чи підтвердження належного стану.

З інформаційною тісно пов'язана діагностична функція. Її зміст полягає у встановленні фактичного стану об'єкта контролю, характеру і масштабу відхилень, а також причин, що їх зумовили. Діагностика не повинна обмежуватися констатацією симптомів. Наприклад, перевищення вартості, несвоєчасність виконання, невикористання придбаного активу або недосягнення програмного показника є лише видимим проявом проблеми. Контрольний аналіз має встановити, чи пов'язана вона з плануванням, процедурою закупівлі, договірними умовами, організацією виконання, інформаційними розривами, слабкістю внутрішнього контролю або зовнішніми обставинами. Саме виявлення причин створює основу для змістовного управлінського реагування.

Превентивна функція відображає здатність державного фінансового контролю впливати на ймовірність майбутніх відхилень. Її реалізація можлива як безпосередньо – через попередній або поточний контроль, так і опосередковано – через поширення типових висновків, рекомендацій, аналітичних сигналів і ризик-індикаторів. Превентивність є логічним продовженням діагностики: якщо контроль систематично накопичує знання про причини помилок та порушень, це знання може бути використано для зміни процедур до того, як негативний наслідок повториться. У такому розумінні превентивна функція підвищує суспільну цінність контролю,

оскільки попереджений збиток або неефективне рішення часто мають більшу цінність, ніж їх наступне документування.

Коригувальна функція проявляється через вплив контрольного результату на управлінські рішення. Йдеться не про підміну управління контролером, а про створення достатньої підстави для зміни рішення, процедури або організаційної моделі. Контрольний висновок може зумовити:

- уточнення бюджетного плану;
- перегляд внутрішнього регламенту;
- посилення розподілу повноважень;
- зміну системи показників;
- уточнення умов договору;
- усунення недоліків обліку;
- чи покращення інформаційного обміну.

Такий вплив відповідає управлінському трактуванню контролю, обґрунтованому в роботах Р. Косинського [1], В. Ф. Піхоцького [2] та Т. А. Жадан [3].

Захисна функція державного фінансового контролю пов’язана з охороною публічного фінансового інтересу. Її зміст значно ширший за повернення неправомірно витрачених коштів. Захист охоплює:

▪ збереження активів;

▪ запобігання втратам;

▪ недопущення неефективного розподілу;

▪ підтримання фінансової дисципліни;

▪ забезпечення спроможності держави виконувати публічні зобов’язання;

▪ формування довіри до механізмів управління коштами.

Стратегічний вимір цієї функції співзвучний позиції С. С. Скаковської [8] щодо зв’язку державного фінансового контролю з фінансовою безпекою. У кризових і воєнних умовах цей аспект набуває особливої ваги, оскільки ціна неефективного управлінського рішення зростає.

Оціночно-результативна функція полягає у співвіднесенні витрачених ресурсів із досягнутими результатами та суспільною корисністю. Її розвиток відображає сучасну тенденцію до оцінювання не лише процедурної правильності, а й якості державних витрат. Підхід Л. М. Васільєвої, Н. В. Дацій і В. П. Залізнюка [7], які акцентують ефективність і результативність державних витрат, дає підстави розглядати цю функцію як один із центральних напрямів еволюції державного фінансового контролю. Дана функція потребує більш складної аналітики, оскільки результат не завжди має прямий грошовий вимір, а причинний зв'язок між витратами і суспільним ефектом може бути багатофакторним.

Комунікаційно-підзвітна функція відображає зв'язок контролю з суспільною довірою та відповідальністю. Контроль створює інформаційний міст між тими, хто управляє публічними ресурсами, і тими, в чиїх інтересах ці ресурси формуються та використовуються. Якість такого зв'язку залежить не лише від обсягу оприлюднених матеріалів, а й від зрозумілості критеріїв, аргументованості висновків, можливості простежити реакцію на встановлені факти та подальший стан виконання рекомендацій. Отож, підзвітність є не формальним оприлюдненням результату, а завершеним циклом в ланцюгу: факт – оцінка – управлінська реакція – інформація про наслідок.

Зазначені функції утворюють взаємопов'язану архітектуру:

▪ інформаційна функція - забезпечує даними діагностику;

▪ діагностика - створює підґрунтя для превенції та коригування;

▪ оціночно-результативна функція - визначає якість використання ресурсів;

▪ захисна консолідує результат у площині публічного фінансового інтересу;

▪ комунікаційно-підзвітна забезпечує зовнішню легітимацію і відповідальність.

Тому доцільно уникати жорсткого розподілу, за якого кожна функція нібито реалізується окремим органом або окремою формою контролю. В

реальній контрольній діяльності вони проявляються одночасно, але з різною інтенсивністю залежно від мети конкретного заходу (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3 - Функціональне призначення державного фінансового контролю

Функція	Предмет функціонального впливу	Зміст контрольної дії	Безпосередній результат	Управлінська цінність
Інформаційна	Дані про ресурси, операції, рішення, результати	Збір, верифікація, узагальнення доказів	Достовірний контрольний сигнал	Зменшення інформаційної асиметрії
Діагностична	Фактичний стан і відхилення	Зіставлення з критеріями, встановлення причин	Обгрунтована характеристика проблеми	Розуміння природи відхилення
Превентивна	Ризики майбутніх втрат і порушень	Виявлення уразливостей, типових причин, ризик-індикаторів	Попередження негативної події	Зниження ймовірності втрат
Коригувальна	Управлінські рішення і процедури	Формування рекомендації, вимоги, сигналу для зміни	Усунення або зменшення відхилення	Покращення процесів та рішень
Захисна	Публічні фінансові інтереси і державне майно	Встановлення загроз, втрат, нецільових або неефективних дій	Збереження/відновлення ресурсів	Фінансова стійкість і дисципліна
Оціночно-результативна	Співвідношення ресурсів, продуктів і результатів	Оцінка економності, ефективності, результативності	Висновок про якість використання ресурсів	Підвищення цінності державних витрат
Комунікаційно-підзвітна	Відповідальність та суспільна довіра	Аргументоване донесення результатів і відстеження реакції	Прозорий ланцюг “факт–реакція–наслідок”	Підзвітність і легітимність управління

Джерело: авторська систематизація з урахуванням [1;2; 3; 6; 7; 8; 9].

Систематизація функцій, представлена у таблиці 1.3 дозволяє по-іншому оцінити результативність самого державного фінансового контролю. Якщо його суспільне призначення багатофункціональне, то й оцінка діяльності

контрольної системи не може обмежуватися кількістю заходів, сумою встановлених порушень або обсягом відшкодованих ресурсів. Такі показники характеризують лише окремі прояви. Для повнішої оцінки необхідно враховувати якість контрольної інформації, рівень виконання рекомендацій, зменшення повторюваності відхилень, фактичні зміни в управлінських процесах, попереджені ризики, підвищення результативності витрат і ступінь забезпечення підзвітності.

Функціональну архітектуру державного контролю доцільно представити як систему, в якій вхідні дані про плани, бюджети, нормативи, операції та управлінські рішення проходять через ядро контрольного процесу, трансформуються у висновки й контрольні сигнали, а далі реалізують сукупність інформаційних, діагностичних, превентивних, коригувальних, захисних, результативних і підзвітних ефектів. Результат повертається до системи управління і впливає на наступне планування, що відображено на рисунку 1.3.

Важливим наслідком запропонованої функціональної моделі є переосмислення співвідношення контролю і часу. Традиційно контроль часто асоціюється з подією, що вже відбулася: витрати здійснено, договір виконано, актив придбано, звітність складено. Однак управлінська цінність контролю зростає, коли його інформація стає доступною у момент, коли рішення ще може бути скориговане. Це не означає домінування попереднього контролю над наступним; йдеться про формування часово збалансованої системи, в якій ретроспективне пізнання використовується для поточного управління і превенції майбутніх відхилень.

У цифровому середовищі ця теза набуває додаткового змісту. Інформаційна функція державного фінансового контролю поступово переходить від роботи з окремими документами до роботи з інтегрованими масивами даних, зв’язками між транзакціями, реєстрами, договорами, результатами та ризиковими подіями. Проте технологія не змінює сутність контролю – вона розширює його інформаційну спроможність. Алгоритмічний сигнал сам по собі

ще не є контрольним висновком. Він має бути інтерпретований у системі критеріїв, доказів і відповідальності. Тому цифровізація підсилює вимоги до методологічної чіткості: чим швидше збираються дані, тим важливіше правильно визначити, що саме і заради якої мети оцінюється.

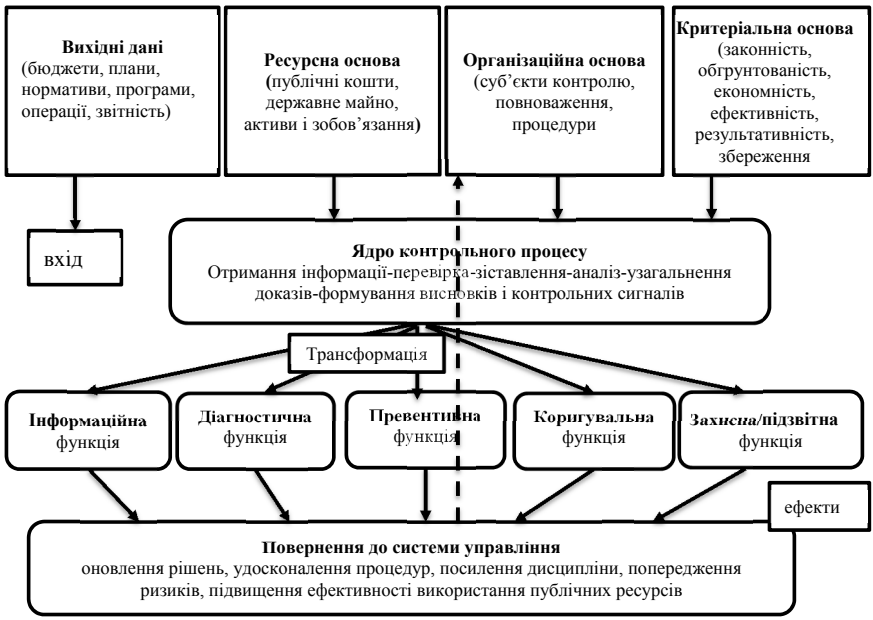


Рисунок 1.3 – Функціональна архітектура державного фінансового контролю як підсистеми управління державними фінансами

Джерело: розроблено автором

Сутність контролю тісно пов'язана також із категорією довіри. Держава акумулює ресурси на основі суспільно встановлених правил і перерозподіляє їх у сфери, де результат не завжди може бути безпосередньо оцінений кожним громадянином. У цих умовах інститути контролю виконують функцію підтвердження або проблематизації управлінської інформації: вони створюють незалежний або внутрішньо професійний доказовий погляд на те, як функціонує система. Саме тому якість контролю впливає не тільки на бюджетну дисципліну, а й на легітимність фінансових рішень, спроможність

держави обґрунтовувати пріоритети та готовність суспільства підтримувати механізми публічного фінансування.

Водночас довіра до самого контролю залежить від його професійної неупередженості, зрозумілих критеріїв та орієнтації на об'єктивний результат. Конструктивна контрольна модель не будується на презумпції порушення. Вона виходить із необхідності встановити фактичний стан і надати йому обґрунтовану оцінку. Такий підхід дозволяє одночасно захищати публічний інтерес і підтримувати належну управлінську поведінку. Виявлення позитивних практик, підтвердження ефективного використання ресурсів та фіксація дієвих процедур є так само важливими для системного навчання, як і встановлення недоліків. Отже, функціональне призначення державного фінансового контролю доцільно розглядати не як сукупність ізольованих функцій, а як механізм створення публічної управлінської цінності. Контроль створює цінність тоді, коли зменшує невизначеність щодо стану фінансових ресурсів, своєчасно виявляє і пояснює відхилення, знижує ризик їх повторення, підтримує коригування рішень, захищає публічний інтерес, оцінює результативність витрат і забезпечує підзвітність. Усі ці компоненти випливають із розгляду контролю як функції державного управління [1; 2] і водночас відповідають сучасному розширенню його цільової орієнтації [3; 7; 8].

Сформований підхід має значення і для подальшої побудови системи державного фінансового контролю:

▪ Якщо сутність контролю визначається через управлінський зворотний зв'язок, то інституційна архітектура повинна забезпечувати безперервний рух контрольної інформації між зовнішніми, урядовими та внутрішніми контрольними ланками без невиправданого дублювання.

▪ Якщо мета охоплює законність, ефективність, результативність і підзвітність, то форми й методи повинні бути достатньо різноманітними для оцінювання кожного з цих аспектів.

▪ Якщо функціональне призначення включає превенцію та коригування, то результат контролю має бути простежуваним до фактичної управлінської реакції.

Отож, концептуальне визначення безпосередньо задає вимоги до інституційної, методичної та інформаційної побудови системи.

Теоретичне розуміння державного фінансового контролю як системи взаємопов'язаних контрольних ланок знаходить відображення у чинному законодавстві України, хоча єдиного нормативно-правового акту, який би комплексно визначав її інституційну архітектуру, наразі не сформовано. Окремі складові системи регламентуються Конституцією України, Бюджетним кодексом України, спеціальними законами та підзаконними нормативно-правовими актами, що визначають правовий статус, повноваження та функціональне призначення відповідних суб'єктів контролю [10-15].

Конституційний рівень зовнішнього державного фінансового контролю закріплено ст. 98 Конституції України [10], відповідно до якої контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата. Спеціальним Законом України «Про Рахункову палату» [11] її визначено вищим державним колегіальним органом фінансового контролю (аудиту), підзвітним Верховній Раді України. Отож, зовнішній контроль характеризується особливим інституційним статусом, організаційною незалежністю та спрямованістю на забезпечення парламентського контролю за управлінням публічними фінансовими ресурсами.

Інший інституційний контур формують органи державного фінансового контролю у системі виконавчої влади. Базовим нормативним актом у цій сфері є Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [12], яким визначено правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю відповідним органом державного фінансового контролю. З огляду на його місце у системі виконавчої влади та функціональну відмінність від зовнішнього парламентського контролю в межах цього дослідження такий контур визначається як урядовий державний фінансовий контроль. Водночас зазначене поняття використовується як науково-аналітична категорія для

позначення інституційного положення відповідної контрольної ланки, а не як окрема законодавчо закріплена дефініція.

Окремий рівень становить державний внутрішній фінансовий контроль, нормативне підґрунтя якого закладено ст. 26 Бюджетного кодексу України [13]. Відповідно Бюджетного кодексу розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організовують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх функціонування у відповідних установах і підпорядкованих суб'єктах. Організаційні засади внутрішнього аудиту конкретизовано постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» № 1001 [14], а функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів – постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Основних засад функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001» за № 1062 [15].

Важливим аспектом є нормативне розмежування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту є принциповим: перший інтегрований у процес управління та грунтується на управлінській відповідальності керівника, тоді як внутрішній аудит є незалежною й об'єктивною діяльністю, спрямованою на оцінювання та вдосконалення системи управління, внутрішнього контролю й управління ризиками.

Нормативне регулювання підтверджує багаторівневий характер державного фінансового контролю, однак його окремі складові закріплені в різних нормативно-правових актах і характеризуються неоднаковими правовими конструкціями. У межах цього дослідження доцільно розглядати їх як три функціонально та інституційно відмінні, але взаємопов'язані контури:

- зовнішній державний фінансовий контроль;
- урядовий державний фінансовий контроль;
- державний внутрішній фінансовий контроль.

Така систематизація не підміняє нормативні визначення, а створює концептуальну основу для подальшого дослідження їх функціонального

співвідношення, інформаційної взаємодії та впливу на результативність управління публічними фінансовими ресурсами.

Специфіка будь-якої сфери – висока ресурсомісткість, стратегічне значення результату, необхідність оперативності, обмежений доступ до окремих даних та підвищена ціна управлінської помилки, що посилює потребу у збалансуванні правового, результативного, превентивного та інформаційного вимірів контролю. А. Лойшин [9], аналізуючи контроль як категорію і функцію управління у контексті державного внутрішнього фінансового контролю та управління ресурсами, фактично підтверджує важливість розгляду контролю не як ізольованої перевірки, а як елемента ресурсного управління.

При цьому важливо зберігати методологічне розмежування між загальною концепцією державного фінансового контролю та її галузевою конкретизацією. Загальна концепція визначає фундаментальні категорії – сутність, мету, функціональне призначення, принципи, форми, види та методи. Галузева модель уточнює об’єкти, ризики, інформаційні джерела, інституційну взаємодію та критерії оцінювання з урахуванням особливостей конкретної сфери. Такий підхід дозволяє уникнути ситуації, коли специфічні інструменти певної галузі штучно переносяться на всю систему державного фінансового контролю, або, навпаки, коли загальні положення залишаються надто абстрактними для практичного застосування.

Отже, державний фінансовий контроль за своєю сутністю є функцією державного управління, що забезпечує доказове зіставлення фактичного стану публічних фінансових процесів із установленими критеріями та формує зворотний зв’язок для управлінського реагування. Його предмет не обмежується правомірністю фінансової операції, а охоплює обґрунтованість, економність, ефективність, результативність, збереження ресурсів та якість інформації про їх використання. Саме багатовимірність предмета дозволяє пояснити сучасну трансформацію контролю від переважно фіксуючої до інформаційно-аналітичної та превентивно-орієнтованої моделі.

1.2. Трансформація понятійно-категоріального апарату державного фінансового контролю

Понятійно-категоріальний апарат є не формальним словником дослідження, а методологічним каркасом, від якого залежить внутрішня логіка теорії, коректність інтерпретації нормативних положень та можливість узгодження наукових висновків із практикою державного управління. Для державного фінансового контролю ця проблема має особливе значення, оскільки відповідна сфера сформувалася на перетині декількох галузей:

– фінансів;

– управління;

– права;

– бухгалтерського обліку;

– аудиту;

– та інформаційно-аналітичної діяльності.

Кожна з названих галузей привносить власний термінологічний набір, тому однакові слова можуть набувати різного змістового навантаження, а близькі за змістом категорії – використовуватися як взаємозамінні. Саме тому трансформація системи державного фінансового контролю закономірно супроводжується трансформацією її мови.

Наукові дискусії щодо змісту державного фінансового контролю мають тривалу історію й відображають не стільки суперечність між автором, скільки багатовимірність самого об’єкта дослідження. Так, О. Репетько [4] акцентує увагу на теоретичних і прикладних проблемах аналізу поняття «державний фінансовий контроль», а І. А. Висоцький [16] звертає увагу на дискусійність його визначення Про необхідність уточнення економічного змісту зазначає Г. М. Азаренкова [17]. Т. А. Жадан [3] систематизує підходи до розуміння економічної сутності цієї категорії та виокремлює її найбільш істотні ознаки.

Сукупність таких досліджень дає підстави розглядати термінологічну варіативність як природний етап розвитку теорії, який потребує не механічного усунення відмінностей, а їх системного впорядкування. У цьому

дослідженні понятійно-категоріальний апарат державного фінансового контролю розуміємо як упорядковану систему взаємопов'язаних категорій, понять і термінів, за допомогою яких описуються сутність контролю, його суб'єкти та об'єкти, процеси, критерії оцінювання, форми реалізації, інформаційні потоки та результати. Категорія в цій системі відображає найбільш загальну й стійку характеристику явища; поняття конкретизує його зміст у межах визначеного теоретичного контексту; термін є мовною формою закріплення відповідного поняття. Таке розмежування має практичне значення: зміна терміну не завжди означає зміну змісту, тоді як зміна змісту без адекватного термінологічного відображення створює ризик концептуальної невизначеності.

Методологічно важливо виходити з того, що понятійний апарат не є статичним. Він змінюється разом із предметом регулювання, інституційною архітектурою, цілями фінансового управління та технологіями роботи з даними. Зокрема, О. А. Шевчук [18] безпосередньо пов'язує розвиток державного фінансового контролю з трансформацією його змісту, а С. В. Бардаш [19] – із трансформацією концептуальних засад. О. О. Александрович [20] спеціально виділяє термінологічно-понятійний вимір модернізації системи. Ці дослідження є важливими для розуміння того, що зміна контрольної практики повинна супроводжуватися уточненням категорій, інакше нові функції описуватимуться старою мовою, яка не повністю відтворює їх управлінський зміст.

Вихідною категорією є «контроль». У найбільш загальному значенні вона характеризує процес співвіднесення фактичного стану певного об'єкта з установленими орієнтирами та формування судження про відповідність, відхилення і необхідність реагування. Аналізуючи контроль як категорію і функцію управління, А. Лойшин підкреслює його зв'язок із управлінським циклом і проблематикою державного внутрішнього фінансового контролю [9]. Така постановка питання дозволяє відмовитися від надто вузького розуміння контролю лише як перевірки.

Перевірка є способом отримання та підтвердження інформації; контроль – ширша управлінська функція, що включає встановлення критеріїв, одержання доказів, оцінювання, формування висновку та використання результату для наступного рішення.

Категорія «фінансовий контроль» звужує загальне поняття контролю до відносин, пов'язаних із формуванням, розподілом, перерозподілом, використанням і збереженням фінансових ресурсів. Однак фінансовий контроль не обмежується державним сектором: він може реалізовуватися на рівні підприємства, власника, інвестора, банку, страхувальника та інших суб'єктів. Додавання ознаки «державний» має не редакційний, а змістовий характер. Воно означає включення контрольної діяльності в механізм реалізації публічної влади, захисту публічного фінансового інтересу та управління ресурсами, щодо яких держава має визначені права, обов'язки або відповідальність.

А. А. Сурдіна [21] в межах сутнісно-понятійного підходу спеціально звертається до осмислення змісту державного фінансового контролю. Цінність такого напряму полягає в послідовному переході від загальної категорії контролю до специфічних ознак державного фінансового контролю. На нашу думку, саме така логіка повинна бути базовою для термінологічної систематизації: кожне наступне поняття має не дублювати попереднє, а додавати диференціюючу ознаку. «Контроль» визначає функціональну природу; «фінансовий контроль» – предметну сферу; «державний фінансовий контроль» – публічно-владний та інституційний контекст.

Проблема виникає тоді, коли в одному визначенні державний фінансовий контроль описується як функція, в іншому – як діяльність органів, у третьому – як система заходів, у четвертому – як форма державного управління. На перший погляд такі визначення можуть виглядати альтернативними, проте насправді вони фіксують різні площини одного явища. Функціональний підхід відповідає на питання «для чого існує контроль»; діяльнісний – «що роблять уповноважені суб'єкти»; інституційний

– «хто забезпечує контроль»; процесний – «як здійснюється контроль»; системний – «як пов'язані його елементи». Тому наукове завдання полягає не у виборі лише одного підходу, а у встановленні їх ієрархії та меж застосування.

Саме в цьому контексті показовою є праця Т. А. Жадан [3]. Узагальнюючи дефініції державного фінансового контролю, авторка виділяє основні підходи, істотні ознаки та властивості поняття й пропонує поширити його використання за межі традиційної діагностичної сфери на процес підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень у сфері державних фінансових ресурсів [3]. Цей підхід є принципово важливим для трансформації категоріального апарату: він переміщує акцент із контрольної події на управлінський цикл і тим самим створює підстави для включення до понятійного поля категорій ризику, превенції, зворотного зв'язку, результативності та інформаційної підтримки рішення.

О. А. Шевчук розглядає державний фінансовий контроль як наукову парадигму [22] та досліджує трансформацію його змісту [18]. Поєднання цих двох ракурсів дозволяє зробити важливий методологічний висновок: категоріальний апарат змінюється не лише внаслідок нормативних новацій, а й унаслідок зміни домінуючого способу наукового бачення. Коли контроль сприймається переважно як ревізійна діяльність, у центрі термінології перебувають «перевірка», «порушення», «відшкодування», «відповідальність». Коли ж контроль розглядається як складова управління, вагомішими стають «ризик», «результативність», «управлінське рішення», «підзвітність», «контрольна інформація», «моніторинг виконання рекомендацій».

У своїх роботах В. Ю. Лісіна [23] порушує питання формування семантичних моделей категоріального апарату державного фінансового контролю. Для нашого дослідження принцип семантичного моделювання має особливу цінність, оскільки дозволяє розглядати терміни не ізольовано, а через зв'язки «загальне – особливе», «ціле – елемент», «процес – результат», «суб'єкт – повноваження», «критерій – оцінка». На нашу думку, саме

мережевий, а не словниковий підхід до понятійного апарату є продуктивним: важливо не лише надати дефініцію кожного терміну, а й показати, яке місце він посідає у загальній конструкції державного фінансового контролю.

Узагальнення наукових підходів до визначення державного фінансового контролю доцільно здійснювати не за принципом «правильне – неправильне визначення», а за домінуючим змістовим акцентом. Такий спосіб є конструктивним і дає змогу показати внесок кожного підходу у формування сучасного розуміння категорії (таблиця 1.4).

Таблиця 1.4 – Систематизація наукових підходів до формування поняття «державний фінансовий контроль»

Автор / джерело	**Домінуючий науковий акцент**	**Методологічний внесок у понятійний апарат**	**Використання в авторській концепції**
1	2	3	4
А. А. Сурдіна [21]	Сутнісно-понятійне осмислення державного фінансового контролю	Послідовне розкриття змісту категорії через її сутнісні ознаки	База для переходу від «контролю» до «фінансового» та «державного фінансового» контролю
Г. М. Азаренкова [17]	Уточнення економічного змісту	Акцент на економічній природі контрольних відносин	Економічний вимір категоріального ядра
О. А. Шевчук [18; 22]	Наукова парадигма та трансформація змісту	Пояснення зміни ролі контролю разом із розвитком державного управління	Вектор переходу від фіксації порушень до управлінсько-аналітичної моделі
В. Ю. Лісіна [23]	Семантичне моделювання категоріального апарату	Розгляд категорій через взаємозв’язки та семантичні моделі	Мережева архітектура термінів замість ізольованого словника
О. О. Александрович [20]	Термінологічно-понятійний вимір модернізації	Узгодження оновлення системи з оновленням її понятійної бази	Принцип синхронізації інституційної та термінологічної трансформації
О. Репетько [4]	Теоретичні і прикладні проблеми визначення	Виявлення багатоваріантності трактувань поняття	Необхідність багаторівневого визначення без зведення до одного аспекту
С. В. Бардаш [19]	Трансформація концептуальних засад	Акцент на превентивності, управлінській інформації та системних змінах	Розширення понятійного поля категоріями превенції, інформаційної бази, реагування

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4
Т. А. Жадан [3]	Економічна сутність і управлінський цикл	Поширення змісту контролю на підготовку, прийняття та реалізацію рішень	Формування управлінсько-інформаційного ядра авторського визначення
А. Лойшин [9]	Контроль як категорія і функція управління	Поєднання загальноуправлінського та внутрішньоконтрольного вимірів	Розмежування функції контролю і конкретних форм її реалізації

Джерело: систематизовано автором за [3; 4; 9; 17; 18; 19; 20; 21; 22; 23].

Першим вектором трансформації є перехід від ревізійно-перевірочного до системно-управлінського розуміння. Історично державний фінансовий контроль тривалий час асоціювався насамперед із перевіркою документів, встановленням порушень фінансової дисципліни, визначенням сум втрат і застосуванням заходів реагування. Такий підхід відповідав завданням етапу, коли головною потребою було забезпечення законності та збереження державних ресурсів. У міру ускладнення бюджетного процесу й державного управління цього змістового набору стало недостатньо для опису контролю, який повинен оцінювати не лише правильність операції, а й якість рішення, що її породило.

Другий вектор пов’язаний із поширенням аудиторської термінології. Категорія «аудит» у державному секторі принесла до понятійного апарату такі ознаки, як систематичність, професійне судження, доказовість, критерії оцінювання, незалежність оцінки, економність, ефективність і результативність. І. Чумакова та В. Лазарєва [24], говорячи про зміну ідеології контролю та перспективи розвитку функції аудиту в секторі управління державними фінансами фактично відображають перехід від контролю, орієнтованого переважно на минуле, до оцінювання, здатного створювати рекомендаційну цінність для майбутніх управлінських рішень. При цьому аудит не поглинає поняття контролю, а є однією з професійних форм реалізації контрольної функції.

Третім вектором є результативна орієнтація. У понятійне поле державного фінансового контролю дедалі активніше входять категорії «економність», «ефективність», «результативність», «якість управління», «суспільна цінність». Їх поява змінює саму логіку контрольного судження. Якщо критерій законності дає переважно бінарну відповідь щодо відповідності правовій нормі, то оцінка ефективності потребує співвіднесення ресурсів і результатів, урахування альтернатив, контексту та причинних зв'язків. Це підвищує роль аналітичних процедур і потребує чіткішого розмежування фактів, критеріїв, оцінок та рекомендацій.

Четвертий вектор – ризик-орієнтований. Перехід до управління ризиками означає, що контрольна система повинна працювати не тільки з уже реалізованими відхиленнями, а й з імовірністю їх виникнення. У понятійний апарат входять «ризик», «ризик-фактор», «індикатор ризику», «ризикова подія», «контрольний захід реагування», «прийнятний рівень ризику». Ці категорії є особливо важливими для внутрішнього контролю, але їх значення виходить за межі внутрішнього середовища установи: ризикові ознаки дедалі частіше використовуються для відбору об'єктів зовнішнього та урядового контролю, визначення пріоритетів і формування контрольних сигналів.

П'ятий вектор – інформаційно-цифровий. У традиційній моделі контрольна інформація часто ототожнювалася з комплектом первинних документів і матеріалами контрольного заходу. Сучасна модель працює з інтегрованими даними, реєстрами, електронними договорами, транзакціями, аналітичними профілями, автоматичними індикаторами та цифровими слідами управлінських дій. Внаслідок цього стають необхідними категорії «інформаційний простір контролю», «контрольний сигнал», «машиночитані дані», «простежуваність», «верифікація даних», «цифровий доказ». Технологічна новизна не скасовує професійного судження, але змінює інформаційне середовище, у якому воно формується.

Шостий вектор – перехід від локальної контрольної дії до повного циклу контрольного результату. У вузькому підході завершення контрольного

заходу пов'язується зі складанням акту, довідки або звіту. У системному підході результат має бути простежений до управлінської реакції: які висновки прийнято, які рекомендації виконано, які причини відхилень усунуто, чи зменшився відповідний ризик, чи змінилася якість процесу. Тому понятійний апарат потребує відмежування «результату контрольного заходу» від «результативності контролю». Перший є інформаційним продуктом, другий – фактичним впливом цього продукту на стан управління.

Еволюцію змістових акцентів понятійно-категоріального апарату державного фінансового контролю та основні чинники його трансформації узагальнено на рис. 1.4.

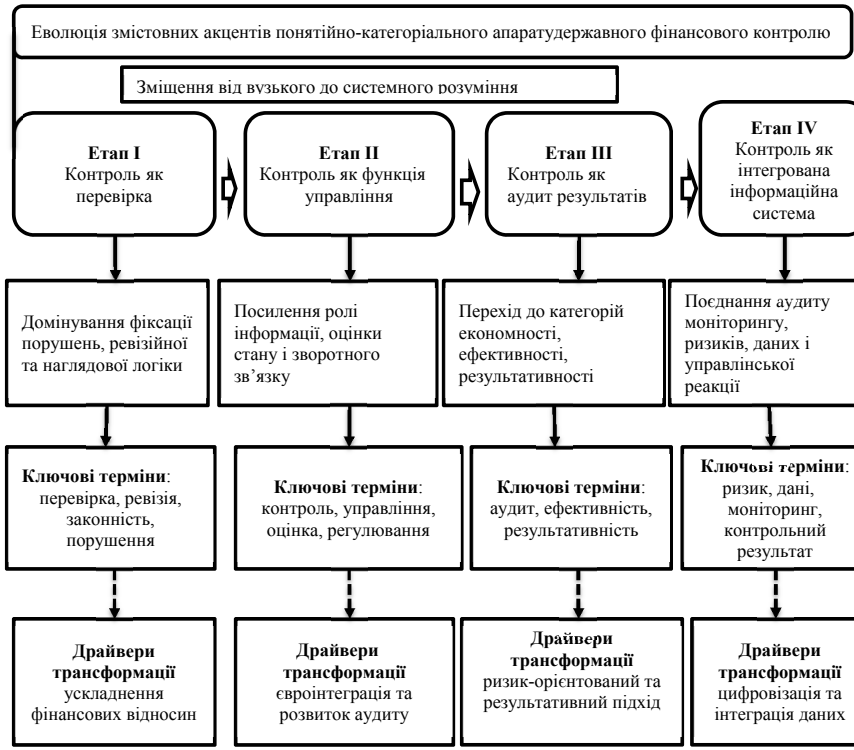


Рисунок 1.4 – Еволюція змістових акцентів понятійно -категоріального апарату державного фінансового контролю

Джерело: розроблено автором з урахуванням [3; 9; 18; 19; 20; 24].

Водночас розширення понятійного поля породжує ризик термінологічного дублювання. Найчастіше це стосується співвідношення понять «контроль», «аудит», «ревізія», «інспектування», «моніторинг», «нагляд», «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит». Їх змішування ускладнює не лише теоретичне дослідження, а й практичний аспект контрольної системи, оскільки різні поняття можуть означати різні підстави, суб'єктів, процедури, види доказів і характер результату.

Поняття «аудит» доцільно розглядати як професійно структуровану форму незалежного або функціонально відокремленого оцінювання, що ґрунтується на доказах і заздалегідь визначених критеріях. У системі державного фінансового контролю аудит може бути фінансовим, відповідності, ефективності чи іншим за предметом, але в усіх випадках його відмінною рисою є не сама назва контрольного органу, а методологія отримання обґрунтованого аудиторського висновку. Отож, формула «контроль = аудит» є надто широкою для аудиту й водночас надто вузькою для контролю: державний фінансовий контроль охоплює більше способів реалізації контрольної функції, ніж аудит.

Водночас у нормативному полі поняття аудиту потребує додаткового інституційного розмежування. Фінансовий аудит, аудит діяльності (ефективності) та аудит відповідності є законодавчо визначеними заходами державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що здійснюються Рахунковою палатою [11]. Державний фінансовий аудит у системі органів державного фінансового контролю має власне нормативно визначене призначення та здійснюється Державною аудиторською службою України в межах наданих їй повноважень [12; 25]. Внутрішній аудит є окремою складовою державного внутрішнього фінансового контролю та спрямований на надання незалежних і об'єктивних оцінок і рекомендацій щодо системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками [13; 14; 26].

Отже, спільність аудиторської методології не усуває інституційних відмінностей між зовнішнім державним аудитом, державним фінансовим аудитом у системі виконавчої влади та внутрішнім аудитом.

Ревізія та інспектування мають інший семантичний центр. Їх основною цінністю є документальне та фактичне встановлення стану фінансово-господарських операцій, фактів порушень, їх наслідків і відповідальних дій. У сучасній системі ці форми зберігають важливе значення, особливо коли необхідно підтвердити конкретний факт, суму, операцію або невідповідність. Тому трансформація державного фінансового контролю не означає витіснення ревізії аудитом. Правильніше говорити про функціональну спеціалізацію інструментів залежно від контрольного питання.

Моніторинг понятійного апарату доцільно пов'язувати із систематичним або періодичним спостереженням за визначеними параметрами, індикаторами чи подіями. Він може бути елементом управління, внутрішнього контролю, державного фінансового контролю або спеціальної процедури в окремій сфері. Ключова відмінність полягає у тому, що моніторинг насамперед забезпечує постійність спостереження і виявлення сигналу, тоді як повний контрольний захід передбачає поглиблене встановлення фактів, застосування критеріїв і формування завершеного професійного висновку. У цифровій системі моніторинг часто стає «сенсорним шаром», що ініціює подальшу контрольну дію.

Категорія «нагляд» також не повинна автоматично ототожнюватися з контролем. У різних галузях публічного управління вона має власне правове навантаження й може охоплювати спостереження за дотриманням спеціальних вимог, ліцензійних умов, професійних стандартів або станом регульованого ринку. Для теорії державного фінансового контролю корисно розглядати нагляд як суміжну категорію, яка в окремих сегментах може мати фінансовий зміст, але не становить універсального синоніма державного фінансового контролю. Такий підхід дозволяє зберегти ясність системних меж.

Особливо принциповим є розмежування «державного фінансового контролю» та «внутрішнього контролю». Внутрішній контроль є управлінським процесом, який організовується керівництвом установи й

інтегрується в її щоденну діяльність. Його мета – забезпечувати досягнення цілей, належне управління ризиками, збереження ресурсів, достовірність інформації та дотримання правил.

Державний фінансовий контроль є ширшою публічною системою й може включати оцінювання того, наскільки внутрішній контроль організований та функціонує. Тому внутрішній контроль слід розглядати не як «контрольний захід» державного органу, а як елемент управлінської відповідальності самого розпорядника ресурсів.

Внутрішній аудит, своєю чергою, має бути відмежований і від внутрішнього контролю, і від зовнішнього чи урядового державного контролю. Його місія полягає у незалежному та об'єктивному наданні оцінок і рекомендацій усередині організації, спрямованих на удосконалення управління, ризик-менеджменту та внутрішнього контролю. На рівні категоріального апарату важливо закріпити:

- внутрішній контроль є безперервною відповідальністю керівництва і персоналу;
- внутрішній аудит – функціонально незалежною оцінювально-консультаційною діяльністю;
- державний фінансовий контроль – надсистемною категорією публічного управління фінансовими ресурсами.

Розмежування суміжних категорій у системі державного фінансового контролю та їх основних змістових характеристик узагальнено в таблиці 1.5.

У контексті понятійної трансформації варто також розмежувати «контрольний захід», «контрольну процедуру» і «метод контролю».

Контрольний захід – організаційно завершена діяльність уповноваженого суб'єкта, що має визначену мету, об'єкт, період, критерії та результат.

Процедура – логічно завершена дія або послідовність дій у межах заходу, спрямована на отримання конкретного доказу чи оцінки.

Таблиця 1.5 – Розмежування суміжних категорій у системі державного фінансового контролю

Категорія	Сутнісний акцент	Типовий об'єкт уваги	Характер результату	Співвідношення з ДФК
Державний фінансовий контроль	Публічна контрольна функція у сфері державних фінансових ресурсів і майна	Формування, розподіл, використання ресурсів; управлінські рішення та результати	Контрольне судження, висновок, рекомендація/вимога, управлінський зворотний зв'язок	Родове системне поняття
Державний аудит	Професійне доказове оцінювання за визначеними критеріями	Фінансова інформація, відповідність, ефективність, діяльність	Аудиторський висновок/звіт і рекомендації	Узагальнююча категорія форм ДФК; конкретний нормативний зміст залежить від виду аудиту
Ревізія / інспектування	Документальне і фактичне встановлення порушень та наслідків	Операції, документи, активи, зобов'язання	Акт, установлені факти, суми порушень, заходи реагування	Спеціалізована форма/інструментарій ДФК
Моніторинг	Систематичне спостереження та ідентифікація сигналів	Показники, індикатори, події, ризикові ознаки	Сигнал, тенденція, підстава для поглибленої оцінки	Може бути методом, процедурою або окремою формою у визначеній сфері
Нагляд	Спостереження за дотриманням спеціального режиму/вимог	Регульована діяльність, стандарти, умови	Наглядове рішення або реакція	Суміжна публічно-правова категорія; не універсальний синонім ДФК
Внутрішній контроль	Безперервний управлінський процес відповідальності керівництва	Цілі установи, операції, ризики, ресурси, інформація	Запроваджені заходи контролю, прийнятний рівень ризику, управлінське реагування	Об'єкт оцінювання та складова належного фінансового управління
Внутрішній аудит	Незалежна всередині установи оцінювальна і консультативна діяльність	Система управління, ризик-менеджмент і внутрішній контроль	Оцінки, висновки, рекомендації щодо удосконалення	Складова ДВФК; функціонально відмінна від операційного внутрішнього контролю

Джерело: систематизовано автором з урахуванням [3; 4; 9; 19; 24].

Метод – спосіб пізнання або обробки інформації, який може застосовуватися у різних процедурах.

Не менш важливим є співвідношення понять «критерій», «показник» та «індикатор».

Критерій визначає основу оцінювання – норму, стандарт, ціль, очікуваний стан або принцип, із яким співвідноситься фактичний стан.

Показник є вимірюваною характеристикою об'єкта.

Індикатор – ознака або розрахункова величина, що сигналізує про стан, тенденцію чи підвищену ймовірність певної події. В ризик-орієнтованому контролі індикатор не доводить порушення, він визначає необхідність уваги. Ця різниця принципово важлива для уникнення помилкової логіки, коли автоматичний ризиковий сигнал сприймається як готовий контрольний висновок.

Категорія «доказ» також потребує чіткого місця в понятійному апараті. Дані стають контрольним доказом не лише через факт їх наявності, а внаслідок оцінювання їх належності, достатності, достовірності та зв'язку з контрольним питанням. У цифровому середовищі це особливо актуально: великий обсяг даних не гарантує якості доказової бази. Тому поняття «дані», «інформація», «доказ» і «висновок» утворюють послідовний семантичний ланцюг:

- дані – первинні зафіксовані характеристики;
- інформація – осмислені та структуровані дані;
- доказ – інформація, придатна для підтвердження контрольного судження;
- висновок – професійна оцінка на основі доказів і критеріїв.

У розвиток цієї логіки пропонуємо використовувати категорію «контрольний сигнал». Під нею доцільно розуміти інформаційно зафіксовану ознаку, сукупність ознак або аналітичний результат, що вказує на потенційне відхилення, ризик чи потребу в додатковому контрольному аналізі. Контрольний сигнал не є твердженням про порушення та не підміняє доказ. Його функція полягає в тому, щоб спрямовувати увагу контрольної системи.

Такий термін є особливо корисним для цифрових платформ і майбутньої моделі єдиного інформаційного простору оборонних закупівель. Однак його загальна методологічна основа формується саме на рівні понятійного апарату державного фінансового контролю.

Поряд із ним доцільно розрізняти «контрольний результат» і «контрольний ефект».

Контрольний результат – це безпосередній інформаційно-правовий продукт контрольної діяльності: висновок, акт, звіт, рекомендація, вимога, встановлена сума порушення чи інша формалізована оцінка.

Контрольний ефект – зміна стану об'єкта або системи управління, що відбулася внаслідок використання результату: усунення причини відхилення, відновлення ресурсу, зміна процедури, зменшення ризику, підвищення результативності чи підзвітності. Таке розмежування створює понятійну основу для подальшого оцінювання результативності контролю.

Важливо також розмежувати «порушення», «відхилення», «недолік» і «ризик».

Порушення передбачає невідповідність обов'язковій нормі або встановленому правилу.

Відхилення є ширшим поняттям і може означати розбіжність між фактичним та очікуваним станом без обов'язкової правової протиправності.

Недолік характеризує організаційну, процедурну чи управлінську слабкість, яка може не бути порушенням, але знижує якість системи.

Ризик – імовірність настання події або сукупності обставин, здатних негативно вплинути на досягнення цілей.

Ці терміни не повинні автоматично підміняти один одного в контрольному висновку.

Семантичні межі суміжних категорій та їх взаємозв'язок у системі державного фінансового контролю узагальнено на рисунку 1.5.

Наступним питанням є співвідношення наукової та нормативної термінології. Наукове поняття може бути ширшим за легальну дефініцію,

оскільки воно має пояснювати явище, а не лише визначати межі конкретного повноваження. Водночас наукова термінологія не повинна ігнорувати юридичні значення, якщо ті використовуються у практиці державного управління.



Рисунок 1.5 – Семантичні межі суміжних категорій у циклі державного фінансового контролю

Джерело: розроблено автором.

Оптимальною є модель, за якої дослідник чітко фіксує, коли термін застосовується у загальнотеоретичному значенні, а коли – у спеціальному нормативному. Це правило особливо важливе для понять «державний зовнішній фінансовий контроль (аудит)», «внутрішній контроль», «внутрішній аудит», «моніторинг закупівлі».

Нормативно-правове закріплення зазначених понять в Україні характеризується інституційною диференціацією та відсутністю єдиної універсальної термінологічної конструкції. Так, Закон України «Про Рахункову палату» [11] безпосередньо використовує поняття «державний зовнішній фінансовий контроль (аудит)» та визначає його реалізацію через фінансовий аудит, аудит діяльності (ефективності), аудит відповідності, експертизу, аналіз та інші контрольні заходи. Отже, у цьому випадку інституційна характеристика контролю та його нормативна назва безпосередньо закріплені законодавством.

Інший підхід застосовано щодо контрольної діяльності в системі виконавчої влади. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [12] оперує категоріями «державний фінансовий контроль» та «орган державного фінансового контролю», тоді як Положення про Державну аудиторську службу України визначає Держаудитслужбу центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України [806]. У зв'язку з цим поняття «урядовий державний фінансовий контроль», що використовується у цьому дослідженні, доцільно трактувати як науково-аналітичну категорію, яка характеризує інституційне положення відповідного контрольного контуру в системі виконавчої влади, а не як законодавчо закріплену дефініцію.

Нормативне регулювання внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту має іншу логіку. Стаття 26 Бюджетного кодексу України [13] розмежовує внутрішній контроль і внутрішній аудит та покладає відповідальність за їх організацію і функціонування на керівників

розпорядників бюджетних коштів. Основні засади функціонування внутрішнього контролю конкретизують його як складову управління, що має забезпечувати досягнення визначених цілей, належне управління ризиками, законність і результативність використання ресурсів [15]. Внутрішній аудит, своєю чергою, є функціонально відокремленою оцінювальною діяльністю, професійні засади якої з 2026 р. визначаються оновленими Стандартами внутрішнього аудиту [26].

Отож, на нормативному рівні зовнішній державний фінансовий контроль, державний фінансовий контроль у системі виконавчої влади, внутрішній контроль та внутрішній аудит мають різні правові конструкції. Їх об'єднання в межах єдиної теоретичної системи державного фінансового контролю потребує збереження нормативного змісту кожної категорії та одночасного використання узагальнюючих наукових понять для відображення їх місця, функцій і взаємозв'язків у цілісній контрольній системі.

В українській системі публічних фінансів термінологія розвивалася разом із інституційними реформами. Зміна назв органів і видів діяльності супроводжувалася переорієнтацією від суто контрольно-ревізійної логіки до державного фінансового аудиту, внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. О. О. Александрович [20] розглядає термінологічно-понятійні аспекти саме в контексті модернізації системи, а І. Є. Труш – функціонування державного фінансового контролю в умовах економічних трансформацій [27]. Для нас важливо, що інституційна модернізація має бути відображена в єдиній системі понять, інакше нові механізми залишаються термінологічно прив'язаними до попередньої управлінської моделі.

Європейський вектор розвитку також впливає на понятійний апарат. У науковому та методичному обігу закріплюються категорії належного фінансового управління, управлінської підзвітності, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, незалежного зовнішнього аудиту, аудиту відповідності та ефективності. Їх інтеграція потребує не буквального перекладу іншомовної термінології, а змістового узгодження з національною системою публічних

фінансів. Саме тому термінологічна гармонізація є самостійним напрямом модернізації: однаковий термін у різних системах повинен бути співвіднесений із функцією, інституцією та процедурою, які він реально описує.

На нашу думку, для даного дослідження доцільно застосувати принцип «стабільного ядра та адаптивної периферії». До стабільного ядра належать категорії, без яких неможливо описати державний фінансовий контроль незалежно від конкретної інституційної моделі: суб'єкт, об'єкт, контрольна функція, критерій, доказ, оцінювання, контрольний результат, реагування, підзвітність.

Адаптивна периферія охоплює терміни, зміст яких змінюється разом із технологіями й організаційними формами: автоматичний індикатор, цифровий слід, аналітичний профіль, електронний звіт, інтегрований інформаційний простір. Такий підхід забезпечує водночас теоретичну сталість і здатність понятійного апарату до розвитку.

Стабільність категоріального ядра потрібна ще й для порівняння різних видів державного фінансового контролю. Зовнішній контроль, урядовий контроль і державний внутрішній фінансовий контроль відрізняються інституційним статусом, обсягом незалежності, процедурними формами та характером результатів, але можуть бути описані спільними категоріями «суб'єкт – об'єкт – критерій – доказ – оцінювання – результат – реагування» (табл. 1.6).

На цій основі пропонуємо авторське розуміння трансформації понятійно-категоріального апарату державного фінансового контролю як процесу змістового розширення, структурного впорядкування та семантичного узгодження системи категорій і термінів відповідно до змін функцій, інституцій, методів, інформаційного середовища і цільових орієнтирів державного фінансового контролю. У цьому визначенні важливими є три складові:

«Змістове розширення» - фіксує появу нових категорій;

«структурне впорядкування» – визначає їх місце в ієрархії;

«семантичне узгодження» – встановлює чіткість меж і зв'язків між поняттями.

Таблиця 1.6 – Багаторівнева архітектура понятійно - категоріального апарату державного фінансового контролю

Рівень	Ключові категорії	Основне запитання, яке описує рівень
Категоріальне ядро	контроль; фінансовий контроль; державний фінансовий контроль	Що є явищем і яка його сутність?
Суб'єктно-інституційний	суб'єкт; об'єкт; повноваження; незалежність; відповідальність; підзвітність	Хто, щодо чого і на якій підставі здійснює контроль?
Процесний	контрольний захід; процедура; метод; критерій; доказ; оцінювання	Як формується обґрунтоване контрольне судження?
Функціональний	інформаційна; діагностична; превентивна; коригувальна; захисна функції	Яку управлінську цінність створює контроль?
Ризик-орієнтований	ризик; ризик-фактор; індикатор; контрольний сигнал; реагування	Що може відхилитися і як визначається пріоритет контрольної уваги?
Результативний	контрольний результат; рекомендація; виконання; контрольний ефект	Що створено контролем і що фактично змінилося?
Інформаційно-цифровий	дані; інформація; цифровий доказ; реєстр; інформаційний простір; простежуваність	Як дані перетворюються на доказ та управлінське знання?
Оціночний	законність; економність; ефективність; результативність; доброчесність	За якими вимірами формується оцінка?

Джерело: розроблено автором з урахуванням [3; 4; 9; 19; 20; 23].

Важливою ознакою сучасного етапу є зміщення від «суб'єктної» до «функціональної» термінології. У суб'єктній моделі поняття нерідко визначаються через перелік установ, які здійснюють певні повноваження. У функціональній – через зміст діяльності незалежно від того, яка інституційна структура її забезпечує. Для наукової теорії другий підхід є стійкішим, оскільки реорганізація органів не руйнує понятійного каркаса.

Ще одна ознака – перехід від документальної до даноцентричної термінології. Документ залишається важливим носієм доказу, але цифрове середовище дедалі частіше формує контрольну інформацію як

взаємопов’язаний масив структурованих даних. Це змінює зміст понять «джерело інформації», «доказ», «контрольний слід», «архів результатів». У паперовій моделі контрольний слід реконструюється через документи; а у цифровій – може бути відтворений через послідовність записів, часові мітки, транзакції, версії даних та зв’язки між реєстрами. Відповідно, понятійний апарат має бути технологічно нейтральним, але достатньо містким для опису цифрової реальності.

З цим пов’язана категорія «простежуваність». У контексті державного фінансового контролю її доцільно розуміти як здатність відтворити логічний та інформаційний ланцюг від управлінської потреби і рішення через фінансову операцію до фактичного результату та контрольної оцінки. Простежуваність є важливою не лише для доказування порушення. Вона дозволяє оцінювати обґрунтованість рішення, своєчасність дій і причинні зв’язки. У подальшому ця категорія стане одним із ключових понять єдиного інформаційного простору оборонних закупівель.

Власне поняття «результативність контролю» пропонуємо використовувати для характеристики ступеня, в якому результати контрольної діяльності призводять до очікуваних змін у стані об’єкта, якості управління, рівнів ризиків, збереженні ресурсів і підзвітності. Це поняття ширше за «ефективність контрольного органу», оскільки не зводиться до співвідношення витрат на контроль і кількості заходів та спрямовує увагу на ланцюг «висновок – реагування – зміна – стійкість зміни».

Понятійна трансформація має також забезпечити коректне використання слова «система». Не кожна сукупність органів є системою державного фінансового контролю. Системність виникає тоді, коли існують визначені функції елементів, зв’язки між ними, інформаційний обмін, узгоджені критерії та спільна цільова орієнтація. Тому, в даному дослідженні термін «система державного фінансового контролю» доцільно використовувати для позначення впорядкованої сукупності інституцій,

функцій, форм, методів, інформаційних потоків і механізмів реагування, а не лише переліку контрольних органів.

Багаторівневу архітектуру понятійно-категоріального апарату державного фінансового контролю та взаємозв'язок його основних змістових рівнів узагальнено на рисунку 1.6.

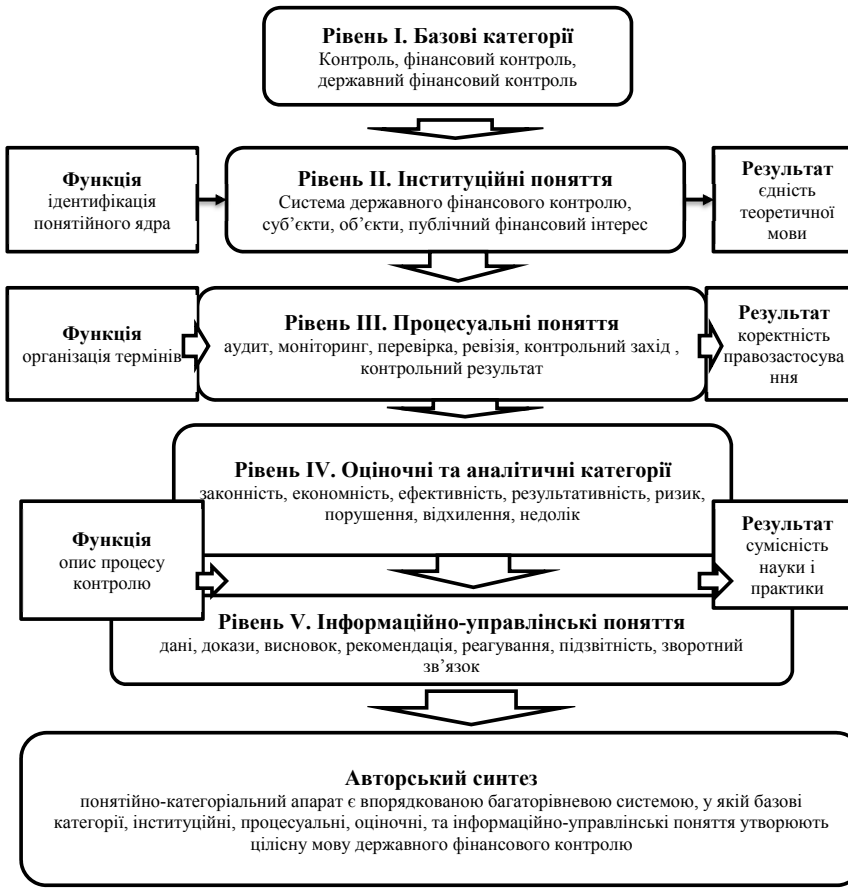


Рисунок 1.6 – Багаторівнева архітектура понятійно -категоріального апарату державного фінансового контролю

Джерело: розроблено автором.

Отже, трансформація понятійно-категоріального апарату має відбуватися одночасно у трьох площинах:

▪ у теоретичній площині – через уточнення змісту базових категорій і їх ієрархії;

▪ у інституційній – через узгодження термінів із реальними функціями зовнішнього, урядового та внутрішнього контролю;

▪ у інформаційній – через формалізацію понять, придатних до цифрової обробки, обміну та простежуваності.

Лише поєднання цих площин забезпечує мову, здатну адекватно описати сучасну систему державного фінансового контролю.

Проведене дослідження підтверджує конструктивність наукових підходів, сформованих у працях А. А. Сурдіної [21], Г. М. Азаренкової [17], В. Ю. Лісіної [23], О. А. Шевчука [18; 22], О. О. Александровича [20], О. Репетько [4], С. В. Бардаша [19], Т. А. Жадан [3] та А. Лойшина [9]. Їх спільною рисою є прагнення поглибити розуміння державного фінансового контролю, показати його багатовимірність і адаптувати понятійний інструментарій до змін державного управління. Авторська позиція розвиває ці напрацювання через багаторівневу архітектуру та правила семантичного розмежування категорій.

Узагальнюючи, понятійно-категоріальний апарат державного фінансового контролю доцільно розглядати як динамічну, але структуровану систему. Його ядро формують категорії «контроль», «фінансовий контроль» і «державний фінансовий контроль». Навколо ядра групуються інституційні, процесні, функціональні, ризик-орієнтовані, результативні, інформаційні та оціночні поняття. Трансформація полягає у розширенні цієї системи відповідно до переходу від ревізійно-фіксуючої моделі до управлінсько-аналітичної, аудиторської, превентивної, ризик-орієнтованої та цифрової, без втрати базових вимог законності, доказовості й відповідальності.

1.3. Систематизація принципів, форм, видів та методів державного фінансового контролю

Розвиток теорії державного фінансового контролю закономірно супроводжується ускладненням його внутрішньої структури. Якщо на рівні загального визначення достатньо окреслити сутність, мету та функціональне призначення контролю, то для побудови цілісної методології необхідно відповісти на інше коло питань:

- на яких вихідних засадах має здійснюватися контрольна діяльність;
- за якими ознаками доцільно розмежовувати її види;
- у яких організаційних формах реалізується контроль;
- якими методами отримуються докази та формується обґрунтоване контрольне судження.

Відсутність чіткого розмежування цих рівнів призводить до термінологічного змішування, коли вид, форма, метод або окрема процедура описують як тотожні явища. Тому систематизація відповідних категорій є не допоміжним класифікаційним завданням, а необхідною умовою методологічної узгодженості всієї системи державного фінансового контролю.

Науковий доробок у цій сфері є достатньо розвиненим і створює міцну основу для подальших узагальнень. Так, І. Стефанюк [28] розглядає класифікаційні характеристики державного фінансового контролю, а Л. Катроша [29] – його види. А. Костюк [30] комплексно поєднує правові засади, види, форми, елементи та методи, а С. Гребень [31] спеціально акцентує сутність і принципові відмінності видів, форм та методів державного фінансового контролю. Такі підходи доцільно розглядати як взаємодоповнюючі: вони демонструють багатовимірність контрольної діяльності та водночас підтверджують потребу в чіткій ієрархії класифікаційних ознак. У межах цього дослідження пропонуємо будувати систематизацію за логікою «принципи – вид – форма – метод – процедура – доказ – результат», де кожне поняття має власне функціональне призначення.

Першим рівнем такої системи є принципи. У науковому розумінні вони відображають стійкі вихідні вимоги до побудови та здійснення контрольної діяльності. Принцип не описує конкретну контрольну дію і не визначає окрему організаційну форму. Його функція полягає в установленні нормативно-ціннісних і методологічних меж, у яких така дія або форма вважається належною. Саме тому принципи мають наскрізний характер: законність, об'єктивність чи професійна компетентність повинні бути присутні незалежно від того, чи йдеться про аудит, інспектування, моніторинг, перевірку або аналітичний захід.

Теоретичне узагальнення змісту принципів державного фінансового контролю в Україні проведено Н. Синюгіною [32]. А. Бондаренко [33] безпосередньо досліджує принципи здійснення державного фінансового контролю, а В. Прасюк [34] розкриває їх загальну характеристику. Сучасний розвиток цієї дискусії представлений А. Пирогом [35], який систематизує принципи у сфері обігу бюджетних коштів із позицій їх нормативно-правового закріплення та пропонує розмежування загальних і спеціальних принципів. Цей підхід є методологічно продуктивним, оскільки дозволяє одночасно зберегти універсальні вимоги до будь-якої публічної контрольної діяльності й відобразити специфіку окремих організаційних та процедурних режимів.

Водночас, для цілей даного дослідження вважаємо за доцільне розширити дворівневий поділ і представити принципи як багаторівневу систему. Така необхідність пов'язана з тим, що частина принципів характеризує насамперед ціннісно-правову основу контролю, інша – інституційний статус суб'єктів, третя – якість процедур і доказів, четверта – вимоги до результату та інформаційної відкритості. Механічне включення всіх цих вимог до одного переліку ускладнює розуміння їх ролі. Натомість ієрархічна побудова дає змогу показати, що принципи не лише співіснують, а й виконують різні функції в контрольному процесі.

До першого, ціннісно-правового рівня, на нашу думку, доцільно віднести законність, справедливість, повагу до прав і законних інтересів

учасників контрольних відносин, доброчесність та публічну відповідальність. Законність є базовою вимогою, оскільки визначає межі повноважень суб'єкта контролю та належність його дій. Водночас сучасне розуміння законності не повинно зводитися лише до формальної відповідності процедурі: контрольне рішення має залишатися передбачуваним, обґрунтованим і пропорційним меті втручання. Саме в цій площині набуває значення принцип справедливості, якому окрему увагу приділяє С. Федоров [36].

Другий рівень – інституційно-організаційний – охоплює незалежність, компетентність, належний розподіл повноважень, системність, координацію та уникнення конфлікту інтересів. Ці принципи визначають не зміст окремої процедури, а спроможність контрольної інституції формувати неупереджене професійне судження. Незалежність у цьому контексті не означає ізольованість: суб'єкт контролю може взаємодіяти з іншими органами, користуватися їх інформацією, координувати контрольні дії, але висновок має формуватися в межах власних повноважень і на основі самостійної оцінки доказів. Компетентність, своєю чергою, потребує поєднання правових, фінансових, облікових, аналітичних та цифрових навичок, оскільки сучасний контроль дедалі менше обмежується суто документальною перевіркою.

Третій рівень принципів пропонуємо визначити як процедурно-методологічний. До нього належать об'єктивність, доказовість, безсторонність, професійне судження, пропорційність процедур, належність і достатність доказів, а також методична послідовність. С. Федоров окремо досліджує принцип об'єктивності державного фінансового контролю [37], що підкреслює його самостійне значення. На нашу думку, об'єктивність доцільно розуміти не як абстрактну відсутність суб'єктивного чинника, а як вимогу до відтворюваної логіки контрольного висновку: інший компетентний фахівець, отримавши доступ до тих самих критеріїв і доказів, повинен мати можливість простежити шлях від встановленого факту до сформульованого висновку.

Четвертий рівень – результативно-інформаційний – включає ефективність, оперативність, прозорість, гласність, простежуваність

результатів і належне реагування. С. Федоров [38], аналізуючи принцип гласності та межі його трансформації, привертає увагу до важливого балансу між відкритістю контролю та необхідністю дотримання установлених обмежень інформаційного режиму. Для державного фінансового контролю цей баланс особливо значущий: публічність підсилює підзвітність, однак не вся контрольна інформація може бути розкрита однаково. Тому прозорість слід пов'язувати не з безумовною відкритістю кожного документа, а з можливістю суспільства і заінтересованих сторін розуміти логіку, критерії та узагальнені результати контролю в межах, дозволених законом.

Функціональну систематизацію принципів державного фінансового контролю за рівнями їх реалізації та відповідними ризиками недотримання узагальнено в таблиці 1.7.

Таблиця 1.7 – Функціональна систематизація принципів державного фінансового контролю

Рівень принципів	Ключові принципи	Методологічна роль	Практичний прояв	Ризик недотримання
Ціннісно-правові	Законність; справедливість; права; доброчесність	Задають правові межі й ціннісну орієнтацію	Правомірність; мотивованість; пропорційність	Формалізм; перевищення повноважень
Інституційно-організаційні	Незалежність; компетентність; системність; координація	Забезпечують спроможність суб'єкта контролю	Автономія судження; професійність; узгодження дій	Дублювання; конфлікт інтересів
Процедурно-методологічні	Об'єктивність; доказовість; безсторонність; пропорційність	Визначають якість процедур і доказів	Критерії; достатні докази; документування	Недоведені висновки; процедурні помилки
Результативно-інформаційні	Ефективність; оперативність; прозорість; гласність; реагування	Орієнтують контроль на корисний результат	Своєчасність; виконання рекомендацій; відстеження	Формальне завершення без впливу

Джерело: систематизовано автором з урахуванням [32; 33; 34; 35; 36-38].

Запропонована багаторівнева система не заперечує поділу принципів на загальні й спеціальні. Навпаки, ці підходи описують різні площини. Поділ на загальні та спеціальні відповідає на питання про сферу застосування

принципу, тоді як запропонована нами ієрархія – про його функціональне місце в системі контролю. Один і той самий принцип може бути загальним за сферою дії та водночас належати до конкретного функціонального рівня. Така матрична логіка дозволяє уникнути жорстких взаємовиключних класифікацій і точніше відображає реальну багатофункціональність принципів.

Таблиця 1.7 відображає принципову позицію цього дослідження: система принципів має бути не довгим нормативним переліком, а функціонально впорядкованою конструкцією. Наприклад, незалежність матиме різне інституційне наповнення у зовнішньому, урядовому та внутрішньому контролі, але її методологічна роль залишатиметься незмінною – захищати професійне судження від неналежного впливу. Аналогічно прозорість реалізується по-різному залежно від інформаційного режиму, однак завжди повинна забезпечувати простежуваність підстав, процедур і результатів у допустимих межах.

Системний характер принципів означає також, що вони можуть вступати не у конфлікт, а у відносини балансування:

- оперативність не повинна досягатися ціною недостатності доказів;
- гласність – шляхом порушення законних обмежень доступу;
- незалежність – через відсутність координації;
- економність контрольної процедури – через втрату суттєвих доказів.

Тому якість контрольної системи визначається не максимізацією одного принципу, а їх узгодженим застосуванням. Саме така логіка є найбільш придатною для складних сфер державних фінансів, де одночасно діють вимоги швидкості, законності, безпеки, підзвітності та результативності.

Узагальнену авторську ієрархію принципів представлено на рисунку 1.7. Вона демонструє послідовність від ціннісно-правової основи до інформаційного й результативного завершення контрольного циклу. Водночас між рівнями існують двосторонні зв’язки: якість кінцевого результату залежить від належної процедури, процедура – від інституційної спроможності, а інституційна модель – від правових і ціннісних засад. Отож, принципи доцільно сприймати як архітектуру якості контролю.

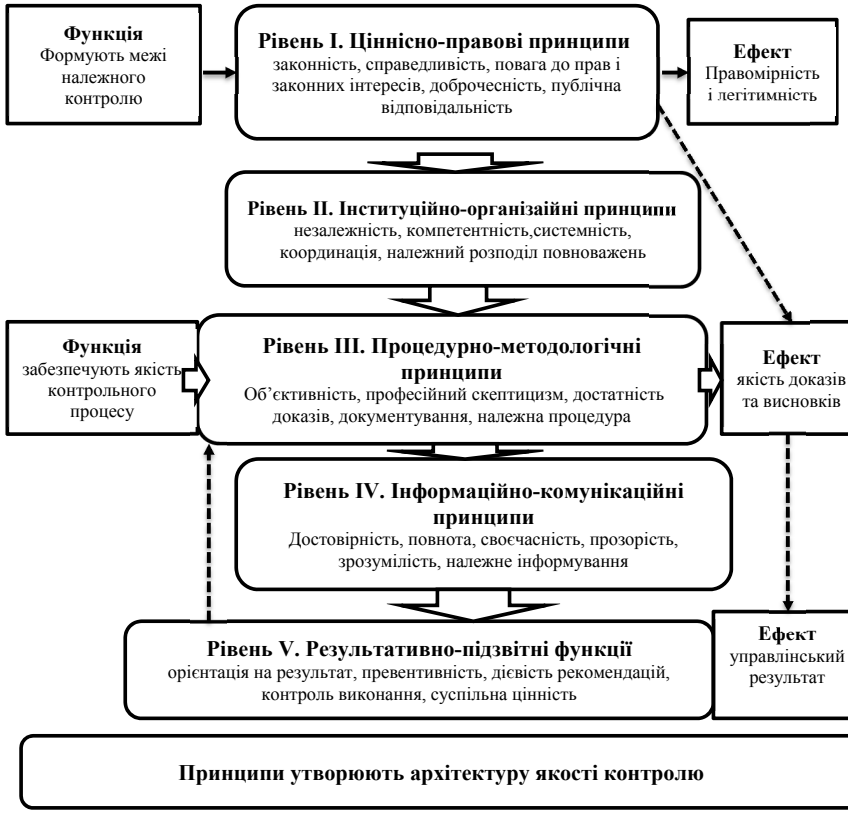


Рисунок 1.7 – Функціональна ієрархія принципів державного фінансового контролю

Джерело: розроблено автором з урахуванням [32; 33; 34; 35].

Запропонована функціональна систематизація принципів узгоджується з міжнародною логікою стандартизації аудиту державного сектору. Зокрема, ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору» [39] визначає базові засади, що застосовуються до всіх завдань державного аудиту, незалежно від їх форми чи умов проведення, та формує основу для подальшої конкретизації вимог у межах фінансового аудиту, аудиту діяльності (ефективності) й аудиту відповідності. Відповідні принципи деталізуються у ISSAI 200 «Принципи фінансового аудиту» [40], ISSAI 300 «Принципи аудиту діяльності (ефективності)» [41] та ISSAI 400 «Принципи аудиту відповідності» [42].

Важливо, що система ISSAI не підміняє національного нормативного регулювання і не встановлює універсального порядку здійснення всіх форм державного фінансового контролю. Її безпосереднє призначення пов'язане насамперед із професійними засадами аудиту державного сектору та діяльністю вищих органів аудиту. Водночас закладені в ISSAI вимоги щодо незалежності, етичної поведінки, професійного судження, належної ретельності, управління якістю, визначення критеріїв, оцінювання ризиків, достатності доказів, документування та комунікації результатів мають ширше методологічне значення для розвитку системи державного фінансового контролю. В Україні їх інституційне застосування найбільш послідовно реалізується у діяльності Рахункової палати як вищого органу державного аудиту [11; 39–42]. Рахункова палата офіційно використовує систему професійних документів INTOSAI (IFPP), до складу якої входять ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору» [39], «Принципи фінансового аудиту» [40], ISSAI 300 «Принципи аудиту діяльності (ефективності)» [41] та ISSAI 400 «Принципи аудиту відповідності» [42] та стандарти, що їх деталізують.

Водночас для внутрішнього аудиту професійні принципи конкретизуються окремою нормативно-методичною системою. Стандарти внутрішнього аудиту [26] визначають вимоги до незалежності, об'єктивності, професійної компетентності, професійної ретельності, планування, доказовості, комунікації результатів та забезпечення якості внутрішнього аудиту. Отже, універсальність окремих принципів державного фінансового контролю не означає однаковості механізмів їх реалізації: конкретний зміст незалежності, підзвітності, доказовості чи забезпечення якості визначається інституційним положенням відповідного суб'єкта та характером контрольної діяльності.

Наступним елементом систематизації є види державного фінансового контролю. Класифікація видів виконує аналітичну функцію: вона дозволяє розчленувати складну систему за істотними ознаками, не руйнуючи її

цілісності. Праці І. Стефанюка [28], Л. Катроші [29] та С. Гребеня [31] підтверджують, що державний фінансовий контроль може класифікуватися за кількома критеріями. Водночас для методологічної ясності важливо не намагатися знайти один «правильний» перелік видів. Різні класифікації відповідають на різні питання:

– хто здійснює контроль;

– коли він здійснюється;

– що оцінюється;

– якою є глибина охоплення;

– яким є інформаційний режим та характер контрольного результату.

Базовим для структури цього дослідження є інституційний критерій. За ним державний фінансовий контроль доцільно розглядати через взаємопов'язані контури зовнішнього, урядового та внутрішнього контролю. Перевага такого поділу полягає в тому, що він пов'язує контроль не лише з назвою органу, а з інституційною позицією щодо підконтрольного середовища, характером мандата, ступенем організаційної незалежності та способом включення результатів у публічне управління. Водночас інституційний критерій не замінює інших: усередині кожного контуру можуть здійснюватися різні за часом, предметом, охопленням і методологією контрольні заходи.

За часовим критерієм традиційно розмежовують попередній, поточний та наступний контроль. Методологічна цінність такого поділу полягає в установленні місця контрольного впливу відносно управлінського рішення або фінансової операції. Попередній контроль має виразний превентивний потенціал, оскільки дозволяє не допустити або зменшити ймовірність відхилення до моменту реалізації рішення. Поточний супроводжує процес і створює можливість оперативного реагування. Наступний, або подальший, контроль оцінює вже здійснені операції, результати та наслідки, забезпечуючи доказову базу для відповідальності, коригування і вдосконалення майбутніх рішень. У сучасному цифровому середовищі межі між цими видами стають

динамічнішими: автоматизований контрольний сигнал може виникати майже одночасно з операцією.

За спрямованістю контрольного питання доцільно розрізняти контроль законності та відповідності, контроль фінансової достовірності, а також контроль економності, ефективності й результативності. Ці види не обов'язково існують як ізольовані заходи. Комплексне контрольне дослідження може містити декілька вимірів, однак методологічно важливо розуміти, який критерій є домінуючим:

▪ перевірка законності встановлює відповідність нормі;

▪ оцінка фінансової достовірності – правильність відображення інформації;

▪ оцінка ефективності – співвідношення ресурсів, процесів і результатів.

Змішування цих критеріїв без чіткого методичного розмежування може призвести до висновку, який формально охоплює багато питань, але не дає достатньо глибокої відповіді на жодне з них.

За ступенем охоплення можна виокремлювати суцільний і вибірковий контроль, а за предметною широтою – комплексний і тематичний. Цей критерій має безпосередній зв'язок із ризиком та суттєвістю. Суцільне дослідження не є автоматично якіснішим: у великих масивах операцій вибірковий підхід, побудований на належній оцінці ризиків, може забезпечити вищу аналітичну віддачу. Водночас існують ситуації, коли характер об'єкта або контрольного питання вимагає повного охоплення. Отже, вибір між суцільністю й вибірковістю має бути не традицією конкретного органу, а наслідком обґрунтованого професійного рішення.

Особливого значення набуває класифікація за інформаційним режимом. Традиційно розрізняють документальний і фактичний контроль: перший спирається на документи та облікові записи, другий – на безпосереднє встановлення наявності, стану чи фактичного перебігу процесу. Сьогодні до цієї пари доцільно додати аналітичний і цифровий режими. Аналітичний контроль працює з агрегованими показниками, тенденціями, взаємозв'язками

й відхиленнями; цифровий – з електронними реєстрами, транзакційними даними, автоматичними індикаторами та цифровими слідами. Це не нові «види» у вузькому юридичному сенсі, а важливі інформаційно-методологічні характеристики сучасного контрольного заходу.

Отож, один реальний захід може одночасно бути урядовим за інституційною позицією, наступним за часом, тематичним за предметом, вибірковим за охопленням, орієнтованим на відповідність і ефективність за контрольним питанням, а також документально-аналітичним за інформаційним режимом. Саме тому, пропонуємо відмовитися від сприйняття класифікацій як конкуруючих переліків. Кожен критерій має описувати окрему координату контрольної конструкції. Такий підхід дає змогу точніше проєктувати контрольний захід, порівнювати результати різних суб'єктів і уникати термінологічних суперечностей (табл. 1.8).

Від видів контролю необхідно відмежовувати форми його здійснення. Саме на цій межі в науковій і практичній лексиці найчастіше виникає змішування понять. С. Гребень [31] безпосередньо наголошує на принципових відмінностях видів, форм і методів, а А. Костюк [30] розглядає їх у комплексі правових засад державного фінансового контролю. Підтримуючи необхідність такого розмежування, під формою державного фінансового контролю пропонуємо розуміти відносно завершену організаційно-процедурну конструкцію реалізації контрольної функції, яка має визначену мету, порядок проведення, склад процедур, спосіб документування та типовий результат.

Водночас, наукове розуміння форми державного фінансового контролю необхідно співвідносити з нормативно встановленими способами реалізації контрольних повноважень. Чинне законодавство України не формує єдиного універсального переліку форм для всієї системи державного фінансового контролю. Їх склад і зміст визначаються залежно від інституційного статусу суб'єкта, характеру його мандата та нормативно закріплених повноважень [11-15; 25-26].

Таблиця 1.8 – Багатокритеріальна систематизація видів державного фінансового контролю

Критерій	Основні різновиди	Аналітичне значення	Методологічне застереження
Інституційна позиція	Зовнішній; урядовий; внутрішній	Визначає мандат, підзвітність, ступінь незалежності та місце результату в системі управління	Не слід ототожнювати інституційний вид із конкретною формою контролю
Час здійснення	Попередній; поточний; наступний / подальший	Показує момент контрольного впливу відносно рішення чи операції	У цифрових процесах часові межі можуть зближуватися
Спрямованість питання	Відповідність / законність; фінансова достовірність; ефективність / результативність	Формує критерії оцінювання та тип професійного судження	В одному заході можливе поєднання, але домінуюче питання має бути визначене
Охоплення	Суцільний; вибірковий; комплексний; тематичний	Визначає широту доказової бази та глибину дослідження	Вибір має спиратися на ризик і суттєвість, а не на формальну традицію
Інформаційний режим	Документальний; фактичний; аналітичний; цифровий	Характеризує джерела та спосіб опрацювання контрольної інформації	Це характеристика методології заходу, а не самостійний інституційний контур

Джерело: систематизовано автором з урахуванням [29; 30; 28; 31].

Для зовнішнього державного фінансового контролю (аудиту) Закон України «Про Рахункову палату» [11] передбачає здійснення фінансового аудиту, аудиту діяльності (ефективності), аудиту відповідності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Аудиторські форми при цьому методологічно диференціюються відповідно до системи ISSAI:

- фінансовий аудит ґрунтується на принципах ISSAI 200 «Принципи фінансового аудиту» [40];
- аудит діяльності (ефективності) – ISSAI 300 «Принципи аудиту діяльності (ефективності)» [41];
- аудит відповідності – ISSAI 400 «Принципи аудиту відповідності» [42].

У системі урядового державного фінансового контролю Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [12] та Положення про Державну аудиторську службу України [25] закріплюють інший набір контрольних інструментів, до якого належать:

- державний фінансовий аудит;
- інспектування у формі ревізії;
- перевірка закупівель та моніторинг закупівель.

Відмінність їх правової конструкції від заходів Рахункової палати підтверджує необхідність розмежування загальнотеоретичної категорії «форма контролю» та конкретної нормативно визначеної форми реалізації повноважень певного суб'єкта. Закон «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2939-XII [12] залишається базовим актом для цього контуру державного фінансового контролю.

Окрему природу має внутрішній контроль, який не слід прирівнювати до контрольного заходу або форми зовнішнього впливу. Відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу України [13] та Основних засад функціонування внутрішнього контролю [15], він є складовою управлінської діяльності керівника та функціонує безперервно. Внутрішній аудит, навпаки, є функціонально відокремленою оцінювальною діяльністю, організація та професійні процедури якої регламентуються спеціальними нормативними актами і Стандартами внутрішнього аудиту [14; 26] (таблиця 1.9).

Наведене зіставлення показує, що поняття форми державного фінансового контролю має подвійний вимір:

▪ у теоретичній площині воно характеризує завершену організаційно-процедурну конструкцію контрольної діяльності;

▪ у нормативній – конкретний спосіб реалізації законодавчо визначених повноважень відповідного суб'єкта.

Тому авторська систематизація форм не підмінює юридичну термінологію, а може використовуватися як методологічна основа для пояснення спільних і відмінних рис різних контрольних механізмів.

Таблиця 1.9 – Нормативне закріплення основних форм та інструментів державного фінансового контролю в Україні

Інституційний контур	Основні нормативно визначені форми / інструменти	Нормативна основа
Зовнішній державний фінансовий контроль (аудит)	фінансовий аудит; аудит діяльності (ефективності); аудит відповідності; експертиза; аналіз; інші контрольні заходи	[11; 39–42]
Урядовий державний фінансовий контроль	державний фінансовий аудит; інспектування (ревізія); перевірка закупівель; моніторинг закупівель	[12; 25]
Державний внутрішній фінансовий контроль	внутрішній контроль; внутрішній аудит	[13–15; 26]

Джерело: систематизовано авторами за [11-15;25-26; 39-42]

За такого підходу форма не є просто зовнішньою назвою контрольної дії. Вона поєднує організаційний мандат і методологічний сценарій. Наприклад, аудит передбачає постановку контрольного питання, визначення критеріїв, планування процедур, отримання та оцінку доказів, формування професійного судження і звітування.

Інспектування або ревізія має іншу організаційно-процедурну логіку, більшою мірою орієнтовану на встановлення конкретних фактів, операцій, порушень і їх наслідків.

Моніторинг, своєю чергою, характеризується регулярним або безперервним спостереженням за визначеними параметрами та виявленням контрольних сигналів.

Саме відмінність сценарію, а не лише назви суб'єкта, дозволяє говорити про різні форми. У науковій літературі державний фінансовий аудит посідає особливе місце. І. Криштопа розглядає його як провідну форму державного фінансового контролю [43], Р. Ігонін та І. Чорна [44] аналізують державний фінансовий аудит як різновид державного фінансового контролю, а Е. Островка [45] характеризує його як домінанту державного фінансового контролю. Такі підходи відображають посилення аудиторської орієнтації контрольної системи. На нашу думку, їх доцільно підтримати в частині зростання ролі аудиту, водночас зберігаючи функціональний плюралізм: аудит є надзвичайно

важливою, але не єдиною формою, оскільки різні контрольні питання вимагають різної організаційної глибини та швидкості реагування.

Поряд з аудитом зберігають значення інспекційні форми – ревізія, перевірка, інспектування. Їх методологічна сильна сторона полягає в здатності детально встановлювати фактичний стан операцій, підтверджувати конкретні порушення, визначати їх фінансові наслідки та документувати обставини. У системі, зорієнтованій на ризики й результативність, ці форми не повинні сприйматися як «застарілі». Їх місце визначається характером контрольного питання. Якщо основним завданням є встановлення факту, суми, відповідності операції або конкретного порушення, інспекційна форма може бути найбільш адекватною. Якщо необхідно оцінити системну причину, якість управління або результативність програми, більшу аналітичну цінність матиме аудит.

Окрему групу становлять моніторингові форми. Л. Катроша [46] розглядає моніторинг як перспективний метод державного фінансового контролю у сфері державних закупівель. Така позиція є важливою для розуміння функціональної природи моніторингу, хоча в різних нормативних і наукових контекстах він може описуватися і як метод, і як спеціальна форма. На нашу думку, вирішальним є рівень аналізу:

▪ як окрема операція регулярного спостереження моніторинг може виступати методом;

▪ як нормативно й процедурно завершений контрольний процес із визначеними підставами, етапами та результатом – формою.

Це приклад того, чому категорії не завжди мають жорстку одновимірну належність.

К. Пивоваров [47] досліджує дієві форми фінансового контролю в системі державного управління. Розвиваючи цю проблематику, вважаємо важливим оцінювати форму не за її традиційністю, а за відповідністю контрольному питанню. Ефективна система повинна мати портфель форм:

– глибокі аудиторські дослідження;

– інспекційні заходи для встановлення фактів;

– швидкі перевірки конкретних питань;

– аналітичні огляди;

– моніторингові процедури;

– та цифрові способи постійного виявлення ризикових сигналів.

Така диверсифікація дозволяє поєднати превентивність, оперативність і доказову глибину.

Систематизація видів і форм представлена на рисунку 1.8.

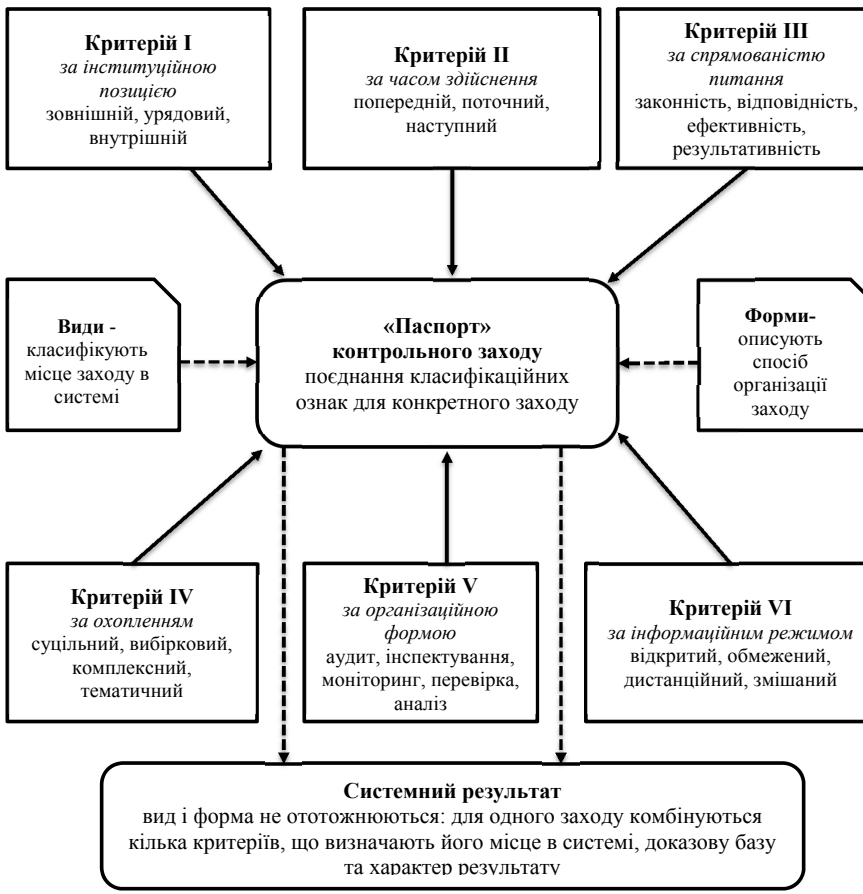


Рисунок 1.8 – Багатокритеріальна модель систематизації видів і форм державного фінансового контролю

Джерело: розроблено автором з урахуванням [28; 29; 30; 47; 31].

Її ключова теза полягає в тому, що жодна окрема ознака не описує контрольний захід повністю. Вид за інституційною позицією, вид за часом, спрямованість контрольного питання, охоплення, організаційна форма та інформаційний режим мають комбінуватися. Це дає змогу сформувати «паспорт контрольного заходу», у якому ще на етапі планування визначено його місце в системі, очікувану доказову базу та характер результату.

Третім компонентом систематизації є методи державного фінансового контролю. Метод доцільно розглядати як спосіб професійного пізнання й отримання контрольних доказів, тоді як процедура – як конкретизовану послідовність дій, за допомогою яких певний метод застосовується до визначеного об’єкта. Наприклад, аналітичний метод може реалізуватися через порівняння динаміки показників, коефіцієнтний аналіз, зіставлення планових і фактичних значень, аналіз аномалій або зв’язків між масивами даних. Документальний метод може втілюватися в перевірці реквізитів, арифметичній перевірці, взаємному контролі документів, простеженні операції від первинного документа до звітності. Таке розмежування підвищує точність методологічного опису.

Л. Катроша [48] досліджує методи державного фінансового контролю як спосіб запобігання зловживанням у сфері державних закупівель, а С. Гребень [31] розмежовує методи поряд із видами та формами. Ці роботи підтверджують важливий для нашого дослідження висновок: метод не існує сам по собі, він є інструментом певної форми контролю і має бути обраний відповідно до контрольної мети. Одна й та сама форма може використовувати різні методи, а один метод – застосовуватися в різних формах. Саме тому, наприклад, аналіз може бути складовою аудиту, перевірки, моніторингу й внутрішнього аудиту, не перетворюючи ці форми на тотожні.

Методи доцільно систематизувати за способом отримання доказу. Перша група – документальні методи, що працюють з первинними документами, договорами, регістрами, звітністю, нормативними та розпорядчими актами. Їх завдання полягає не лише у формальній перевірці

реквізитів, а й у встановленні логічної узгодженості операцій, їх хронології, правових підстав і зв'язку з обліковим відображенням. У цифровому середовищі документальний метод поширюється і на електронні документи, метадані, журналювання дій та електронні підписи.

Друга група – фактичні методи: огляд, спостереження, інвентаризаційні та контрольні заміри, підтвердження фактичної наявності активів, робіт, послуг або результатів. Їх значення полягає в перевірці того, чи відповідає документальне відображення реальному стану. Фактичні методи особливо важливі там, де фінансовий результат безпосередньо пов'язаний із матеріальним об'єктом, фізичним обсягом робіт або станом активу. Водночас вони мають застосовуватися пропорційно до мети і ризику, оскільки повне фактичне обстеження великих масивів може бути надмірно ресурсомістким.

Третя група – аналітичні методи. Вони дозволяють переходити від встановлення окремих фактів до виявлення закономірностей, причин, трендів і системних відхилень. Порівняльний, структурний, динамічний, коефіцієнтний аналіз, бенчмаркінг, аналіз відхилень і причинно-наслідкових зв'язків особливо важливі для аудиту ефективності та оцінювання результативності. У сучасній моделі державного фінансового контролю аналітичний метод стає не завершальним додатком до перевірки, а одним із головних інструментів планування: саме аналітика може визначити, де зосередити контрольні ресурси.

Четверта група – методи зовнішнього підтвердження та комунікації: запити, звірки, отримання підтверджень від третіх сторін, опитування, інтерв'ю, пояснення. Їх функція – підвищити надійність доказової бази та зменшити залежність від одного джерела інформації. Разом із тим такі методи потребують особливої уваги до документування, оскільки усна інформація сама по собі має меншу доказову визначеність, ніж належно зафіксований документ або підтверджений цифровий запис. Професійне судження полягає в тому, щоб співвіднести різні джерела, оцінити їх надійність і сформувати узгоджену доказову картину.

П’ята група – цифрові й автоматизовані методи. Вони охоплюють аналіз великих масивів даних, автоматичне зіставлення реєстрів, пошук аномалій, формування ризик-індикаторів, відстеження цифрових слідів та використання алгоритмічних правил для відбору операцій. Ці методи істотно розширюють охоплення контролю, але не усувають потреби у професійному судженні. Алгоритм формує сигнал, а контролер повинен оцінити його контекст, суттєвість, можливі альтернативні пояснення та необхідність подальших процедур. Отже, цифровізація змінює співвідношення ручної і автоматизованої роботи, але не змінює базової вимоги доказовості.

Окремо слід звернути увагу на аудит ефективності як методологічно насичену форму. Л. Катроша [49] характеризує аудит ефективності як перспективний метод державного фінансового контролю у системі державних закупівель. Такий підхід підкреслює його інструментальну роль, однак у сучасному категоріальному апараті доцільно чітко розрізняти рівні: аудит ефективності як завершена форма або різновид аудиту включає комплекс методів – аналітичних, документальних, фактичних, порівняльних, інтерв’ю та інших.

Відповідність між формою, методом, доказом і результатом подано в таблиці 1.10. Така матриця має прикладне значення: вона демонструє, що якість контролю залежить не від кількості застосованих процедур, а від їх логічної достатності для відповіді на конкретне контрольне питання. Надлишкові процедури збільшують витрати контролю, тоді як недостатні створюють ризик недоведення висновку. Отже, методична оптимальність полягає в досягненні достатньої доказової впевненості з пропорційними витратами ресурсів.

Матриця таблиці 1.10 дозволяє зробити ще один важливий висновок: однаковий метод не створює однакового рівня доказової впевненості в різних умовах. Наприклад, аналітичне відхилення може бути достатнім для формування ризикового сигналу, але недостатнім для твердження про конкретне порушення. Інтерв’ю може пояснити причину управлінського рішення, однак потребує зіставлення з документами та іншими доказами.

Автоматичний індикатор може ефективно відбирати операції для перевірки, але його спрацювання саме по собі не повинно ототожнюватися з фактом неправомірності. Така доказова градація особливо важлива для цифрової трансформації контролю.

Таблиця 1.10 – Взаємозв'язок форм, методів, доказів і результатів державного фінансового контролю

Форма	Переважні методи / процедури	Тип доказової бази	Типовий результат	Методологічна межа
Аудит	Аналітика; документи; вибірка; підтвердження; інтерв'ю	Достатні й належні докази за критеріями	Професійне судження; висновок; рекомендації	Потребує чітких критеріїв і логіки доказування
Інспектування / ревізія	Документальна й фактична перевірка; звірки; інвентаризація	Підтверджені факти та фінансові наслідки	Акт / матеріали контролю; заходи реагування	Сильна для фактів; системні причини потребують аналітики
Перевірка питання	Цільовий документальний контроль; підтвердження; перерахунок	Докази щодо чітко визначеного питання	Висновок про відповідність або встановлений факт	Ефективна за чіткої межі предмета
Моніторинг	Регулярне спостереження; індикатори; аналіз даних; реєстри	Сигнали, тенденції, ризикові події	Інформація для реагування або поглибленого заходу	Сигнал не тотожний доведеному порушенню

Джерело: авторська систематизація з урахуванням [31; 43-45; 46-47; 48; 49].

Узагальнену логіку вибору контрольного інструментарію наведено на рисунку 1.9. Вона починається не з вибору методу, а з формулювання мети й контрольного питання. Далі оцінюються ризик і суттєвість, обираються вид та форма заходу, після чого визначаються методи й конкретні процедури. Отримані докази співвідносяться з критеріями, далі формують контрольне судження, результат і заходи реагування. Завершальним етапом є подальший контроль: перевірка виконання рекомендацій, усунення причин, відшкодування наслідків або зміни ризикового профілю. Отже, контрольний цикл не завершується датою підписання звіту.



Рис. 1.9. Логіка вибору форм і методів державного фінансового контролю та формування контрольного результату

Джерело: розроблено автором з урахуванням [31; 43; 46-47; 48-49].

Співвіднесення авторської систематизації з нормативними вимогами та міжнародними професійними стандартами дає підстави розглядати державний фінансовий контроль як методологічно єдину, але інституційно диференційовану систему. Єдність проявляється у спільній логіці «мета – критерій – ризик – процедура – доказ – судження – результат – реагування», тоді як відмінності визначаються мандатом суб'єкта, правовою формою контрольного заходу, рівнем незалежності та характером його результату.

Саме тому стандартизація державного фінансового контролю має передбачати не механічне уніфікування всіх процедур, а формування спільних принципів і вимог до якості за збереження спеціальних нормативних процедур зовнішнього, урядового та внутрішнього контрольних контурів.

Розглянуті положення дають підстави запропонувати низку методологічних правил систематизації.

Перше правило – однозначність рівня категорії. У межах конкретного дослідження необхідно заздалегідь визначати, що саме називається видом, формою, методом і процедурою, та послідовно дотримуватися цього значення. Це не означає, що інші наукові підходи є помилковими: одна й та сама категорія історично могла використовуватися на різних рівнях. Проте, внутрішня узгодженість конкретної методології вимагає стабільності термінів. Саме тому, в даному дослідженні

- інституційні та часові характеристики віднесено до видів;
- завершені організаційно-процедурні конструкції – до форм;
- способи отримання доказів – до методів;
- конкретні дії контролера – до процедур.

Друге правило – багатокритеріальність. Класифікація державного фінансового контролю не повинна будуватися за однією ознакою, якщо метою є опис реальної системи. Інституційний поділ потрібний для розмежування повноважень, часовий – для визначення превентивного або наступного характеру впливу, предметний – для постановки контрольного питання, інформаційний – для розуміння доказової бази, а організаційна форма – для визначення процедури. Тільки поєднання ознак створює достатньо точний опис контрольного заходу.

Третє правило – функціональна адекватність. Не існує універсально найкращої форми або методу державного фінансового контролю. Глибокий аудит може бути надмірним для оперативного підтвердження вузького факту, тоді як коротка перевірка недостатня для оцінювання ефективності складної державної програми. Моніторинг добре працює як система раннього

виявлення сигналів, але не завжди формує достатню доказову базу для остаточного судження. Отже, форма й метод повинні відповідати меті, ризику, суттєвості та очікуваному результату.

Четверте правило – доказова простежуваність. Для кожного суттєвого висновку має існувати зрозумілий ланцюг «критерій – факт – доказ – оцінка – висновок». Ця вимога безпосередньо випливає з принципів об'єктивності та доказовості й набуває особливої ваги в умовах цифрового контролю. Коли рішення спирається на автоматизовану аналітику, до ланцюга додається ще один елемент – правило або алгоритм, за яким сформовано сигнал. Простежуваність не лише підвищує якість контролю, а й захищає його результати від необґрунтованого оскарження.

П'яте правило – орієнтація на результат, а не на кількість контрольних дій. Система може демонструвати значну кількість перевірок, актів і виявлених порушень, але це ще не означає високої результативності. Методологічно важливим є завершення циклу:

- чи усунено причину відхилення;
- чи відновлено ресурс;
- чи змінено процедуру;
- чи зменшено ризик повторення;
- чи використано контрольну інформацію в управлінському рішенні.

Саме тому результативно-інформаційний рівень принципів у запропонованій системі має таке саме значення, як правовий і процедурний.

Шосте правило – сумісність із цифровою трансформацією. Традиційні класифікації повинні залишатися відкритими для нових способів роботи з даними, не втрачаючи методологічного ядра. Цифровий моніторинг, алгоритмічний ризик-скоринг, дистанційна аналітика чи автоматизоване зіставлення реєстрів не потребують створення окремої «паралельної» теорії контролю. Вони мають бути інтегровані в існуючу логіку:

- принципи визначають межі їх застосування;
- вид і форма – організаційне місце;

▪ метод – спосіб отримання доказу;

▪ професійне судження – значення сформованого сигналу.

Сьоме правило – взаємозв'язок внутрішнього та зовнішнього контурів. Принципи, форми і методи не повинні розглядатися ізольовано в межах окремого контрольного органу. Якісний внутрішній контроль зменшує частину ризиків і створює інформаційну основу для внутрішнього аудиту. Результати внутрішнього аудиту можуть бути важливими для оцінювання системи управління. Зовнішній і урядовий контроль можуть використовувати ризикову інформацію та водночас оцінювати надійність внутрішніх механізмів. Це не означає підміну одного виду контролю іншим, а формує простір методично узгодженої взаємодії всіх суб'єктів контролю.

Отже, систематизація принципів, форм, видів і методів державного фінансового контролю повинна розглядатися як цілісна методологічна конструкція:

▪ принципи визначають якісні вимоги до системи та межі належної поведінки;

▪ види описують контроль за різними класифікаційними координатами;

▪ форми задають завершені організаційно-процедурні сценарії;

▪ методи забезпечують способи отримання і перевірки доказів;

▪ процедури конкретизують професійні дії;

▪ контрольний результат інтегрує встановлені факти, оцінки та пропозиції для реагування.

Така побудова дозволяє зберегти напрацювання різних наукових підходів, не протиставляючи їх, а впорядковуючи за функціональним рівнем.

Список використаних джерел до Розділу 1

1. Косинський Р. Місце державного фінансового контролю в системі державного управління. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України*. 2009. № 3. С. 126-134. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnadu_2009_3_17.

2. Піхоцький В. Ф. Фінансовий контроль як одна з найважливіших функцій державного управління. *Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Сер.: Економіка*. 2010. Вип. 15. С. 63-71. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2010_15_10.

3. Жадан Т. А. Економічна сутність та зміст поняття "державний фінансовий контроль". *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 16. С. 161-168. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2017_16_35.

4. Репетько О. Сутність поняття "державний фінансовий контроль": теоретичні та прикладні проблеми аналізу. *Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України*. 2011. Вип. 1. С. 138-146. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnadu_2011_1_16.

5. Шевченко Н. В. Теоретичні засади визначення сутності та ролі державного фінансового контролю. *Вісник Української академії банківської справи*. 2013. № 2. С. 22-26. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VUABS_2013_2_7.

6. Мізіна І. В. Державний фінансовий контроль в Україні: сутність, функції, завдання, принципи. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2018. Вип. 2(1). С. 101-103. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apvu_2018_2(1)__25.

7. Васільєва Л. М., Дацій Н. В., Залізнюк В. П. Сутність та основні завдання фінансового контролю в системі державного управління. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2020. № 1. С. 14-17. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamcudu_2020_1_5.

8. Скаковська С. С. Концептуальні засади державного фінансового контролю на сучасному етапі. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки*. 2023. Вип. 4. С. 353-363. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnuvgp_ekon_2023_4_33.

9. Лойшин А. Аналіз концептуальних підходів до визначення змісту контролю як категорії і функції управління в контексті дослідження проблематики функціонування державного (державного внутрішнього) фінансового контролю. *Social development & Security*. 2023. Vol. 13, Iss. 4. С. 240-257. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/socdevsec_2023_13_4_19.

10. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80.

11. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/576-19 .

12. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2939-12. Станом на зараз документ чинний у редакції від 24.08.2026.

13. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17.

14. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/1001-2011-%D0%BF.

15. Про затвердження Основних засад функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/1062-2018-%D0%BF.

16. Висоцький І. А. Державний фінансовий контроль: дискусії щодо визначення. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 9. С. 66-69.

17. Азаренкова Г. М. Уточнення економічного змісту державного фінансового контролю в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2013. Вип. 2. С. 273-279.

18. Шевчук О. А. Трансформація змісту державного фінансового контролю. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 7. С. 194-204. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2013_7_24.

19. Бардаш С. В. Трансформація концептуальних засад державного фінансового контролю. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: Економічні науки.* 2017. № 3. С. 83-90.

20. Александрович О. О. Термінологічно-понятійні аспекти модернізації системи державного фінансового контролю в Україні. *Державне будівництво*. 2015. № 1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2015_1_21.

21. Сурдіна А. А. Сутнісно-понятійний підхід до осмислення змісту державного фінансового контролю. *Вісник Академії митної служби України. Сер.: Державне управління.* 2011. № 2. С. 215-221.

22. Шевчук О. Державний фінансовий контроль: наукова парадигма. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2011. № 1. С. 41-50.

23. Лісіна В. Ю. Базові засади формування семантичних моделей категоріального апарату державного фінансового контролю. *Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Сер.: Технічний прогрес та ефективність виробництва*. 2013. № 21. С. 106-112. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpitp_2013_21_18.

24. Чумакова І., Лазарєва В. Зміна ідеології контролю або перспективи розвитку функції аудиту в секторі управління державними фінансами України. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 9. С. 28-36.

25. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/43-2016-%D0%BF.

26. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 06.04.2026 № 188, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 12.05.2026 за № 656/46050. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0656-26.

27. Труш І. Є. Державний фінансовий контроль в умовах економічних трансформацій. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 14. С. 141-144.

28. Стефанюк І. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики. *Вісник Київського національного торговельно-*

економічного університету. 2011. № 4. С. 42-51. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2011_4_6.

29. Катроша Л. В. Види державного фінансового контролю. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України.* 2012. Вип. 36. С. 194-199.

30. Костюк А. В. Правові засади, види, форми, елементи та методи здійснення державного фінансового контролю. *Форум права*. 2012. № 3. С. 319-325. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

31. Гребень С. Є. Види, форми та методи державного фінансового контролю: сутність та принципові відмінності. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 22. С. 103-108. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2017_22_24.

32. Синюгіна Н. В. Теоретичні узагальнення змісту принципів державного фінансового контролю в Україні. *Економіка: реалії часу*. 2013. № 3. С. 106-111. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrch_2013_3_19.

33. Бондаренко А. І. Принципи здійснення державного фінансового контролю. *Теорія та практика державного управління*. 2011. Вип. 2. С. 227-233.

34. Прасюк В. М. Принципи державного фінансового контролю: загальна характеристика. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2019. Вип. 4(2). С. 155-160. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pjuv_2019_4(2)__32.

35. Пиріг А. В. Актуалізація принципів здійснення державного фінансового контролю у сфері обігу бюджетних коштів в Україні. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2024. № 3. С. 384-389. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/anpopr_2024_3_68.

36. Федоров С. Є. Справедливість як принцип державного фінансового контролю. *Форум права*. 2012. № 3. С. 783-788.

37. Федоров С. Є. Принцип об'єктивності державного фінансового контролю: особливості сприйняття. *Форум права*. 2013. № 1. С. 1066-1073.

38. Федоров С. Є. Принцип гласності у державному фінансовому контролі: межі трансформації. *Форум права*. 2012. № 4. С. 963-969.

39. ISSAI 100. Фундаментальні принципи аудиту державного сектору / INTOSAI; Рахункова палата України. URL: https://www.rp.gov.ua/upload-files/About/Standards/ISSAI_100.pdf .

40. ISSAI 200. Принципи фінансового аудиту / INTOSAI; Рахункова палата України. URL: офіційний розділ Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) Рахункової палати України.

41. ISSAI 300. Принципи аудиту діяльності (ефективності) / INTOSAI; Рахункова палата України. URL: офіційний розділ Системи професійних документів INTOSAI (IFPP) Рахункової палати України.

42. ISSAI 400. Принципи аудиту відповідності / INTOSAI; Рахункова палата України. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/About/Standards/ISSAI-400.pdf.

43. Криштопа І. І. Державний фінансовий аудит як провідна форма державного фінансового контролю. *Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія: Економіка*. 2011. Вип. 18. С. 46-51. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2011_18_9.

44. Ігонін Р. В., Чорна І. В. Деякі аспекти проведення державного фінансового аудиту як різновиду державного фінансового контролю. *Наше право.* 2014. № 5. С. 183-188.

45. Островка Е. В. Державний фінансовий аудит як домінанта державного фінансового контролю. *Формування ринкових відносин в Україні.* 2013. № 2. С. 31-38.

46. Катроша Л. В. Моніторинг як перспективний метод державного фінансового контролю у сфері державних закупівель. *Бізнес Інформ*. 2013. № 9. С. 303-308. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2013_9_50.

47. Пивоваров К. В. Дієві форми фінансового контролю в системи державного управління в Україні. *Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія: Управління.* 2013. Вип. 2. С. 197-206.

48. Катроша Л. В. Методи державного фінансового контролю як спосіб запобігання зловживанням у сфері державних закупівель. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України.* 2013. Вип. 37. С. 256-265.

49. Катроша Л. В. Аудит ефективності як перспективний метод державного фінансового контролю у системі державних закупівель в Україні. *Інноваційна економіка*. 2013. № 8. С. 327-331.

РОЗДІЛ 2
СТРАТЕГІЧНІ ТА ІНФОРМАЦІЙНО-КОНТРОЛЬНІ ЗАСАДИ РОЗБУДОВИ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ ОБОРОННИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

2.1. Концептуальні засади стратегічної розбудови системи державного контролю оборонних закупівель

Стратегічна розбудова системи державного контролю оборонних закупівель набуває особливого значення в умовах, коли оборонні видатки одночасно виконують фіскальну, безпекову та спроможнісну функції. Кожне рішення щодо потреби, способу закупівлі, ціни, авансування, строків постачання або приймання продукції впливає не лише на рух бюджетних коштів, а й на своєчасність формування ресурсів сектору безпеки і оборони. Саме тому, контроль у цій сфері не може обмежуватися перевіркою окремих процедур чи документів: його стратегічним орієнтиром має бути забезпечення простежуваного перетворення публічних ресурсів на фактичний оборонний результат.

Оборонні закупівлі – здійснення державними замовниками закупівель товарів, робіт і послуг для виконання державних програм у сферах національної безпеки і оборони та гарантованого забезпечення потреб безпеки і оборони.

Правовий режим воєнного стану потребує одночасного забезпечення оперативності, конфіденційності й підзвітності; значні обсяги видатків підвищують ціну помилки; спеціальні способи закупівель і обмеження доступу до частини інформації звужують можливості звичайних механізмів публічного контролю; складність продукції та контрактів посилює інформаційну асиметрію. У такому середовищі збільшення кількості перевірок саме по собі не створює належної контрольної спроможності.

Наукові дослідження поступово зміщують акцент із локального контролю закупівель на системні питання його розвитку. О. Ю. Іванова,

О. М. Сидоренко та О. В. Скабардін звертаються до сучасних тенденцій реформування державного фінансового контролю сфери публічних закупівель [1], Р. С. Сорока досліджує організацію державного фінансового контролю у сфері закупівель [2], а Ю. В. Фалко розглядає інституційну модернізацію механізмів фінансового контролю в системі управління державними закупівлями [3]. Сукупно ці напрями створюють наукову основу для розуміння реформування не як окремої зміни процедури, а як узгодженої трансформації інституційної та методологічної спроможності.

Для оборонної сфери особливо важливим є безпековий вимір контролю. О. А. Бурбело та А. В. Токар пов'язують ефективний фінансовий контроль державних закупівель з економічною безпекою держави [4], а В. М. Пасічник розглядає державний фінансовий контроль як чинник забезпечення національної безпеки України [5]. Підтримуючи цей вектор, вважаємо, що для оборонних закупівель контрольний ефект доцільно оцінювати одночасно у фінансовому й безпековому вимірах: втрата коштів, прострочення критичного постачання або отримання ресурсу неналежної якості можуть мати різну бухгалтерську природу, але спільно впливають на стійкість оборонного забезпечення.

О. В. Замазій акцентує роль державного фінансового контролю в розвитку системи закупівель України [6]. У стратегічній площині цю позицію доцільно розвинути: контроль має не лише виявляти відхилення від установлених правил, а й продукувати інформацію про системні причини проблем, повторювані ризики, неефективні регуляторні рішення та слабкі місця закупівельного середовища.

Отже, зріла контрольна система виконує функцію інституційного навчання, коли результати аудиту й моніторингу повертаються до політики, планування, методології та управління ризиками.

Чинна нормативна база створює багаторівневу конструкцію контролю. Бюджетний кодекс України визначає засади бюджетного контролю та внутрішнього контролю [7]; Закон України «Про оборонні закупівлі» формує

спеціальний правовий режим предметної сфери [8]; Закон України «Про публічні закупівлі» регулює загальну закупівельну підсистему та механізми моніторингу [9]; Закон № 2939-XII і Положення про Держаудитслужбу визначають урядовий рівень державного фінансового контролю [10; 11], а Закон «Про Рахункову палату» - зовнішній державний аудит [12]. Воєнні особливості оборонних закупівель конкретизовані постановою Кабінету Міністрів України № 1275 [13].

Разом з тим стратегічна розбудова повинна враховувати не лише галузеві норми, а й загальнодержавні вектори реформ. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2026-2030 роки орієнтує систему на європейські стандарти врядування, стійкість державних фінансів і посилення підзвітності [14].

Дорожня карта посилення контролю за публічними закупівлями на 2025-2027 роки передбачає розвиток ризик-орієнтованого відбору, гнучке оновлення автоматичних індикаторів ризику, уніфікацію підходів та розширення інформаційних можливостей контролю [15].

Для оборонних закупівель ці напрями потребують спеціальної адаптації з урахуванням режимів доступу, критичності предметів і можливих безпекових наслідків.

Узагальнення ключових проблем функціонування державного контролю у сфері оборонних закупівель дало змогу виокремити стратегічні виклики, визначити характер їх прояву в сучасному контрольному середовищі, обґрунтувати відповідні напрями інституційної та методологічної розбудови, а також окреслити очікувані системні результати їх реалізації. Результати такого узагальнення наведено в табл. 2.1.

На нашу думку, стратегічну розбудову системи державного контролю оборонних закупівель доцільно визначати як цілеспрямовану довгострокову трансформацію її інституційної, нормативно-методологічної, ризик-аналітичної, інформаційної та кадрово-технологічної спроможності, спрямовану на забезпечення безперервного, пропорційного й доказового

контролю життєвого циклу оборонних закупівель, попередження фінансових і безпекових втрат та підвищення фактичної результативності використання державних ресурсів.

Таблиця 2.1 - Стратегічні виклики та відповідні напрями розбудови державного контролю оборонних закупівель

Стратегічний виклик	Прояв у контрольному середовищі	Стратегічна відповідь	Очікуваний системний результат
1	2	3	4
1. Багато-суб'єктність і ризик дублювання	паралельне витребування даних; перетин предметних сфер; різні цикли планування	узгоджена взаємодія суб'єктів контролю за збереження їх самостійності; функці-ональне розме-жування; протоколи обміну доказами	менше дублювання за збереження незалежності та повноти контрольного охоплення
2. Неоднорідність методології	різні критерії, підходи до доказів, документування та оцінювання результату	спільний методо-логічний блок; спеціалізований стандарт; гармо-нізація з ISSAI; контроль якості	порівнюваність, доказовість і відтворюваність контрольних висновків
Обмежені контрольні ресурси	неможливість однаково детально охопити всі закупівлі та всі стадії життєвого циклу	ризик-пропорційний розподіл ресурсів; оцінка критичності; динамічні ризикові профілі	концентрація на закупівлях із най-більшим фінан-совим і безпековим потенціалом втрат
Фрагментарність даних	інформація розосереджена між закупівельними, фінансовими, казна-чейськими, обліко-вими та логістич-ними системами	спільні іденти-фікатори; стандарти якості даних; циф-ровий аудиторський слід; повторне використання інформації	наскрізна простежуваність і скорочення часу на отримання доказів
Домінування ретроспективного реагування	контрольний результат формується після витрачання коштів або завершення критичної стадії	ранні контрольні сигнали; превен-тивні процедури; аналітика контракт-ного виконання	попередження втрат і своєчасне управлінське коригування
Оцінювання діяльності за обсягом порушень	показники не відображають виконання рекомендацій, усунення причин і вплив на забезпечення	система показників безпосередній результат – ефект - вплив; моніторинг виконання завдань; оцінка повторю-ваності та превен-тивного ефекту	орієнтація контролю на реальну зміну управління й фінансову безпеку

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4
Баланс прозорості та захисту даних	ризик надмірного засекречування або, навпаки, розкриття чутливої інформації	диференційований доступ до інфор-мації; рольовий доступ; журналю-вання; кіберзахист	підзвітність без створення загроз національній безпеці

Джерело: розроблено автором

Стратегічна мета системи може бути сформульована як забезпечення належної впевненості в тому, що державні ресурси, спрямовані на оборонні закупівлі, законно, економно, ефективно й результативно трансформуються в оборонні ресурси та спроможності, а суттєві ризики такого перетворення своєчасно ідентифікуються, оцінюються й отримують адекватну контрольну реакцію. Це формулювання поєднує фінансову дисципліну, результативність закупівлі та безпекову цінність кінцевого результату.

Для досягнення такої мети пропонуємо шість взаємозалежних стратегічних опор: інституційну узгодженість; стандартизацію контрольної діяльності; відповідність інтенсивності контролю рівню ризику; інформаційну простежуваність; орієнтацію на вплив і підзвітність; кадрово-технологічну спроможність та стійкість. Жодна з них не є достатньою окремо. Наприклад, ризик-індикатори не створюють цінності без якісних даних, стандарти не змінюють практику без компетентних працівників, а інформаційна інтеграція не усуває дублювання без чіткого розмежування мандатів.

Важливим принципом організації системи є узгоджена взаємодія суб’єктів контролю за збереження їх інституційної самостійності. Кожен суб’єкт діє в межах установлених законом повноважень, самостійно формує професійне судження та несе відповідальність за результати власної діяльності. Водночас ефективність системи потребує узгоджених вимог до якості даних, спільних ідентифікаторів, визначених правил інформаційного обміну та можливості правомірного використання доказів, уже отриманих іншими суб’єктами. Такий підхід сприяє зменшенню дублювання контрольних дій без втрати незалежності окремих органів.

Запропоновані стратегічні напрями розвитку системи державного контролю оборонних закупівель, їх взаємозв'язок із основними суб'єктами контролю та єдиним інформаційним простором узагальнено на рис. 2.1.

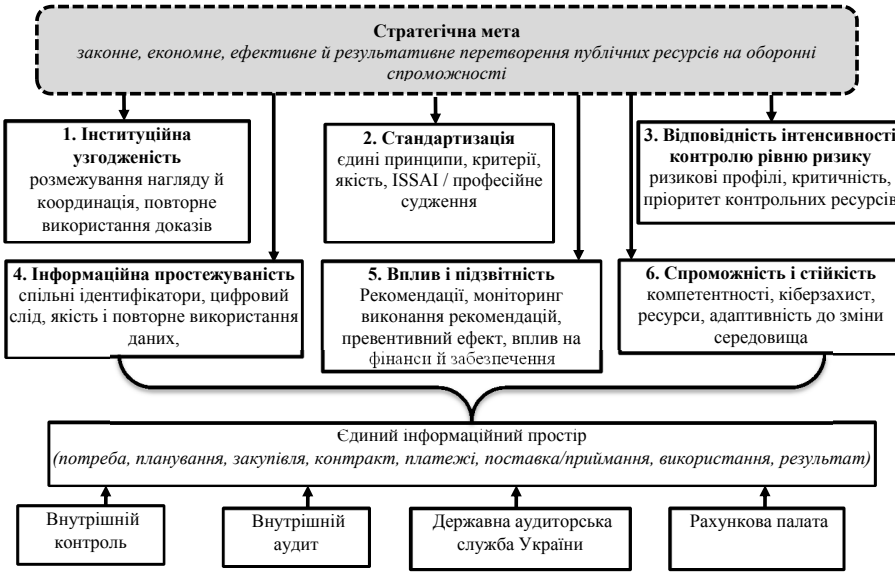


Рисунок 2.1 - Стратегічна архітектура розбудови системи державного контролю оборонних закупівель

Джерело: розроблено автором

Другим принципом є охоплення контролем усіх ключових етапів оборонної закупівлі. Межі контролю мають починатися з обґрунтування потреби і закінчуватися оцінюванням фактичного результату використання предмета закупівлі. Це не означає, що кожний контрольний орган повинен перевіряти всі стадії. Стратегічне завдання полягає в іншому: жодна критична стадія не повинна системно залишатися без відповідного внутрішнього або зовнішнього контрольного механізму, а результати оцінювання окремих стадій повинні бути інформаційно сумісними.

Третім принципом є відповідність інтенсивності контролю рівню ризику. Інтенсивність контролю має визначатися з урахуванням фінансової

суттєвості, ймовірності відхилення, критичності предмета закупівлі, замінності постачальника, строковості поставки, рівня інформаційних обмежень та можливого впливу на безперервність оборонного забезпечення. Тому однакова сума закупівлі може потребувати різного контрольного ресурсу залежно від її функціональної ролі й контексту.

Четвертим принципом є простежуваність доказів і контрольних висновкі. Кожний суттєвий контрольний висновок має бути пов'язаний з даними, документами, електронними записами, професійними процедурами й критеріями, що дозволяють відтворити логіку його формування. Розвиток цифрового аудиторського сліду, у стратегічній моделі набуває значення інфраструктури довіри: він пов'язує управлінське рішення з відповідальною особою, часом, джерелом даних і подальшим контрольним результатом.

П'ятий принцип передбачає диференційований доступ до інформації з урахуванням вимог прозорості та безпеки. Специфіка оборонних закупівель об'єктивно обмежує можливість повного оприлюднення даних. Водночас конфіденційність не повинна руйнувати професійну підзвітність. Тому уповноважені суб'єкти контролю мають отримувати повний доступ до інформації, необхідної для реалізації мандата, тоді як публічність для інших користувачів визначається безпековим режимом, агрегуванням та відкладеним розкриттям. У цій логіці захист інформації є не альтернативою прозорості, а умовою безпечної підзвітності.

Шостим принципом є адаптивність. Контрольне середовище оборонних закупівель швидко змінюється під впливом законодавства, технологій, способів закупівлі, структури постачальників та характеру загроз. Дорожня карта посилення контролю за публічними закупівлями прямо орієнтує систему на гнучке оновлення автоматичних індикаторів ризиків [15]. Для оборонного сегмента цей принцип слід поширити ширше - на ризикові профілі, методичні програми, правила вибірки, контрольні співвідношення та навчальні програми.

Сьомим принципом є орієнтація на вплив. Контрольний результат не завершується актом, звітом, висновком або рекомендацією. Стратегічне

значення має те, чи усунуто системну причину відхилення, чи попереджено майбутні втрати, чи зменшилася повторюваність, чи скоротилися прострочені аванси, чи підвищилася своєчасність виконання критичних контрактів. Саме такий підхід відповідає загальній трансформації державного аудиту в напрямі оцінювання результату та суспільної цінності.

Восьмим принципом є пропорційність контрольного навантаження. У сфері оборони надмірне контрольне навантаження може створювати власний ризик - затримувати закупівельні рішення, перевантажувати замовників повторними запитами й відволікати ресурси від виконання основної функції. Тому стратегічно зріла система повинна забезпечувати не максимальну кількість контрольних процедур, а достатній рівень впевненості щодо найбільших ризиків (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 - Система стратегічних принципів розбудови державного контролю оборонних закупівель

Принцип	**Зміст у стратегічній моделі**	**Практичний механізм реалізації**	**Ознака належного функціонування**
1	2	3	4
1. Узгоджена взаємодія суб'єктів контролю за збереження їх самостійності	самостійність мандатів за узгодженої інформаційної взаємодії	розмежування предметних сфер; протоколи обміну; повторне використання належних доказів	зменшення дублювання без втрати незалежності контролю
2. Охоплення ключових етапів оборонної закупівл	контроль від обгрунтування потреби до фактичного оборонного результату	карта контрольного охоплення; прив'язка ризиків і процедур до стадій	відсутність системних «білих плям» у критичних стадіях
3. Відповідність інтенсивності контролю рівню ризику	інтенсивність контролю відповідає суттєвості, критичності та ймовірності втрат	динамічні ризикові профілі; критеріальний відбір; професійне судження	ресурси спрямовані на закупівлі з найбільшим потенціалом негативного впливу
4. Простежуваність доказів і контрольних висновків	висновок відтворюється через джерело, процедуру, критерій та електронний слід	єдині вимоги до доказів; цифрові журнали; контроль якості даних	можливість перевірити походження даних і логіку висновку

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4
5. Диференційований доступ до інформації	підзвітність узгоджується з режимами секретності та безпеки	рольовий доступ; агрегування; відкладене розкриття; журналювання	професійний контроль має необхідні дані без зайвого розкриття чутливої інформації
6. Адаптивність	методологія змінюється разом із ризиками, законодавством і технологіями	регулярний перегляд індикаторів, стандартів, процедур і навчання	нові ризикові практики швидко відображаються в контрольних інструментах
7. Орієнтація на вплив	цінність контролю визначається фактичними змінами, а не лише обсягом заходів	Моніторинг виконання завдань; показники ефект/вплив; причинний аналіз повторних порушень	виконання рекомендацій та стійке зменшення системних ризиків
8. Пропорційність контрольного навантаження	контроль не створює надмірного адміністративного тиску	пропорційність вибірки; використання вже наявних доказів; цифровий доступ	необхідна впевненість досягається з раціональними витратами контрольних ресурсів

Джерело: сформовано автором

Інституційний аспект стратегічної розбудови має виходити з уже сформованої багаторівневої системи, а не з ідеї створення нового універсального контрольного органу. Рахункова палата, Держаудитслужба, внутрішній аудит і внутрішній контроль мають різну правову природу, адресатів результатів і рівень незалежності. Саме ця відмінність є перевагою системи, оскільки забезпечує різні кути оцінювання. Проблемою є не множинність суб'єктів як така, а неузгодженість їх інформаційних і методологічних інтерфейсів.

Стратегія розвитку Рахункової палати на 2025-2029 роки орієнтує інституцію на забезпечення аудиторської впевненості у складних умовах, відповідність професійним документам INTOSAI, автоматизовану обробку інформації та створення ефективної системи моніторингу виконання рекомендацій [16]. У 2026 році безпека та оборона визначені окремим

напрямом діяльності Рахункової палати [17]. Для стратегічної моделі це означає посилення зовнішнього аудиту не через збільшення кількості окремих перевірок, а через ризик-орієнтоване планування, оцінювання системних питань та впливу на управління державними ресурсами.

Урядовий рівень пов’язаний із реалізацією повноважень Держаудитслужби відповідно до Закону № 2939-XII та Положення № 43 [10; 11]. Дорожня карта 2025-2027 років визначає для контролю закупівель низку сучасних завдань, серед яких гнучке оновлення автоматичних індикаторів ризику, уніфікація підходів і використання інформаційних систем [15]. У сфері оборонних закупівель ці інструменти повинні враховувати спеціальні процедури, закриті дані та можливість оцінювання не лише юридичної відповідності закупівлі, а й фінансових наслідків контрактного виконання.

Внутрішній контроль державного замовника є першим рівнем запобігання ризикам і має бути інтегрований у формування потреби, визначення очікуваної вартості, вибір способу закупівлі, погодження контракту, авансування, приймання й облік. Внутрішній аудит не повинен підміняти ці управлінські функції, але має незалежно оцінювати дизайн і фактичну результативність контролів. Такий розподіл забезпечує функціональне розмежування управлінської відповідальності та незалежного оцінювання й створює передумови для використання належної внутрішньої доказової бази зовнішніми суб’єктами контролю.

Для забезпечення узгодженої взаємодії суб’єктів контролю не потрібно створювати єдиний центр контролю. Доцільним є формування механізму узгодження, який охоплює: каталог предметних сфер і контрольних повноважень; правила обміну плановою інформацією; формат повідомлення про завершені заходи; механізм доступу до належних доказів; правила використання результатів іншого суб’єкта; процедуру уникнення необґрунтованого повторного витребування документів; механізм ескалації системних ризиків на рівень формування політики.

Особливо важливо, щоб повторне використання доказів не перетворювалося на автоматичне прийняття чужого висновку. Інший суб'єкт може використовувати документ, електронний запис, результат звірки або підтвердження як інформаційний ресурс, однак оцінка достатності, актуальності й релевантності такого доказу залишається частиною його власного професійного судження. Це дозволяє поєднати економію контрольних ресурсів із збереженням інституційної відповідальності.

Стратегічна координація має також зменшувати ризик контрольних прогалин. Якщо декілька органів зосереджуються на формальній процедурі закупівлі, але не аналізують виконання контракту, рух авансу, приймання або фактичне використання ресурсу, система може залишатися інтенсивною за кількістю заходів і водночас недостатньою за змістом. Тому предметом координації повинна бути не лише діяльність органів, а й карта покриття ризиків та стадій життєвого циклу.

Другим системоутворювальним елементом стратегічної моделі є єдине контрольне охоплення життєвого циклу. Його призначення полягає у встановленні зв'язку між стадіями оборонної закупівлі, характерними ризиками, контрольними суб'єктами, доступними доказами та можливими управлінськими реакціями. Такі межі контрольного охоплення не є календарем перевірок. Це аналітична карта, яка дає змогу визначити, де саме виникає ризик, хто відповідає за первинний контроль, хто може надати незалежну оцінку та які дані підтверджують результат. Функціональне розмежування повноважень основних суб'єктів контролю, інформаційних ресурсів, що використовуються ними, а також механізмів недопущення дублювання контрольних дій узагальнено в табл. 2.3.

На стадії формування потреби стратегічно значущими є ризики необґрунтованого обсягу, невідповідності потреби оборонним програмам, недооцінення життєциклових витрат і неправильно визначеної критичності. На стадії планування зростає значення обґрунтування очікуваної вартості, доступності фінансування, способу закупівлі та часової реалістичності. На

стадії закупівлі - конкуренції, кваліфікації, доброчесності та відповідності процедури. На контрактній стадії - умов авансування, строків, санкцій, гарантій і механізмів зміни ціни.

Таблиця 2.3 - Матриця функціонального розмежування та інформаційної взаємодії суб'єктів контролю оборонних закупівель

Суб'єкт	Ключова відповідальність	Інформація для взаємодії	Механізм недопущення дублювання
1. Внутрішній контроль державного замовника	щоденне управління процесами й ризиками; превентивні та поточні контролі	реєстри ризиків; погодження; контрольні докази; дані про виконання контрактів	чітка відповідальність власників процесів; доступ інших підсистем до підтверджених даних
2. Внутрішній аудит	незалежна оцінка управління, ризиків і внутрішнього контролю	аудиторські висновки; оцінка ключових контролів; результати моніторингу виконання завдань	ризик-орієнтовані плани, узгодження інформаційних потреб без втрати незалежності
3. Держаудитслужба	урядовий державний фінансовий контроль; контроль закупівель у межах закону	дані ЕСЗ; матеріали перевірок і аудитів; висновки моніторингу; ризикові сигнали	врахування завершених заходів інших суб'єктів під час планування; повторне використання належних доказів
4. Рахункова палата	державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) і системна оцінка управління публічними ресурсами	результати зовнішніх аудитів; рекомендації; моніторинг виконання; системні ризики	фокус на значущих системних питаннях, ризик-орієнтоване планування та використання доступних даних
5. Органи формування політики / закупівельного управління	правила, стандарти й організація закупівельного середовища	узагальнені контрольні сигнали; типові причини порушень; дані про системні ризики	відокремлення формування політики від незалежного контрольного судження; формалізований зворотний зв'язок

Джерело: розроблено автором

Після укладення контракту контрольна увага повинна зміщуватися до фактичного руху ресурсів. Реєстрація бюджетного зобов'язання, здійснення авансу або платежу не є еквівалентом отримання результату. Стратегічна система повинна забезпечувати зіставлення фінансування з фактичним виконанням, прийманням за кількістю та якістю, введенням ресурсу в

експлуатацію й подальшим використанням. Саме на цій стадії особливо чітко проявляється різниця між фінансовим завершенням операції та досягненням оборонної цілі.

Ризик-орієнтованість у межах такого контрольного охоплення повинна стати наскрізним принципом. Ризик-індикатор можна визначити як контрольний сигнал, який потребує професійного опрацювання, а не як автоматичний доказ порушення. У стратегічній моделі це положення доцільно доповнити: контрольний сигнал повинен мати маршрут ескалації, визначеного отримувача, строк опрацювання, зв'язок із критичністю об'єкта та можливість подальшого використання результату для калібрування ризикового профілю. Таким чином, ризикова модель має працювати як навчальний цикл. Якщо індикатор часто спрацьовує без підтвердження істотного ризику, його вагу або алгоритм слід переглядати. Якщо контроль виявляє нову схему відхилення, яка раніше не фіксувалася, її ознаки мають бути включені до аналітичної моделі. Якщо певна категорія порушень повторюється, стратегічний зворотний зв'язок повинен бути спрямований не тільки замовнику, а й органу, який формує відповідну політику або методологію.

Стандартизація у стратегічній моделі має виконувати функцію спільної професійної мови. Проєкт спеціалізованого Стандарту, який має бути розроблений з урахуванням ISSAI, повинен розглядатися як методологічний блок, але не як механізм уніфікації всіх контрольних форм. Фінансовий аудит, аудит діяльності, аудит відповідності, перевірка закупівель, моніторинг та внутрішній аудит мають різні цілі. Спільними повинні бути принципи, вимоги до доказів, професійного судження, документування, якості та простежуваності.

Стратегічне контрольне охоплення життєвого циклу представлено на рис. 2.2. Він демонструє, що суб'єкти контролю накладаються на спільний об'єкт у різних ролях, а зв'язувальною ланкою між ними виступає послідовність «контрольний сигнал - контрольний доказ - контрольний ефект». Саме ця послідовність дозволяє уникнути ототожнення автоматичного сигналу з порушенням і водночас забезпечує перехід від виявлення ризику до управлінського результату.

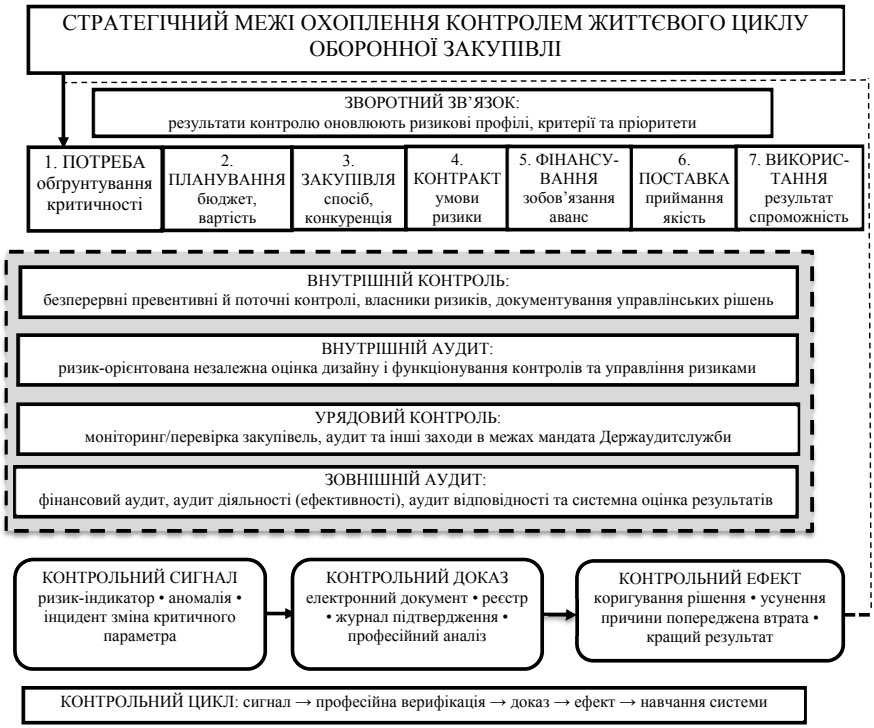


Рисунок 2.2 – Стратегічні межі охоплення контролем життєвого циклу оборонної закупівлі

Джерело: розроблено автором

Третім системоутворювальним елементом є перехід від оцінювання активності контролю до оцінювання його результативності та впливу. Показники кількості заходів, обсягу охоплених коштів і суми встановлених порушень необхідні для характеристики масштабу роботи, але вони не дають змоги оцінити, чи стала система закупівель безпечнішою та результативнішою. Стратегічна модель має розрізняти щонайменше чотири рівні: спроможність системи; процес контрольної діяльності; безпосередній результат; системний вплив. Під час інтерпретації показників необхідно уникати механічної логіки. Зменшення суми виявлених порушень може свідчити як про слабше контрольне охоплення, так і про успішний

превентивний ефект. Зростання кількості ризикових сигналів може бути наслідком погіршення середовища або результатом підвищення якості аналітики. Тому, кількісний показник має аналізуватися разом із рівнем ризику об'єкта, змінами методології, охопленням даних та результатами моніторингу виконання рекомендацій.

Особливу увагу доцільно приділяти показнику повторюваності. Якщо аналогічне порушення або ризик знову виникає у того самого замовника чи в групі установ, це може свідчити про те, що контроль усунув прояв, але не першопричину. У такому випадку необхідно змінювати характер рекомендації: від коригування конкретної операції - до зміни процесу, внутрішнього контролю, методики ціноутворення, нормативної норми або інформаційного механізму.

Іншим важливим показником є час від виникнення ризикового сигналу до управлінської реакції. Для критичних оборонних контрактів запізнілий контроль може бути формально правильним, але практично малоефективним. Тому стратегічна система повинна диференціювати строки реагування залежно від критичності предмета та характеру потенційного наслідку. Тому до системи оцінювання доцільно включати показник часу реагування – проміжок між виникненням контрольного сигналу та прийняттям професійного рішення.

Окремо доцільно оцінювати частку інформаційних запитів, процедур або документів, які повторно формуються для різних суб'єктів контролю без створення додаткової доказової цінності. Зменшення такого дублювання не означає обмеження незалежності контролю, а свідчить про більш раціональну організацію інформаційної взаємодії. Водночас, повторна процедура залишається виправданою, якщо існують сумніви щодо якості первинного доказу, змінився період або контрольне питання потребує іншої методики. Систему критеріїв та показників оцінювання результативності розбудови державного контролю оборонних закупівель, а також відповідні управлінські питання й стратегічні реакції узагальнено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 - Система стратегічних показників розбудови державного контролю оборонних закупівель

Рівень оцінювання	Приклади показників	Управлінське питання	Стратегічна реакція
1. Спроможність	частка процесів зі стандартизованою методологією; доступ до необхідних даних; підготовка аудиторів; захищеність ІТ	чи має система ресурси й правила для якісного контролю?	дефіцит спроможності потребує методичного, кадрового або технологічного інвестування
2. Процес	час отримання даних; частка автоматизованого аналізу; точність ризикового відбору; індекс дублювання запитів	чи здійснюється контроль своєчасно, пропорційно й економно?	довгі строки, багато ручних операцій або дублювання сигналізують про слабкий дизайн процесу
3. Безпосередній результат	частка обґрунтованих рекомендацій; попереджені/відшкодовані втрати; виявлені системні ризики; виконання рекомендацій	чи перетворився контрольний захід на реалізований результат?	низьке виконання потребує аналізу якості рекомендацій, ресурсів, відповідальності та нормативних бар'єрів
4. Превентивний ефект	повторюваність порушень; динаміка прострочених авансів; кількість повторних критичних відхилень	чи змінилася поведінка та внутрішній контроль після втручання?	повторюваність свідчить про необхідність переходу від локальної корекції до усунення першопричини
5. Системний вплив	своєчасність критичних поставок; виконання контрактів; безперервність забезпечення; зменшення фінансових і безпекових втрат	чи покращилося управління оборонними ресурсами?	показники впливу використовуються для перегляду стратегії, стандартів і ризикових пріоритетів
6. Інституційне навчання	частота оновлення ризик-індикаторів; зміни методики за результатами контролю; кількість системних рекомендацій, врахованих у політиці	чи навчається система на власних результатах?	відсутність оновлень за наявності повторних проблем свідчить про слабкий стратегічний зворотний зв'язок

Джерело: розроблено автором

Система стратегічних показників повинна бути побудована причинно-наслідково. Інвестиції в методологію, кадри й дані мають підвищувати якість процесу; кращий процес – якість контрольного результату; реалізовані результати – зменшувати системні ризики й покращувати оборонне

забезпечення. Саме така логіка дозволяє оцінювати не окремі цифри, а внесок контрольної системи у створення публічної цінності.

На першому рівні зрілості система має фрагментарно-реактивний характер: контрольні заходи переважно орієнтовані на вже здійснені операції, дані збираються вручну, результати різних суб'єктів важко зіставляються, а зворотний зв'язок із політикою слабкий. Завдання стратегічної розбудови на цьому рівні полягає в інвентаризації мандатів, визначенні критичних інформаційних розривів, уніфікації базової термінології й формуванні карти контрольного охоплення.

Другий рівень – узгоджено-стандартизований. На ньому з'являються спільні принципи, критерії, стандарти доказовості, формалізовані канали координації та підходи до контролю якості. Контроль ще може залишатися переважно документальним і періодичним, однак результати стають порівнюваними, а планування – більш ризик-орієнтованим. Основним стратегічним завданням є забезпечення реального застосування методології та навчання працівників.

Третій рівень – інтегровано ризик-цифровий. Його ознаками є використання машинозчитуваних даних, спільних ідентифікаторів, цифрового аудиторського сліду, автоматизованих контрольних співвідношень, динамічних ризикових профілів та рольового доступу. У цій моделі цифровізація не замінює професійне судження, а дозволяє швидше визначити зони, де таке судження має бути застосоване. Технічний сигнал стає початком, а не завершенням контрольного процесу.

Четвертий рівень – адаптивно-впливовий. Система не лише аналізує минулі відхилення, а й використовує накопичені дані для прогнозування ризикових сценаріїв, оцінює причинні зв'язки, відстежує реалізацію рекомендацій та їх вплив на поведінку і результат. Стандарти, індикатори, контрольні програми та навчання регулярно оновлюються відповідно до фактичної ефективності. На цьому рівні контроль стає частиною інституційного навчання держави.

Рух між рівнями зрілості неможливий без наскрізних спроможностей. Передусім йдеться про професійний людський капітал. Контроль оборонних закупівель потребує поєднання знань у сфері державних фінансів, закупівель, контрактного права, ціноутворення, бухгалтерського обліку, логістики, технічних характеристик, аналізу даних, кібербезпеки та режимів захисту інформації. Тому стратегічна кадрова модель повинна базуватися на міждисциплінарних командах і постійному розвитку компетентностей.

Не менш важливою є кіберстійкість. Єдиний інформаційний простір і цифровий аудиторський слід збільшують аналітичну спроможність, але водночас підвищують ціну компрометації даних. Стратегічний дизайн контролю має передбачати принцип мінімально необхідного доступу, багатофакторну автентифікацію, шифрування, журналювання, резервування, сегментацію доступу та реагування на кіберінциденти. Контроль якості даних і контроль доступу повинні розглядатися як взаємопов'язані елементи доказовості.

Загальнодержавна Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2026-2030 роки створює сприятливий контекст для такого розвитку [14]. Водночас, специфіка оборонних закупівель вимагає, щоб загальні принципи цифровізації, підзвітності й ризик-орієнтованості були доповнені критеріями оборонної критичності, життєциклової вартості, безперервності постачання та режимами захищеного інформаційного обміну.

Послідовність стратегічної трансформації державного контролю оборонних закупівель, взаємозв'язок рівнів його розвитку, наскрізних спроможностей, моніторингу результатів і механізму стратегічного зворотного зв'язку представлено на рис. 2.3.

Моніторинг стратегічної розбудови має бути циклічним. Щорічний перегляд повинен оцінювати не лише виконання запланованих заходів, а й те, чи змінилася контрольна спроможність. Наприклад, формальне створення нового електронного модуля не є достатнім результатом, якщо дані продовжують вводитися вручну, не мають спільних ідентифікаторів або не

використовуються для професійного аналізу. Аналогічно, прийняття Стандарту не створює цінності без його застосування, навчання та перевірки якості.

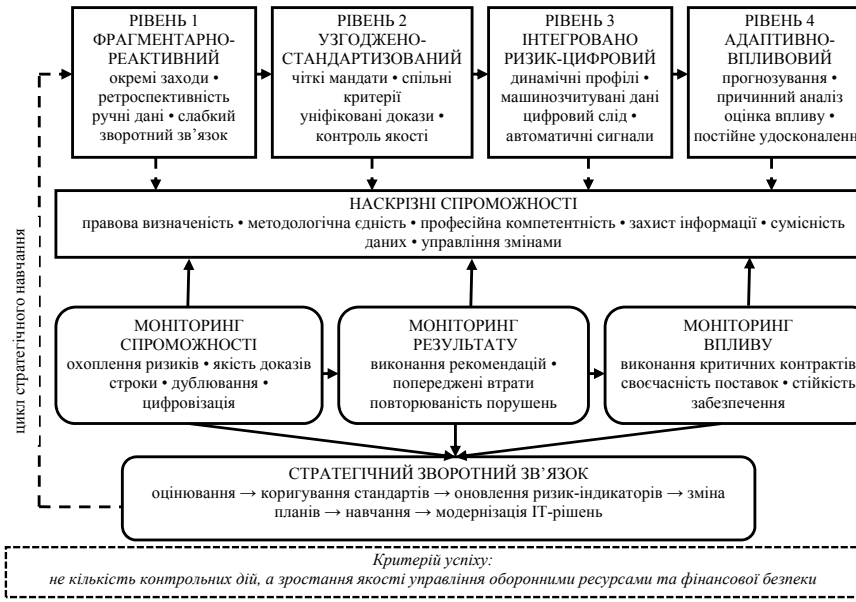


Рисунок 2.3 - Модель стратегічної трансформації державного контролю оборонних закупівель

Джерело: розроблено автором

Доцільно також передбачити механізм стратегічного перегляду після суттєвих змін у закупівельному середовищі. Такими тригерами можуть бути зміна законодавства, поява нового способу закупівлі, істотна реорганізація державного замовника, нова категорія критичних ресурсів, системний кіберінцидент, нова схема зловживань або суттєве розширення доступних машинозчитуваних даних. Це дозволить уникнути ситуації, коли стратегія зберігає формальну чинність, але фактично відстає від ризикового середовища.

У цьому контексті стратегічна розбудова повинна поєднувати стабільність і гнучкість. Стабільними мають залишатися ціннісні принципи -

законність, незалежність, об’єктивність, доказовість, доброчесність, результативність і захист інформації. Адаптивними - конкретні індикатори, цифрові інструменти, аналітичні моделі, форми документування та способи організації взаємодії. Таке розмежування створює стійку систему й одночасно дозволяє оперативно реагувати на зміни. Дана концепція також передбачає принцип «один раз сформовані дані – багаторазове законне використання». Якщо достовірна інформація вже існує в первинній державній системі, її не слід повторно переносити до численних контрольних документів вручну.

Окремого значення набуває принцип «один раз встановлена причина – системно відпрацьоване рішення». Якщо контроль кількох замовників демонструє однакову першопричину відхилення, недоцільно обмежуватися серією індивідуальних рекомендацій. Узагальнений контрольний сигнал має бути переданий на рівень формування політики, методології або інформаційної системи, де усунення причини здатне запобігти повторенню проблеми у всій мережі. У результаті стратегічна система державного контролю оборонних закупівель повинна функціонувати як замкнений рівень інституційного навчання: ризик формує контрольний сигнал; професійна процедура перетворює його на доказ і висновок; реалізація результату змінює управлінську практику; оцінювання впливу показує, чи зменшився ризик; накопичений досвід оновлює стандарти, індикатори, плани та політику. Саме замкненість цього циклу відрізняє стратегічно зрілу систему від сукупності окремих контрольних заходів.

Таким чином, стратегічна розбудова державного контролю оборонних закупівель має ґрунтуватися на поєднанні самостійності суб’єктів контролю з узгодженою інформаційною та методичною взаємодією між ними. Її кінцевим результатом є не посилення контрольного тиску, а підвищення здатності держави своєчасно виявляти й попереджати суттєві фінансові та безпекові ризики, забезпечувати виконання критичних контрактів, усувати системні причини відхилень і формувати надійну інформаційну основу для управління оборонними ресурсами.

2.2. Уніфікація результатів державного контролю оборонних закупівель: електронний Звіт про порушення

Стратегічна розбудова державного контролю оборонних закупівель потребує не лише узгодження повноважень, методології та інформаційних ресурсів, а й уніфікації того, яким чином результат контрольної діяльності представлений у цифровому середовищі. Нині зовнішній державний фінансовий контроль, урядовий державний фінансовий контроль, моніторинг закупівель та інші контрольні форми формують результати у різних за правовою природою документах, з різною структурою, ступенем деталізації, термінологією та правилами подальшого реагування. Така різноманітність є об'єктивним наслідком відмінності мандатів контрольних інституцій, однак вона суттєво ускладнює системне аналітичне використання результатів контролю.

Уніфікація в цьому контексті не повинна означати створення одного універсального акта для всіх органів державного контролю. Аудиторський звіт і рішення Рахункової палати, акт ревізії, аудиторський звіт Держаудитслужби, акт перевірки закупівель або висновок про результати моніторингу мають власні правові підстави, процедури формування і наслідки [9; 10; 11; 12; 18; 19]. Спроба механічно замінити їх одним документом призвела б до нівелювання інституційної специфіки. Доцільною є інша модель: збереження юридично значущих первинних документів і одночасне формування на їх основі стандартизованого машиночитаного запису про встановлене порушення, його наслідки, спосіб реагування та стан реалізації результату.

Саме такий підхід логічно продовжує сформовану в попередній авторській монографії концепцію єдиного інформаційного простору оборонних закупівель. У ній передбачено надходження до інтегрованого середовища результатів аудитів, моніторингу, перевірок, відомостей про виявлені порушення, рекомендації, прийняті рішення та стан їх виконання. Водночас, у зазначеній моделі контрольні дані розглядалися переважно як один із інформаційних потоків поряд із закупівельними, договірними,

бюджетними, казначейськими, бухгалтерськими та логістичними даними. У межах цього дослідження пропонується зробити наступний крок – сформувати спеціалізовану семантичну модель саме контрольного результату.

Важливою вихідною позицією є розмежування понять «контрольний сигнал», «встановлений факт», «порушення» та «реалізований результат контролю». Автоматично виявлена невідповідність між пов'язаними даними не повинна автоматично визнаватися порушенням: вона може бути наслідком різного часу оновлення систем, технічної помилки, незавершеності операції або особливостей авансування. Отже, цифровізація результатів контролю має починатися не з автоматизації юридичної кваліфікації, а з чіткого розмежування етапів професійного судження.

Наукова література створює належне підґрунтя для такого підходу. В. Ф. Піхоцький, досліджуючи формування єдиної системи державного фінансового контролю, пов'язує її розвиток із уніфікацією та узгодженістю контролю державних фінансів [20]. Підтримуючи цю позицію, вважаємо, що в сучасному цифровому середовищі узгодженість повинна охоплювати не лише інституційні взаємозв'язки, а й семантику контрольного результату: однакове розуміння типу порушення, фінансового наслідку, доказу, стадії закупівлі, статусу реагування та фактичного виконання. У іншій праці В. Ф. Піхоцький розглядає систему інформаційного забезпечення контролюючих органів як інструмент підвищення якості державного фінансового контролю [21]. Ця теза набуває нового змісту за умов переходу від документно-орієнтованої до дано-орієнтованої моделі. Для міжвідомчої аналітики недостатньо мати електронну копію акта або звіту. Необхідно, щоб ключові елементи результату були представлені як структуровані поля, придатні для автоматизованого зіставлення, групування, пошуку повторюваних порушень і контролю виконання рекомендацій.

Р. В. Романчук, аналізуючи діджиталізацію процесів державного фінансового контролю, акцентує на використанні цифрових технологій для підвищення оперативності та аналітичних можливостей контрольної діяльності [22]. Д. А. Міщенко і Л. О. Міщенко розглядають інноваційні

технології як складову реформування державного фінансового контролю [23], а Л. М. Івашова та Н. І. Шевченко пов'язують стратегічний розвиток управління державними фінансами з цифровізацією моніторингу та контролю [24]. Розвиваючи наведені підходи, пропонуємо перенести центр цифрової трансформації з електронного відтворення документів на формування структурованого контрольного знання.

Отже, предметом уніфікації має виступати не сам первинний документ, а мінімально достатня сукупність структурованих відомостей, за якими можна однозначно встановити, що виявлено, яким критеріям і нормам це не відповідає, якими доказами підтверджено, які наслідки встановлено або оцінено, який спосіб реагування визначено, хто відповідає за його реалізацію та який фактичний стан виконання. Така модель створює спільну інформаційну мову для результатів різних видів контролю без втручання у мандат відповідних інституцій. Порівняння первинних результатів основних форм державного фінансового контролю, їх правового значення, інформаційного наповнення та напрямів уніфікації наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5 - Порівняльна характеристика первинних результатів державного контролю та напрями їх інформаційної уніфікації

Суб'єкт / форма контролю	**Результат контролю**	**Елементи, що доцільно уніфікувати в електронному Звіті про порушення (е-ЗП)**	**Що не підлягає уніфікації**
1	2	3	4
Рахункова палата: фінансовий аудит, аудит діяльності (ефективності), аудит відповідності	аудиторський звіт, рішення Рахункової палати, рекомендації та матеріали моніторингу їх виконання	ID заходу; об'єкт; закупівля/контракт; встановлений факт; критерій; доказ; наслідок; рекомендація; строк; статус виконання; вплив	мандат, процедура затвердження рішення, форма аудиторського висновку, внутрішня методологія Рахункової палати
Держаудит-служба: державний фінансовий аудит	аудиторський звіт та інші документи, передбачені відповідним порядком аудиту	ідентифікація факту; причина; фінан-совий/управлінський наслідок; рекомендація; відповідальний; строк; моніторинг виконання рекомендацій	специфічні процедури аудиту, формат висновків і спосіб офіційної комунікації

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4
Держаудит-служба: інспекту-вання	акт ревізії, вимоги та інші документи реагування	норма; опис факту; сума; період; особа/процес; доказ; захід реагування; відшкодування; стан усунення	процесуальні реквізити акта, заперечення, порядок застосування владних повноважень
Держаудит-служба: перевірка закупівель	акт перевірки закупівель та документи реагування	ID закупівлі/контракту; стадія; тип порушення; норма; доказ; фінансовий наслідок; спосіб усунення; статус	процедурний порядок перевірки, оформлення та оскарження результатів
Держаудит-служба: моніторинг закупівлі	висновок про результати моніторингу, оприлюднений в електронній системі закупівель	ID закупівлі; питання аналізу; виявлене порушення; нормативна підстава; зобов'язання щодо усунення; пояснення/виконання; статус	встановлена законом структура висновку, строки та порядок його оприлюднення й оскарження

Джерело: узагальнено автором

Як видно з табл. 2.5, різні контрольні форми мають суттєво відмінний юридичний дизайн, однак їх інформаційний блок значною мірою збігається. У кожному випадку існує об'єкт контролю, критерій оцінювання, встановлений факт, доказова база, висновок щодо відповідності або невідповідності, а також певний механізм реагування. Саме ця спільна логіка створює можливість для інформаційної уніфікації без нормативного «вирівнювання» самих контрольних процедур.

На нашу думку, основним принципом такої моделі має стати положення «єдина семантика результату – різні юридичні форми його первинного оформлення». Рахункова палата й Держаудитслужба повинні зберігати власні документи, процедури, стандарти та професійне судження, але після завершення відповідного етапу контрольного заходу ключові відомості можуть автоматично або напівавтоматично трансформуватися у спільну структуру. Це дозволяє формувати міжвідомчу аналітику не шляхом читання тисяч текстових звітів, а шляхом роботи зі структурованими контрольними записами.

Для реалізації зазначеної концепції пропонуємо запровадити електронний Звіт про порушення (е-ЗП) як стандартизований структурований

інформаційний запис, що формується на підставі юридично значущого результату державного контролю та містить ідентифікаційні, кваліфікаційні, доказові, фінансові, ризикові й статусні відомості про конкретне підтверджене порушення або контрольне відхилення, щодо якого прийнято професійне рішення уповноваженого суб'єкта.

Запропонований електронний Звіт про порушення не є новим видом контрольного заходу, не встановлює самостійного владного припису і не може створювати юридичні наслідки поза первинним документом, на підставі якого сформований. Його функція полягає у нормалізації та повторному використанні результату. Відповідно, будь-який показник е-ЗП має бути простежуваним до конкретного джерельного документа, абзацу, таблиці, додатка, електронного доказу або іншого зафіксованого елемента контрольного провадження.

Такий підхід особливо важливий для оборонних закупівель, де одна закупівля може бути предметом різних контрольних дій у різний час: внутрішнього контролю державного замовника, внутрішнього аудиту, моніторингу закупівлі, перевірки закупівель, державного фінансового аудиту чи зовнішнього аудиту Рахункової палати. За відсутності спільної семантики результати можуть дублювати один одного або, навпаки, описувати одну системну проблему різними термінами, що ускладнює встановлення повторюваності та фактичного стану усунення причин.

Архітектуру переходу від різнорідних первинних документів до уніфікованого цифрового результату представлено на рис. 2.4. Центральним елементом моделі є рівень семантичної нормалізації: саме на ньому первинні формулювання перетворюються на стандартизовані коди й реквізити, але при цьому зберігають посилання на джерело та контекст, необхідний для професійного тлумачення.

Базовою одиницею електронного Звіту про порушення доцільно визначити окреме підтверджене порушення або однорідну контрольну проблему. Кожне таке порушення має відображатися окремим

структурованим записом. Це дає змогу уникнути змішування в одному електронному об'єкті різних фактів, правових норм, сум і заходів реагування. Водночас один запис може містити декілька взаємопов'язаних нормативних посилань і доказів, якщо вони стосуються одного фактичного складу.



Рисунок 2.4 - Архітектура уніфікації результатів державного контролю оборонних закупівель

Джерело: розроблено автором.

Ключовим є питання моменту створення е-ЗП. Автоматичний ризик-індикатор, невідповідність між платіжними й складськими даними або прострочення строку контракту повинні формувати контрольний сигнал, але не е-ЗП зі статусом встановленого порушення. Такий сигнал має пройти верифікацію: зіставлення джерел, отримання пояснень, оцінювання правової норми, перевірку обставин і професійне судження. Лише після того, як уповноважений контролер дійшов документально обґрунтованого висновку, створюється або активується запис е-ЗП.

Ця межа має фундаментальне значення для запобігання «алгоритмічній презумпції порушення». У сфері оборонних закупівель багато операцій об'єктивно мають нестандартний характер: значне авансування може бути виправдане виробничим циклом; зміна строків – обставинами логістики або

воєнної ситуації; закупівля в одного постачальника – обмеженою виробничою спроможністю ринку. Отже, цифровий індикатор повинен прискорювати професійний аналіз, але не замінювати його.

Електронний Звіт про порушення має містити не лише текстовий опис, а й контрольований набір структурованих реквізитів. Доцільно виокремити дев'ять взаємопов'язаних блоків: ідентифікаційний; зв'язок із закупівлею та життєвим циклом; кваліфікаційний; нормативно-критеріальний; доказовий; наслідковий; реагування; моніторинг виконання рекомендацій; доступ, версійність і якість. Така структура забезпечує можливість одночасного професійного читання запису людиною та автоматизованого опрацювання інформаційною системою.

Ідентифікаційний блок повинен містити унікальний номер е-ЗП, ідентифікатор контрольного заходу, орган контролю, вид або форму заходу, дату формування запису, реквізити первинного документа та статус його чинності. У випадку зміни або скасування первинного рішення інформація не повинна видалятися: е-ЗП отримує новий статус, а історія версій зберігається, що дає змогу коректно відтворити еволюцію контрольного висновку.

Блок зв'язку із закупівлею має містити ідентифікатор державного замовника, закупівлі, державного контракту, постачальника, бюджетної програми та, за можливості, предмета закупівлі в реєстровій моделі. Важливо також визначити стадію життєвого циклу, на якій виникло порушення: формування потреби, планування, визначення очікуваної вартості, вибір способу закупівлі, відбір постачальника, укладення та зміна контракту, авансування, виконання, приймання, облік, зберігання, використання або завершення контракту.

Кваліфікаційний блок повинен відповідати на три питання: що фактично відбулося; якому критерію належної поведінки це не відповідає; якою нормою або встановленим правилом підтверджується така невідповідність. У такий спосіб опис порушення відокремлюється від правової кваліфікації. Це важливо для подальшого аналізу, оскільки одна й та сама норма може

порушуватися різними фактичними способами, а одна типова проблема може мати різні нормативні підстави залежно від способу закупівлі та моменту її здійснення.

Доказовий блок має забезпечити принцип data lineage – простежуваність походження кожного контрольного твердження. До нього доцільно включати посилання на документи, записи інформаційних систем, електронні підписи, журнали змін, результати зустрічних звірок, пояснення, аналітичні розрахунки, фото- або інші допустимі докази. При цьому самі докази можуть зберігатися у відповідних системах, а е-ЗП міститиме захищені посилання, ідентифікатори та контрольні хеш-значення, якщо це передбачено технічною архітектурою.

Таблиця 2.6 - Структура та інформаційне наповнення електронного Звіту про порушення

Інформаційний блок	**Обов'язкові реквізити**	**Первинне джерело**	**Призначення**
1	2	3	4
1. Ідентифікація	ID е-ЗП; орган контролю; вид заходу; ID заходу; дата; реквізити первинного документа; версія; статус	система діловодства / аудиторська інформаційна система відповідного органу	однозначне встановлення походження й юридичного контексту результату
2. Зв'язок із оборонною закупівлею	замовник; ID закупівлі; ID контракту; постачальник; бюджетна програма; предмет; етап життєвого циклу	ЕСЗ, контрактні, бюджетні та реєстрові системи	поєднання порушення з конкретною закупівельною та фінансовою подією
3. Фактична характеристика	стислий опис факту; період; дія/бездіяльність; відповідний процес; повторюваність	первинний контрольний документ, робочі документи	відокремлення встановленої обставини від правової оцінки
4. Критерій і нормативна кваліфікація	критерій належного стану; нормативний акт; стаття/пункт; код типу порушення	нормативна база; методологія органу контролю	уніфікація правової та методичної класифікації
5. Докази й походження даних	перелік доказів; ID електронних записів; джерело; дата; відповідальна особа; посилання на робочий документ	аудиторські файли, реєстри, первинні системи	підтвердження достатності, належності й простежуваності доказової бази

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4
6. Наслідки	сума встановленого фінансового наслідку; потенційні/попереджені втрати; результативний, операційний або безпековий ефект; рівень суттєвості	розрахунки контролера, фінансові та виконавські дані	розмежування масштабу порушення та реального впливу
7. Реагування	рекомендація / вимога / інший захід; відповідальний виконавець; строк; очікуваний результат	рішення, вимога, висновок, рекомендація	перетворення висновку на керований план реалізації
8. Моніторинг виконання рекомендацій	статус; дата оновлення; докази виконання; сума відшкодованого/усунутого ; причина невиконання; оскарження	документи об'єкта, дані органу контролю, судові/казначейські відомості	контроль фактичної реалізації результату і недопущення подвійного рахунку
9. Доступ, версійність і якість	рівень доступу; публічний фрагмент; автор; перевірив; КЕП; журнал змін; причина коригування	система управління доступом та електронного документообігу	захист чутливих даних, контроль змін та довіра до структурованого запису

Джерело: розроблено автором

Блок наслідків потребує особливо уважної стандартизації, оскільки саме фінансові суми найчастіше використовуються для агрегованого звітування й водночас створюють найбільший ризик подвійного рахунку. Доцільно чітко розмежовувати: суму операції, охопленої порушенням; встановлені фінансові втрати; суму, що підлягає відшкодуванню; фактично відшкодовану суму; попереджені втрати; потенційний ризиковий обсяг; суму, щодо якої правові наслідки оскаржуються або остаточно не визначені. Об'єднання цих категорій в одному показнику «сума порушень» методологічно спотворює результат.

Крім фінансового виміру, е-ЗП у сфері оборонних закупівель повинен відображати нефінансовий наслідок. Прострочення поставки критичного обладнання може не створити прямої документально підтвердженої втрати, але мати суттєвий вплив на безперервність забезпечення. Аналогічно придбання товару за формально прийнятною ціною, але з характеристиками, що не відповідають потребі, може призвести до втрати результативності

використання коштів. Тому доцільно передбачити окремі категорії наслідків: фінансовий, результативний, операційний, логістичний, доброчеснісний та безпековий.

Водночас категорія безпекового наслідку не повинна автоматично означати розкриття чутливої інформації. У структурованому записі може фіксуватися сам факт високої критичності або впливу на безперервність забезпечення, тоді як деталізована інформація про номенклатуру, місце, кількість або строки постачання зберігатиметься у захищеному блоці відповідно до законодавства про інформацію та державну таємницю [25; 26]. Це реалізує принцип диференційованого доступу до інформації: повнота для уповноваженого контролю і мінімізація безпекових ризиків при зовнішньому розкритті.

Блок реагування має бути структурований так, щоб можна було встановити не лише текст рекомендації чи вимоги, а й очікувану зміну. Наприклад, «посилити контроль» є слабким для цифрового моніторингу виконання рекомендацій, оскільки не містить вимірюваного кінцевого стану. Більш придатною є конструкція: усунути конкретну причину; змінити процедуру; відшкодувати визначену суму; переглянути умови контракту; запровадити контрольний захід; забезпечити документальне підтвердження; провести службовий або управлінський розгляд. Таким чином, е-ЗП стимулює перехід від загальних формулювань до керованих результатів.

Моніторинг виконання рекомендацій у запропонованій моделі є не завершальним технічним реквізитом, а повноцінною стадією життєвого циклу контрольного результату. Статус «виконано» повинен підтверджуватися доказом і відповідати змісту первинної рекомендації або вимоги. Якщо організація повідомила про виконання, але контрольний захід не усунув першопричину або аналогічне порушення повторилося, система повинна мати можливість позначити результат як формально виконаний, але системно нерезультативний. Саме це створює основу для оцінювання реального впливу контролю. Рекомендовану форму електронного Звіту про порушення у сфері оборонних закупівель наведено у додатку А.

Логічну структуру електронного Звіту про порушення представлено на рис. 2.5. Модель демонструє, що е-ЗП є не електронним «бланком акта», а вузлом зв'язку між первинним контрольним документом, закупівельною подією, доказами, фінансовими наслідками, управлінським реагуванням та подальшим моніторингом. Для забезпечення аналітичної придатності е-ЗП необхідний багатовимірний класифікатор порушень. Одновимірна класифікація лише за статтями законодавства є недостатньою, оскільки зміна нормативної нумерації або спеціального порядку здійснення оборонних закупівель ускладнюватиме довгострокове порівняння. Доцільно одночасно кодувати стадію життєвого циклу, економічну сутність проблеми, критерій контролю, вид наслідку та системність порушення.

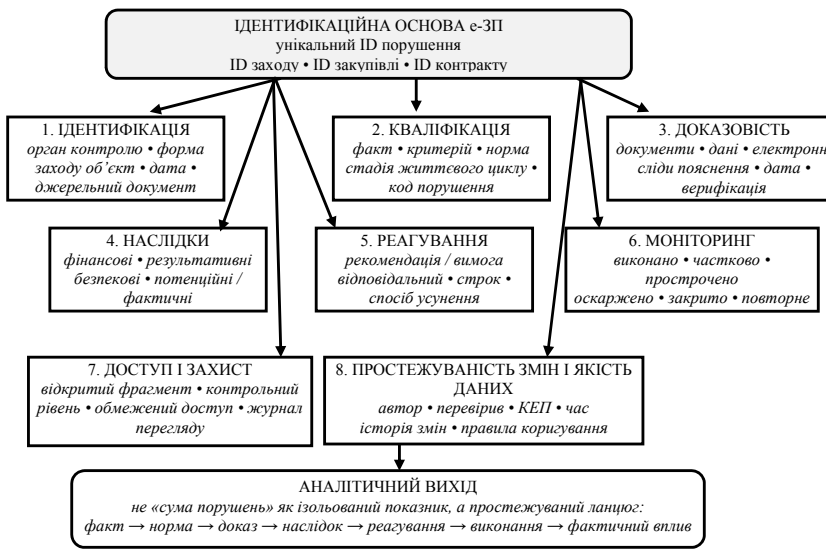


Рисунок 2.5 - Логічна модель електронного Звіту про порушення

Джерело: розроблено автором

Першим виміром має бути стадія життєвого циклу оборонної закупівлі. Такий підхід розвиває сформоване в авторській монографії бачення контролю не лише процедури придбання, а всього процесу перетворення бюджетних ресурсів на оборонний результат. Якщо структурований результат

прив’язаний до конкретної стадії, можна встановити, де саме концентруються системні слабкості: у формуванні потреби, ціноутворенні, конкуренції, договірному управлінні, авансуванні, прийманні або використанні ресурсів.

Другим виміром є критерій контролю: законність, економність, ефективність, результативність, достовірність інформації, збереження активів, доброчесність і безпекова стійкість. Одне порушення може мати декілька наслідків, але для аналітики доцільно визначати первинний критерій, відхилення від якого стало підставою для висновку. Наприклад, необґрунтована потреба може бути насамперед проблемою результативності, а поділ предмета закупівлі – законності та конкурентності.

Таблиця 2.7 Класифікація порушень за стадіями життєвого циклу оборонної закупівлі для цілей електронного Звіту про порушення

Стадія життєвого циклу	**Типові контрольні проблеми**	**Ключовий критерій / дані**	**Аналітичний ефект**
1	2	3	4
1. Формування та обґрунтування потреби	відсутність розрахунку; дублювання потреби; невідповідність оборонній програмі; необґрунтований пріоритет	результативність; план потреб; оборонна програма; розрахунок кількості	виявлення системних джерел надлишкового або недостатнього планування
2. Бюджетне та закупівельне планування	відсутність фінансового забезпечення; невідповідність плану закупівель бюджетним призначенням; несвоєчасне планування	законність, реалістичність; бюджетна програма; асигнування; план	аналіз розривів між потребою, фінансуванням і закупівлею
3. Визначення очікуваної вартості й способу закупівлі	завищення вартості; недостатній ціновий аналіз; поділ предмета; необґрунтоване застосування неконкурентного способу	економність, законність; розрахунок ціни; ринкові дані; правова підстава	формування цінових і процедурних ризик-профілів
4. Відбір постачальника	необґрунтоване відхилення; дискримінаційні умови; конфлікт інтересів; недостатня перевірка спроможності	законність, доброчесність; пропозиції; рішення; реєстрові дані	аналіз концентрації постачальників і повторюваних проблем конкуренції

Продовження табл. 2.7

1	2	3	4
5. Укладення та зміна державного контракту	умови не відповідають результатам закупівлі; необґрунтовані зміни ціни/строків; слабкі гарантії виконання	законність, економність; контракт; додаткові угоди; графіки	виявлення договірних факторів фінансового та безпекового ризику
6. Авансування та платежі	надмірний/необґрунтований аванс; прострочене погашення; оплата без підтвердження етапу; подвійний платіж	законність, збереження ресурсів; казначейські та бухгалтерські дані	оцінка ризику втрат і якості фінансової дисципліни
7. Постачання, виконання робіт/послуг	прострочення; неповний обсяг; невиконання етапу; відсутність санкцій за порушення умов	результативність, договірна дисципліна; логістичні та контрактні дані	моніторинг критичних контрактів і безперервності забезпечення
8. Приймання та контроль якості	приймання без належної перевірки; невідповідність характеристикам; неповне документування дефектів	якість, збереження активів; акти приймання; технічні документи	виявлення ризику трансформації оплаченого предмета у непридатний ресурс
9. Облік, зберігання та використання	несвоєчасне оприбуткування; втрати; невідповідність складських і бухгалтерських даних; неефективне використання	достовірність, збереження, ефективність; облік; склад; експлуатаційні дані	простежуваність від платежу до фактичного оборонного ресурсу
10. Завершення контракту та реалізація результатів контролю	непогашена заборгованість; неврегульовані претензії; невиконані рекомендації; повторення порушення	підзвітність, результативність; акти завершення; претензії; моніторинг виконання рекомендацій	оцінювання реального впливу контролю та усунення першопричин

Джерело: розроблено автором

Практичне функціонування е-ЗП потребує чіткої статусної моделі. Статус повинен характеризувати не юридичну «винуватість» суб'єкта, а стан контрольного запису в інформаційному процесі. Доцільно передбачити щонайменше такі стани: «проект», «верифіковано», «включено до первинного результату», «доведено до об'єкта», «реагування триває», «виконано», «виконано частково», «прострочено», «оскаржується», «скасовано/змінено»,

«закрито», «повторне/системне». Перехід між статусами має журналюватися із зазначенням дати, користувача та документа-підстави.

Особливе значення має статус «оскаржується». Наявність судового або іншого передбаченого законом оскарження не повинна призводити до видалення запису з аналітичної системи, однак повинна блокувати його некоректне використання як остаточно підтвердженого результату. Для агрегованої звітності доцільно окремо відображати остаточні, оскаржувані та скасовані результати. Це підвищує достовірність статистики й запобігає завищенню показників контрольної діяльності.

Життєвий цикл результату не завершується закриттям окремого запису. Дані е-ЗП повинні повертатися до системи планування контролю як інформація про фактичну підтверджуваність ризиків. Якщо певний ризик-індикатор систематично призводить до верифікованих порушень із суттєвими наслідками, його вага в ризиковій моделі може бути підвищена. Якщо ж сигнал часто не підтверджується, методика індикатора потребує перегляду. Таким чином, е-ЗП створює замкнений цикл інституційного навчання.

Таблиця 2.8 - Статусна модель життєвого циклу електронного Звіту про порушення

Етап / статус	Підстава переходу	Обов'язкове підтвердження	Аналітичне трактування	Наступна дія
1	2	3	4	5
0. Контрольний сигнал (до е-ЗП)	автоматичне співвідношення, ризик-індикатор, повідомлення або аналітична ознака	джерело сигналу та пов'язані дані	не є встановленим порушенням; не включається до суми порушень	верифікація, пояснення, професійний аналіз
1. Проект е-ЗП	контролер встановив фактичну обставину, що потребує кваліфікації	первинні докази та робочий документ	внутрішній робочий статус	перевірка достатності доказів і правової кваліфікації
2. Верифіковано / включено до результату	порушення відображено в юридично значущому первинному документі	посилання на звіт, акт, висновок або рішення	підтверджений контрольний результат у межах компетенції органу	офіційна комунікація та визначення реагування

Продовження табл. 2.8

1	2	3	4	5
3. Реагування триває	об’єкт отримав рекомендацію, вимогу чи інший захід	дата отримання, виконавець, строк, план дій	результат ще не реалізований	моніторинг строків і проміжних доказів
4. Виконано / частково виконано	надано та перевірено докази реалізації	документи, платежі, зміни процедур, інші релевантні підтвердження	відображається ступінь фактичної реалізації, а не факт відповіді	оцінка стійкості змін і першопричини
5. Прострочено	строк минув, належного підтвердження немає	автоматична дата + відсутність доказу / рішення про продовження	окрема категорія ризику управлінського реагування	ескалація відповідно до компетенції органу
6. Оскаржується	подано позов, заперечення або інший передбачений законом засіб оскарження	реєстраційні дані та документ оскарження	не враховується як остаточний у тих показниках, де це методологічно критично	оновлення після рішення
7. Змінено / скасовано	нове рішення, судовий акт або виправлення контролюючого органу	документ-підстава, нова версія	історія зберігається; попередня версія не видаляється	перерахунок агрегованих показників
8. Закрито	виконання підтверджено або правова підстава завершення зафіксована	підсумкова оцінка та дата закриття	завершений цикл конкретного результату	аналіз повторюваності й системного ефекту
9. Повторне / системне	аналітично встановлена повторюваність спільної причини	зв’язок із попередніми е-ЗП та аналітичне обґрунтування	сигнал про недостатність превентивного впливу	коригування методики, ризик-профілю, внутрішнього контролю

Джерело: розроблено автором

Рис. 2.6 відображає повний цикл перетворення контрольного сигналу на інституційне навчання. Принциповим є те, що в моделі передбачено два «шлюзи» професійного судження: перед кваліфікацією порушення і перед визнанням рекомендації виконаною. Це запобігає надмірній автоматизації рішень, які за своєю природою потребують оцінювання контексту, доказів та правових наслідків.

Наведена статусна модель дає змогу простежити послідовність переходу електронного Звіту про порушення від первинного контрольного сигналу до завершення реагування та подальшого використання накопиченої інформації. Водночас для цілісного розуміння цього процесу недостатньо лише зафіксувати окремі статуси та умови переходу між ними. Важливо показати, яким чином результати контрольного заходу послідовно проходять етапи перевірки, кваліфікації, реагування, виконання рекомендацій і подальшого контролю, а накопичена інформація повертається до системи управління у вигляді нових ризикових сигналів, уточнених критеріїв та підстав для коригування контрольних пріоритетів. За такого підходу життєвий цикл контрольного результату набуває замкненого характеру: встановлене порушення не завершується його документуванням, а стає інформаційною основою для оцінювання причин, контролю усунення наслідків, виявлення повторюваності та вдосконалення наступних контрольних і управлінських рішень. Взаємозв'язок зазначених етапів та механізм стратегічного зворотного зв'язку узагальнено на рис. 2.6.



Рисунок 2.6 - Життєвий цикл контрольного результату та зворотний зв'язок у системі державного контролю оборонних закупівель

Джерело: розроблено автором

Запровадження е-ЗП вимагає вирішення питання інформаційної безпеки. В оборонних закупівлях контрольний результат може опосередковано розкривати чутливі відомості навіть тоді, коли сам предмет порушення має фінансовий характер. Наприклад, опис прострочення поставки може містити інформацію про номенклатуру, кількість, місце отримання, виробничу спроможність або критичність ресурсу. Тому структура е-ЗП повинна передбачати не один рівень відкритості, а сегментацію реквізитів за режимом доступу.

Управління доступом має поєднуватися з журналюванням. Кожний перегляд, експорт, зміна статусу, додавання доказу або коригування реквізиту повинні фіксуватися в цифровому аудиторському сліді. Простежуваність можна визначити як можливість відновити джерело даних, момент їх створення, зміну та відповідального користувача. Для е-ЗП ця вимога є ще важливішою, оскільки йдеться про офіційно значущу контрольну інформацію.

Запропонована модель може бути особливо корисною для координації Рахункової палати та Держаудитслужби. Стратегія розвитку Рахункової палати на 2025-2029 роки передбачає модернізацію інфраструктури, автоматизовану обробку інформації та розвиток системи моніторингу виконання рекомендацій [16]. Держаудитслужба, своєю чергою, має значний масив результатів моніторингу, перевірок закупівель, ревізій та аудитів [27]. Єдиний семантичний формат не передбачає обміну всіма внутрішніми матеріалами, але дозволяє обмінюватися контрольними метаданими, необхідними для планування й уникнення невиправданого дублювання.

У підсумку електронний Звіт про порушення пропонується розглядати як інформаційно-контрольний інтерфейс між різними інституційними результатами та єдиним інформаційним простором оборонних закупівель. Електронний Звіт про порушення не підміняє аудит, ревізію, перевірку чи моніторинг, а забезпечує уніфіковане представлення основних відомостей про встановлений контрольний результат. Інформація е-ЗП може повторно використовуватися для подальшого контролю виконання рекомендацій і

вимог, міжвідомчої взаємодії, ризик-аналізу, оцінювання повторюваності порушень та виявлення їх системних причин. Кожне підтверджене порушення доцільно відображати окремим структурованим записом, що зменшує ризик подвійного обліку, забезпечує однозначність основних реквізитів і дає змогу використовувати ті самі підтверджені дані різними суб'єктами без повторного їх введення. У поєднанні з цифровим аудиторським слідом це забезпечує простежуваність походження контрольних даних та обґрунтованість їх подальшого використання.

Концепцію уніфікації результатів можна узагальнити формулою «структурований запис про підтверджене порушення – багато правомірних способів використання». Перша частина забезпечує недопущення подвійного рахунку; друга – стандартизацію семантики; третя – створення цінності для різних суб'єктів контролю без дублювання первинного введення даних. У поєднанні з цифровим аудиторським слідом це формує основу доказово керованого контрольного середовища.

Отже, уніфікація результатів державного контролю оборонних закупівель повинна здійснюватися не через механічне стандартизування всіх контрольних документів, а через створення спільного структурованого шару контрольних даних. Електронний Звіт про порушення має забезпечити простежуваний зв'язок «контрольний захід – факт – критерій – норма – доказ – наслідок – реагування – виконання – вплив». Така конструкція дозволяє зберегти юридичну автономію Рахункової палати та Держаудитслужби, водночас створивши спільну інформаційну основу для аналізу, координації та оцінювання результативності.

2.3. Інтеграція закупівельних, фінансових і контрольних даних у єдиному інформаційному просторі оборонних закупівель

Завершальним елементом стратегічної розбудови державного контролю оборонних закупівель є перехід від фрагментарного інформаційного забезпечення до інтегрованого середовища, у якому закупівельні, договірні, бюджетні, казначейські, бухгалтерські, логістичні та контрольні дані розглядаються не як автономні масиви, а як взаємопов'язані відображення одного життєвого циклу оборонної закупівлі. В умовах значних обсягів оборонних видатків і необхідності швидкого прийняття рішень інформаційний розрив між цими масивами створює не лише технологічні незручності, а й контрольний ризик: окремо правильні показники можуть не давати цілісного уявлення про фактичне перетворення бюджетного ресурсу на оборонний результат.

Формування єдиного інформаційного простору оборонних закупівель доцільно розглядати як створення захищеного інтегрованого середовища, у межах якого взаємопов'язуються дані про потребу, планування, закупівлю, контракт, фінансування, платежі, постачання, використання ресурсу та результати контролю. Центральним об'єктом такої інтеграції має виступати не окрема інформаційна система чи електронний документ, а цілісний інформаційний образ оборонної закупівлі, сформований на основі спільних ідентифікаторів, узгодженої структури даних, цифрової простежуваності та розподіленої відповідальності за їх формування, достовірність і актуальність.

Необхідність такого підходу зумовлена багатокомпонентною природою оборонної закупівлі та розосередженістю інформації між різними функціональними системами. Закупівельні інформаційні ресурси відображають предмет закупівлі, спосіб її здійснення, учасників, цінові параметри та умови договору; казначейські системи – бюджетні й фінансові зобов'язання та проведення платежів; бухгалтерський облік – видатки, активи, розрахунки і заборгованість; складські та логістичні системи – фактичне надходження, переміщення, зберігання та використання ресурсів; системи

внутрішнього контролю й аудиту, а також органи державного фінансового контролю – встановлені відхилення, результати контрольних заходів, рекомендації, вимоги та стан їх виконання. Кожен із зазначених масивів має самостійну інформаційну цінність, проте повноцінне контрольне значення виникає лише за умови можливості їх однозначного взаємного зіставлення.

Саме тому інтеграція повинна здійснюватися не шляхом механічного накопичення даних в одній системі, а через встановлення стійких інформаційних зв'язків між ними. Ключовою умовою є використання спільних ідентифікаторів, які дають змогу пов'язати потребу із закупівлею, закупівлю – з договором, договір – із бюджетними зобов'язаннями та платежами, платежі – з фактичним постачанням, а результати виконання договору – з контрольними заходами, виявленими порушеннями та подальшим реагуванням. За такого підходу інформація про одну й ту саму оборонну закупівлю перестає існувати у вигляді ізольованих фрагментів і формується як послідовна цифрова історія її здійснення.

Єдиний інформаційний простір у такому розумінні має забезпечувати не дублювання функцій існуючих інформаційних систем, а їх інформаційну сумісність. Первинні дані повинні формуватися та актуалізуватися у тих системах і тими суб'єктами, які є відповідальними за відповідні управлінські процеси, а інтегроване середовище має забезпечувати їх зіставлення, перевірку логічних і контрольних співвідношень, формування цифрового аудиторського сліду та повторне використання в межах установлених повноважень. Така модель дає змогу поєднати принцип достовірності первинної інформації з вимогою її доступності для управлінських і контрольних цілей.

У результаті формується наскрізна інформаційна модель оборонної закупівлі, у якій кожна суттєва подія – від обґрунтування потреби до фактичного використання придбаного ресурсу та реалізації результатів контролю – має інформаційне відображення, пов'язане з попередніми й наступними етапами. Це створює передумови для автоматизованого

виявлення невідповідностей, формування контрольних сигналів, ризик-орієнтованого відбору об’єктів контролю та своєчасного управлінського реагування.

Т. Д. Косова та І. А. Ангеліна, досліджуючи інформаційне забезпечення фінансового контролю, акцентують на значенні якісної інформаційної бази для реалізації контрольних функцій [28]. Підтримуючи таке бачення, зазначимо, що для оборонних закупівель ключовою стає не тільки достатність інформації, а й її структурна сумісність. Контролеру потрібна можливість відтворити логічний зв’язок між затвердженою потребою, укладеним контрактом, зареєстрованим зобов’язанням, платежем, поставкою та результатом приймання без повторного ручного збирання однакових відомостей.

В. Ф. Піхоцький розглядає інформаційне забезпечення контролюючих органів як інструмент підвищення результативності державного фінансового контролю [21]. Цю позицію доцільно доповнити принципом інформаційної повторюваності без інформаційного дублювання: відомості можуть багаторазово використовуватися різними контрольними суб’єктами, але не повинні багаторазово вручну відтворюватися. Первинне джерело має залишатися авторитетним для визначеної групи показників, тоді як інтеграційний рівень забезпечує їх правомірне повторне використання.

Р. В. Романчук пов’язує модернізацію державного фінансового контролю з діджиталізацією його процесів та використанням кращих практик [22]. Л. М. Івашова і Н. І. Шевченко також акцентують на цифровізації моніторингу й контролю як стратегічному напрямі управління державними фінансами [24]. Для оборонної сфери ці положення набувають особливого змісту: цифровізація не повинна зводитися до переведення паперових документів у PDF або створення нових електронних форм. Її критерієм має бути автоматизоване отримання структурованих даних із первинних систем, їх взаємне узгодження та можливість відтворення повної історії управлінського рішення.

Нормативне поле вже містить передумови для такої моделі. Закон України «Про оборонні закупівлі» [8], Особливості, затверджені постановою Кабінету Міністрів України № 1275 [13], Закон «Про публічні закупівлі» [9] та Бюджетний кодекс України [7] формують взаємопов'язані закупівельний і фінансовий рівні. Станом на серпень 2026 року електронна система закупівель фактично містить плани, оголошення, договори, зміни та інші структуровані відомості щодо значної частини закупівель для потреб оборони [29]. Водночас спеціальний режим оборонних закупівель об'єктивно передбачає диференційований рівень відкритості, тому інтеграція має поєднувати інформаційну повноту для уповноважених користувачів із захистом чутливих даних.

На нашу думку, єдиний інформаційний простір оборонних закупівель слід визначати як організаційно, методологічно та технологічно впорядковане захищене середовище обміну структурованими даними, в якому інформація про життєвий цикл оборонної закупівлі формується у первинних системах, однозначно пов'язується за спільними ідентифікаторами, автоматично перевіряється за встановленими правилами, зберігає цифрову історію походження та використовується для управління, внутрішнього контролю й аудиту, урядового й зовнішнього державного фінансового контролю (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 - Матриця інформаційних доменів єдиного інформаційного простору оборонних закупівель

Інформаційний блок	**Первинні джерела та відповідальні суб'єкти**	**Ключові дані**	**Контрольне призначення**	**Основні користувачі**
1	2	3	4	5
Потреба і планування	системи планування потреб; структурні підрозділи державного замовника	обґрунтування потреби; кількість; пріоритетність; строк; орієнтовна вартість; зв'язок із програмою	оцінювання обґрунтованості, своєчасності та відповідності закупівлі реальній потребі	керівництво замовника; внутрішній контроль; аудитори

Продовження табл. 2.9

1	2	3	4	5
Закупівля	електронна система закупівель та спеціалізовані системи замовника	спосіб закупівлі; предмет; учасники; пропозиції; рішення; очікувана та договірна ціна	аналіз конкуренції, правових підстав, цінових відхилень і ризикових ознак	замовник; ДАСУ; Рахункова палата
Контракт	договірні реєстри й електронний документообіг	номер; сторони; ціна; графік; аванс; строки; зміни; санкції; статус виконання	контроль істотних умов, змін, строків, відповідності платежів і поставок	замовник; юридичні підрозділи; контролери
Фінансування і платежі	бюджетні системи, Казначейство, бухгалтерський облік	асигнування; зобов'язання; фінансові зобов'язання; аванси; платежі; видатки; заборгованість	перевірка фінансової забезпеченості, законності платежів, погашення авансів та відповідності видатків	фінансові служби; Казначейство; ДАСУ; Рахункова палата
Поставка і використання	складські, логістичні, технічні та облікові системи	кількість і дата надходження; приймання; якість; місце; рух; введення в експлуатацію	підтвердження фактичного виконання та переходу від платежу до оборонного ресурсу	замовник; матеріально відповідальні особи; аудитори
Контрольні результати	внутрішній контроль і аудит; ДАСУ; Рахункова палата; інші уповноважені суб'єкти	контрольний сигнал; встановлений факт; порушення; е-ЗП; рекомендація/вимога; строк; статус моніторинг виконання рекомендацій	формування історії контролю, запобігання дублюванню, аналіз повторюваності й виконання рекомендацій	усі уповноважені контрольні рівні

Джерело: розроблено автором

Матриця демонструє, що інтеграція не означає визначення одного універсального «власника» всієї інформації. Навпаки, зріла модель має ґрунтуватися на розподіленому володінні даними: кожен показник формується там, де виникає відповідна господарська або управлінська подія. Плановий

підрозділ відповідає за дані потреби, закупівельна система – за процедуру, контрактна підсистема – за умови договору, Казначейство й бухгалтерський облік – за фінансові показники, складська система – за надходження. Є-простір не замінює ці системи, а створює між ними керовані зв'язки.

Р. С. Сорока, аналізуючи організацію державного фінансового контролю у сфері закупівель, підкреслює важливість системної організації контрольного процесу [2]. Для цифрової моделі це означає необхідність синхронізації не лише контрольних повноважень, а й інформаційних об'єктів. Якщо різні органи використовують неоднакові ідентифікатори, одиниці виміру, часові зрізи або трактування вартості, технічна інтеграція не гарантує змістової узгодженості.

Тому, першим інфраструктурним принципом є-простору має бути змістова та форматна узгодженість даних. Для кожного показника необхідно встановити економічний зміст, формат, одиницю виміру, джерело, момент виникнення, порядок оновлення та правила версійності. Наприклад, «вартість закупівлі» не може існувати як один невизначений показник: очікувана вартість, договірна ціна, ціна після змін, сума зобов'язань і фактичні платежі мають різний зміст і повинні зберігатися як окремі, але пов'язані поля.

Другим принципом є наскрізна ідентифікація. Критичним недоліком фрагментарних систем є ситуація, коли одна закупівля має один номер у плані, інший – у закупівельному модулі, третій – у внутрішньому договірному реєстрі, а фінансові записи пов'язуються лише текстовим описом. У такому середовищі автоматизований контроль змушений покладатися на приблизне зіставлення, що збільшує частоту хибних збігів. Спільні ключі повинні бути закладені у структуру обміну даними з моменту виникнення потреби.

Третім принципом є одноразове первинне формування. Інформація про дату контракту, код постачальника, суму зобов'язання чи факт поставки не повинна вручну вводитися до кількох контрольних форм. Повторне введення створює технічні розбіжності, зменшує персоніфіковану відповідальність і ускладнює визначення достовірного джерела. Правильнішою є модель «одне авторитетне джерело – багато правомірних споживачів».

Четвертим принципом є подієве оновлення. Для оборонних закупівель періодична звітність часто є надто повільною: прострочення авансу або критичної поставки має управлінське значення в момент виникнення, а не після завершення місяця чи кварталу. Тому інтеграційний рівень доцільно будувати так, щоб суттєва подія – укладення контракту, реєстрація зобов'язання, платіж, поставка, приймання, зміна строку – автоматично оновлювала пов'язані показники та запускала відповідні контрольні правила.

Зазначені положення відображено на рис. 2.7, де єдиний інформаційний простір представлено як багаторівневу архітектуру: первинні системи залишаються функціонально самостійними, інтеграційний рівень забезпечує обмін, спільні ідентифікатори забезпечують однозначне співвіднесення та єдність трактування даних, а аналітико-контрольна підсистема перетворює дані на контрольні сигнали, ризикові оцінки та структуровані результати.

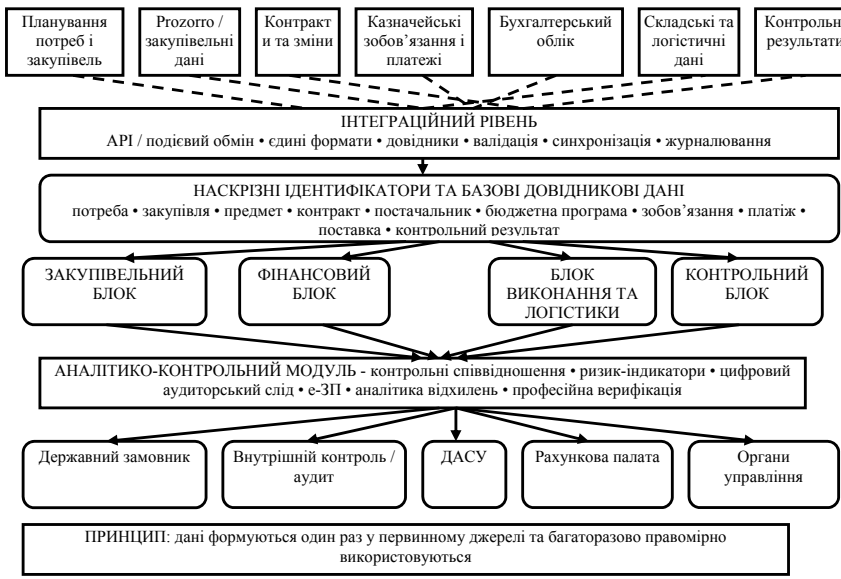


Рисунок 2.7 - Архітектура єдиного інформаційного простору оборонних закупівель

Джерело: розроблено автором

Центральне місце в інформаційній архітектурі займають базові довідникові дані та наскрізні ідентифікатори. Під базовими довідниковими даними у цьому дослідженні розуміємо відносно стабільні інформаційні сутності, що багаторазово використовуються різними інформаційними системами: державний замовник, постачальник, бюджетна програма, класифікатор предмета закупівлі, одиниця виміру, тип контракту, статус закупівлі. Їх уніфікація зменшує кількість неоднозначних текстових описів і створює основу для достовірного автоматизованого зіставлення даних.

Наскрізний ідентифікатор не обов'язково має бути єдиним глобальним номером, що замінює всі чинні реєстраційні номери.

Наскрізний ідентифікатор не обов'язково повинен бути одним глобальним номером, що замінює всі чинні реєстраційні номери. Практичнішою є модель зв'язаних ключів, у якій ідентифікатор потреби, закупівлі, договору, зобов'язання, платежу, поставки та контрольного результату зберігають власне функціональне призначення, але пов'язуються через стабільну таблицю відповідностей. Це дозволяє модернізувати інформаційне середовище без руйнування чинних облікових і казначейських процедур.

Окремий ідентифікатор доцільно формувати для предмета оборонної закупівлі як контрольної сутності. Саме предмет, а не лише номер процедури, забезпечує зв'язок із життєвим циклом: одна закупівля може містити кілька номенклатурних позицій, одна позиція – постачатися партіями, а придбаний ресурс – обліковуватися та використовуватися після завершення договору. Контрольна простежуваність тому повинна мати змогу перейти від закупівлі до конкретного ресурсу й назад.

Формування системи взаємопов'язаних ідентифікаторів створює основу не лише для інтеграції та простежуваності даних, а й для їх автоматизованого аналітичного опрацювання. Зіставлення інформації з різних джерел дає змогу виявляти невідповідності, нетипові зв'язки, ризикові комбінації та повторювані закономірності, які складно встановити при ізольованому аналізі окремих інформаційних масивів.

А. В. Хмельков досліджує можливості розвідки на основі відкритих джерел та штучного інтелекту у практиці державного фінансового контролю [30]. Цей напрям є досить перспективним, однак в оборонних закупівлях його слід вбудовувати у чітку архітектуру даних. Штучний інтелект може допомагати виявляти аномальні ціни, нетипові зв'язки постачальників або ризикові шаблони, але результат алгоритму повинен зберігати посилання на вихідні дані, модель, час обчислення та правила інтерпретації. Інакше аналітична потужність зростатиме швидше, ніж доказовість. Принципово важливо розмежовувати автоматизований контроль та автоматизоване прийняття рішень. Контрольне співвідношення або модель машинного навчання можуть формувати сигнал про потенційне відхилення чи ризикову ознаку, однак такий сигнал сам по собі не є достатньою підставою для встановлення факту порушення. Він потребує професійної верифікації уповноваженим суб'єктом контролю з урахуванням установлених критеріїв, нормативних вимог і належної доказової бази. Лише після підтвердження відповідного факту інформація про порушення може бути включена до електронного Звіту про порушення.

Таблиця 2.10 - Система наскрізних ідентифікаторів та контрольних зв'язків у єдиному інформаційному просторі

Сутність	**Базовий ідентифікатор / ключ зв'язку**	**Пов'язувані дані**	**Цінність для контролю**
1	2	3	4
1. Оборонна потреба	ID потреби + державний замовник + бюджетна/оборонна програма	обґрунтування, кількість, строк, пріоритет, планове фінансування	перевірка походження закупівлі та відповідності фактичного придбання заявленій потребі
2. Закупівля	ID закупівлі / плану в електронній системі або внутрішній реєстраційний ключ	спосіб, предмет, учасники, ціни, рішення, документи	простеження процедури, конкуренції та переходу до контракту
3. Предмет закупівлі	ID предмета / номенклатурної позиції + класифікаційні атрибути	кількість, характеристики, функціональна ознака, критичність, партії	порівняння цін і результатів, зв'язок із поставкою та фактичним використанням

Продовження табл. 2.10

1	2	3	4
4. Державний контракт	номер + дата + ID закупівлі + сторони	ціна, графік, аванс, зміни, строки, санкції	аналіз змін умов, строків та фінансових наслідків
5. Бюджетне/ фінансове зобов'язання	реєстраційний номер зобов'язання + контракт	сума, КПКВК/КЕКВ, дата, статус	зіставлення договірної ціни з фінансовим забезпеченням
6. Платіж	ID платіжної операції + зобов'язання + контракт	сума, дата, призначення, одержувач, тип оплати	контроль авансування, черговості, відповідності оплат фактичному виконанню
7. Поставка / приймання	ID партії або акта приймання + предмет + контракт	кількість, дата, якість, місце, документ-підстава	підтвердження фактичного результату та погашення авансів
8. Результат для контролю	ID заходу + ID факту/е-ЗП + пов'язані сутності	сигнал, порушення, доказ, сума, рекомендація/вимога, статус	моніторинг виконання рекомендацій, повторне використання доказів, аналіз повторюваності й системних причин

Джерело: розроблено автором

Рекомендований склад наскрізних ідентифікаторів і мінімальних метаданих для інформаційного взаємозв'язку основних етапів оборонної закупівлі наведено у додатку Б.

Інтеграція даних має бути не лише структурною, а й контрольованою. Для цього пропонується виділити окремий шар якості даних, що працює до запуску змістових контрольних співвідношень. Його завдання – перевірка формату, обов'язковості реквізитів, унікальності ідентифікаторів, допустимості значень, часової послідовності та версійності. Контроль фінансової поведінки закупівлі не може бути надійним, якщо система спочатку не впевнена, що зіставляє саме ті записи, які стосуються одного контракту.

Якість даних доцільно оцінювати щонайменше за шістьма критеріями: повнота, достовірність, актуальність, узгодженість, унікальність та простежуваність. Показник може бути формально правильним, але застарілим; актуальним, але без встановленого джерела; повним, але

дубльованим. Тому інтеграційна модель повинна зберігати не лише значення, а й метадані про його походження, час формування, версію та відповідального власника.

Після перевірки якості активується система контрольних співвідношень. Їх призначення полягає у виявленні невідповідності між показниками, які за економічною логікою повинні кореспондувати. Наприклад, сума зареєстрованих зобов'язань не повинна втрачати зв'язок із актуальною договірною ціною; аванс має мати строк і механізм погашення; платіж повинен співвідноситися з умовами контракту; завершення договору – із документами приймання і відсутністю непогашених фінансових залишків.

При цьому контрольне співвідношення не завжди є рівністю. Для частини показників потрібні допустимі інтервали, часові лаги, накопичувальні правила або умовні залежності. Наприклад, платіж може законно передувати поставці у разі авансування; фактична кількість поставки може формуватися частинами; курсова або податкова специфіка може змінювати грошове відображення. Саме тому кожне правило повинно мати методологічний паспорт: мету, джерела, алгоритм, допустимі відхилення та порядок професійного опрацювання. Рекомендовану структуру методологічного паспорта автоматизованого контрольного співвідношення та приклад його заповнення наведено у додатку В.

Механізм взаємного узгодження, наведений на рис. 2.8, показує принциповий перехід від «пошуку порушень у базі даних» до керованого конвеєра контрольної верифікації. Виявлене відхилення спочатку класифікується як сигнал, потім аналізуються причини й документи, і лише після цього уповноважена посадова особа визначає його контрольний статус. Така послідовність зменшує ризик хибних автоматичних висновків та водночас не втрачає переваг швидкого машинного аналізу.

Запропонований механізм взаємного узгодження закупівельних, фінансових і контрольних даних потребує подальшої конкретизації на рівні окремих контрольних співвідношень. Саме вони перетворюють інтегровані

інформаційні масиви з пасивного сховища даних на інструмент постійного автоматизованого контролю. Йдеться про зіставлення показників, які характеризують одну й ту саму господарську подію з різних боків: умов договору, бюджетних зобов'язань, здійснених платежів, строків постачання, кількісних параметрів, бухгалтерського відображення та результатів контрольних заходів. Невідповідність між такими показниками може свідчити про потребу в додатковій перевірці, уточненні даних або оцінюванні ризику.

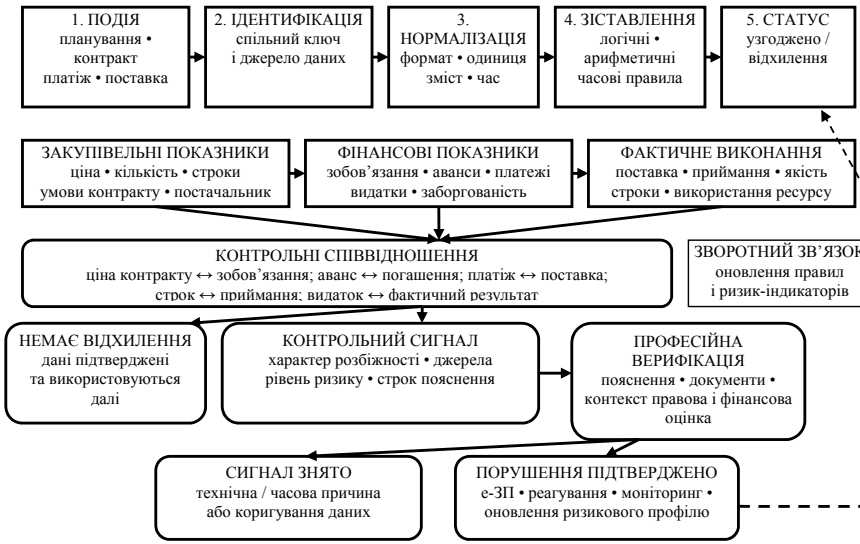


Рисунок 2.8 - Механізм взаємного узгодження закупівельних, фінансових і контрольних даних

Джерело: розроблено автором

Водночас автоматизоване контрольне співвідношення не повинно ототожнюватися з автоматичним установленням порушення. Його призначення полягає у формуванні інформаційного сигналу, який указує на відхилення від очікуваного або нормативно визначеного зв'язку між даними. Подальша оцінка такого сигналу має враховувати зміст договору, умови виконання зобов'язань, допустимі часові та кількісні відхилення, первинні документи й інші обставини конкретної закупівлі. Таким чином, автоматизація

забезпечує оперативне виявлення потенційно ризикових ситуацій, тоді як остаточне контрольне судження формується за результатами професійного аналізу. Для практичної реалізації такого підходу доцільно визначити типові пари взаємопов'язаних показників, встановити логіку їх зіставлення, можливий контрольний сигнал, необхідне професійне опрацювання та очікуваний результат реагування. Матрицю основних автоматизованих контрольних співвідношень у єдиному інформаційному просторі оборонних закупівель наведено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11 - Матриця автоматизованих контрольних співвідношень у єдиному інформаційному просторі

Зіставлювані дані	**Контрольне правило**	**Контрольний сигнал**	**Професійне опрацювання**	**Подальший результат**
1	2	3	4	5
Актуальна ціна контракту – зареєстровані зобов'язання	сума зобов'язань має відповідати правомірно сформованій договірній базі з урахуванням змін	зобов'язання перевищує актуальну ціну або не має зв'язку з версією контракту	перевірка додаткових угод, дати реєстрації та бюджетної підстави	коригування даних або фіксація порушення / ризику
Аванс – строк і погашення	авансовий платіж повинен мати договірну підставу та бути погашений поставкою/ поверненням у визначений строк	прострочений непогашений аванс; аномально висока частка авансу	аналіз умов договору, гарантій, фактичної поставки та претензійної роботи	контрольний сигнал високого ризику; за підтвердження – е-ЗП
Платежі – фактичні поставки	накопичені платежі співвідносяться з графіком і вартістю прийнятого виконання	оплата суттєво випереджає поставку поза допустимою моделлю	перевірка авансування, актів, часткових поставок, коригувань	уточнення стану контракту; контроль фінансового ризику
Строк контракту – дата приймання	приймання має відбуватися в межах строку або за документовано зміненими умовами	прострочення критичної поставки; відсутність актуальної зміни строку	оцінка причин, відповідальності, штрафних санкцій та впливу на забезпечення	ризик безперервності; рекомендація/ вимога; моніторинг виконання

Продовження табл. 2.11

1	2	3	4	5
Кількість за контрактом – складське надходження	фактична кількість повинна відповідати прийнятій частині поставки	невідповідність кількості, дубльоване оприбуткування, відсутність складського запису	звірка актів, накладних, складського і бухгалтерського обліку	коригування або контрольний факт
Фактичні видатки – оприбуткові активи/ результат послуг	визнані видатки повинні мати підтверджений економічний результат	видаток є, а актив/результат не підтверджений	аналіз первинних документів, облікової політики, фактичного використання	фінансовий контрольний результат; оцінка збитку/втрати
Контрольний сигнал – попередні е-ЗП	новий сигнал зіставляється з історією аналогічних порушень і виконанням рекомендацій	повторюваність у того самого процесу, постачальника або замовника	аналіз системної причини та достатності попереднього реагування	підвищення ризикового профілю; системна рекомендація

Джерело: розроблено автором

Особливого значення набуває інтеграція контрольних результатів. У традиційній моделі акт, звіт або рішення часто існує окремо від масиву первинних закупівельних і фінансових даних. У запропонованому є-просторі контрольний результат повинен мати двосторонній зв'язок: від е-ЗП можна перейти до конкретного контракту, платежу чи поставки, а з картки контракту – побачити пов'язані контрольні сигнали, підтверджені порушення, рекомендації та стан моніторингу виконання рекомендацій. Це переводить контроль із «документального архіву» у функціональний компонент життєвого циклу.

Таке поєднання створює нові можливості для Рахункової палати та Держаудитслужби без змішування їх повноважень. Закон про Рахункову палату [12] визначає окремий рівень зовнішнього державного фінансового контролю, тоді як Закон № 2939-XII і Положення про ДАСУ [10; 11] – урядовий рівень. Є-простір не повинен уніфікувати висновки цих інституцій, але може забезпечувати спільну фактичну основу, контрольоване повторне використання даних і скорочення повторного витребування документів.

При цьому принцип повторного використання доказової інформації має застосовуватися обережно. Дані, отримані іншим органом, можуть бути використані для оцінювання ризику, планування вибірки або підтвердження окремого реквізиту лише за умови відомого походження, незмінності, актуальності та належного правового режиму доступу. Професійне судження контролера не може бути замінене фактом наявності запису в інтегрованій системі. Відповідно, цифровий аудиторський слід має охоплювати не лише історію первинної господарської операції, а й історію контролю над нею. Доцільно фіксувати момент спрацювання правила, версію алгоритму, особу, яка опрацювала сигнал, отримані пояснення, зміну статусу, сформоване порушення, прийняте рішення, строк виконання та факт закриття. Така структура дає можливість оцінити не тільки «що сталося», а й «як держава на це відреагувала».

Цифрова простежуваність також підсилює контроль якості самої контрольної системи. Якщо певне автоматизоване правило систематично формує сигнали, які після перевірки не підтверджуються, це свідчить про потребу в його калібруванні. Якщо, навпаки, нові порушення виявляються поза чинними ризик-індикаторами, їх ознаки можуть бути використані для оновлення аналітичних моделей. Таким чином, є-простір формує механізм інституційного навчання.

Однак масштабна інтеграція в оборонній сфері неможлива без розмежування доступу. Закон «Про інформацію» [25], Закон «Про державну таємницю» [26] та Закон «Про захист інформації в інформаційно-комунікаційних системах» [31] вимагають врахування правового режиму відомостей. Єдність інформаційного простору тому не означає відкритості всього масиву: той самий інтегрований об’єкт може мати різні представлення для державного замовника, внутрішнього аудиту, ДАСУ, Рахункової палати та публічного рівня.

Пропонуємо застосовувати п’ятирівневу модель доступу: відкритий, службовий, контрольний, обмежений і архівний. Відкритий рівень містить

агреговані показники без операційно чутливих деталей; службовий – дані для повсякденної роботи замовника; контрольний – розширений масив для уповноважених органів; обмежений – чутливі відомості з посиленим режимом; архівний – незмінну історію завершених операцій, версій документів і контрольних рішень (рис. 2.9).

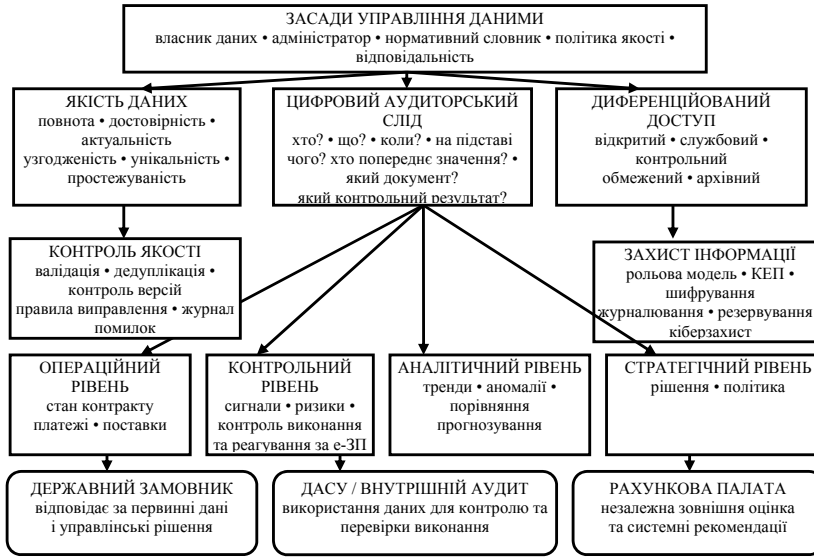


Рисунок 2.9 - Модель управління даними, доступом і цифровою простежуваністю в єдиному інформаційному просторі

Джерело: розроблено автором

Управління доступом повинно поєднуватися з управлінням якістю та відповідальністю. Кожний інформаційний домен має мати власника даних, який відповідає за методологію формування показників, та технічного адміністратора, який забезпечує функціонування інформаційного ресурсу. Ці ролі не слід змішувати: ІТ-підрозділ не повинен визначати економічний зміст бюджетного показника, а фінансова служба – одноосібно встановлювати технічні правила кіберзахисту. Електронні записи, що використовуються як підстава для контрольного висновку, мають відповідати вимогам законодавства про електронні документи та електронну ідентифікацію [32; 33].

У практичній архітектурі це означає необхідність зберігати кваліфіковані електронні підписи або інші передбачені законом засоби підтвердження, часові позначки, версії документів і незмінні журнали операцій. Наявність структури даних не повинна послаблювати юридичну доказовість документа-підстави. Важливим є також принцип мінімально необхідного доступу. Контролер має отримувати весь обсяг інформації, необхідний для виконання законних повноважень, але система не повинна автоматично відкривати йому дані, не пов'язані з предметом контролю. Рольова модель і журналювання переглядів дозволяють одночасно забезпечити повноту професійного контролю та персоніфікувати відповідальність за доступ до чутливої оборонної інформації. На аналітичному рівні є-простір може підтримувати три класи інструментів. Перший – детерміновані контрольні правила, де логіка повністю визначена нормативно або методологічно. Другий – статистичні й порівняльні моделі, що виявляють нетипові ціни, строки, концентрацію постачальників чи поведінкові аномалії. Третій – інструменти штучного інтелекту, здатні працювати з великими текстовими масивами, відкритими джерелами та складними взаємозв'язками [30]. Для кожного класу має бути різний рівень пояснюваності й професійної верифікації.

На нашу думку, застосування штучного інтелекту в оборонному контролі має підпорядковуватися принципу «аналітична автоматизація без автоматизації відповідальності». Алгоритм може рекомендувати об'єкт, групувати документи, виявляти схожі патерни або оцінювати ризик, але кінцевий контрольний висновок має залишатися за уповноваженою особою. Крім того, для чутливих даних потрібно окремо оцінювати середовище обробки, місце зберігання, можливість передачі третім сторонам та ризик розкриття через зовнішні моделі.

Ефективність є-простору не слід оцінювати за кількістю підключених систем. Формальне API-з'єднання може не створити жодної цінності, якщо дані несумісні, оновлюються із запізненням або продовжують вручну дублюватися. Критеріями повинні бути частка автоматично отриманих реквізитів, повнота наскрізної ідентифікації, час оновлення, кількість розбіжностей, частка сигналів, що мають підтверджену контрольну цінність,

скорочення повторних запитів та можливість відтворити повний аудиторський слід. Для оцінювання розвитку пропонуємо п'ятирівневу модель зрілості. Вона дозволяє показати, що створення є-простору є не одноразовим ІТ-проєктом, а послідовною трансформацією інформаційної та контрольної культури: від фрагментарного зберігання даних – до їх змістової та технічної узгодженості, автоматизованого контролю, прогнозної аналітики та адаптивного управління.

Таблиця 2.12 - Етапи розвитку єдиного інформаційного простору оборонних закупівель

Етап розвитку	Стан даних та інтеграції	Контрольні можливості	Ключові ризики
1. Фрагментарний	автономні системи, ручний обмін, різні ідентифікатори й формати	переважно документальна постфактум-перевірка	дублювання, неповнота, тривалі запити, слабка простежуваність
2. Узгоджений	частковий API-обмін, уніфіковані формати, таблиці відповідності ідентифікаторів	автоматизоване отримання окремих показників і базові звірки	відмінності у трактуванні показників, нерівномірна якість, ручні винятки
3. Інтегрований	подієве оновлення, зв'язані домени, цифровий аудиторський слід	контрольні співвідношення, ризик-сигнали, е-ЗП, моніторинг виконання рекомендацій	хибні сигнали, перевантаження правилами, ризики доступу
4. Аналітичний	консолідовані структуровані дані, історичні масиви, аналітичні моделі	порівняння, аномалії, прогнозування, підтримка планування аудиту	модельний ризик, непрозорі алгоритми, залежність від якості даних
5. Адаптивний	інтеграція даних, контролю та управлінського зворотного зв'язку	самонавчання ризикових профілів, системні рекомендації, оцінювання впливу	надмірна автоматизація, концентрація даних, кіберризики

Джерело: розроблено автором

Практичне впровадження є-простору доцільно здійснювати поетапно. На першому етапі необхідно провести інвентаризацію даних: які показники вже існують, у яких системах, хто їх формує, які правові режими застосовуються. Другий етап має сформувати узгоджену систему довідників,

ідентифікаторів, форматів і правил якості даних. Третій – забезпечити пілотний обмін між закупівельною, контрактною і фінансовою підсистемами. Лише після цього доцільно масштабувати автоматизовані контрольні співвідношення й аналітичні модулі. Пілотування є особливо важливим через неоднорідність оборонних закупівель. Одна модель обміну не повинна механічно застосовуватися до відкритих закупівель загального забезпечення та до чутливих закупівель озброєння або спеціальної техніки. Система має бути методологічно єдиною, але технологічно й інформаційно диференційованою за рівнем доступу, способом формування даних та допустимим ступенем публічності.

На етапі масштабування головним ризиком є створення «цифрової надбудови», яка дублює чинні системи. Тому новий функціонал має створюватися лише там, де існує реальна інформаційна прогалина. Якщо показник уже формується в Prozorro, Казначействі, бухгалтерській чи складській системі, є-простір повинен отримувати його автоматично, а не вимагати від користувача повторного введення.

Офіційні ресурси підтверджують практичну наявність ключових цифрових джерел. Prozorro забезпечує структуроване представлення планів, закупівель, договорів та змін [29], а Казначейство – функціонування інформаційної інфраструктури бюджетного обслуговування [34]. Рахункова палата у 2026 році продовжує аудити у сфері безпеки й оборони [17], тоді як Держаудитслужба залишається центральним органом урядового державного фінансового контролю [27]. Запропонований є-простір повинен не створювати паралель до цих ресурсів, а забезпечувати їх методологічно впорядковану взаємодію в межах законних повноважень. Суттєвою перевагою інтеграції є можливість перейти від контролю окремої транзакції до контролю причинно-наслідкового ланцюга. Сама по собі оплата може бути законною, але якщо вона пов’язана з необґрунтованою потребою, завищеною ціною або простроченою критичною поставкою, оцінка лише платіжної операції не відображає повного ризику. Є-простір робить доступним саме цей контекст.

Водночас, інтеграція даних не повинна перетворювати контроль на тотальне спостереження. Важливим є дотримання принципу контрольної

пропорційності, відповідно до якого обсяг інформації має визначатися реальними потребами управління, підзвітності та контролю. До єдиного інформаційного простору доцільно включати не максимально можливий, а мінімально достатній набір структурованих даних, необхідних для ідентифікації суттєвих ризиків, перевірки контрольних співвідношень, формування обґрунтованих висновків і прийняття управлінських рішень. Надмірне накопичення інформації не лише збільшує витрати на її підтримку й актуалізацію, а й ускладнює забезпечення якості даних та створює додаткові ризики їх захисту.

Стратегічна цінність єдиного інформаційного простору визначається тому не масштабом централізації інформації, а якістю та стійкістю зв'язків між даними, системами й суб'єктами їх формування та використання. Його функціонування має забезпечувати багаторазове використання один раз сформованих і належним чином верифікованих даних для управлінських і контрольних цілей. Виявлені розбіжності при цьому трансформуються у пояснювані контрольні сигнали, підтверджені порушення – у структуровані записи електронного Звіту про порушення, а результати виконання рекомендацій – у дані, придатні для оцінювання фактичного контрольного впливу та подальшого коригування ризикових профілів.

У цілому, розвиток державного контролю оборонних закупівель доцільно спрямовувати на формування цілісної системи контролю всіх етапів здійснення оборонної закупівлі, у якій самостійність і професійна відповідальність кожного суб'єкта поєднуються з узгодженими методологічними підходами, уніфікованим представленням результатів контролю та інтегрованим інформаційним забезпеченням. Така модель не підміняє контрольні інституції цифровою платформою, а, навпаки, підсилює їх професійну спроможність, зменшує інформаційну фрагментарність, забезпечує простежуваність контрольних результатів і створює передумови для переходу від переважно реактивного виявлення порушень до превентивного, доказового та результативного управління фінансовими й безпековими ризиками у сфері оборонних закупівель.

Список використаних джерел до Розділу 2

1. Іванова О. Ю., Сидоренко О. М., Скабардін О. В. Сучасні тенденції реформування державного фінансового контролю сфери публічних закупівель. *Бізнес Інформ*. 2024. № 10. С. 370-378.
2. Сорока Р. С. Організація державного фінансового контролю у сфері закупівель. *Проблеми економіки*. 2025. № 2. С. 196-203.
3. Фалко Ю. В. Інституційна модернізація механізмів фінансового контролю в системі управління державними закупівлями в Україні. *Вісник Національної академії державного управління при Президентові України*. 2014. № 3. С. 78-83.
4. Бурбело О. А., Токар А. В. Ефективний фінансовий контроль за державними закупівлями – вагома складова економічної безпеки держави. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ.* 2013. Вип. 4. С. 87-93.
5. Пасічник В. М. Державний фінансовий контроль як чинник забезпечення національної безпеки України. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2023. № 3. С. 107-113.
6. Замазій О. В. Розвиток системи закупівель в Україні та роль в цьому процесі державного фінансового контролю. Ві*сник Хмельницького національного університету. Економічні науки.* 2018. № 4. С. 218-221.
7. Бюджетний кодекс України : Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2456-17.
8. Про оборонні закупівлі : Закон України від 17.07.2020 № 808-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/808-20.
9. Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015 № 922-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/922-19.
10. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2939-12.
11. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/43-2016-п.

12. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/576-19.

13. Деякі питання здійснення оборонних закупівель на період дії правового режиму воєнного стану : постанова Кабінету Міністрів України від 11.11.2022 № 1275. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/1275-2022-п.

14. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2026-2030 роки та затвердження операційного плану заходів з її реалізації : розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.02.2026 № 217-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/217-2026-р.

15. Про схвалення Дорожньої карти посилення контролю за публічними закупівлями та затвердження плану заходів з її реалізації на 2025-2027 роки : розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.12.2025 № 1390-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/1390-2025-р.

16. Стратегія розвитку Рахункової палати на 2025-2029 роки : офіційний вебсайт Рахункової палати. URL: https://rp.gov.ua/Strategy/Strategy_2025-2029/?id=2453.

17. Рахункова палата : офіційний вебсайт. URL: https://rp.gov.ua/.

18. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 № 550. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/550-2006-п.

19. Про затвердження Порядку проведення перевірок закупівель Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : постанова Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 631. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/631-2013-п.

20. Піхоцький В. Ф. Формування єдиної системи державного фінансового контролю – шлях до уніфікації та узгодженості контролю державних фінансів. *Бізнес Інформ*. 2014. № 12. С. 388-393.

21. Піхоцький В. Ф. Система інформаційного забезпечення контролюючих органів як інструмент підвищення державного фінансового контролю в Україні. *Регіональна економіка*. 2016. № 1. С. 138-143.

22. Романчук Р. В. Діджиталізація процесів державного фінансового контролю в Україні з використанням кращих зарубіжних практик. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 8. С. 243-250.

23. Міщенко Д. А., Міщенко Л. О. Інноваційні технології у процесі реформування державного фінансового контролю в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2023. № 11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2023_11_6

24. Івашова Л. М., Шевченко Н. І. Стратегічні напрями розвитку системи управління державними фінансами: цифровізація процесів моніторингу та контролю. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2023. № 3. С. 34-42.

25. Про інформацію : Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2657-12.

26. Про державну таємницю : Закон України від 21.01.1994 № 3855-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/3855-12.

27. Державна аудиторська служба України : офіційний вебсайт. URL: https://dasu.gov.ua/.

28. Косова Т. Д., Ангеліна І. А. Інформаційне забезпечення фінансового контролю на основі міжнародних стандартів обліку для державного сектора. *Бізнес Інформ*. 2014. № 8. С. 218-222.

29. Prozorro : офіційний вебпортал електронної системи публічних закупівель. URL: https://prozorro.gov.ua/.

30. Хмельков А. В. Розвідка на основі відкритих джерел та штучний інтелект в практиці державного фінансового контролю. *Соціальна економіка*. 2024. Вип. 68. С. 212-226.

31. Про захист інформації в інформаційно-комунікаційних системах : Закон України від 05.07.1994 № 80/94-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/80/94-вр.

32. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 № 851-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/851-15.

33. Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги : Закон України від 05.10.2017 № 2155-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2155-19.

34. Державна казначейська служба України : офіційний вебсайт. URL: https://www.treasury.gov.ua/.

РОЗДІЛ 3
ВЗАЄМОДІЯ ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Теоретико-інституційні засади взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств

Державні підприємства посідають особливе місце у системі публічних фінансів, оскільки поєднують господарську самостійність із майновим інтересом держави, виконанням суспільно значущих функцій та підвищеними вимогами до підзвітності. Їх діяльність охоплює управління державними активами, формування доходів, здійснення витрат, інвестиційні рішення, закупівлі, залучення фінансування, виконання спеціальних обов'язків і реалізацію державної політики у стратегічних секторах. За таких умов фінансовий контроль не може обмежуватися перевіркою окремих операцій: він має забезпечувати зв'язок між правом власності держави, корпоративним управлінням, внутрішньою відповідальністю підприємства та незалежною зовнішньою оцінкою результатів.

Взаємодія внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю набуває особливої ваги саме тому, що жоден із цих контурів самостійно не здатний забезпечити повне охоплення фінансово-господарської діяльності державного підприємства. Внутрішній контроль функціонує безперервно, безпосередньо вбудований у процеси управління та здатний реагувати на ризики до виникнення значних втрат. Зовнішні контрольні інституції, навпаки, забезпечують незалежність оцінювання, правову та професійну дистанцію від менеджменту, можливість порівняння діяльності різних підприємств і формування висновків для держави як власника та суспільства. Ефект виникає не від механічного складання цих функцій, а від їх правильно організованої взаємодії.

Розвиток фінансового контролю державних підприємств пов'язаний із налагодженням взаємодії його внутрішнього та зовнішнього сегментів [1].

При цьому, вважаємо продуктивним розглядати взаємодію не як епізодичний обмін документами після завершення перевірки, а як постійно діючий інституційний механізм, що охоплює ризики, інформацію, планування контрольних заходів, використання доказів, реалізацію рекомендацій і оцінювання фактичних змін у діяльності підприємства.

Розвиток цієї проблематики варто здійснювати через категорію соціально-економічного потенціалу взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств [2]. Такий підхід є важливим, оскільки переносить увагу з процесу контролю на його суспільно корисні наслідки: прозорість, підзвітність, ефективніше управління ресурсами, зниження ризиків втрати активів і підвищення довіри до державного сектору. На нашу думку, саме потенціал створення додаткової управлінської цінності має бути критерієм доцільності взаємодії, а не формальна кількість інформаційних обмінів або спільних нарад.

П. П. Андрєєв та К. В. Коваленко [3] обґрунтовують необхідність посилення співпраці між органами внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю. Цю ідею доцільно розвивати у напрямі розмежованої співпраці: взаємодія не повинна створювати залежність внутрішнього аудитора від зовнішнього органу чи, навпаки, підміняти незалежне професійне судження зовнішнього аудитора результатами внутрішньої перевірки. Її мета полягає в тому, щоб належна інформація та доказова база могли використовуватися повторно там, де це правомірно і професійно обґрунтовано, без дублювання однакових процедур.

В. М. Васильєв [4], розкриваючи специфіку фінансової діяльності державного підприємства, звертає увагу на особливе поєднання господарських і публічних інтересів у його управлінні. Саме ця подвійність визначає складність контрольної архітектури. Державне підприємство не є бюджетною установою, але операції з державним майном, бюджетними коштами, державними гарантіями, спеціальними обов’язками або реалізацією публічних завдань формують підстави для зовнішнього державного контролю. Водночас

повсякденне управління активами, ризиками, доходами й витратами залишається сферою внутрішньої відповідальності керівництва та органів корпоративного управління.

Правові аспекти державного фінансового контролю щодо суб'єктів господарювання державного сектору економіки досліджує А. М. Захарченко [5]. Ця позиція є особливо актуальною в умовах сучасної трансформації правового режиму державних підприємств. Взаємодія контролюючих суб'єктів повинна будуватися не навколо абстрактного прагнення «контролювати все», а навколо чітко визначених законних повноважень щодо конкретного об'єкта, ресурсу, операції або управлінського результату. Правова визначеність повноважень є не перешкодою для взаємодії, а її необхідною передумовою.

К. В. Пивоваров [6] систематизує аспекти діяльності основних органів внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю. У законодавчому значенні поняття «державний зовнішній фінансовий контроль (аудит)» пов'язується насамперед із діяльністю Рахункової палати. Водночас щодо державного підприємства доцільно використовувати ширше функціональне поняття «зовнішній фінансовий контроль державного підприємства» як сукупність контрольних впливів суб'єктів, організаційно не включених до структури підприємства. До цього контуру можуть належати Рахункова палата, Держаудитслужба, органи податкового, митного, казначейського та іншого спеціалізованого контролю в межах їх компетенції. Таке розмежування забезпечує юридичну точність і водночас дає змогу аналізувати підприємство як об'єкт багаторівневого контрольного впливу.

Узагальнення наукових підходів дає змогу виокремити положення, які формують концептуальну основу взаємодії та визначають межі її методичного розвитку (табл. 3.1).

Порівняння підходів свідчить, що взаємодія не зводиться до організаційної близькості контрольних органів. Її зміст формують сумісність інформації, чіткість повноважень, доказовість і можливість простежити управлінське реагування.

Таблиця 3.1 - Наукові підходи до розуміння взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств

Автор(и), джерело	Зміст наукового акценту	Значення для системи взаємодії	Концептуальне значення для формування моделі
О. А. Шевчук, В. Ю. Слюсар [1]	Взаємодія внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю як умова підвищення якості контролю державних підприємств.	Створює безпосередню теоретичну основу для аналізу зв'язків між контрольними контурами.	Взаємодія трактується як постійний цикл ризиків, інформації, доказів, реагування та оцінювання ефекту.
В. Ю. Слюсар [2]	Соціально-економічний потенціал узгодженої дії внутрішнього і зовнішнього контролю.	Дозволяє оцінювати не лише процедури контролю, а й результат для держави, підприємства та суспільства.	Критерієм взаємодії визначається створена управлінська і суспільна цінність, а не кількість формальних контактів.
П. П. Андрєєв, К. В. Коваленко [3]	Посилення співпраці між внутрішніми та зовнішніми органами фінансового контролю.	Підкреслює інформаційну і координаційну природу взаємодії.	Обґрунтовується модель розмежованої співпраці без втрати незалежності та професійного судження.
В. М. Васильєв [4]	Специфіка фінансової діяльності державного підприємства та її контрольного забезпечення.	Враховує поєднання господарської автономії і публічного майнового інтересу.	Контрольний периметр будується навколо активів, фінансових потоків, ризиків, публічних зобов'язань і результатів діяльності.
А. М. Захарченко [5]	Правові засади контролю суб'єктів господарювання державного сектору.	Наголошує на законності та визначеності контрольних повноважень.	Взаємодія будується за принципом: розмежовані повноваження – узгоджена інформація – самостійне рішення кожного суб'єкта.
К. В. Пивоваров [6]	Функціональне розмежування діяльності основних органів внутрішнього та зовнішнього ДФК.	Допомагає визначити інституційні межі й компетенції контрольних суб'єктів.	Запроваджується відмінність між вузьким правовим поняттям зовнішнього державного аудиту та ширшим зовнішнім щодо підприємства контролем.

Джерело: систематизовано автором за [1; 2; 3; 4; 5; 6;].

Дані таблиці свідчать, що різні наукові акценти взаємодоповнюються: інституційне розмежування забезпечує незалежність, а координація

інформації дає змогу уникати повторного формування однакових доказів і концентрувати ресурси на суттєвих ризиках. Теоретичне осмислення контролю державних підприємств має враховувати глибоку трансформацію їх правового середовища. Закон України «Про особливості регулювання діяльності юридичних осіб окремих організаційно-правових форм у перехідний період та об'єднань юридичних осіб» № 4196-IX [7] запровадив перехідний режим для юридичних осіб окремих організаційно-правових форм, а Господарський кодекс України втратив чинність 28 серпня 2025 року. Водночас Закон України «Про управління об'єктами державної власності» [8] продовжує визначати базові засади реалізації державою прав власника і в редакції, чинній з 21 червня 2026 року, залишається ключовим нормативним орієнтиром у цій сфері. Отже, категорія «державне підприємство» у цьому контексті використовується передусім у функціонально-економічному значенні – для позначення підприємств і господарських товариств, діяльність яких контролюється державою через право власності або переважну корпоративну участь.

Важливим нормативним орієнтиром є Закон України «Про вдосконалення корпоративного управління» № 3587-IX [9], який посилив корпоративну складову управління державними компаніями, а також постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання політики державної власності» № 1369 [10]. У поєднанні дані нормативні документи зміщують акцент із безпосереднього адміністративного втручання державного органу в операційну діяльність підприємства до встановлення цілей власника, функціонування наглядових рад, професійного менеджменту, внутрішнього контролю, управління ризиками та підзвітності за результат. Для фінансового контролю це означає, що взаємодія повинна підтримувати сучасну модель корпоративного управління, а не створювати паралельний адміністративний контур управління підприємством.

Особливо показовим є затвердження у 2026 році Методичних рекомендацій щодо організації системи внутрішнього контролю на державних

унітарних підприємствах та в господарських товариствах, у статутному капіталі яких понад 50 відсотків акцій (часток) належать державі [11] Наявність такого документа підтверджує інституційне зближення корпоративного управління та ризик-орієнтованого внутрішнього контролю. Це дає підстави розглядати внутрішній контроль державної компанії не як допоміжну бухгалтерську процедуру, а як управлінську систему, що створює первинне контрольне середовище для подальшої роботи внутрішнього аудиту й зовнішніх контрольних інституцій.

Сутність фінансового контролю державних підприємств доцільно розкривати через взаємозв'язок принципів, завдань і функцій. До базових принципів належать законність, об'єктивність, незалежність професійного судження, безперервність, ризик-орієнтованість, методична сумісність і пропорційність. Їх реалізація орієнтує контроль не лише на фіксацію відхилень, а й на раннє виявлення ризиків, збереження державних активів, підвищення якості інформації та трансформацію обґрунтованих рекомендацій у конкретні управлінські зміни. Узагальнення зазначених нормативних і методичних положень дає підстави розглядати фінансовий контроль державних підприємств як цілісну систему, у якій його сутність, принципи, завдання та функції перебувають у постійному взаємозв'язку. При цьому сутність контролю визначає його спрямованість на забезпечення законності, доцільності та ефективності використання державних ресурсів, своєчасне виявлення й усунення недоліків, створення умов для прозорості й підзвітності, а також попередження порушень у майбутньому.

Водночас наведені складові не повинні розглядатися ізольовано. Їх системне поєднання формує механізм переходу від загальних вимог до фінансового контролю та конкретних контрольних процедур і управлінських результатів на рівні державного підприємства. Саме через взаємозв'язок принципів, завдань і функцій забезпечується реалізація превентивного, інформаційно-аналітичного, координаційного та управлінського потенціалу контролю, а його результати можуть трансформуватися у підвищення якості

управління, збереження державних активів і посилення відповідальності за використання публічних ресурсів.

Взаємозв'язок зазначених елементів та їх спрямування на діяльність державного підприємства узагальнено на рисунку 3.1.

Функціональне призначення взаємодії доцільно систематизувати за чотирма результатами:

1. превентивним – раннє виявлення ризиків і попередження втрат;

2. доказовим – підвищення надійності інформації про операції, активи й результати;

3. управлінським – трансформація контрольних висновків у рішення менеджменту, наглядової ради або суб'єкта управління;

4. підзвітним – формування достовірної інформації для держави й суспільства у допустимих межах розкриття.

Саме поєднання цих результатів відрізняє системну взаємодію від формального обміну документами.

Інституційна архітектура контролю державного підприємства є багаторівневою та охоплює різні зовнішні щодо підприємства суб'єкти. Водночас їх повноваження необхідно чітко розмежовувати:

– Рахункова палата [12] - здійснює державний зовнішній фінансовий контроль (аудит);

– Держаудитслужба [13; 14] – проводить урядовий державний фінансовий контроль;

– податкові, митні, казначейські та інші органи - здійснюють спеціалізований контроль у межах власної компетенції.

Поєднання цих суб'єктів у загальній архітектурі є коректним саме з позиції державного підприємства як об'єкта різних контрольних впливів. Логічним продовженням такого підходу є систематизація всієї сукупності контрольних суб'єктів і форм їх впливу на діяльність держпідприємства.

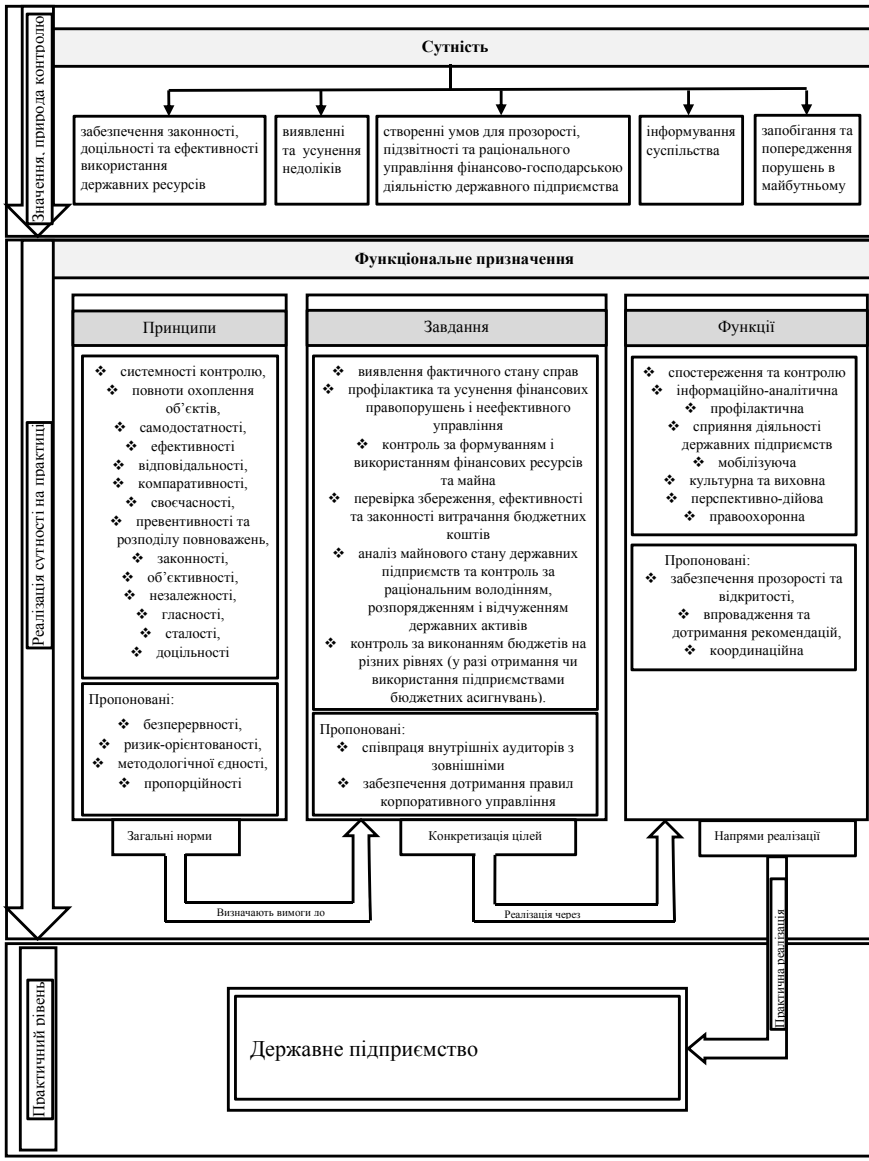


Рисунок 3.1 - Сутність та функціональне призначення фінансового контролю державних підприємств

Джерело: розроблено автором.

При цьому принципово важливо розмежовувати зовнішній та внутрішній фінансовий контроль, а всередині кожного з них — окремі інституційні складові, що відрізняються за правовою природою, завданнями, обсягом повноважень та характером контрольного впливу. Така структуризація дає змогу чіткіше визначити місце Рахункової палати, Держаудитслужби, інших органів державного і регуляторного контролю, суб'єктів корпоративного управління, внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в єдиній системі фінансового контролю державного підприємства. Водночас вона створює основу для подальшого визначення точок перетину їх інформаційних потоків, контрольних процедур і результатів без змішування функцій та відповідальності окремих суб'єктів, що узагальнено на рисунку 3.2.

На нашу думку, взаємодія має будуватися за моделлю мережевої координації, а не «єдиного центру контролю». Кожний суб'єкт зберігає власний мандат, стандарти та професійне судження, тоді як спільними можуть бути ідентифікаційні дані, базові фінансові показники, відомості про суттєві ризики, підтверджені факти та статус реалізації рекомендацій. Така модель зменшує дублювання без створення взаємної залежності контрольних інституцій.

Внутрішній контур має управлінську природу. Менеджмент організовує процеси, контролі та управління ризиками; наглядова рада здійснює стратегічний нагляд; внутрішній аудит незалежно оцінює управління, ризик-менеджмент і внутрішній контроль, не перебираючи відповідальності керівників. Саме таке розмежування ролей узгоджується із сучасною моделлю корпоративного управління державними компаніями

Окреме місце посідає незалежний аудит фінансової звітності. Його не слід ототожнювати ані з внутрішнім аудитом, ані з державним фінансовим контролем: Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [15] визначає самостійну професійну природу аудиторських послуг.

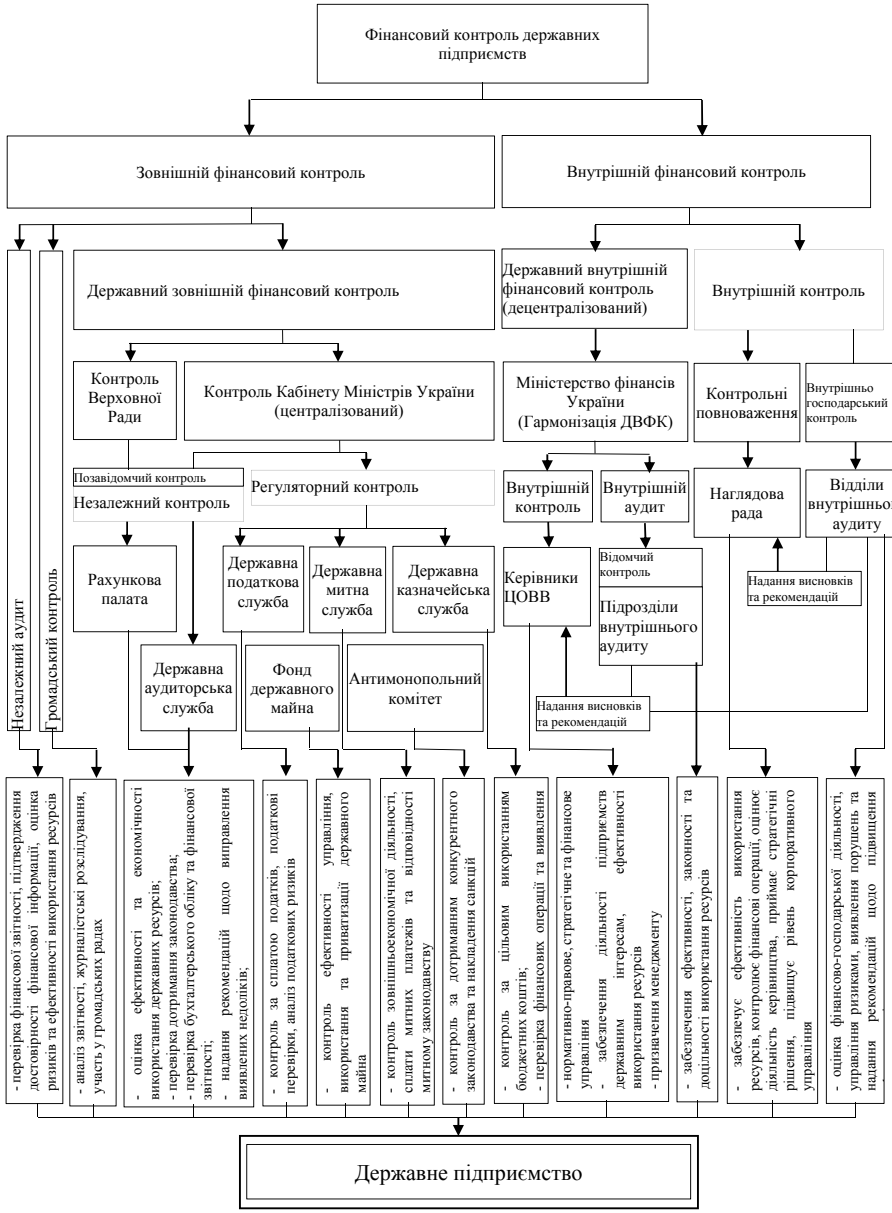


Рисунок 3.2 - Різновиди фінансового контролю державних підприємств

Джерело: розроблено автором.

Водночас, аудиторський звіт, інформація про суттєві викривлення та питання корпоративного управління можуть бути важливими джерелами для наглядової ради, власника і контрольних інституцій. Раціональна взаємодія тут означає використання релевантної інформації без перенесення відповідальності за професійне судження одного аудитора на іншого.

Багаторівнева інституційна архітектура потребує чіткого зіставлення призначення кожного контуру, типових доказів, раціональних форм взаємодії та меж, за якими координація вже перетворювалася б на підміну повноважень (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 - Суб'єкти фінансового контролю державного підприємства та предмет їх взаємодії

Суб'єкт	**Базове призначення**	**Типова інформація та докази**	**Раціональна форма взаємодії**	**Межа взаємодії**
1	2	3	4	5
Рахункова палата	Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) у межах законодавчо визначених повноважень	аудиторські докази; фінансові та управлінські дані; результати попередніх перевірок	отримання інформації; оцінка внутрішнього контролю; рекомендації; моніторинг виконання	зберігає інституційну незалежність і самостійно визначає достатність доказів
Держаудитслужба	Урядовий державний фінансовий контроль: державний фінансовий аудит; інспектування; контроль у сфері закупівель	фінансова документація; дані обліку; контракти; закупівлі; ІТ-дані	ризик-орієнтований обмін даними; використання результатів внутрішнього контролю; вимоги й рекомендації	діє виключно в межах Закону № 2939-XII [703] та Положення № 43 [704]
Суб'єкт управління державною власністю	Реалізація прав держави як власника; встановлення цілей і моніторинг ефективності	стратегія; фінансові плани; звітність; KPI; інформація про ризики; виконання рекомендацій	перетворення результатів контролю на рішення власника та корпоративного управління	не підміняє незалежний контроль і не втручається в операційне управління підприємством
Менеджмент і внутрішній контроль	Досягнення цілей; управління ризиками; законність операцій;	управлінські дані; реєстри ризиків; процедури контролю;	надання структурованої інформації; виконання рекомендацій; коригувальні дії	не може перекладати управлінську відповідальність на аудитора або зовнішній орган

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4	5
Наглядова рада / аудиторський комітет	Стратегічний нагляд за менеджментом, фінансовою звітністю; ризиками та системою контролю	звіти менеджменту; результати внутрішнього і зовнішнього аудиту; інформація про суттєві порушення	розгляд результатів; постановка завдань менеджменту; контроль виконання рекомендацій	не втручається у незалежне професійне судження аудиторів
Внутрішній аудит	Незалежне оцінювання управління ризиками, системи внутрішнього контролю та окремих процесів; надання рекомендацій щодо вдосконалення	робочі документи; аудиторські докази; звіти; рекомендації; дані про виконання рекомендацій	обмін інформацією про ризики; координація охоплення; використання результатів за умови оцінки їх надійності	не підміняє зовнішній аудит і не управляє ризиками замість менеджменту
Незалежний аудитор	Незалежна думка щодо фінансової звітності та інші аудиторські завдання згідно із законом	фінансова звітність; аудиторські докази; аудиторський звіт	використання результатів внутрішнього і зовнішнього контролю з урахуванням професійних стандартів	не є органом державного фінансового контролю

Джерело: розроблено автором за [1;3; 5-10; 11-18].

Наведена систематизація дає підстави розглядати взаємодію суб'єктів фінансового контролю державного підприємства як сукупність узгоджених інформаційних, організаційних і доказових зв'язків за чіткого розмежування їх повноважень та відповідальності.

Спільним для різних суб'єктів може бути використання управлінських, фінансових, аудиторських і ризикових даних, результатів попередніх контрольних заходів, рекомендацій та інформації про стан їх виконання. Водночас така інформаційна сумісність не повинна трансформуватися у підпорядкування одного суб'єкта іншому або у взаємне втручання в процес формування професійних висновків. Межа взаємодії визначається не обсягом доступної інформації, а законодавчо встановленими повноваженнями кожного

суб'єкта, його функціональним призначенням і самостійністю професійного судження.

Принципове значення має розмежування відповідальності між суб'єктами, безпосередньо пов'язаними з управлінням державним підприємством, та суб'єктами зовнішнього контролю й незалежного аудиту:

менеджмент і система внутрішнього контролю відповідають за досягнення цілей підприємства, управління ризиками, законність операцій і збереження активів;

наглядова рада та аудиторський комітет забезпечують стратегічний нагляд і контроль за діяльністю менеджменту;

внутрішній аудит здійснює незалежне оцінювання процесів управління, управління ризиками та внутрішнього контролю.

Суб'єкт управління державною власністю реалізує права держави як власника, визначає стратегічні орієнтири та оцінює ефективність управління, не підміняючи при цьому менеджмент підприємства чи незалежних суб'єктів контролю.

Рахункова палата та Держаудитслужба реалізують різні за правовою природою форми державного фінансового контролю і діють у межах власних законодавчо визначених повноважень. Їх взаємодія з державним підприємством, його внутрішнім аудитом, наглядовою радою та суб'єктом управління може передбачати отримання й використання інформації, оцінювання системи внутрішнього контролю, врахування результатів попередніх перевірок, формування рекомендацій та відстеження їх виконання. Однак використання інформації іншого суб'єкта не звільняє контролера від самостійної оцінки її належності й достатності та не передбачає передачі права на формування остаточного висновку. Незалежний аудитор також посідає окреме місце у цій системі: його професійна оцінка фінансової звітності може мати важливе інформаційне значення, однак він не є суб'єктом державного фінансового контролю.

Найбільший потенціал взаємодії виникає у сферах, де перетинаються ризики, інформація, докази, рекомендації та управлінське реагування. Саме тут доцільними є стандартизація інформаційних форматів, координація запитів, повторне використання належних і достатніх доказів, узгоджене відстеження виконання рекомендацій та передача значущої контрольної інформації органам корпоративного управління. Такий підхід дає змогу зменшити дублювання процедур, скоротити витрати часу на повторне витребування даних, підвищити простежуваність контрольних результатів і посилити зв'язок між виявленими ризиками та конкретними управлінськими рішеннями.

Отже, раціональна модель взаємодії суб'єктів фінансового контролю державного підприємства повинна поєднувати господарську автономію підприємства, відповідальність менеджменту і наглядової ради, незалежність внутрішнього та зовнішнього аудиту, законодавчо визначені повноваження органів державного фінансового контролю та публічну підзвітність за використання державних ресурсів. Її ключова логіка полягає в тому, що інформація й докази можуть бути взаємопов'язаними та використовуватися різними суб'єктами, тоді як професійні висновки, контрольні рішення і відповідальність за них залишаються розмежованими. Саме за такого підходу взаємодія набуває системного характеру й орієнтується не лише на виявлення порушень, а й на попередження ризиків, підвищення якості управління та забезпечення збереження державних активів.

Нормативне середовище після 2025 року істотно змінилося. Тому правові прив'язки первинної схеми слід сприймати у контексті часу її підготовки: Господарський кодекс утратив чинність, а регулювання державних підприємств і компаній трансформується на основі:

Закону України «Про управління об'єктами державної власності» № 185-V [8];

Закону України «Про особливості регулювання діяльності юридичних осіб окремих організаційно-правових форм у перехідний період та об'єднань юридичних осіб» № 4196-IX [7];

корпоративної реформи відповідно до Закону України «Про вдосконалення корпоративного управління» № 3587-IX [9];

політики державної власності згідно з постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання Політики державної власності» № 1369 [10].

Інституційна взаємодія у сфері фінансового контролю державних підприємств формується не лише через безпосередні зв'язки між окремими суб'єктами, а й через систему нормативно визначених повноважень, підзвітності та інформаційного обміну. Її основою є конституційне та законодавче розмежування компетенцій Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Рахункової палати, Держаудитслужби, Міністерства фінансів України, а на рівні державного підприємства – наглядової ради, менеджменту та підрозділу внутрішнього аудиту. У такій системі зовнішній і внутрішній фінансовий контроль не функціонують ізольовано: між ними виникають інформаційні, організаційні та контрольні зв'язки, однак кожний суб'єкт діє в межах законодавчо визначених повноважень і зберігає власну відповідальність за прийняті рішення та сформовані висновки.

Особливого значення набуває розмежування двох взаємопов'язаних рівнів. Перший охоплює зовнішній фінансовий контроль, у межах якого ключову роль відіграють Рахункова палата та органи урядового державного фінансового контролю. Другий представлений внутрішнім фінансовим контролем державного підприємства, що реалізується через діяльність наглядової ради, менеджменту та внутрішнього аудиту. Зв'язуючою ланкою між цими рівнями виступають нормативно встановлені механізми звітування, надання інформації, реагування на результати контрольних заходів та виконання рекомендацій. Водночас така взаємодія не повинна призводити до змішування управлінських і контрольних функцій або до підміни одного суб'єкта іншим. Саме тому архітектуру взаємодії доцільно розглядати як багаторівневу систему з вертикальними та горизонтальними зв'язками, у якій нормативно-правове забезпечення визначає повноваження суб'єктів, а інформаційні потоки забезпечують узгодженість їх діяльності. Взаємозв'язок

основних суб'єктів зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю державних підприємств, нормативних підстав їх діяльності та напрямів інформаційної взаємодії узагальнено на рис. 3.3.

Наведена на рис. 3.3 модель підтверджує, що взаємодія внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств має багаторівневий характер і ґрунтується на чіткому розмежуванні повноважень між державними інституціями та органами корпоративного управління підприємства. Кожний суб'єкт займає визначене місце у системі контролю, має власну правову основу діяльності, функціональне призначення та сферу відповідальності. Саме тому ефективність такої взаємодії залежить не від організаційного підпорядкування окремих учасників, а від узгодженості інформаційних потоків, своєчасності обміну контрольними результатами та належного реагування на встановлені ризики й порушення.

Принципово важливим є те, що зовнішній та внутрішній рівні фінансового контролю виконують різні, але взаємодоповнюючі функції.

Рахункова палата та Держаудитслужба забезпечують незалежне або урядове контрольне оцінювання відповідно до законодавчо визначених повноважень, тоді як наглядова рада, менеджмент і внутрішній аудит формують внутрішній механізм відповідальності, управління ризиками та реагування на контрольні сигнали. Така побудова дозволяє поєднати зовнішню незалежність оцінювання з внутрішньою відповідальністю за прийняття та реалізацію управлінських рішень.

Водночас, нормативно-правове регулювання виступає не лише формальною основою діяльності кожного суб'єкта, а й механізмом установлення меж їх взаємодії, що дає змогу уникати дублювання функцій, змішування компетенцій і надмірного адмінвтручання у господарську діяльність державного підприємства. Взаємодія за таких умов набуває характеру координації, за якої інформація, результати контрольних заходів і рекомендації можуть використовуватися різними суб'єктами, але право на професійний висновок і відповідальність за нього залишаються самостійними.

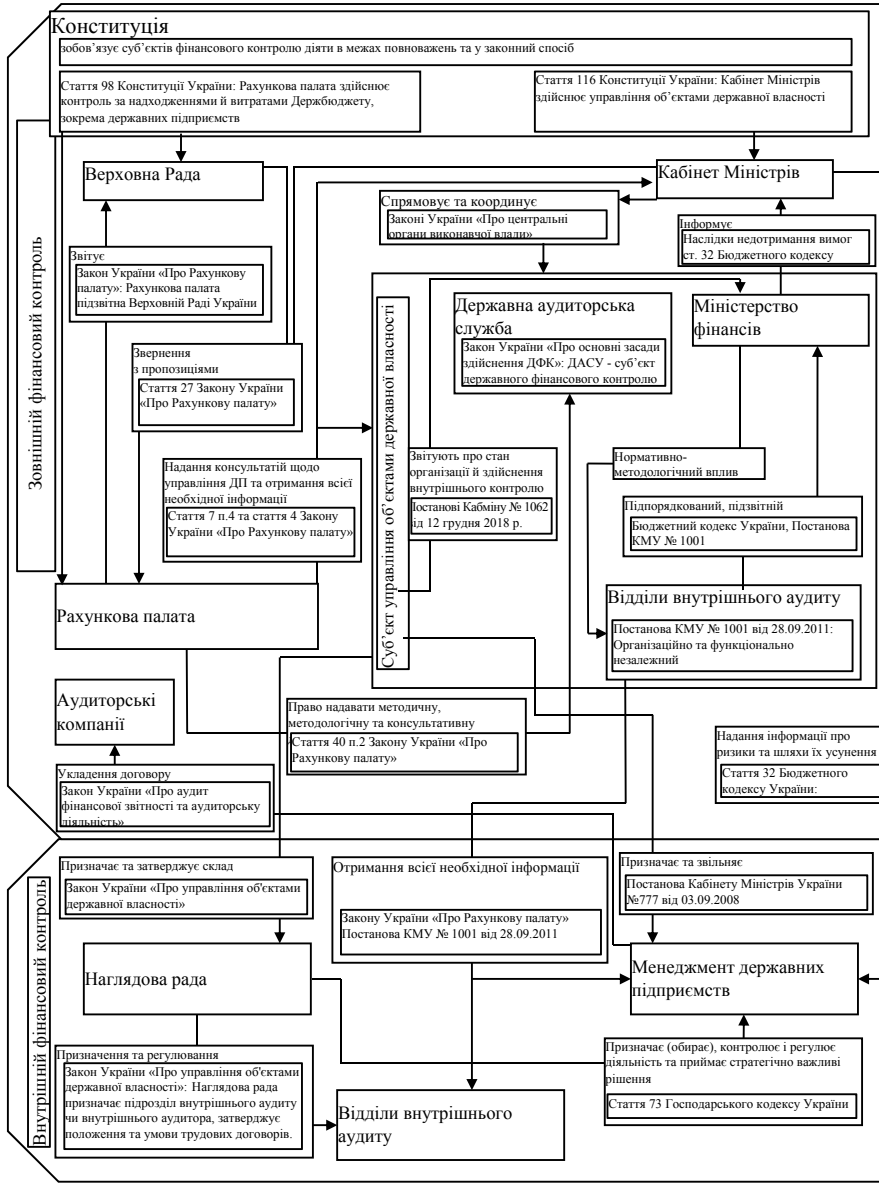


Рисунок 3.3 - Взаємодія внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств

Джерело: розроблено автором.

Отже, інституційна модель фінансового контролю державного підприємства повинна базуватися на поєднанні нормативної визначеності повноважень, організаційної автономії суб'єктів, інформаційної взаємодії та відповідальності за результати контролю й управлінського реагування. Такий підхід створює передумови для переходу від фрагментарного функціонування окремих контрольних органів до системної взаємодії, орієнтованої на підвищення прозорості, зниження ризиків, своєчасне виконання рекомендацій та ефективніше управління державними ресурсами.

Центральним принципом пропонуємо формулу: «внутрішня відповідальність – зовнішня незалежність – спільна доказова база – розмежоване рішення». При цьому:

менеджмент відповідає за процеси і ризики;

внутрішній аудит – за незалежну оцінку в межах свого мандата;

зовнішній контролер – за власне професійне судження.

Обмін інформацією не створює спільного висновку, але дозволяє кожному суб'єкту працювати з повнішою доказовою базою. Інформаційний обмін є основою, але не кінцевою метою взаємодії. Найбільшу цінність мають структуровані дані про ризики, операції, активи, результати аудитів і стан рекомендацій, які мають визначене джерело, дату, відповідального та режим доступу. Це скорочує повторне витребування інформації й дає змогу зосередити контрольні ресурси на професійному аналізі, а не на відтворенні вже наявних даних. Окремий напрям взаємодії – ризик-орієнтоване планування. Внутрішні системи володіють детальною інформацією про операційні ризики, тоді як зовнішні органи бачать міжпідприємницькі, галузеві та системні закономірності. Обмін такими сигналами підвищує точність відбору об'єктів і тем контролю, але не позбавляє жодного суб'єкта права самостійно визначати власний план і процедури.

Зовнішній контроль може використовувати стан внутрішнього контролю як важливу характеристику ризику підприємства. Документована, реально діюча система контролів і внутрішнього аудиту здатна підвищити

надійність інформації та зменшити потребу в дублюванні окремих процедур, однак остаточне рішення про характер і обсяг зовнішніх процедур завжди належить відповідному органу контролю. Практика підтверджує таку взаємозалежність. У 2026 році Рахункова палата повідомляла про виконання ДП «ДІЯ» рекомендацій, пов'язаних із посиленням внутрішнього контролю [19], а її аудити у сфері оборонних закупівель охоплюють державні підприємства як об'єкти управління публічними ресурсами [20]. Це демонструє, що якість внутрішнього контрольного середовища безпосередньо впливає на зовнішню оцінку управління державним активом.

Інший важливий вимір – реалізація рекомендацій. Контроль створює цінність, коли висновки трансформуються у коригувальні дії:

- менеджмент – усуває причини недоліків;
- наглядова рада – контролює суттєві зміни;
- суб'єкт управління – реагує на системні питання;
- орган, що надав рекомендацію або вимогу – здійснює виконання рекомендацій у межах повноважень.

Саме цей цикл поєднує контрольний результат із фактичним покращенням управління.

Практика Рахункової палати підтверджує важливість системної перевірки рекомендацій. За офіційним аналізом виконання рекомендацій у сферах економіки, цифрової трансформації, захисту конкуренції та управління державним майном за 2020–2024 роки до вибірки входили й державні підприємства, а результати моніторингу використовувалися для оцінювання фактичного реагування на контрольні висновки [21]. Принциповим є не саме кількісне значення виконання, а наявність замкненого контуру: рекомендація – управлінська дія – документальне підтвердження – повторна оцінка ризику. Такий контур перетворює взаємодію з обміну звітами на механізм інституційного навчання. Логіку взаємодії доцільно розглядати у часовій послідовності управлінсько-контрольного циклу, що дає змогу визначити спільний інформаційний результат і ризики неналежної координації на кожному етапі (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3 - Взаємодія внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю за етапами управлінсько-контрольного циклу державного підприємства

Етап	Внутрішній контур	Зовнішній контур	Спільний інформаційний результат	Ризик неналежної взаємодії
1	2	3	4	5
1. Цілі й ризики	цілі, карта ризиків, контролі; стратегічний нагляд	власні ризикові профілі та пріоритети	зіставлення суттєвих ризиків і цілей	невидимість внутрішніх або зовнішніх сигналів
2. Плану-вання	ризик-орієнтований план внутрішнього аудиту	самостійне планування РП, ДАСУ та інших органів	відомості про проведені/заплановані заходи й наявні докази	дублювання тем і надмірні запити
3. Докази	первинний документальний і цифровий слід; внутрішня верифікація	отримання та перевірка даних за власними процедурами	ідентифікатори, джерело, статус перевірки, документ-підстава	повторне формування даних і втрата простежуваності
4. Висновки	висновки й рекомендації внутрішнього аудиту	акти, аудиторські звіти, рішення, вимоги або рекомендації	структуровані факт, причина, ризик, наслідок, адресат	змішування правового статусу результатів
5. Реагування	коригувальні дії менеджменту; нагляд ради	виконання рекомендацій органу в межах повноважень	виконавець, строк, доказ і статус виконання	формальне закриття без усунення причини
6. Ефект і навчання	оцінка зміни ризику; оновлення процедур і ризикових профілів	оцінка впливу; уточнення методик і пріоритетів	дані про ефект, повторюваність і типові причини	контроль виконання без оцінки реальної зміни

Джерело: розроблено автором за [1-3;7-10; 12-16].

Циклічне представлення взаємодії дозволяє виявити дві ключові точки втрат: повторне витребування вже наявних даних та формальне закриття рекомендацій без оцінки зміни ризику. Повноцінна взаємодія повинна замикати контур від первинного ризикового сигналу до підтвердженої

управлінської зміни та повернення нового знання у подальше планування. Пропонуємо розрізняти чотири рівні взаємодії:

- інформаційний – обмін даними, ризиковими сигналами й статусами рекомендацій;
- методичний – сумісність базових категорій «ризик – критерій – доказ – причина – рекомендація»;
- організаційний – узгодження комунікації та недопущення зайвого дублювання;
- результативний – простеження виконання рекомендацій і фактичної зміни ризикового профілю підприємства.

Рівні взаємодоповнюють один одного, але не утворюють адміністративної вертикалі. Мережева модель потребує також принципу інформаційної пропорційності. Державне підприємство не повинно передавати всім зовнішнім суб'єктам повний масив внутрішніх даних лише через сам факт їх контрольного статусу. Обсяг інформації має визначатися законодавчо визначеними повноваженнями, предметом конкретного заходу, рівнем ризику та режимом доступу. Для комерційно чутливих, персональних або захищених відомостей необхідні рольове розмежування доступу, журналювання операцій і встановлення відповідальності за використання. Відтак відкритість контрольної взаємодії не означає необмеженого розкриття інформації, а передбачає її достатність для незалежного й доказового висновку.

Узагальнення теоретичних і нормативних положень дає змогу сформувати актуалізовану модель взаємодії. У її центрі перебуває державне підприємство; внутрішній контур утворюють менеджмент, наглядова рада та внутрішній аудит; власницький – суб'єкт управління державною власністю; зовнішній – Рахункова палата, Держаудитслужба та інші компетентні органи; професійний – незалежний аудитор. Їх поєднує не вертикаль підпорядкування, а інформаційно-доказовий контур із чітким розмежуванням відповідальності.

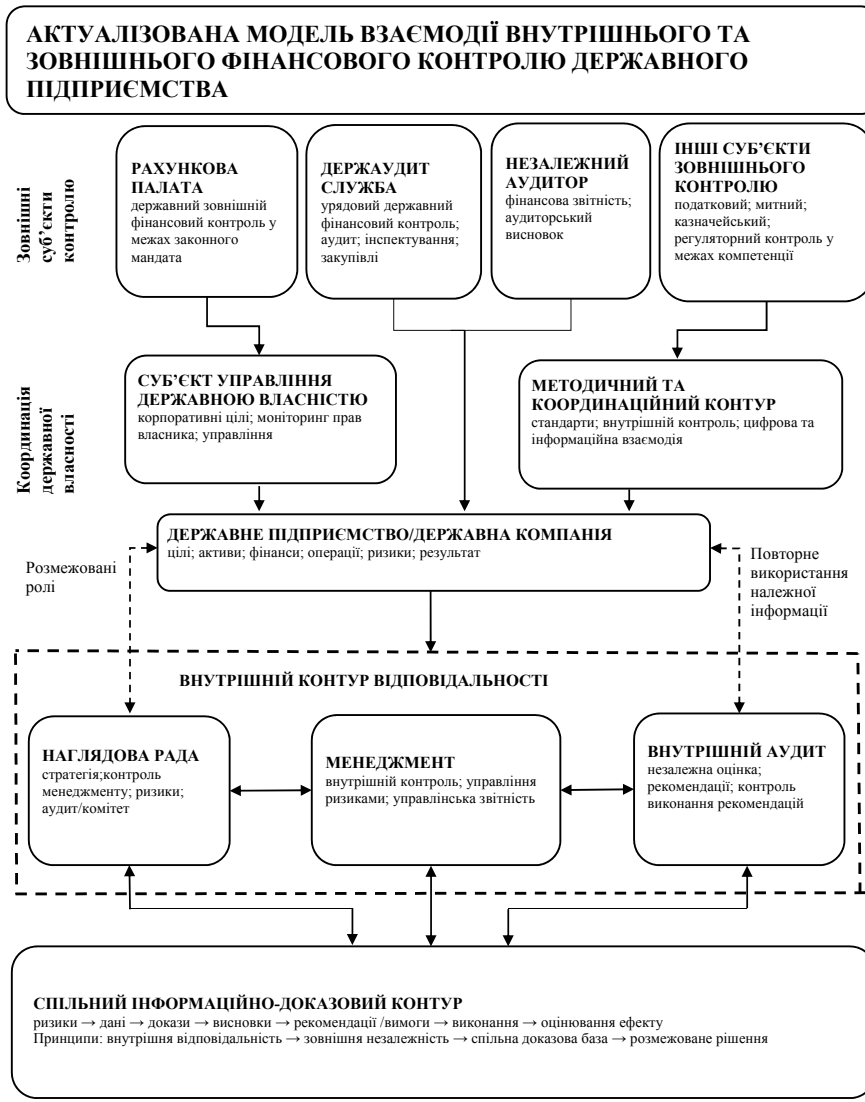


Рисунок 3.4 - Актуалізована мережева модель взаємодії фінансового контролю державного підприємства

Джерело: розроблено автором за [1-3; 5-10; 11-16].

Модель на рис. 3.4 не передбачає створення універсального контролюючого органу. Вона зберігає інституційне розмежування:

- Рахункова палата здійснює державний зовнішній фінансовий контроль (аудит);
- Держаудитслужба – урядовий державний фінансовий контроль;
- корпоративні органи – внутрішню управлінську відповідальність;
- незалежний аудитор – професійне підтвердження фінансової звітності. Інтеграційним елементом є доказова логіка: ризик пов'язується з даними, висновок – із доказом, рекомендація – з причиною, виконання – з підтвердженим результатом.

Важливою умовою результативності такої моделі є також забезпечення інституційної пам'яті та простежуваності управлінських рішень за результатами контролю. Висновки різних суб'єктів не повинні залишатися ізольованими в окремих звітах, а мають формувати накопичувану доказову базу щодо характеру виявлених проблем, причин їх виникнення, прийнятих управлінських рішень та фактичних результатів їх реалізації. Це дає змогу:

– відрізняти разові відхилення від системних недоліків;

– оцінювати дієвість попередніх рекомендацій;

– своєчасно коригувати механізми управління і внутрішнього контролю.

Критерієм зрілості взаємодії є здатність виявляти повторювані причини проблем. Якщо різні органи систематично фіксують аналогічні недоліки у закупівлях, активах, обліку чи фінансовому плануванні, доцільно переходити від ізольованих рекомендацій до аналізу першопричин. Вони можуть бути внутрішніми – слабкість контролю або компетентності – чи зовнішніми, зокрема нормативними або власницькими. Взаємодія має допомагати визначити належний рівень реагування.

Результати контролю мають враховуватися при оцінюванні якості управління без автоматичного перетворення кожного порушення на кадрову санкцію. Водночас систематичне невиконання обґрунтованих рекомендацій, повторювані суттєві недоліки, приховування інформації або нездатність

забезпечити внутрішній контроль є важливими сигналами для наглядової ради та держави як власника. Це переводить відповідальність від формального дотримання процедур до якості управління державним активом.

Сформовані положення потребують операціоналізації через принципи, кожному з яких відповідають критерій застосування, очікуваний ефект і небажане спотворення (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 - Принципи результативної взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств

Принцип	Зміст	Операційний критерій	Очікуваний ефект	Небажане спотворення
1. Розмежованість повноважень	кожний суб'єкт діє у своїй компетенції та самостійно формує висновок	визначені правова підстава і предмет	незалежність без підміни повноважень	неформальна ієрархія контролерів
2. Інформаційна достатність	обмінюється лише необхідний і релевантний обсяг	відомі джерело, дата, статус і режим доступу	швидше отримання доказів, менше запитів	надмірне поширення захищених даних
3. Повторне використання доказів	доказ може використовуватися після оцінки надійності й придатності	зафіксовані походження та оцінка придатності	менше дублювання й витрат	механічне покладання на чужий висновок
4. Ризик-орієнтованість	глибина взаємодії відповідає значущості ризику	ресурси зосереджені на високоризикових процесах	превентивність і результативність	однакова глибина контролю всіх операцій
5. Методична сумісність	узгоджені базові категорії результату контролю	зіставні ризик, критерій, доказ, причина, рекомендація	порівнюваність результатів	стирання відмінностей між видами аудиту
6. Реалізація і зворотний зв'язок	рекомендація має власника, строк, доказ виконання; результат впливає на нові ризикові оцінки	план заходів, виконання рекомендацій	управлінські зміни та інституційне навчання	формальне закриття рекомендацій
7. Пропорційність	витрати й глибина взаємодії співвідносяться з ризиком і державним інтересом	частота та глибина диференційовані за ризиком	баланс підзвітності й господарської гнучкості	надмірне навантаження на низькоризикові процеси

Джерело: розроблено автором за [1-3;7-10; 12-16; 22- 26].

Принципи мають практичний сенс лише тоді, коли можуть бути перевірені через операційні критерії. Поряд із бажаним ефектом важливо фіксувати небажане спотворення – межу, за якою координація переходить у надмірну централізацію або формалізм.

Ключовим залишається баланс: достатня інформаційна інтеграція для доказового контролю і достатня автономія для незалежного професійного судження. Під взаємодією внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств пропонуємо розуміти інституційно впорядковану систему інформаційних, методичних, організаційних і результативних зв'язків між корпоративними органами, внутрішнім контролем та аудитом підприємства, суб'єктом управління державною власністю і зовнішніми контрольними інституціями, за якої зберігаються розмежованість повноважень та незалежність професійного судження, але забезпечуються належний обмін даними, обґрунтоване повторне використання доказів, реагування на суттєві ризики та простежуваність реалізації контрольних результатів.

Результативна взаємодія має будуватися навколо проблеми, а не навколо органу. Один системний ризик може одночасно бути відображений у внутрішньому аудиті, державному фінансовому контролі, незалежному аудиті й рішенні наглядової ради. Доцільно забезпечити простежуваність спільної проблеми, її різних професійних оцінок, прийнятих рішень і стану усунення, не змінюючи правового статусу кожного документа.

Такий підхід особливо важливий у процесі корпоратизації та оновлення політики державної власності. Посилення ролі наглядових рад і професійного менеджменту закономірно збільшує автономію операційного управління, але водночас підвищує вимоги до доказової підзвітності. Внутрішній контроль забезпечує керованість процесів, внутрішній аудит – незалежну оцінку для органів корпоративного управління, зовнішній державний контроль – публічну гарантію в межах законодавчо визначених повноважень, а держава як власник – реакцію на системні висновки. Взаємодія має підтримувати цю архітектуру, а не формувати паралельну вертикаль адміністративного втручання.

3.2. Методичні засади та оцінювання результативності взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств

Теоретико-інституційне обґрунтування взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю потребує подальшої конкретизації на методичному рівні. Для державного підприємства важливо не лише визначити склад суб'єктів контролю та правові межі їх повноважень, а й установити, яким способом різні контрольні контури мають працювати з ризиками, критеріями, доказами, рекомендаціями та результатами так, щоб взаємодія створювала додаткову управлінську цінність і водночас не руйнувала незалежність професійного судження. Тому, методику взаємодії доцільно розглядати як систему сумісних правил, інформаційних форматів і точок узгодження, у межах яких кожен учасник зберігає власні повноваження.

Соціально-економічний потенціал взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю пов'язуємо з можливістю отримання суспільно й управлінськи значущих результатів, що виходять за межі безпосереднього проведення контрольних процедур [2]. Йдеться передусім про підвищення прозорості та підзвітності державних підприємств, ефективніше використання ресурсів, зниження ризиків втрати активів і зміцнення довіри до державного сектору. Такий підхід зміщує акцент із кількості перевірок, інформаційних обмінів чи координаційних заходів на фактичну цінність, яку взаємодія створює для підприємства, держави як власника та суспільства.

П. П. Андрєєв та К. В. Коваленко [3] розглядають посилення співпраці між органами внутрішнього і зовнішнього державного фінансового контролю як передумову підвищення його результативності. Водночас така співпраця не повинна означати організаційного або професійного підпорядкування одного суб'єкта іншому. Її доцільно розглядати як розмежовану координацію, за якої допускаються обмін релевантною інформацією, використання належної доказової бази та узгодження окремих напрямів контрольної роботи, проте

кожний суб'єкт зберігає власне професійне судження і відповідальність за сформовані висновки.

Правовий вимір такої взаємодії розкриває А. М. Захарченко [5], наголошуючи на необхідності чіткого визначення повноважень суб'єктів державного фінансового контролю щодо підприємств державного сектору. З цієї позиції взаємодія має відбуватися не шляхом розширення контрольного впливу поза межі компетенції, а через поєднання законодавчо розмежованих повноважень із сумісністю інформації та можливістю її використання різними суб'єктами у межах власного мандата. Правова визначеність у цьому випадку виступає не обмеженням взаємодії, а умовою збереження інституційної автономії та відповідальності кожного її учасника.

Систематизуючи діяльність основних органів внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю, К. В. Пивоваров [6] підкреслює функціональне розмежування їх компетенцій. Такий підхід дає змогу уникнути ототожнення різних форм контролю та водночас розглядати державне підприємство як об'єкт багаторівневого контрольного впливу. Саме поєднання функціонального розмежування з інформаційною та методичною сумісністю створює передумови для взаємодії без втрати самостійності окремих контрольних інституцій.

Узагальнення зазначених наукових позицій дає підстави сформулювати концептуальне положення, відповідно до якого результативна взаємодія внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю має поєднувати спільні базові вимоги до ідентифікації ризиків, якості інформації, достатності доказів і простежуваності результатів із чітким розмежуванням повноважень, професійного судження та відповідальності суб'єктів контролю. Такий підхід доцільно узагальнити формулою «методична узгодженість – інституційна автономія».

Перша частина формули означає сумісність класифікаторів ризиків, критеріїв суттєвості, мінімальних вимог до доказової інформації, форматів обміну даними та процедур відстеження рекомендацій. Друга частина означає,

що Рахункова палата, Державна аудиторська служба України, внутрішній аудит, наглядова рада, менеджмент та інші суб'єкти не утворюють вертикалі взаємного підпорядкування і не можуть підміняти повноваження одне одного. На практичному рівні ця теза конкретизується другою формулою – «спільна карта ризиків – розмежоване професійне рішення».

Сучасне нормативне середовище підсилює саме таке трактування. Методичні рекомендації Мінекономіки щодо організації системи внутрішнього контролю на державних унітарних підприємствах та в господарських товариствах, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі від 30 квітня 2026 р. № 5484 [11] орієнтують державні унітарні підприємства та товариства з переважною державною участю на комплексну систему внутрішнього контролю, модель трьох ліній, ризик-орієнтованість, документування, цифровий аудиторський слід, незалежну оцінку та модель зрілості.

Оновлене у квітні 2026 р. розпорядження Кабінету Міністрів України «Питання комплексного аналізу діяльності деяких суб'єктів господарювання державного сектору економіки» № 1223-р [27] передбачає комплексну оцінку корпоративного управління окремих великих державних компаній, включаючи закупівлі, фінансово-бюджетну дисципліну, внутрішній контроль, управління ризиками та внутрішній аудит, а також подальше виконання і перевірку рекомендацій.

У міжнародній аудиторській практиці такий етап подальшого контролю за виконанням рекомендацій позначається терміном follow-up (далі – follow-up). Отже, методика взаємодії дедалі більше зміщується від разового контролю до циклу оцінювання, реагування, follow-up та повторної оцінки результатів.

Методичну архітектуру взаємодії пропонуємо будувати навколо п'яти узгоджувальних площин:

1. ризикової;
2. критеріальної;
3. доказової;

4. комунікаційної;

5. результативної.

Ризикова площина формує спільну мову для опису суттєвих загроз; критеріальна забезпечує порівнюваність оцінок; доказова – простежуваність фактів; комунікаційна – визначені канали і строки обміну; результативна – зв'язок рекомендації з реальною управлінською зміною. Саме на цих площинах доцільна сумісність, тоді як вибір процедури, обсяг перевірки і професійне судження залишаються за кожним суб'єктом.

Особливість державних підприємств полягає у поєднанні корпоративної автономії з публічним майновим інтересом. Тому методична єдність не означає тотожності процедур. Внутрішній аудит працює у безперервному середовищі ризик-менеджменту та корпоративного нагляду, Рахункова палата – в межах незалежного державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), ДАСУ – в межах урядового державного фінансового контролю. Методично об'єднувати їх доцільно через сумісні дані, критерії, паспорти доказів і логіку виконання рекомендацій, не стираючи правових та професійних меж.

Критеріальна сумісність потребує особливої дисципліни. Законність оцінюється за нормою права, достовірність звітності – за застосовною основою фінансової звітності, ефективність – за обґрунтованими критеріями економності, продуктивності та результативності, а корпоративне управління – за цілями власника, політиками та належними стандартами. Отже, спільний об'єкт не зумовлює однакового висновку: він потребує чітко зафіксованого критерію, джерела доказу і межі повноважень.

Для практичного застосування методичну узгодженість доцільно деталізувати за послідовними стадіями контрольного циклу, визначивши точки обміну, автономні рішення та очікуваний результат (таблиця 3.5).

Методичний цикл показує, що взаємодія створює цінність на декількох етапах. Особливо важливими є спільна ідентифікація об'єкта, простежуваність доказу та узгоджені статуси рекомендацій. Планування, визначення

достатності доказів і формування кінцевого висновку залишаються автономними. Це практично реалізує принцип методичної узгодженості за інституційної автономії.

Таблиця 3.5 - Методичний цикл взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державного підприємства

Етап	Внутрішній контур	Зовнішній контур	Узгоджувальна точка	Межа автономії
1	2	3	4	5
1. Ризик	Реєстр ризиків, інциденти, контрольні сигнали.	Незалежний аналіз ризиків і державних даних.	Код ризику; об'єкт; період; суттєвість.	Кожен сам визначає пріоритет для свого плану.
2. Планування	Ризик-орієнтований план внутрішнього аудиту.	План заходів у межах власних повноважень.	Календар високоризикових зон і вже проведених заходів.	Інформування не є погодженням зовнішнього плану.
3. Критерії	Політики, KPI, контрольні цілі, стандарти.	Закон, критерії аудиту, публічні цілі.	Фіксація критерію та джерела його встановлення.	Різні види аудиту зберігають власні критерії.
4. Докази	Первинні дані, реєстри, IT-логи, тести контролів.	Незалежні підтвердження та зовнішні джерела.	Паспорт доказу і простежуваність походження.	Достатність доказів оцінюється окремо.
5. Результат	Внутрішній висновок і рекомендації менеджменту.	Звіт, висновок, рішення/рекомендації органу.	Єдина структура: факт – критерій – причина – наслідок.	Авторство й професійне судження не об'єднуються.
6. Follow-up	План дій, виконавець, строк, доказ виконання.	Перевірка виконання у власній процедурі.	Статусний реєстр рекомендацій і кореневих причин.	Кожен орган сам визначає закриття своєї рекомендації.
7. Ефект	Зміна ризику, процесу, звітності, рішень.	Вплив на ресурси, активи, підзвітність.	Ланцюг «рекомендація – дія – результат – ефект».	Фінансовий ефект – лише за підтверджених даних.

Джерело: розроблено автором за [1-3; 5-11; 12-16; 22-26; 27-28].

Матриця таблиці 3.5 принципово відрізняється від моделі «спільної перевірки» як універсального способу взаємодії. Спільність формується на рівні словника ризиків, простежуваності доказів, календаря високоризикових

зон і статусу рекомендацій. Це знижує транзакційні витрати контролю, але не створює спільної відповідальності за висновок: кожен суб'єкт самостійно оцінює достатність доказів і приймає рішення у межах власних повноважень.

Отже, таблиця 3.5 формалізує послідовність взаємодії суб'єктів внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю й визначає, на яких етапах виникає потреба в обміні інформацією, узгодженні контрольних орієнтирів та оцінюванні результатів. Така послідовність дає змогу перейти від ситуативної координації до структурованого контрольного циклу, у якому кожний етап має визначений інформаційний вхід, результат і зв'язок із наступною стадією.

Соціально-економічний потенціал взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств представлено на рисунку 3.5.

Включення follow-up та оцінювання ефекту завершує цей цикл і водночас формує зворотний зв'язок для актуалізації ризиків і подальшого планування.

Соціально-економічний потенціал взаємодії проявляється у підвищенні прозорості, підзвітності, довіри, інвестиційної привабливості та ефективності використання державних ресурсів [2]. Поєднання корпоративного управління, дієвого внутрішнього контрольного середовища, незалежної зовнішньої оцінки та інформаційної координації дозволяє трактувати кінцевий результат контролю ширше, ніж формальне встановлення порушення: як створення управлінської та суспільної цінності.

Окремі інституційні зв'язки слід тлумачити функціонально, а не як адміністративне підпорядкування. Координаційна роль Мінекономіки у сфері державної власності не поширюється на професійне рішення незалежної Рахункової палати; а ДАСУ реалізує власні законні контрольні повноваження. За таких умов інформаційну взаємодію доцільно будувати за принципом «інформаційна координація – без інституційного поглинання».

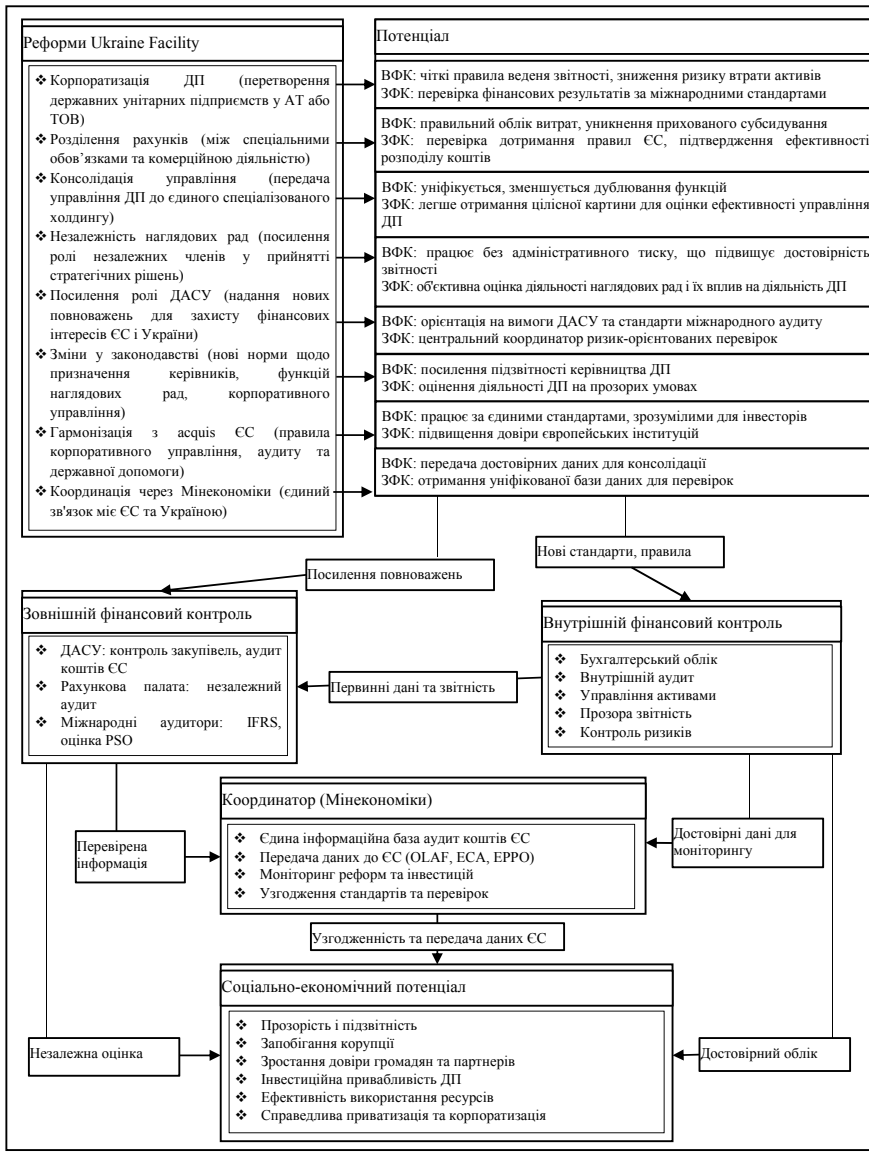


Рисунок 3.5 - Соціально-економічний потенціал взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств

Джерело: розроблено автором.

Актуальна практика 2026 року підтверджує цю логіку. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Питання комплексного аналізу діяльності деяких суб'єктів господарювання державного сектору економіки» № 1223-р [27] передбачає комплексне оцінювання корпоративного управління окремих державних компаній, у тому числі закупівель, фінансово-бюджетної дисципліни, внутрішнього контролю, ризик-менеджменту та внутрішнього аудиту, з подальшою реалізацією рекомендацій. Постанова Кабінету Міністрів України від 15.07.2026 р. № 955 [28], своєю чергою, формує єдиний моніторинг ефективності управління державною власністю з урахуванням фінансово-господарських показників, цілей власника і корпоративного управління.

Отже, соціально-економічний потенціал, відображений на рисунку 3.5, доцільно розглядати як верхній рівень оцінювання. Прозорість, довіра чи інвестиційна привабливість не вимірюються одним коефіцієнтом, проте вони можуть бути підтверджені системою проміжних результатів: якістю даних, усуненням системного ризику, виконанням рекомендацій, рішеннями органів корпоративного управління та стійкістю змін.

Ризик-орієнтоване планування є першою практичною точкою, де взаємодія може створювати додаткову цінність. Внутрішній контур має безперервний доступ до операційних даних та інцидентів; зовнішні органи – ширший порівняльний горизонт і незалежну оцінку. Поєднання цих інформаційних переваг дозволяє точніше локалізувати зони суттєвого державного інтересу без механічного розширення контрольного охоплення.

Пропонуємо три рівні узгодження ризику. Семантичний рівень забезпечує однакове розуміння назви і предмета ризику; вимірювальний – сумісну шкалу ймовірності, впливу та суттєвості; часовий – фіксацію періоду, динаміки та моменту перегляду. Внаслідок цього «спільна карта ризиків» є не спільним планом перевірок, а сумісним інформаційним шаром, на основі якого кожний суб'єкт формує власне професійне рішення.

Не менш важливою є критеріальна сумісність. Одна операція може оцінюватися за законністю, економністю, достовірністю обліку, ефективністю, відповідністю внутрішній політиці та якістю корпоративного рішення. Тому в кожному контрольному продукті має бути однозначно визначено, за яким критерієм отримано висновок і який доказ його підтверджує. Це дозволяє зіставляти результати без штучного уніфікування видів аудиту.

Доказова сумісність означає не однакові робочі документи, а можливість простежити походження факту. Мінімальний «паспорт доказу» має містити:

- джерело;
- спосіб отримання;
- дату і період;
- відповідального власника даних;
- режим доступу;
- контроль цілісності;
- зв’язок із критерієм.

Повторне використання матеріалів можливе лише після самостійної оцінки їх доречності, надійності й достатності відповідним суб’єктом.

Методична сумісність найбільш переконливо проявляється на рівні конкретного контрольного об’єкта, коли один економічний факт оцінюється різними суб’єктами, але його ідентифікація та доказове походження залишаються простежуваними (таблиця 3.6).

Отже, методична сумісність контрольних об’єктів, критеріїв і доказів створює основу для більш раціонального використання результатів внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю без підміни або дублювання їхніх функцій. Найбільший потенціал такої сумісності виникає у випадках, коли різні суб’єкти працюють з однаковими економічними фактами або суміжними ризиками, але оцінюють їх у межах власних повноважень і професійних критеріїв. Це дає змогу повторно використовувати релевантні та належно підтверджені дані, скорочувати обсяг дублюючих процедур,

підвищувати простежуваність доказів і водночас зберігати незалежність професійного судження. Таким чином, сумісність доказової бази має розглядатися не як автоматичне запозичення чужого висновку, а як механізм підвищення ефективності контрольного процесу за умови обов'язкової перевірки походження, актуальності, повноти та придатності використаної інформації.

Таблиця 3.6 - Методична сумісність контрольних об'єктів, критеріїв і доказів

Об'єкт	Ключовий критерій	Внутрішні докази	Зовнішні/незалежні докази	Результат сумісності
Фінансова звітність	Достовірність, повнота, облікова політика.	Регістри, первинка, IT-логи, звірки.	Підтвердження, державні дані, аудиторські докази.	Простежуваність показника до операції.
Державні активи	Збереження, законність, результативність.	Інвентаризації, реєстри, договори.	Реєстри власності, дані суб'єкта управління.	Зв'язок майнового ризику з цілями власника.
Закупівлі	Законність, економність, конкуренція, якість.	План, договори, приймання, аналітика цін.	Prozorro та інші офіційні дані, контрольні матеріали.	Наскрізний аналіз «потреба – договір – результат».
Ризики і ВК	Адекватність дизайну і фактична дієвість контролю.	Матриця ризиків і контролів, тестування.	Незалежна оцінка причин і системних наслідків.	Порівняння залишкового ризику до/після дії.
Ефективність	Економність, продуктивність, результативність.	KPI, бюджети, операційні показники.	Порівняльні дані, цілі власника, зовнішні оцінки.	Єдина база фактів за різних професійних висновків.
Рекомендації	Адресність, строк, доказ, стійкість зміни.	План дій і підтвердні документи.	Матеріали виконання рекомендацій, рішення власника/органу.	Єдиний статус із розмежуванням авторства.

Джерело: розроблено автором за [1-3; 5-6; 11; 16; 22-26; 27-29].

Для конкретизації відмінностей і точок взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю доцільно узагальнити їх за суб'єктами, функціональними особливостями, характером контрольних процедур і

наявними методичними обмеженнями. Таке порівняння дає змогу чіткіше окреслити сфери потенційної методичної сумісності та водночас визначити межі, за якими зберігається інституційна автономія відповідних суб'єктів контролю.

Методичне розмежування внутрішнього та зовнішнього контролю доцільно здійснювати за суб'єктами, характером планування та застосовуваним інструментарієм. Методично важливими є ризик-орієнтованість, можливість коригування внутрішніх планів у відповідь на зміну ризиків та зв'язок контрольних результатів із рекомендаціями. Саме ці елементи забезпечують перехід від формального проведення контрольного заходу до управління причинами ризику.

Позначені на рисунку «недоліки» пропонуємо методично трактувати як діагностичні зони розвитку. Таке прочитання дозволяє не змішувати законодавчі межі мандата з інституційною слабкістю. Наприклад, визначені законом межі повноважень Рахункової палати є елементом правової спеціалізації, тоді як предметом удосконалення можуть бути якість ризикового відбору, повнота доказового ланцюга, виконання рекомендацій та використання результатів у корпоративному управлінні.

Подібно варто читати тезу про співвідношення аудиту відповідності та аудиту ефективності. INTOSAI. ISSAI 300 «Performance Audit Principles» [23] і INTOSAI. ISSAI 400 «Compliance Audit Principles» [24] закріплюють різні цілі та критерії, а не ієрархію «кращого» і «гіршого» виду аудиту.

Особливості методики внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств подано на рисунку 3.6.

Для державних підприємств продуктивним є їх взаємодоповнення: відповідність дає правову визначеність, а аудит ефективності – оцінку економності, продуктивності та результативності управлінського рішення.

Посилення зв'язку результатів внутрішнього аудиту з управлінськими рішеннями є необхідною передумовою результативної взаємодії.

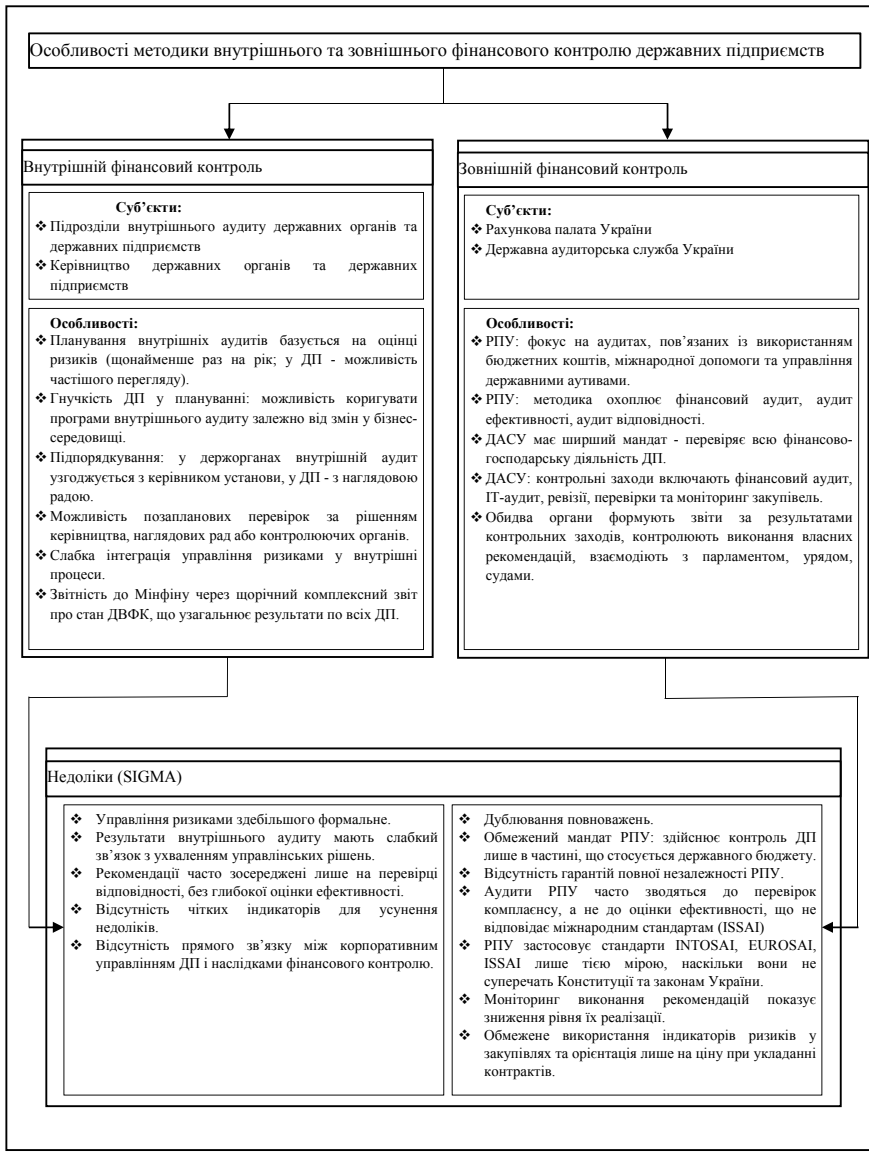


Рисунок 3.6 - Особливості методики внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств

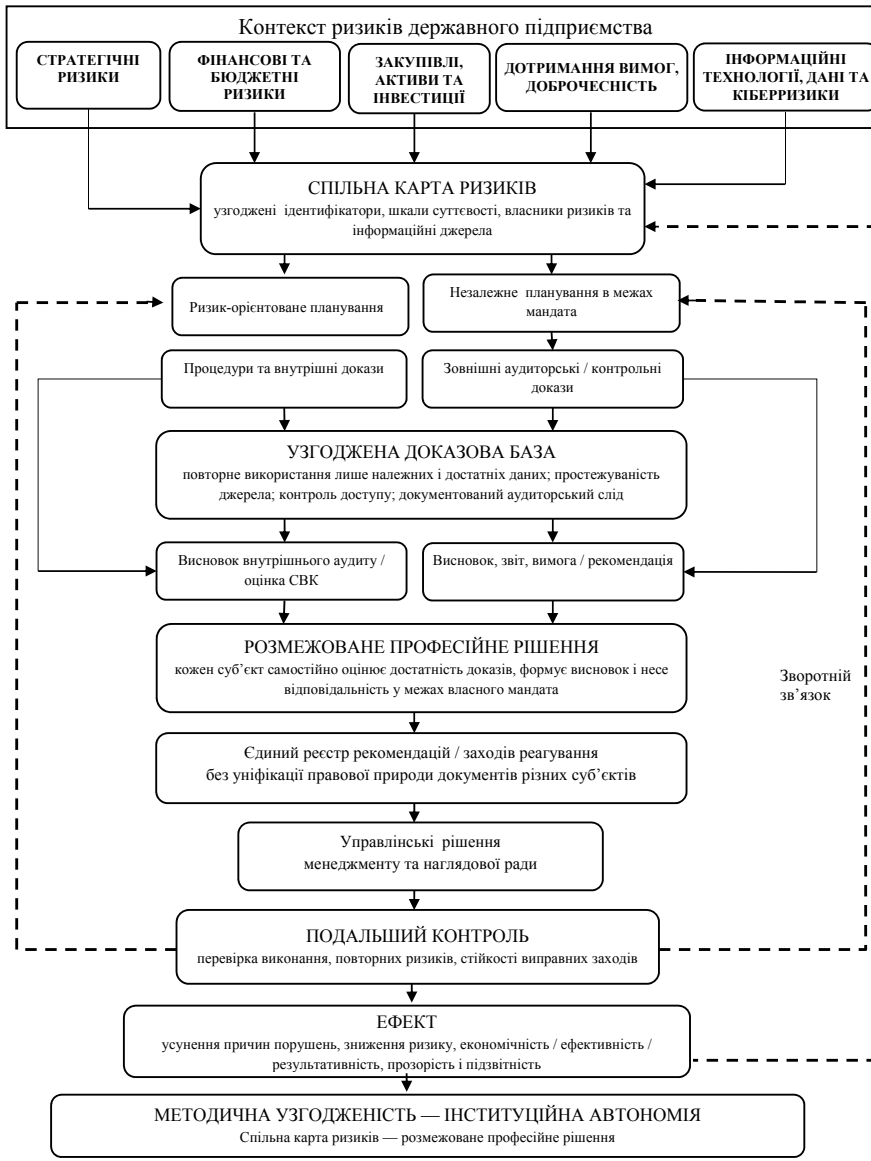
Джерело: розроблено автором.

Методичні рекомендації Мінекономіки щодо організації системи внутрішнього контролю на державних унітарних підприємствах та в господарських товариствах, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі № 5484 [11] пов'язують внутрішній контроль із ризик-менеджментом, моделлю зрілості та незалежною оцінкою. Тому якість взаємодії доцільно вимірювати не кількістю переданих звітів, а тим, чи перетворився підтверджений ризик на адресну дію, чи усунуто кореневу причину і чи знизився залишковий ризик.

Методичний цикл взаємодії має бути побудований так, щоб інформаційна відкритість не породжувала залежності висновків. Доцільно розрізняти інформаційний режим (обмін даними), доказовий режим (використання матеріалів після власної оцінки) та координаційний режим (узгодження строків або комунікації без узгодження висновку). Для державних підприємств базовим має бути інформаційно-доказовий режим.

Узагальнення визначених етапів, точок методичної взаємодії та меж автономії дає змогу представити взаємодію внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю як цілісний циклічний процес. Його побудова ґрунтується на послідовному переході від формування спільної карти ризиків до незалежного планування, формування та узгодження доказової бази, розмежованого професійного оцінювання, реалізації рекомендацій і подальшого контролю за їх виконанням. Принципово важливим є зворотний зв'язок, за якого результати контрольних заходів та досягнутий ефект стають інформаційною основою для актуалізації ризиків і наступного циклу планування.

Логіку та взаємозв'язок зазначених елементів методичного циклу представлено на рисунку 3.7. Важливим інструментом є єдиний інформаційний реєстр рекомендацій. Він не уніфікує юридичну природу рішень різних органів, а фіксує джерело, об'єкт, кореневу причину, відповідального виконавця, строк, статус, доказ виконання та результат виконання рекомендацій. Такий реєстр дає змогу бачити повторюваність проблем і не закривати рекомендацію лише фактом формального документа.



Умовні позначення: ⟶ прямий зв'язок;
⇢ зворотний зв'язок.

Рисунок 3.7 - Методичний цикл взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державного підприємства

Джерело: розроблено автором.

Виконання рекомендацій має бути орієнтоване не лише на усунення виявленого порушення, а й на запобігання його повторенню. Якщо в різні періоди фіксуються однотипні недоліки, а реагування щоразу обмежується виправленням окремого документа чи операції, контроль не забезпечує стійких змін. Рекомендація вважається результативною тоді, коли підтверджено не тільки виконання передбачених заходів, а й стійке вдосконалення відповідного процесу, контрольної процедури, інформаційного забезпечення або управлінського рішення.

Рисунок 3.7 візуалізує методичний цикл «ризик – планування – доказ – результат – рекомендація – виконання – контроль виконання – ефект». Його ключова ознака – паралельність внутрішнього й зовнішнього контурів на етапах планування, доказів і формування висновку. Вони функціонують у сумісному інформаційному середовищі, але не формують спільного професійного висновку, що безпосередньо реалізує принцип «методична узгодженість – інституційна автономія».

Принципово важливими є зворотні зв’язки: результати контролю виконання рекомендацій та фактичний ефект повертаються до карти ризиків і нового планування. Саме ця петля перетворює взаємодію з разового обміну на механізм організаційного навчання. У такий спосіб кожний завершений контрольний цикл підвищує якість наступного ризикового рішення.

Оцінювання результативності взаємодії не може зводитися до кількості заходів, переданих документів або виявлених порушень. Такі величини характеризують активність, але не доводять додаткового ефекту взаємодії. Методично коректна система повинна відповісти на три запитання:

1). чи поліпшилася якість контрольного процесу;

2). чи змінилися рішення та ризики підприємства;

3). чи виникла підтверджена цінність для держави і суспільства.

Пропонуємо шість рівнів оцінювання:

1. інституційна спроможність;

2. якість процесу взаємодії;

3. контрольний результат;

4. надання рекомендацій і контроль їх виконання;

5. управлінський, фінансовий та корпоративний ефект;

6. суспільна цінність.

Така послідовність відокремлює «наявність механізму» від його фактичного впливу й не дозволяє високою активністю компенсувати відсутність реальних змін. Рівень ефекту фіксує зміни у діяльності підприємства: зниження залишкового ризику, посилення контрольної процедури, коригування закупівельного або інвестиційного процесу, рішення наглядової ради, підтверджене відшкодування чи попередження втрат. Суспільна цінність оцінюється через підзвітність, прозорість у допустимих межах, довіру та якість управління державними активами. Оцінювання результативності потребує системи індикаторів, яка відокремлює активність контролю від фактичного впливу та поєднує операційні, доказові, управлінські й результативні показники (таблиця 3.7).

Таблиця 3.7 - Система індикаторів оцінювання результативності взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю

Блок	**Показник**	**Спосіб оцінювання**	**Зміст**	**Методичне застереження**
1	2	3	4	5
Спромож-ність	Доступність критичних даних	Перевіряється, чи визначені необхідні набори даних і чи надаються вони у встановлений строк та законному режимі доступу.	Готовність інформаційної інфраструктури до взаємодії.	Правомірні обмеження доступу не трактуються як недолік.
Суміс-ність	Методична сумісність	Встановлюється наявність узгоджених описів ризиків, критеріїв, реквізитів доказу та статусів рекомендацій.	Наявність спільної професійної мови без уніфікації мандатів.	Сумісність не означає однаковості процедур чи висновків.
Процес	Уникнення невиправданого дублювання	Аналізується, чи повторні запити й процедури мають самостійну доказову функцію або новий контрольний критерій.	Економність і пропорційність взаємодії.	Перетин предметів контролю сам по собі не є дублюванням.

Продовження табл. 3.7

1	2	3	4	5
Процес	Обґрунтоване повторне використання доказів	Оцінюється, чи матеріали іншого суб'єкта використані після перевірки їх доречності, надійності та придатності для конкретної мети.	Якість доказової сумісності.	Кожен суб'єкт самостійно оцінює достатність доказів.
Follow-up	Виконання рекомендацій	Перевіряється не лише факт виконання дії, а й наявність підтвердних документів та повторного тестування.	Дисципліна реалізації коригувальних дій.	Формальне закриття рекомендації не дорівнює досягненню ефекту.
Стійкість	Неповторюваність системних проблем	Порівнюються результати наступних контрольних циклів і повторюваність однакових кореневих причин.	Стійкість усунення першопричини.	Необхідна стабільна класифікація причин і порівнюваність періодів.
Ризик	Зміна залишкового ризику	Проводиться порівняльна професійна оцінка ризикового профілю до та після коригувальної дії.	Фактична зміна ризикового середовища.	Враховуються зовнішні фактори, які могли вплинути на ризик незалежно від контролю.
Ефект	Підтверджений фінансовий результат	Визнаються лише документально підтверджені відшкодування, збереження ресурсів або недопущені витрати з простежуваним причинним зв'язком.	Монетарний результат контрольного впливу.	Сума виявленого порушення не ототожнюється з економією чи відшкодуванням.
Корпоративний ефект	Управлінські зміни	Аналізуються реалізовані системні рішення менеджменту, наглядової ради або суб'єкта управління.	Вплив на процеси управління, нагляду та внутрішнього контролю.	Оцінюється зміст і стійкість рішення, а не кількість прийнятих документів.
Суспільна цінність	Підзвітність і прозорість	Оцінюються своєчасність, повнота й зрозумілість допустимого розкриття контрольної інформації та використання її у рішеннях власника.	Якість зовнішньої підзвітності й управління державними активами.	Оцінювання не повинно стимулювати розкриття інформації з порушенням законних режимів доступу.

Джерело: розроблено автором за [1-3;5- 6; 11;22-31].

Система індикаторів відокремлює операційну активність від результату. Кількість перевірок, запитів чи охоплених об'єктів не є самостійним доказом високої результативності.

Фінансовий ефект може визнаватися лише за документально підтвердженого причинного зв'язку між контрольним сигналом, управлінською дією та фактичним результатом; в інших випадках коректніше фіксувати нефінансову управлінську зміну або потенціал впливу.

Запропоновані показники мають дві принципові властивості:

- по-перше, вони відокремлюють активність від результату: кількість перевірок, запитів або обсяг охоплених ресурсів є лише контекстом;
- по-друге, вони не змішують виявлені порушення з економічним ефектом.

Грошова оцінка можлива тільки за наявності підтвердженого причинного зв'язку між контрольним впливом, управлінською дією та фактичним фінансовим результатом. Це застереження є принциповим для академічної коректності. Офіційна звітність контрольного органу може містити значні обсяги виявлених порушень або недоліків, однак вони не є автоматично відшкодованими коштами чи економією. Тому показники впливу мають ґрунтуватися на підтверджених результатах follow-up і чітко відокремлювати факт, оцінку та припущення [30].

Результативність взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю доцільно оцінювати не за кількістю контактів чи документів, а за додатковою цінністю, що виникла завдяки методичній сумісності контрольних контурів. Це продовжує положення «методична узгодженість – інституційна автономія»: спільними є інформаційні формати, ризикові ідентифікатори, простежуваність доказів і статуси рекомендацій, а професійне судження та остаточний висновок залишаються розмежованими.

Зведення різнорідних характеристик взаємодії до одного числового результату створює ризик хибної точності: своєчасний обмін не компенсує недостатності доказів, а фінансовий результат – порушення незалежності.

Тому пропонуємо якісний доказовий профіль, який окремо відображає ключові виміри взаємодії та не приховує критичних слабкостей.

Профіль охоплює шість вимірів:

1. інституційні умови;

2. якість процесу;

3. контрольний результат;

4. виконання та follow-up;

5. управлінський і фінансовий ефект;

6. суспільну цінність.

За кожним виміром формується доказовий висновок: «підтверджено», «підтверджено частково» або «не підтверджено / доказів недостатньо», обов'язково з поясненням і посиланням на докази.

Критичними умовами є:

– незалежність професійного судження

– правомірність доступу до інформації;

– достатність і простежуваність доказів;

– відсутність конфлікту інтересів;

– причинний зв'язок «рекомендація – дія – результат».

Їх порушення не компенсується позитивними результатами інших вимірів, що відповідає природі професійного судження у фінансовому контролі.

Рисунок 3.8 відображає причинну логіку: інституційні умови забезпечують якість процесу, процес – доказовість результату, а рекомендації через коригувальні дії та follow-up можуть трансформуватися у підтверджений ефект. Отже, факт проведення контролю ще не доводить результативності взаємодії. Окремо встановлюється додаткова цінність саме взаємодії: швидший доступ до належних даних, уникнення невиправданого дублювання, виявлення кореневої причини, підвищення адресності рекомендації або якості follow-up. Позитивний результат, який суб'єкт міг отримати автономно, не слід автоматично приписувати координації.



Рисунок 3.8 - Якісний доказовий профіль оцінювання результативності взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств

Джерело: розроблено автором.

Критеріально-доказова карта оцінювання результативності взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств представлена в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 - Критеріально-доказова карта оцінювання результативності взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств

Вимір	Що оцінюється	Доказова база	Підтверджена результативність	Сигнали обмеження
1	2	3	4	5
Інституційні умови	Ролі, незалежність, компетентність, законний доступ.	Мандати, протоколи доступу, журнали обміну.	Ролі не конфліктують; дані доступні вчасно; судження незалежне.	Конфлікт ролей/інтересів; нестабільний або неправомірний обмін.
Якість процесу	Сумісність ризиків і критеріїв; своєчасність; недублювання.	Карти ризиків, календарі, паспорти доказів, журнали запитів.	Повторні дії мають доказову функцію; джерела простежуються.	Повторення без нової мети; об’єкти/періоди не ідентифікуються.
Контрольний результат	Критерій, факт, причина, наслідок, адресність рекомендації.	Звіти, робочі документи, причинний аналіз.	Факт доведено; причина встановлена; рекомендація спрямована на неї.	Нечіткий критерій; усувається симптом; причинний зв’язок припускається.
Виконання та follow-up	Дія, доказ виконання, повторне тестування, стійкість.	Плани дій, підтвердні документи, повторні тести, статусний реєстр.	Дію перевірено; причина усунута або ризик істотно знижено.	Лише формальний документ; повторна проблема; статус закрито без тесту.
Управлінський і фінансовий ефект	Зміни процесів/контролів; підтверджений результат щодо ресурсів.	Рішення органів управління, первинні документи, порівняння до/після.	Стійка зміна підтверджена; фінансовий результат причинно пов’язаний із дією.	Порушення ототожнюються з економією; зміни лише декларуються.
Суспільна цінність	Підзвітність, допустима прозорість, якість управління державною власністю.	Офіційна звітність, моніторинг, рішення власника, дані про стійкість.	Результати використовуються у рішеннях; позитивні зміни зберігаються.	Ефект заявлено без конкретної зміни або з порушенням режиму доступу.

Джерело: розроблено автором за [1-3;5- 6;11; 22-26;27-29; 30-31].

Критеріально-доказова карта захищає оцінювання від надмірних узагальнень: кожне твердження про ефект має бути співвіднесене з конкретним доказом і способом його верифікації.

Така логіка дає змогу відокремити результат окремого контрольного суб'єкта від додаткової цінності взаємодії – швидшого доступу до даних, кращої причинної діагностики або якіснішого follow-up. Критеріально-доказова карта показує конфігурацію сильних і слабких сторін без арифметичного агрегування. Порівняння у часі забезпечується стабільністю критеріїв і документованим поясненням зміни статусу, не підміняючи професійного судження.

Масштаб застосування профілю має бути пропорційним: для стратегічних компаній – цифровий реєстр і регулярний огляд, для менших підприємств – стандартизований мінімум реквізитів. Незалежність, доказовість і простежуваність залишаються незмінними вимогами.

Найскладнішим етапом методики є перехід від виконаної рекомендації до підтвердженого ефекту. Тут недоцільно ототожнювати суму виявленого порушення, ризикової операції чи потенційних втрат із фактичною економією або відшкодуванням. Фінансовий ефект може визнаватися лише за наявності документально підтвердженого причинного ланцюга «контрольний висновок – управлінська дія – фактичний результат». За відсутності такого зв'язку коректніше говорити про потенціал впливу або нефінансову управлінську зміну. Управлінський і корпоративний ефект проявляється у зміні політик, повноважень, лімітів, процедур контролю, управління активами або рішень наглядової ради. Його доказом є фактичне запровадження зміни та повторна перевірка її дієвості, а не сам факт ухвалення документа.

Соціально-економічний потенціал взаємодії доцільно розглядати як верхній, цільовий рівень результативності. Прозорість, підзвітність, довіра, інвестиційна привабливість та ефективність використання ресурсів не є прямим результатом одного контрольного заходу. Вони формуються через сукупність стійких змін: підвищення якості обліку, зниження повторюваності

системних порушень, виконання рекомендацій, удосконалення корпоративного управління і збереження позитивного ефекту в наступних періодах [2].

Інформаційна координація має здійснюватися без інституційного поглинання: сумісність форматів даних, ризикових сигналів і статусів рекомендацій не означає узгодження професійного висновку або адміністративного підпорядкування незалежного суб'єкта контролю.

Про це свідчить актуальне нормативне середовище. Так, Методичні рекомендації Мінекономіки щодо організації системи внутрішнього контролю на державних унітарних підприємствах та в господарських товариствах, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі від 30.04.2026 № 5484 [11] орієнтують державні підприємства на комплексну систему внутрішнього контролю, ризик-орієнтованість, документування, модель зрілості та незалежну оцінку. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Питання комплексного аналізу діяльності деяких суб'єктів господарювання державного сектору економіки» № 1223-р [27] у чинній редакції передбачає комплексне оцінювання окремих суб'єктів державного сектору та подальшу реалізацію рекомендацій. Постанова Кабінету Міністрів України № 955 від 15.07.2026 [28] оновлює підходи до оцінювання ефективності управління об'єктами державної власності. Отже, контрольна інформація дедалі більше має слугувати не фіксації окремого порушення, а обґрунтованому управлінському реагуванню.

Практичне впровадження доцільно починати з мінімального інформаційно-методичного протоколу: класифікатора ризиків, реквізитів паспорта доказу, правил ідентифікації об'єкта і періоду, статусів рекомендацій, порядку follow-up, режимів доступу та контактних точок. Це зменшує транзакційні витрати без створення спільної відповідальності за висновок.

Для Рахункової палати матеріали внутрішнього аудиту можуть бути інформаційним джерелом, але їх належність і достатність оцінюються

самостійно. Для ДАСУ сумісність даних підтримує ризик-орієнтований відбір і follow-up у межах повноважень. Для суб'єктів управління та наглядових рад цінність полягає у зв'язку контрольної інформації з управлінням ризиками та перевіркою коригувальних дій.

Наведені положення дозволяють конкретизувати концептуальну формулу «внутрішня відповідальність – зовнішня незалежність – спільна доказова база – розмежоване рішення» низкою методичних правил: «спільне поле ризику – розмежоване планування»; «повторне використання доказу – без передачі професійної відповідальності»; «повторна процедура виправдана лише за наявності нової доказової функції»; «рекомендація є результативною після перевірки стійкої зміни, а не за фактом документа». Така конструкція забезпечує зв'язок між теоретичними засадами, методичним циклом і вимірюваним впливом.

Таким чином, результативність взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств доцільно оцінювати не за кількістю проведених контрольних заходів або обсягом переданої інформації, а за здатністю такої взаємодії забезпечувати своєчасне виявлення ризиків, належну якість доказової бази, уникнення необґрунтованого дублювання процедур, реалізацію рекомендацій та досягнення фактичних управлінських змін. Запропонована критеріально-доказова карта створює методичну основу для такого оцінювання, оскільки поєднує інституційні умови, якість контрольного процесу, підтверджені результати, виконання рекомендацій і подальший управлінський ефект. Це дає змогу розглядати взаємодію внутрішнього та зовнішнього контролю як послідовний процес формування, перевірки й використання контрольної інформації, спрямований на підвищення якості управління державними підприємствами, збереження державних активів та зниження фінансових ризиків.

3.3. Організаційно-методичні напрями розвитку взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств

Організаційно-методичний розвиток взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю передбачає перетворення сумісності ризиків, доказів, рекомендацій і процедур follow-up на стійку практику. Для державних підприємств це особливо важливо через одночасну дію корпоративних механізмів управління, публічного майнового інтересу, незалежного державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) та урядового державного фінансового контролю. Організаційне вдосконалення має не розширювати контроль заради контролю, а зменшувати втрати від фрагментарності, повторного витребування даних і несвоєчасного управлінського реагування.

Підвищення якості фінансового контролю державних підприємств пов'язуємо із розвитком взаємодії його внутрішнього та зовнішнього сегментів [1], а П. П. Андрєєв та К. В. Коваленко [3] акцентують інформаційну й координаційну природу такої співпраці. У поєднанні з положеннями про правове розмежування мандатів, яке розглядають К. В. Пивоваров [6] та А. М. Захарченко [5], це дає підстави визначити організаційні опори взаємодії:

– формалізовані контактні точки;

– стабільні канали обміну;

– сумісні класифікатори;

– захищену інформаційну інфраструктуру;

– простежуваний цикл роботи з рекомендаціями.

Ключовими напрямами організаційно-методичного розвитку є використання міжнародних практик, удосконалення координації, цифровізація інформаційного обміну та формування простежуваного механізму виконання рекомендацій. Їх поєднання дозволяє перейти від епізодичних контактів між контрольними суб'єктами до постійного

інформаційно-доказового контуру, у якому дані та методичні категорії є сумісними, а мандати й професійні рішення залишаються розмежованими.

Організаційний розвиток доцільно будувати за формулою «координація без централізації – інтеграція даних без інтеграції мандатів – спільний follow-up без спільного висновку».

Координація означає взаємну обізнаність про суттєві ризики й контрольні події, але не погодження незалежних планів. Інтеграція даних означає технологічну та семантичну сумісність, простежуваність і повторне використання належної інформації, але не передачу професійного судження.

Спільний follow-up означає можливість бачити статус управлінського реагування, тоді як кожний контролюючий суб'єкт самостійно оцінює достатність виконання рекомендацій в межах свого мандата.

У міжнародній практиці взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю простежуються повторювані управлінські закономірності:

- доступ до якісних даних;
- ризик-орієнтоване планування;
- використання результатів попередньої контрольної роботи;
- системний моніторинг рекомендацій;
- і цифровізація контрольних процесів.

Інституційна архітектура різних юрисдикцій істотно відрізняється, тому для України найбільш придатним є трансфер принципів і механізмів, а не механічне копіювання конкретної організаційної форми [26; 32-38].

Нові Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені наказом Мінфіну № 188 від 06.04.2026 і чинні з 29.05.2026 [29], приведені у відповідність до Глобальних стандартів внутрішнього аудиту та містять вимоги щодо ризик-орієнтованого планування, документування, якості й моніторингу виконання рекомендацій. Сфера їх прямого застосування визначена самим наказом і не охоплює всі державні підприємства як такі. Тому у цьому контексті вони використовуються як професійно-методичний орієнтир. Для державних

підприємств спеціальним сучасним орієнтиром є Методичні рекомендації Мінекономіки щодо організації системи внутрішнього контролю на державних унітарних підприємствах та в господарських товариствах, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі від 30.04.2026 № 5484 [11], які безпосередньо пов'язують систему внутрішнього контролю з управлінням ризиками, внутрішнім аудитом, незалежною оцінкою, документуванням і моделлю зрілості.

Світові тренди взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств представлені на рисунку 3.9.

Світовий досвід організації внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю свідчить, що результативність взаємодії визначається не стільки ступенем інституційної централізації, скільки якістю інформаційних зв'язків, зрілістю процедур управління ризиками, можливістю повторного використання належної доказової інформації та послідовністю подальшого моніторингу виконання рекомендацій. Саме тому порівняння міжнародних практик доцільно здійснювати не за принципом пошуку інституційної моделі, яку можна механічно перенести в Україну, а через виділення окремих організаційних та інформаційно-цифрових механізмів, сумісних із національною системою державного фінансового контролю.

У цьому контексті особливу цінність мають практики США, Великої Британії, Канади, Японії та країн континентальної Європи, а також рекомендації OECD щодо корпоративного управління державними підприємствами. Попри відмінності у правовому статусі контрольних органів, у них простежується спільна логіка: розмежування повноважень поєднується з інформаційною взаємодією, контрольні результати використовуються повторно за умови підтвердження їх належності, а цифровізація підтримує, але не підмінює професійне судження аудитора.

Узагальнення наведених підходів дає змогу представити основні моделі взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю в зарубіжних країнах та визначити характерні для них організаційні й інформаційні механізми.

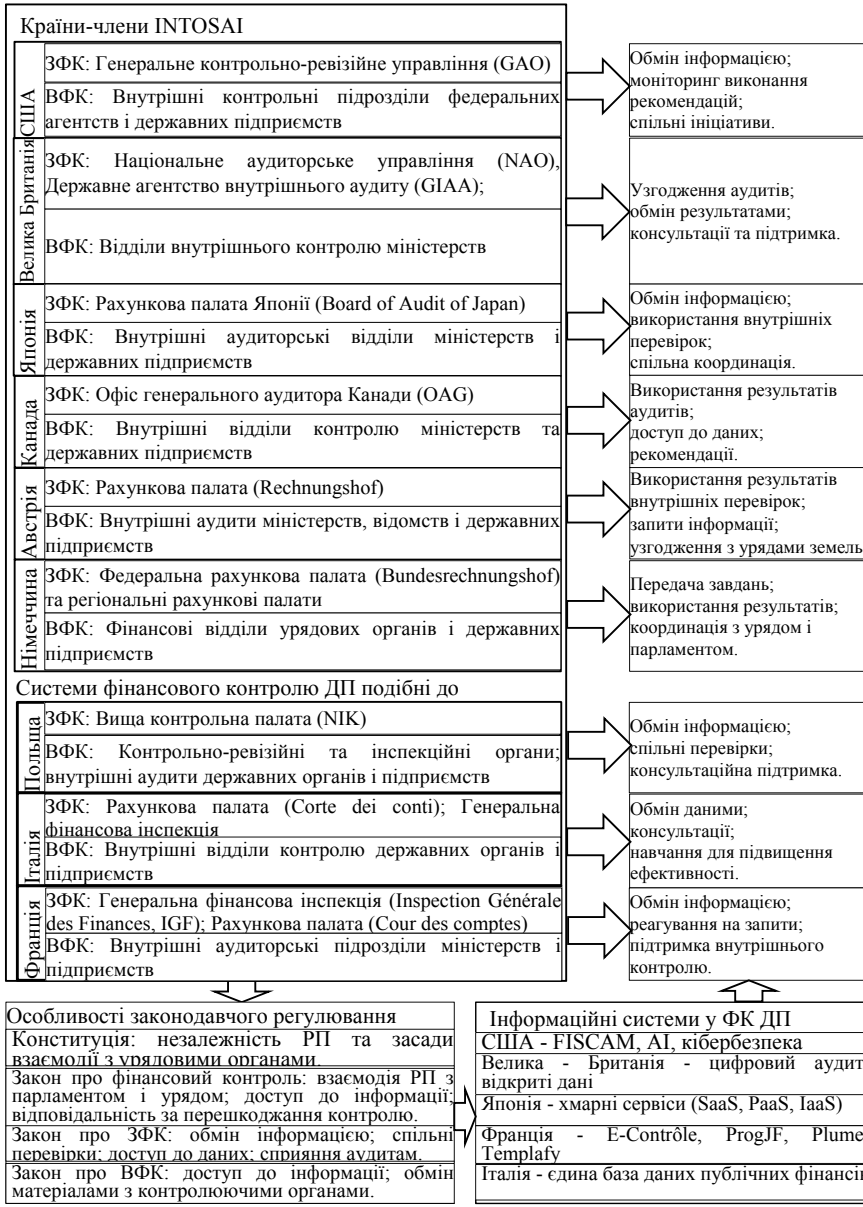


Рисунок 3.9 - Світові тренди взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств

Джерело: сформовано автором з використанням [39-46].

Порівняння міжнародних практик доцільно здійснювати через виділення організаційних та інформаційно-цифрових механізмів, сумісних із національною системою державного фінансового контролю (таблиця 3.9).

Таблиця 3.9 - Міжнародні практики взаємодії та принципи, придатні для адаптації в Україні

Група практик	Організаційний механізм	Інформаційно-цифровий механізм	Принцип для України	Запобіжник
США / GAO та внутрішній аудит	Використання результатів попередньої контрольної роботи; моніторинг рекомендацій; професійна взаємодія без підміни відповідальності	Аналітичні системи, цифрові сліди, формалізований обмін даними, кібербезпека	Повторне використання належних доказів та єдиний ID рекомендації	Зовнішній аудитор самостійно визначає достатність і належність доказів
Велика Британія / NAO, GIAA	Розмежування зовнішнього й внутрішнього аудиту за одночасної координації інформаційної обізнаності	Цифровий аудит, відкриті дані, структурована аналітика	Календар контрольної обізнаності та стандартизовані набори даних	Календар не є спільним затвердженням планів
Канада / OAG і внутрішні служби	Управління ризиками, системний follow-up, використання внутрішньої контрольної інформації	Доступ до даних через установлені процедури, аналітична підтримка	Зв'язок «ризик – рекомендація – управлінська дія – залишковий ризик»	Менеджмент зберігає відповідальність за коригувальні дії
Японія	Обмін інформацією та використання внутрішніх перевірок у межах чітко визначених повноважень	Хмарні та електронні сервіси, стандартизація доступу	Сумісність даних без створення єдиного власника всіх даних	Рольовий доступ, режимність і журналювання
Континентальна Європа	Співіснування вищого органу аудиту, урядового контролю й внутрішніх служб; консультації та координація	Єдині базові довідники, електронний документообіг, інформаційний обмін	Мережевий протокол взаємодії замість ієрархічного центру контролю	Юридична визначеність компетенцій кожного суб'єкта
OECD / корпоративне управління державними підприємствами	Професіоналізація функції власника, автономія органів управління, оцінювання результатів	Системне розкриття інформації та порівнювані показники портфеля державних підприємств	Використання контрольної інформації у рішеннях власника та наглядової ради	Контрольна інформація не замінює управлінське рішення

Джерело: систематизовано автором за [1-3; 5-6; 22-26; 32-38; 47-48].

Міжнародне порівняння підтверджує, що зрілі системи не потребують єдиного центру, який формував би спільний висновок за всіх учасників. Натомість вони спираються на чіткі ролі, професійні стандарти, доступ до якісних даних і системний моніторинг рекомендацій.

Для України доцільним є запозичення механізмів – стандартів метаданих, цифрового сліду, системного follow-up, ризик-орієнтованого обміну та корпоративного використання контрольної інформації – без механічного копіювання інституційної форми.

Наведене порівняння дає підстави стверджувати, що найбільш перспективним напрямом адаптації міжнародних практик для України є не створення універсальної надбудови над існуючими контрольними органами, а формування сумісного інформаційно-методичного середовища. У такій системі Рахункова палата, ДАСУ, внутрішній аудит, наглядові ради та менеджмент державних підприємств зберігають різні функції, однак використовують співставні ідентифікатори ризиків, структуровані метадані, єдину логіку простежуваності рекомендацій та стандартизовані механізми follow-up.

Важливою закономірністю міжнародного досвіду є також відсутність прямої залежності між високим рівнем координації та зниженням інституційної самостійності. Навпаки, у зрілих системах інформаційна відкритість між контрольними суб'єктами супроводжується чіткими запобіжниками: зовнішній аудитор самостійно визначає достатність доказів, внутрішній аудит не підміняє функції менеджменту, а обмін інформацією не трансформується у спільне затвердження контрольних висновків.

Саме тому для України доцільним є принцип «запозичення механізмів, а не копіювання інституцій». Об'єктом адаптації мають стати цифрові формати обміну, системний follow-up, стандартизовані набори даних, рольовий доступ, аналітика ризиків та механізми використання контрольної інформації у корпоративному управлінні. Інституційна конструкція при цьому має залишатися похідною від національного законодавства та чіткого розмежування повноважень.

Організаційно-методичний розвиток взаємодії доцільно зосередити на усуненні фрагментарності координації, підвищенні глибини ризик-орієнтованого планування, уніфікації форматів даних, забезпеченні простежуваності рекомендацій та посиленні зв'язку між контрольними результатами і рішеннями держави як власника [1-3; 5-6]. Ці напрями слід розглядати не як оцінку окремих інституцій, а як системні зони розвитку контрольної архітектури.

Нормативні зміни 2025-2026 рр. частково відповідають на ці діагностичні зони. Розпорядження Кабінету Міністрів «Питання комплексного аналізу діяльності деяких суб'єктів господарювання державного сектору економіки» № 1223-р [27] передбачає комплексний аналіз діяльності окремих суб'єктів державного сектору, а Методичні рекомендації щодо організації системи внутрішнього контролю на державних унітарних підприємствах та в господарських товариствах, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі № 5484 [11] формують для державних підприємств сучасну логіку системи внутрішнього контролю з ризик-менеджментом, функціями внутрішнього аудиту та оцінюванням зрілості. Постанова Кабінету Міністрів № 955 від 15.07.2026 [28] розвиває контроль за виконанням функцій з управління державною власністю через єдиний моніторинг ефективності управління об'єктами державної власності. У сукупності ці акти створюють можливість краще поєднати контрольну інформацію з рішеннями держави як власника без зміни конституційного статусу контрольних інституцій.

Тому організаційний розвиток доцільно починати з міжінституційного протоколу взаємодії. Його предметом мають бути не «спільні повноваження», а спільні правила комунікації: визначені контактні точки, категорії інформації, мінімальні метадані, строки відповіді, механізми верифікації, порядок фіксації контрольних подій і статусів рекомендацій. Такий протокол може мати модульну природу та укладатися у межах чинного законодавства між відповідними суб'єктами, не обмежуючи їх право самостійно планувати, проводити контрольні заходи й формувати висновки.

Поняття «спільного планування» доцільно розуміти як взаємну контрольну обізнаність, а не як взаємне затвердження планів. Рахункова палата зберігає незалежність і реалізує державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) у межах Закону України «Про Рахункову палату» [12]. ДАСУ самостійно планує та здійснює урядовий державний фінансовий контроль у межах Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2939-XII [13] і Положення про Державну аудиторську службу України [14]. Раціональним є обмін відомостями про об'єкти, періоди, суттєві ризики та вже наявні матеріали, що зменшує необґрунтоване дублювання, але не створює спільного планового документа. Одним із можливих інституційних сценаріїв є подальша професіоналізація та консолідація функції держави-власника, у тому числі через спеціалізований орган управління державними підприємствами. Водночас сучасні зміни у політиці державної власності, комплексному аналізі діяльності окремих суб'єктів державного сектору та моніторингу ефективності управління державною власністю вже формують інструменти координації [10; 27; 28]. Тому вибір централізованого чи мережевого сценарію має спиратися на аналіз функціональних розривів, витрат, ризиків дублювання та очікуваної доданої цінності, не порушуючи незалежності контрольних суб'єктів.

Проведений аналіз методичного та організаційного забезпечення взаємодії внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю державних підприємств засвідчив наявність низки недоліків, які обмежують узгодженість контрольних процедур, інформаційний обмін та практичне використання результатів контролю. Їх усунення потребує комплексного підходу, що поєднує адаптацію міжнародних стандартів і методичних інструментів до особливостей державного сектору з удосконаленням організаційних механізмів координації, обміну даними та відповідальності суб'єктів контролю. Систематизацію виявлених недоліків і відповідних напрямів удосконалення методичного та організаційного забезпечення взаємодії наведено на рисунку 3.10.

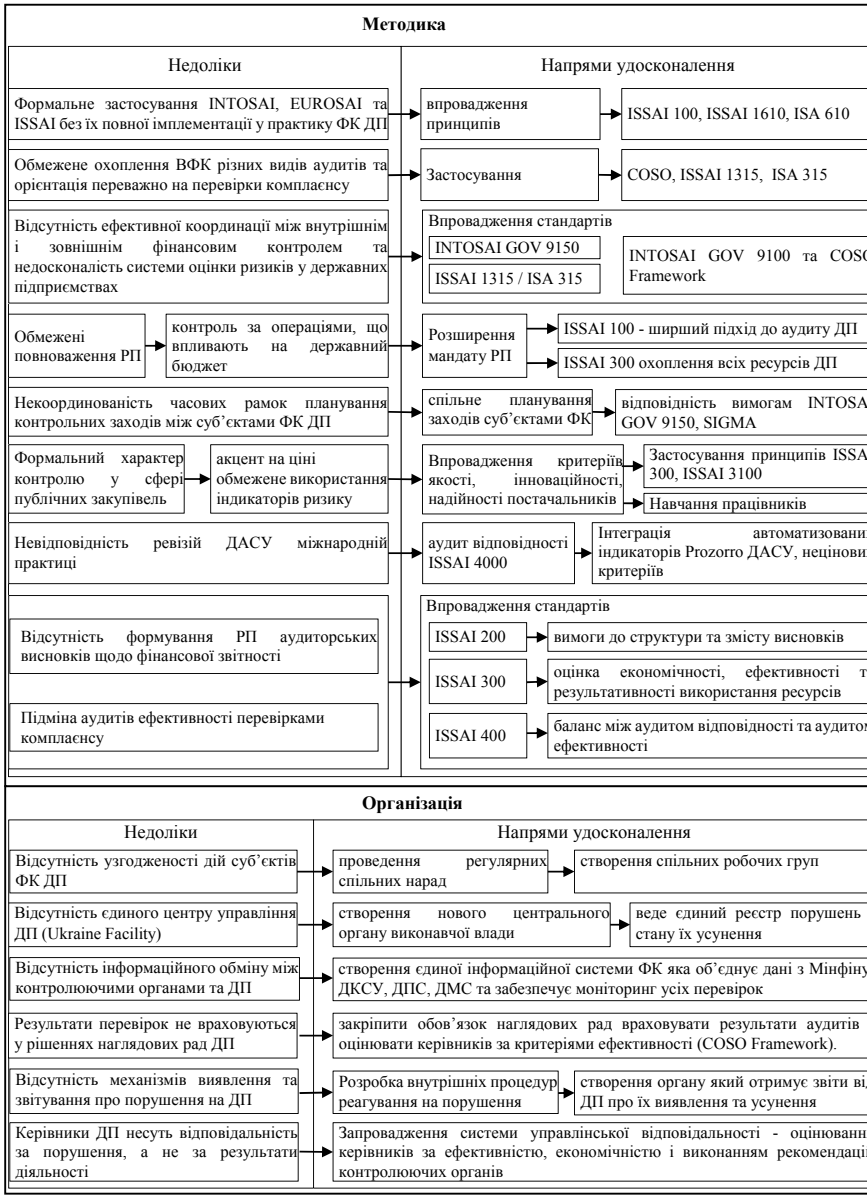


Рисунок 3.10 - Удосконалення методичного та організаційного забезпечення взаємодії внутрішнього й зовнішнього фінансового контролю ДП

Джерело: розроблено автором.

Рисунок 3.10 узагальнює основні недоліки методичного та організаційного забезпечення взаємодії внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю державних підприємств та визначає відповідні напрями їх усунення. Методичний блок акцентує увагу на необхідності:

– адаптації міжнародних стандартів аудиту й внутрішнього контролю до особливостей державного сектору;

– розширенні застосування ризик-орієнтованого підходу;

– удосконаленні процедур оцінювання ефективності, формування аудиторських висновків і використання результатів контрольних заходів.

Водночас організаційний блок передбачає:

– посилення координації між суб'єктами контролю;

– запровадження регулярних механізмів обміну інформацією;

– формування спільного інформаційного середовища;

– регламентацію взаємодії;

– чіткіше розмежування відповідальності.

Реалізація цих напрямів дасть змогу зменшити дублювання контрольних процедур, підвищити узгодженість дій, оперативність реагування на виявлені ризики та результативність використання інформації в управлінні державними підприємствами.

Кожну діагностичну зону доцільно співвіднести з конкретним механізмом удосконалення, очікуваним інституційним результатом та обов'язковим запобіжником. Це дозволяє перейти від загального формулювання «посилити взаємодію» до визначення того, що саме має бути узгоджено, який результат очікується і яка межа інтеграції не повинна бути порушена. Систематизовані зони розвитку доцільно співвіднести з конкретними механізмами реалізації, очікуваним результатом та запобіжником, що зберігає автономію суб'єктів контролю (таблиця 3.10).

Організаційне вдосконалення доцільно здійснювати через усунення функціональних розривів, а не через максимальне зближення контрольних органів. Кожному напряму інтеграції відповідає запобіжник: спільний словник

ризиків не означає єдиної обов'язкової оцінки; календар обізнаності не означає погодження планів; інтегрований інформаційний простір не створює необмеженого доступу; використання чужого доказу не звільняє від професійної оцінки його достатності.

Таблиця 3.10 - Трансформація пропозицій у сучасну організаційно-методичну модель розвитку

Діагностична зона	**Положення / ідея аспіранта**	**Авторське уточнення**	**Очікуваний інституційний результат**	**Межа / запобіжник**
1	2	3	4	5
Фрагментарність координації	Спільні наради, робочі групи, узгодження дій	Постійні контактні точки, протокол взаємодії, календар контрольної обізнаності	Менше повторних запитів і конфліктів у часі; швидший обмін сигналами ризику	Незалежні плани Рахункової палати і ДАСУ не підлягають взаємному погодженню
Різні підходи до ризиків	Посилення ризик-орієнтованості, застосування ISSAI / COSO	Спільний словник ризиків і формат паспорта ризику; власні моделі оцінювання зберігаються	Порівнюваність ризикових сигналів між внутрішнім і зовнішнім контрольними контурами	Не встановлюється єдина оцінка ризику, обов'язкова для всіх суб'єктів
Дублювання процедур	Розширення співпраці та використання результатів перевірок	Паспорт доказу із зазначенням походження, дати, власника, надійності та періоду охоплення	Повторне використання належної інформації та скорочення транзакційних витрат	Кожний аудитор самостійно оцінює достатність і належність доказів
Фрагментарність інформа-ції	Створення єдиної інформаційної системи	Інтегрований інформаційний простір: API, метадані, розподілені власники даних	Дані залишаються у відповідальних системах, але стають технічно та семантично сумісними	Рольовий доступ, кіберзахист, режимність, мінімізація даних
Виконання рекоменда-цій	Реєстр порушень і контроль їх усунення	Єдиний ID рекомендації, адресат, строк, статус, доказ виконання, залишковий ризик, ефект	Повний цикл follow-up і можливість аналізу повторюваності проблем	Менеджмент відповідає за дію; контролер – за оцінювання її достатності

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4	5
Зв'язок контролю з корпоратив-ним управлінням	Обов'язок наглядових рад враховувати результати аудитів	Регламентоване подання агрегованої контрольної інформації наглядовій раді / власнику	Рекомендації стають інформаційним входом для управлінських рішень і оцінювання менеджменту	Наглядова рада не делегує контролеру власну управлінську відповідаль-ність
Інституційна консолідація	Створення агентства / центру управління державними підприємствами	Розгляд як альтернативного сценарію після оцінювання функціональних розривів і витрат	Можлива професіоналізація функції власника за наявності доведеного ефекту	Не створювати дублюючий орган державного фінансового контролю

Джерело: розроблено автором за [1-3; 5-6;11-16; 22-26; 47-48].

Зміст таблиці 3.10 показує, що організаційне вдосконалення взаємодії доцільно здійснювати не шляхом максимального зближення контрольних органів, а шляхом усунення конкретних функціональних розривів. До таких розривів належать:

– несумісність інформаційних форматів;

– дублювання запитів;

– відсутність уніфікованої ідентифікації ризиків і рекомендацій;

– слабка простежуваність управлінського реагування;

– недостатній зв'язок контрольної інформації з корпоративним управлінням.

Водночас кожному напряму інтеграції має відповідати запобіжник. Ця позиція принципова. Формування спільного словника ризиків не повинно означати обов'язкової для всіх оцінки ризику; використання матеріалів попередньої перевірки не звільняє аудитора від перевірки їх належності; календар контрольної обізнаності не означає погодження планів; а інтегрований інформаційний простір не створює необмеженого доступу до всіх даних.

Отож, запропонована модель набуває характеру керованої інтеграції. Її перевага полягає у тому, що вона дозволяє отримати економію інформаційних і часових ресурсів, підвищити якість реагування на ризики та посилити зв'язок між аудитом і корпоративним управлінням, не змінюючи законодавчо визначених ролей суб'єктів контролю.

Інформаційно-цифрова складова взаємодії має реалізовуватися поетапно:

– нормативно-методична підготовка;

– організаційна координація;

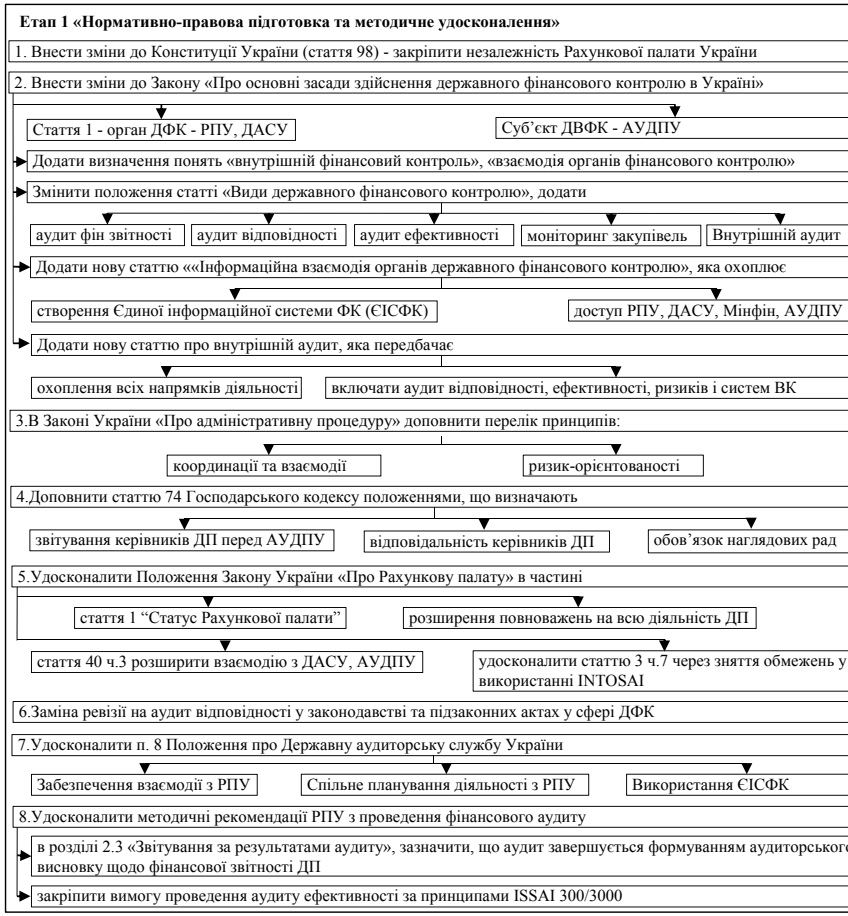
– цифрова інтеграція;

–- подальший моніторинг.

Для системи, де дані належать різним суб'єктам і частина інформації має обмежений режим доступу, більш стійкою є розподілена інтегрована архітектура: первинні дані залишаються у відповідальних інформаційних системах, а взаємодія забезпечується через захищені шлюзи, стандарти метаданих, унікальні ідентифікатори та протоколи обміну.

Практична реалізація визначених напрямів удосконалення потребує їх конкретизації у вигляді послідовного комплексу нормативно-правових, інституційних, організаційних та інформаційно-технологічних заходів. При цьому важливо забезпечити не лише формальне закріплення механізмів взаємодії, а й створити умови для постійного обміну контрольними даними, узгодження ризикових орієнтирів, координації планування та моніторингу результатів за збереження самостійності кожного суб'єкта контролю.

З огляду на це запропоновано поетапну модель реалізації єдиної інформаційної системи внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств, яка охоплює нормативно-правову підготовку, інституційне забезпечення, організаційну координацію, формування інформаційного середовища та подальший контроль результатів її функціонування (рисунок 3.11). Формування інтегрованого інформаційного середовища доцільно здійснювати за п'ятиетапною логікою – від нормативно-методичної підготовки до моніторингу й адаптивного вдосконалення.


Етап 1 «Нормативно-правова підготовка та методичне удосконалення»
1. Внести зміни до Конституції України (стаття 98) - закріпити незалежність Рахункової палати України
2. Внести зміни до Закону «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»
Стаття 1 - орган ДФК - РПУ, ДАСУ
Суб'єкт ДВФК - АУДПУ
Додати визначення понять «внутрішній фінансовий контроль», «взаємодія органів фінансового контролю»
Змінити положення статті «Види державного фінансового контролю», додати
аудит фін звітності
аудит відповідності
аудит ефективності
моніторинг закупівель
Внутрішній аудит
Додати нову статтю ««Інформаційна взаємодія органів державного фінансового контролю», яка охоплює
створення Єдиної інформаційної системи ФК (ЄІСФК)
доступ РПУ, ДАСУ, Мінфін, АУДПУ
Додати нову статтю про внутрішній аудит, яка передбачає
охоплення всіх напрямків діяльності
включати аудит відповідності, ефективності, ризиків і систем ВК
3.В Законі України «Про адміністративну процедуру» доповнити перелік принципів:
координації та взаємодії
ризик-орієнтованості
4.Доповнити статтю 74 Господарського кодексу положеннями, що визначають
звітування керівників ДП перед АУДПУ
відповідальність керівників ДП
обов'язок наглядових рад
5.Удосконалити Положення Закону України «Про Рахункову палату» в частині
стаття 1 "Статус Рахункової палати"
розширення повноважень на всю діяльність ДП
стаття 40 ч.3 розширити взаємодію з ДАСУ, АУДПУ
удосконалити статтю 3 ч.7 через зняття обмежень у використанні INTOSAI
6.Заміна ревізії на аудит відповідності у законодавстві та підзаконних актах у сфері ДФК
7.Удосконалити п. 8 Положення про Державну аудиторську службу України
Забезпечення взаємодії з РПУ
Спільне планування діяльності з РПУ
Використання ЄІСФК
8.Удосконалити методичні рекомендації РПУ з проведення фінансового аудиту
в розділі 2.3 «Звітування за результатами аудиту», зазначити, що аудит завершується формуванням аудиторського висновку щодо фінансової звітності ДП
закріпити вимогу проведення аудиту ефективності за принципами ISSAI 300/3000


Етап 2 «Інституційне реформування»
1. Створити Центральний орган (Агентство) з управління державними підприємствами (АУДПУ)
2. Для створення Агентства - ухвалити Постанову Кабінету Міністрів, та визначити
статус
функції
завдання
структура
порядок взаємодії
консолідацію інформації про ДП
ведення реєстру порушень
підготовка звітів про ефективність ДП
впровадження корпоративних стандартів управління
управління ДП
моніторинг ефективності ДП
координація діяльності ДП
взаємодія з РП та ДАСУ
3. Створення фінансової незалежності Рахункової палати від Кабінету Міністрів України
законодавчі зміни
парламентська модель фінансування
зміни до Закону «Про Рахункову палату» та Бюджетного кодексу України
фінансування РПУ визначати за окремою бюджетною програмою Верховної Ради України
передбачити право РПУ щорічно подавати пропозиції щодо фінансування без погодження з КМУ

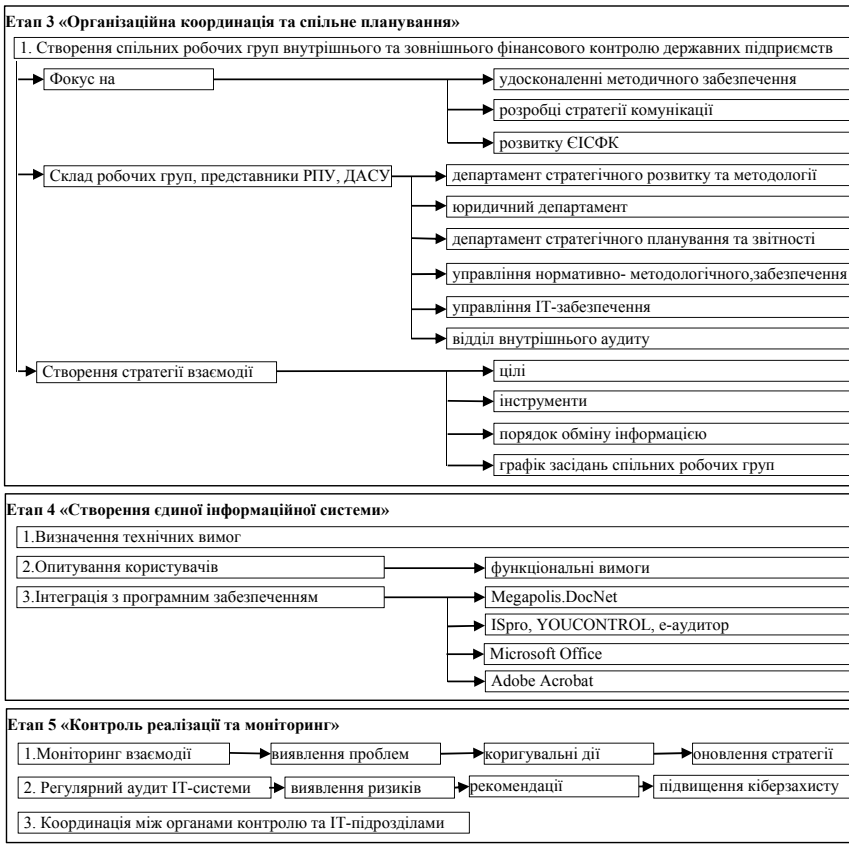


Рисунок 3.11 - Реалізація єдиної інформаційної системи внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств

Джерело: розроблено автором.

Принципово важливо, що «єдність» інформаційного середовища не потребує фізичного переміщення всіх масивів до одного сховища. Такий підхід відповідає логіці Закону України «Про публічні електронні реєстри» [49] і дозволяє одночасно врахувати вимоги щодо захисту інформації, кібербезпеки та персональних даних, які визначені Законом України «Про

захист інформації в інформаційно-комунікаційних системах» [50], Законом України «Про основні засади забезпечення кібербезпеки України» [51] та Законом України «Про захист персональних даних» [52]. Технологічна доступність даних не означає автоматичного права доступу: кожний запит має бути пов'язаний із законним мандатом, роллю користувача та конкретною контрольною потребою.

Базовою одиницею обміну пропонуємо зробити не документ як файл, а структурований контрольний об'єкт. Для ризику – це паспорт ризику; для доказу – паспорт доказу; для рекомендації – унікальний ID і картка follow-up; для контрольної події – запис про суб'єкта, об'єкт, період і тип заходу. Документ може залишатися первинним носієм доказу, але метадані повинні дозволяти знайти його, визначити походження, період актуальності, режим доступу і зв'язок із ризиком або рекомендацією. Саме такий перехід створює умови для аналітики без руйнування правової автономії джерел.

Формування інтегрованого інформаційного середовища взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю потребує визначення не лише складу інформації, а й принципів її руху між суб'єктами, правил доступу, функціонального призначення окремих інформаційних модулів та механізмів захисту даних. При цьому інтеграція не повинна передбачати концентрацію всієї контрольної інформації в єдиному централізованому сховищі, оскільки її власниками залишаються відповідні державні підприємства, органи управління та суб'єкти контролю. Доцільним є формування розподіленого інформаційного простору, який забезпечує технологічну сумісність даних, їх простежуваність і регламентований обмін за збереження відповідальності кожного суб'єкта за власні інформаційні ресурси та професійні рішення.

Архітектуру такого інформаційного простору та взаємозв'язок його основних складових наведено на рисунку 3.12. Як видно з рисунку 3.12, запропонована архітектура поєднує первинні джерела даних, шар їх сумісності, функціональні модулі, користувачів і професійні рішення та контур інформаційного захисту в єдину логічну систему. Її принциповою

особливістю є розподілене зберігання даних за їх власниками при забезпеченні регламентованого доступу до необхідної контрольної інформації. Це створює передумови для простежуваності доказів, своєчасного обміну інформацією про ризики, рекомендації та результати контролю, не допускаючи при цьому змішування функцій і відповідальності різних суб'єктів.

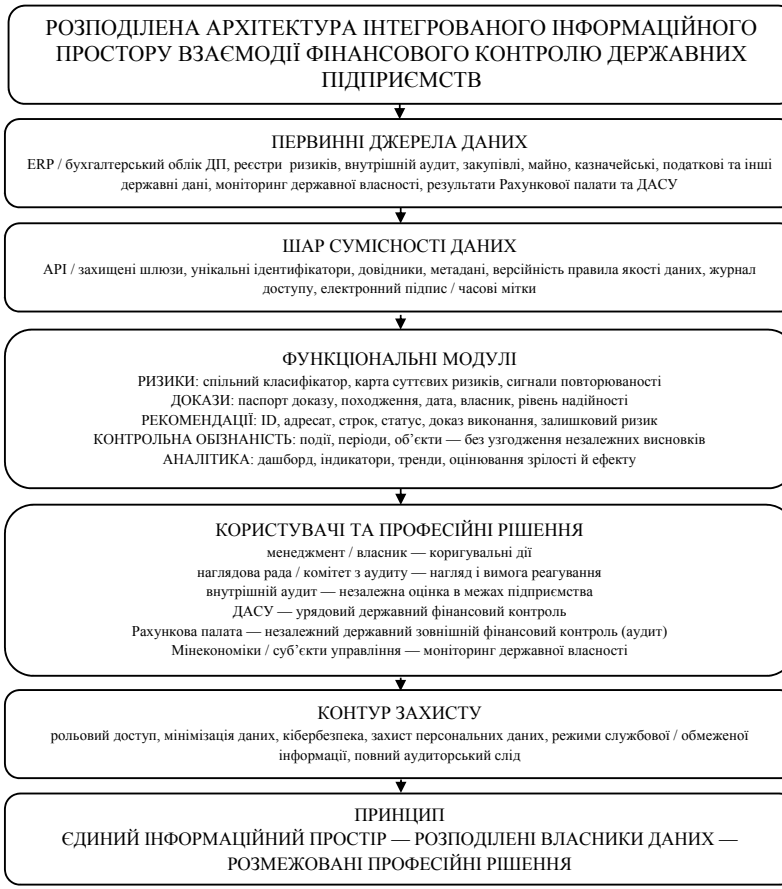


Рисунок 3.12 - Розподілена архітектура інтегрованого інформаційного простору взаємодії

Джерело: розроблено автором за [11; 28; 49-52].

Контур захисту додатково забезпечує рольовий доступ, мінімізацію даних, кібербезпеку та дотримання встановлених режимів доступу. Отож, запропонована архітектура реалізує базовий принцип інформаційної взаємодії: єдиний інформаційний простір – розподілені власники даних – розмежовані професійні рішення.

Розвиток інформаційно-цифрової складової взаємодії потребує переходу від традиційного документообігу до структурованого управління контрольними даними.

В умовах, коли первинна інформація формується у різних інформаційних системах державних підприємств, контролюючих органів і суб'єктів управління, створення одного централізованого сховища не є ані обов'язковою, ані завжди доцільною передумовою інтеграції.

Більш обґрунтованою є модель єдиного інформаційного простору з розподіленими власниками даних. Її сутність полягає у стандартизації не місця зберігання інформації, а її структури, метаданих, ідентифікаторів, правил доступу та зв'язків між окремими контрольними об'єктами.

У такій архітектурі ключовими інформаційними блоками стають паспорт ризику, паспорт доказу, реєстр рекомендацій, календар контрольної обізнаності, моніторинг державної власності та аналітичний дашборд взаємодії (таблиця 3.11).

Таблиця 3.11 - Функціональна архітектура даних єдиного інформаційного простору взаємодії

Інформаційний блок	**Власник / первинне джерело**	**Мінімальні структуровані поля**	**Основні користувачі**	**Контрольне застосування**	**Режим оновлення / доступу**
1	2	3	4	5	6
Паспорт ризику	Державне підприємство, суб'єкт управління, контролюючий орган – у межах власних оцінок	ID ризику; категорія; процес; джерело сигналу; дата; суттєвість; статус; пов'язані об'єкти	Внутрішній аудит, ДАСУ, Рахункова палата, власник / наглядова рада	Порівняння ризикових сигналів, планування, виявлення повторюваності	Подієве оновлення; рольовий доступ; без обов'язкового прийняття чужої оцінки ризику

1	2	3	4	5	6
Паспорт доказу	Система, у якій виник доказ; відповідальна посадова особа / аудитор	ID; тип; походження; дата; період; власник; контрольна сума / версія; режим доступу; ознака надійності	Аудитори й контролери за наявності правової підстави	Простежуваність і повторне використання належної інформації	За фактом створення або зміни; незмінний журнал версій
Реєстр рекомендацій	Орган / підрозділ, який сформував рекомендацію; адресат відповідає за виконання дій	ID; джерело; зміст; адресат; власник дії; строк; статус; доказ виконання; залишковий ризик; ефект	Менеджмент, наглядова рада, внутрішній аудит, Рахункова палата, ДАСУ, суб'єкт управління – відповідно до мандата	Follow-up, аналіз прострочень, повторюваності, ефективності управлінської реакції	Регулярне оновлення статусу; підтвердження контролером не замінюється самооцінкою адресата
Календар контрольної обізнаності	Кожний контролюючий суб'єкт щодо власних заходів	Об'єкт; тематичний контур; період охоплення; статус; контактна точка; рівень деталізації	Контролюючі органи, внутрішній аудит, за потреби суб'єкт управління	Зменшення дублювання запитів і навантаження на державне підприємство	Мінімально необхідний рівень розкриття; чутливі заходи – агреговано або відкладено
Моніторинг державної власності	Мінекономіки, суб'єкти управління, уповноважені інформаційні системи	Цілі власника; фінансові та нефінансові показники; корпоративне управління; ключові ризики; стан системи внутрішнього контролю	Власник, наглядові ради; контрольні органи – у межах компетенції	Зв'язок контрольних результатів із рішеннями власника та портфельною аналітикою	Періодичне та подієве оновлення відповідно до правил моніторингу
Аналітичний дашборд взаємодії	Формується з метаданих без зміни власника первинних даних	Час відповіді; повторні запити; частка повторно використаних доказів; виконання рекомендацій; повторюваність ризику; зрілість; підтверджений ефект	Координаційні точки, власник, наглядова рада; в агрегованому вигляді – суспільство	Оцінювання результативності взаємодії та коригування організаційної моделі	Автоматизоване агрегування; окремі рівні публічності та службового доступу

Джерело: розроблено автором за [11; 28; 49-52; 26; 48].

Принциповою перевагою функціональної архітектури є перехід від обміну файлами до обміну структурованими контрольними об'єктами. Це створює зв'язок між ризиком, доказом, рекомендацією, управлінською дією та результатом.

Особливе значення має реєстр рекомендацій: рекомендація перестає бути лише фрагментом звіту й стає простежуваним об'єктом із власником дії, строком, доказом виконання та залишковим ризиком.

Принциповою перевагою запропонованої архітектури є те, що вона переносить центр уваги з обміну файлами на обмін структурованими контрольними об'єктами. Це дає змогу встановити однозначний зв'язок між ризиком, доказом, рекомендацією, управлінською дією та її результатом. Відповідно створюється інформаційна основа не лише для проведення окремого контрольного заходу, а й для подальшого аналізу повторюваності ризиків і системних причин недоліків.

Особливе значення має реєстр рекомендацій. У традиційній моделі рекомендація часто існує як текстовий фрагмент звіту. У запропонованій системі вона перетворюється на окремий інформаційний об'єкт із власним ID, адресатом, відповідальним за дію, строком, доказом виконання, залишковим ризиком та, за можливості, підтвердженим ефектом. Це створює основу для переходу від формального контролю факту «відповідь надано» до оцінювання реальної зміни процесу.

Водночас інтеграція не повинна зумовлювати необмеженої відкритості первинних даних. Тому важливою характеристикою всієї архітектури є рольовий доступ. Технологічна можливість отримати певну інформацію не тотожна праву її використовувати. Доступ має визначатися мандатом суб'єкта, метою контрольної процедури, режимом інформації та принципом мінімально необхідного обсягу даних.

Організаційна зрілість взаємодії найбільш наочно проявляється на етапі виконання рекомендацій. Саме тут контрольний результат перетворюється або не перетворюється на зміну процесу. Посилення відповідальності керівників і

врахування результатів аудитів наглядовими радами потребує чіткого розподілу ролей:

контролер - формулює обґрунтовану рекомендацію та оцінює її виконання;

менеджмент - визначає і реалізує конкретний спосіб коригувальної дії;

наглядова рада - контролює достатність управлінського реагування у межах своїх повноважень;

суб'єкт управління - використовує агреговані результати для реалізації функції власника.

Офіційні матеріали Рахункової палати демонструють практичну важливість такого підходу. За аналізом виконання рекомендацій у сфері економіки, цифрової трансформації, захисту конкуренції та управління державним майном за 2020–2024 рр. із 207 наданих рекомендацій було виконано 172, або 83,1 %, тоді як критеріям SMART відповідали 17 рекомендацій [21]. Ці дані не є підставою для негативної оцінки попередньої роботи; навпаки, вони показують потенціал подальшої стандартизації формулювання рекомендації, визначення адресата, строку, очікуваного результату і доказу виконання.

У звіті Рахункової палати за 2025 рік акцент на впливі посилено: офіційно повідомлено, що 98,3 % рекомендацій були прийняті до виконання об'єктами контролю, 37,6 % уже реалізовано, а фінансова вигода від результатів аудитів становила 51,5 млрд. грн. [30]. Методологічно важливим є не сам абсолютний показник, а зв'язок контрольного результату з виконанням рекомендацій та їх наслідками. Факт виявлення проблеми необхідно чітко відокремлювати від підтвердженого ефекту.

При цьому економічний ефект взаємодії має визнаватися лише за підтвердженого причинного зв'язку. Якщо рекомендацію виконано, але зміна була спричинена іншою реформою, її не слід автоматично зараховувати як ефект конкретного контрольного заходу. Тому цифрова картка follow-up повинна містити не лише статус «виконано», а й опис управлінської дії, дату,

доказ реалізації, показник до і після, джерело верифікації та оцінку залишкового ризику. Для складних випадків доцільно встановлювати статус «виконано – ефект потребує підтвердження».

Для наглядової ради та комітету з аудиту найбільшу цінність має не масив первинних актів, а агрегована карта невиконаних і прострочених рекомендацій, повторюваних ризиків та рекомендацій із високим потенційним впливом. Така інформація може використовуватися під час оцінювання системи внутрішнього контролю, діяльності менеджменту, розгляду стратегічних ризиків і затвердження планів внутрішнього аудиту. Водночас важливо уникати формального «рейтингу керівника» за кількістю рекомендацій: показник має враховувати їх суттєвість, складність, строк реалізації та фактичний результат.

Організаційна ефективність цифрового середовища залежить не лише від структури даних, а й від чіткого розподілу відповідальності між його учасниками. Цифровізація не повинна створювати ілюзію спільної відповідальності за всі етапи контрольного процесу. Навпаки, чим вищим стає рівень інформаційної інтеграції, тим точніше мають бути визначені межі управлінського й професійного рішення.

Для державного підприємства це означає, що:

менеджмент продовжує відповідати за управління процесами та коригувальні дії;

наглядова рада – за належний нагляд;

внутрішній аудит – за незалежну внутрішню оцінку;

ДАСУ – за результати урядового державного фінансового контролю;

Рахункова палата – за незалежний державний зовнішній фінансовий контроль (аудит);

Мінекономіки та інші суб’єкти управління – за реалізацію функції держави як власника.

Інформація між цими суб’єктами може циркулювати, але їх професійні та управлінські рішення не зливаються в одне. Чим вищий рівень

інформаційної інтеграції, тим чіткіше має бути розмежовано відповідальність учасників; відповідні ролі, інформаційні потоки та автономні рішення систематизовано у таблиці 3.12.

Таблиця 3.12 - Розподіл ролей і відповідальності у цифровому контурі взаємодії та follow-up

Суб'єкт	**Основна роль**	**Дані / інформація, що надаються**	**Інформація, що використовується**	**Рішення, яке залишається автономним**	**Критерій підзвітності**
1	2	3	4	5	6
Менеджмент державного підприємства	Управління процесами, ризиками та коригувальними діями	Первинні дані, управлінська звітність, статуси заходів, докази виконання	Рекомендації, ризикові сигнали, рішення наглядової ради	Вибір способу управлінської реакції в межах законодавства та компетенції	Своєчасність, достатність і стійкість коригувальних дій
Наглядова рада / комітет з аудиту	Нагляд за системою внутрішнього контролю, ризиками та менеджментом	Рішення щодо реагування, контроль виконання, оцінка системних ризиків	Агрегований реєстр рекомендацій, повторюваність ризиків, результати внутрішнього та зовнішнього аудиту	Оцінка менеджменту та рішення корпоративного управління	Наявність належного нагляду і реакції на суттєві контрольні сигнали
Внутрішній аудит	Незалежна внутрішня оцінка управління, ризиків і контролів	Звіти, рекомендації, ризикові спостереження, статус власного follow-up	Дані державного підприємства, зовнішні контрольні сигнали, реєстр системних ризиків	Професійний висновок і оцінка достатності внутрішніх аудиторських доказів	Якість аудиту, виконання плану, цінність рекомендацій, дотримання незалежності
ДАСУ	Урядовий державний фінансовий контроль у законодавчо визначених формах	Відомості про контрольні заходи, результати та власні рекомендації у дозволеному обсязі	Державні дані, документи підприємства, ризикові сигнали, статуси реагування	Рішення про обсяг процедур, оцінювання доказів і результати контрольного заходу	Законність, результативність контрольної діяльності та follow-up власних результатів

Продовження табл. 3.12

1	2	3	4	5	6
Рахункова палата	Незалежний державний зовнішній фінансовий контроль (аудит)	Аудиторські результати, рекомендації, інформація про їх реалізацію у межах відкритості	Дані об'єктів, державні реєстри, релевантні результати інших контрольних заходів	Планування, професійне судження, оцінювання достатності доказів і остаточний аудиторський висновок	Незалежність, якість, вплив і підтверджена реалізація рекомендацій
Мінекономіки / суб'єкти управління	Реалізація функції власника та моніторинг ефективності управління державною власністю	Цілі власника, портфельні показники, рішення щодо корпоратив-ного управління	Агреговані контрольні результати, фінансові й нефінансові показники, ризики	Рішення власника щодо стратегії, органів управління та майнових питань	Досягнення цілей власника, ефективність портфеля, належне корпоративне управління

Джерело: розроблено автором за [7-14; 27-29; 21; 30-31; 26; 48].

Розподіл ролей і відповідальності, представлений у таблиці 3.12 дозволяє принципово розмежувати обмін інформацією та передачу відповідальності. Дані можуть бути доступними кільком суб'єктам, але це не змінює того, хто відповідає за конкретне рішення. Так реалізується принцип «інтеграція даних без інтеграції мандатів»: кожний суб'єкт використовує спільну інформаційну інфраструктуру для власної законної мети та зберігає автономію професійного чи управлінського рішення.

Саме така конструкція забезпечує практичну реалізацію сформульованого нами принципу «інтеграція даних без інтеграції мандатів». Рахункова палата може використовувати релевантні дані інших суб'єктів, але самостійно визначає достатність доказів і формує аудиторський висновок. ДАСУ може враховувати ризикові сигнали та інформацію внутрішнього контролю, але самостійно визначає процедури у межах свого мандата. Внутрішній аудит може враховувати результати зовнішніх контрольних заходів, не втрачаючи функціональної незалежності.

Окремої уваги заслуговує роль держави як власника. Мінекономіки та суб'єкти управління не повинні перетворюватися на додатковий контрольний

орган. Їх завдання полягає в іншому – використовувати агреговану контрольну інформацію для оцінювання ефективності державного портфеля, корпоративного управління, діяльності наглядових рад і менеджменту та реалізації стратегічних цілей власника.

Реалізація організаційно-методичної моделі має бути поетапною, оскільки складна міжінституційна система не може бути створена одноразовим адміністративним рішенням.

На першому етапі необхідно інвентаризувати повноваження, наявні інформаційні ресурси, дублювання даних і правові обмеження. Результатом має стати не програмний продукт, а узгоджений протокол взаємодії з мінімальним словником ризиків, метаданих і статусів рекомендацій.

Другий етап доцільно присвятити методичному пілоту. На обмеженій кількості державних підприємств різного масштабу слід апробувати паспорт ризику, паспорт доказу, унікальний ID рекомендації, статуси follow-up та набір операційних індикаторів взаємодії. Такий пілот дозволить емпірично перевірити, які поля справді використовуються аудиторами й менеджментом, а які створюють зайве адміністративне навантаження. Критерієм переходу далі має бути не факт затвердження форм, а достатня якість і порівнюваність даних.

На третьому етапі методична сумісність переводиться у цифровий пілот. Доцільно використовувати захищені API або шлюзи між наявними системами, а не вимагати перенесення всіх масивів у нову базу. Пілот повинен охопити журнал доступу, версійність, цифрову ідентифікацію об’єктів, модулі ризику й рекомендацій, а також процедури резервного відновлення й реагування на кіберінциденти. Лише після перевірки безпеки, повноти та стійкості системи можливо переходити до масштабування.

Четвертий етап передбачає підключення нових державних підприємств і розширення аналітики. Саме тут стає доступним аналіз повторюваності ризиків між підприємствами, виявлення типових причин невиконання рекомендацій, порівняння часу реагування та визначення зон, де взаємодія

реально скорочує дублювання. Розширення повинно бути ризик-пропорційним: першочергово підключаються підприємства з високою вартістю державних активів, значним бюджетним або суспільним впливом і достатньою цифровою готовністю.

П’ятий етап – адаптивне управління – перетворює модель на самонавчальну систему. Результати follow-up повертаються до карти ризиків; операційні індикатори взаємодії переглядаються; неефективні поля та процедури вилучаються; критерії доступу уточнюються; нові цифрові ризики включаються до контрольного середовища. Періодична незалежна валідація дозволяє запобігти ситуації, коли система формально генерує показники, але не створює реальної доданої цінності.

Для оцінювання готовності до масштабування доцільно застосувати групу операційних індикаторів, що продовжують доказову логіку оцінювання результативності взаємодії:

– частку повторних інформаційних запитів;

– середній час отримання стандартизованого пакета даних;

– частку доказів, які могли бути правомірно повторно використані;

– частку рекомендацій із визначеним власником, строком та доказом виконання;

– частку прострочених рекомендацій;

– частоту повторення однакового суттєвого ризику;

– час від рекомендації до підтвердженої управлінської дії;

– частку результатів, для яких підтверджено причинний зв’язок між дією та ефектом;

– кількість інцидентів якості даних або несанкціонованого доступу.

З позиції держави як власника, найбільш відчутним результатом розвитку має стати перехід від фрагментарного реагування на окремі порушення до портфельного аналізу системних причин. Якщо однаковий ризик повторюється у кількох підприємствах, це може свідчити не лише про локальну слабкість менеджменту, а й про недосконалість нормативних вимог,

типових політик, методичних рекомендацій або практики корпоративного управління. Саме тому агрегована аналітика повинна давати змогу відрізняти локальний випадок від системної проблеми.

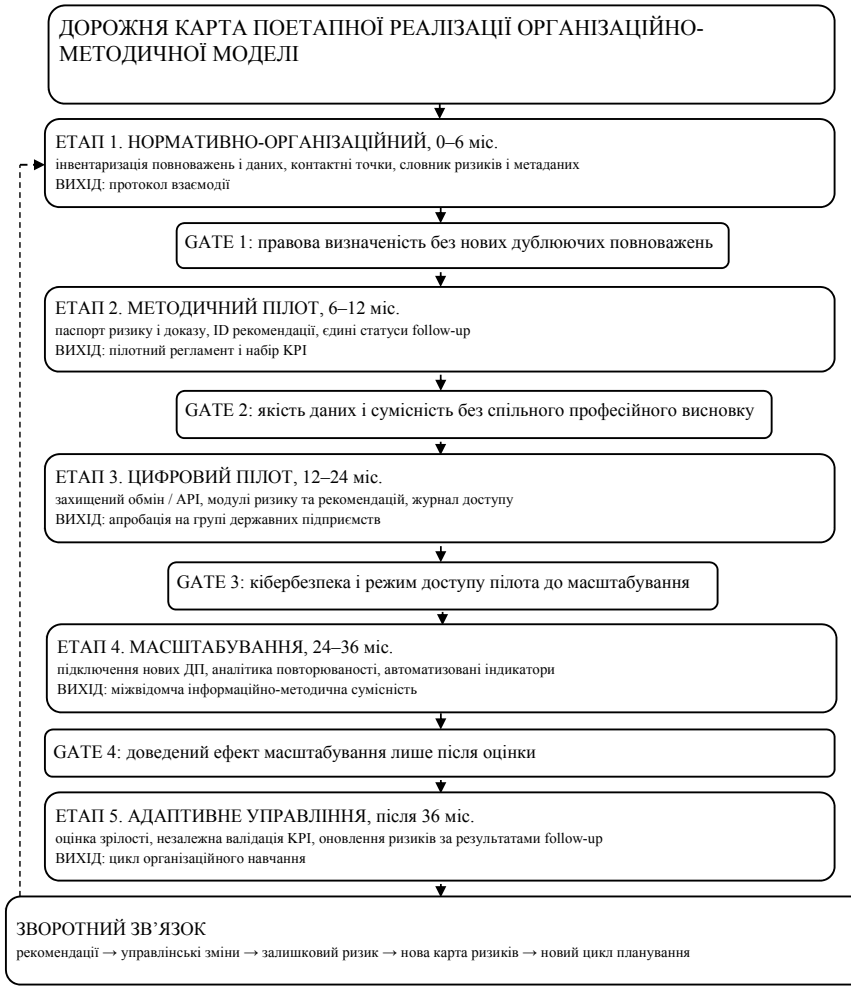


Рисунок 3.13 - Дорожня карта поетапної реалізації організаційно-методичної моделі взаємодії

Джерело: розроблено автором за [1-3; 6; 5; 11; 27-29; 49-52; 22-26; 47-48].

Для Рахункової палати така архітектура може скоротити час на базову ідентифікацію даних і посилити можливості аналізу ризиків, не змінюючи її незалежності. Для ДАСУ – створити додатковий інформаційний контекст для ризик-орієнтованого відбору й follow-up в межах законодавчих повноважень. Для внутрішнього аудиту – забезпечити зворотний зв'язок про системні зовнішні ризики. Для наглядових рад – надати структурований огляд невирішених питань. Для Мінекономіки та суб'єктів управління – посилити портфельний моніторинг державної власності. Таким чином, одна інфраструктура створює різну цінність для різних суб'єктів, не уніфікуючи їх функції.

Організаційний ефект повинен оцінюватися також через якість рекомендацій. Високий відсоток формального «закриття» не завжди означає зниження ризику. Тому картка рекомендації має містити очікуваний результат і критерій підтвердження. Якщо рекомендація передбачає зміну внутрішнього регламенту, доказом не може бути лише факт видання наказу: доцільно перевірити, чи змінилася контрольна процедура і чи знизився відповідний ризик. Якщо йдеться про активи або кошти, фінансовий ефект підтверджується даними обліку, платежів або іншим надійним джерелом.

У контексті публічності необхідний баланс. Відкритість агрегованих результатів підвищує довіру, але оприлюднення чутливих доказів може завдати шкоди інтересам державного підприємства або безпеці. Тому доцільно передбачити три рівні інформації: публічний – агреговані показники та статуси; службовий – деталізована управлінська й контрольна інформація; обмежений – доказові матеріали, доступ до яких визначається спеціальним режимом. Така багаторівневість дозволяє реалізувати принцип прозорості без спрощеного ототожнення прозорості з повною відкритістю всіх даних.

Узагальнення розглянутих підходів [1-3; 5-6] дає підстави стверджувати, що організаційно-методичний розвиток взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств має відбуватися шляхом послідовного підвищення сумісності, а не концентрації контрольної

влади. Перспективними орієнтирами є ризик-орієнтованість, цифровізація, координація та забезпечення виконання рекомендацій. Принциповим при цьому є чітке розмежування елементів, що можуть інтегруватися, та елементів, які повинні залишатися автономними.

Інтеграції підлягають ідентифікатори, мінімальні метадані, словник ризиків, паспорти доказів, статуси рекомендацій, контрольна обізнаність і аналітика follow-up. Автономними залишаються законний мандат, професійне судження, достатність доказів, рішення про процедури та остаточний контрольний висновок. Саме ця межа дозволяє одночасно досягати двох цілей: скорочувати дублювання й інформаційні втрати та зберігати незалежність, без якої контроль втрачає довіру.

Розподілена інформаційна архітектура конкретизує концепцію єдиного інформаційного простору взаємодії. Єдність забезпечується спільними стандартами, технологічною та семантичною сумісністю даних, а не фізичним зосередженням усіх масивів в одному сховищі. Це відповідає сучасній логіці цифрової держави, де критичними є простежуваність, рольовий доступ, кібербезпека і відповідальність власника первинних даних.

Управлінський центр моделі становить follow-up. Саме через виконання рекомендацій контроль впливає на процеси, ризики та активи. Тому перспективним напрямом є перехід від реєстру порушень до реєстру управлінських змін: кожна суттєва рекомендація має бути пов’язана з відповідальною особою, строком, доказом виконання, оцінкою залишкового ризику та, за можливості, підтвердженим ефектом. Такий підхід забезпечує зв’язок між контролем і корпоративним управлінням без підміни ролей.

Запропонований організаційно-методичний розвиток взаємодії передбачає перехід від фрагментарного обміну документами до цілісного циклу «ризик – планування – доказ – результат – рекомендація – виконання – контроль виконання – ефект», у якому центрального значення набувають простежуваність контрольної інформації та підтвердження фактичних змін у діяльності підприємства.

Список використаних джерел до Розділу 3

1. Шевчук О. А., Слюсар В. Ю. Взаємодія внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування.* 2021. Вип. 8. С. 135–143. DOI: 10.33244/2617-5932.8.2021.135-143.

2. Слюсар В. Ю. Соціально-економічний потенціал взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств. *Український економічний часопис.* 2024. № 4. С. 65–68. DOI: 10.32782/2786-8273/2024-4-12.

3. Андрєєв П. П., Коваленко К. В. Шляхи посилення співпраці між органами внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю в Україні. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2013. № 9 (148). С. 26–30.

4. Васильєв В. М. Правове регулювання фінансової діяльності державного підприємства: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Херсон, 2012. 19 с.

5. Захарченко А. М. Правові аспекти державного фінансового контролю щодо діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки. *Правничий часопис Донецького університету.* 2018. № 1–2 (35–36). С. 24–35. DOI: 10.31558/2518-7953.2018.1-2.4.

6. Пивоваров К. В. Аспекти діяльності основних органів внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 13–14. С. 65–67.

7. Про особливості регулювання діяльності юридичних осіб окремих організаційно-правових форм у перехідний період та об'єднань юридичних осіб: Закон України від 09.01.2025 № 4196-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/4196-20.

8. Про управління об'єктами державної власності: Закон України від 21.09.2006 № 185-V. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/185-16.

9. Про вдосконалення корпоративного управління: Закон України від 22.02.2024 № 3587-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/3587-20.

10. Деякі питання Політики державної власності: постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2024 № 1369. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/1369-2024-п.

11. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації системи внутрішнього контролю на державних унітарних підприємствах та в господарських товариствах, у статутному капіталі яких більше 50 відсотків акцій (часток) належать державі: наказ Мінекономіки від 30.04.2026 № 5484. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/v5484741-26.

12. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/576-19.

13. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2939-12.

14. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/43-2016-п.

15. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19.

16. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/1001-2011-п.

17. Рахункова палата: офіційний вебсайт. URL: https://rp.gov.ua/.

18. Державна аудиторська служба України: офіційний вебсайт. URL: https://dasu.gov.ua/.

19. Рахункова палата. Виконання ДП «ДІЯ» рекомендацій щодо внутрішнього контролю. 14.01.2026. URL: https://rp.gov.ua/PressCenter/News/?id=2954.

20. Рахункова палата. Аудит відповідності оборонних закупівель за тиловим напрямом ЗСУ: рішення від 25.11.2025 № 28-1. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2025/28-1_2025/OPR_28-1_2025.pdf.

21. Рахункова палата. Аналіз виконання рекомендацій у сфері економіки, цифрової трансформації, захисту економічної конкуренції та управління державним майном за 2020–2024 роки. URL: https://rp.gov.ua/PressCenter/News/?id=2511.

22. INTOSAI. ISSAI 100. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. URL: https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/.

23. INTOSAI. ISSAI 300. Performance Audit Principles. URL: https://www.issai.org/pronouncements/issai-300-performance-audit-principles/.

24. INTOSAI. ISSAI 400. Compliance Audit Principles. URL: https://www.issai.org/pronouncements/issai-400-compliance-audit-principles/.

25. INTOSAI. GUID 3920. The Performance Auditing Process. URL: https://www.issai.org/pronouncements/guid-3920-the-performance-auditing-process/.

26. OECD. OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises 2024. OECD Publishing, Paris, 2024. DOI: 10.1787/18a24f43-en. URL: https://www.oecd.org/en/publications/oecd-guidelines-on-corporate-governance-of-state-owned-enterprises-2024_18a24f43-en.html.

27. Питання комплексного аналізу діяльності деяких суб'єктів господарювання державного сектору економіки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 13.11.2025 № 1223-р, редакція від 10.04.2026. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/1223-2025-р.

28. Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 19 червня 2007 р. № 832 і від 29 листопада 2024 р. № 1369: постанова Кабінету Міністрів України від 15.07.2026 № 955. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/955-2026-п.

29. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 06.04.2026 № 188, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 12.05.2026 за № 656/46050. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0656-26.

30. Рахункова палата. Звіт Рахункової палати за 2025 рік. Оприлюднено 30.04.2026. URL: https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=3168.

31. Державна аудиторська служба України. План проведення заходів державного фінансового контролю на II квартал 2026 року (зі змінами). URL: https://dasu.gov.ua/.

32. U.S. Government Accountability Office. Government Auditing Standards and audit methodology resources. URL: https://www.gao.gov/yellowbook.

33. National Audit Office (United Kingdom). Audit methodology and guidance. URL: https://www.nao.org.uk/.

34. Government Internal Audit Agency (United Kingdom). Internal audit professional practice resources. URL: https://www.gov.uk/government/organisations/government-internal-audit-agency.

35. Office of the Auditor General of Canada. Audit methodology and follow-up resources. URL: https://www.oag-bvg.gc.ca/.

36. Board of Audit of Japan. Official website and audit information. URL: https://www.jbaudit.go.jp/english/.

37. European Court of Auditors. Audit methodology and publications. URL: https://www.eca.europa.eu/.

38. OECD/SIGMA. Principles and methodological resources on public financial management and public administration. URL: https://www.sigmaweb.org/.

39. Constitution of France (2009) URL: https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/anglais/constiution_anglais_oct2009.pdf.

40. Code des juridictions financières (2023) URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006070249/.

41. Décret n° 2023-349 du 9 mai 2023 relatif à l'organisation et aux compétences de l'inspection générale des finances URL: https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000047530346.

42. Décret n° 2022-634 du 22 avril 2022 relatif au contrôle et à l'audit internes de l'État URL: https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000045641320.

43. The Constitution of the Republic of Poland of 2nd April, 1997 URL: https://www.sejm.gov.pl/prawo/konst/angielski/kon1.htm.

44. Act on the Supreme Audit Office URL: https://www.nik.gov.pl/podstawy-prawne-dzialania-nik/akty-prawne/ustawa-o-najwyzszej-izbie-kontroli.html.

45. Constitution of the Italian Republic URL: https://www.senato.it/sites/default/files/media-documents/COST_INGLESE.pdf.

46. Italy. LEGGE 21 marzo 1958, n. 259: Codice della legge italiana / Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana. - Roma, 1958. - URL: https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/1958/04/08/058U0259/sg.

47. Regulation (EU) 2024/792 of the European Parliament and of the Council of 29 February 2024 establishing the Ukraine Facility, consolidated version of 27.02.2026. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2024/792/2026-02-27/eng.

48. The Institute of Internal Auditors. Global Internal Audit Standards. 2024 (effective 09.01.2025). URL: https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/.

49. Про публічні електронні реєстри: Закон України від 18.11.2021 № 1907-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/1907-20.

50. Про захист інформації в інформаційно-комунікаційних системах: Закон України від 05.07.1994 № 80/94-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/80/94-вр.

51. Про основні засади забезпечення кібербезпеки України: Закон України від 05.10.2017 № 2163-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2163-19.

52. Про захист персональних даних: Закон України від 01.06.2010 № 2297-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/2297-17.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дало змогу узагальнити й розвинути окремі теоретичні та прикладні положення державного фінансового контролю в Україні, пов'язані з удосконаленням його концептуально-термінологічних засад, розвитком стратегічного та інформаційно-контрольного забезпечення у сфері оборонних закупівель, а також підвищенням результативності взаємодії внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю державних підприємств. Одержані результати підтверджують, що сучасний розвиток державного фінансового контролю має відбуватися не лише через удосконалення окремих процедур, а насамперед через узгодження його понятійної основи, критеріїв оцінювання, інформаційного забезпечення, професійних методів та механізмів використання контрольних результатів у процесі управління державними ресурсами.

1. Поглиблено концептуальні та термінологічні засади державного фінансового контролю, його сутність, мету, функціональне призначення та внутрішню структуру. Обґрунтовано доцільність розгляду державного фінансового контролю не як сукупності відокремлених перевірочних процедур, а як невід'ємної складової управління державними фінансами, що забезпечує зіставлення нормативного визначеного належного стану з фактичним станом ресурсів, операцій, активів і результатів діяльності. Державний фінансовий контроль запропоновано розуміти як інституційно організовану, нормативно врегульовану та доказово-інформаційну діяльність уповноважених суб'єктів, спрямовану на оцінювання законності, обґрунтованості, економності, ефективності й результативності формування, розподілу, використання та збереження публічних фінансових ресурсів і державного майна, виявлення та попередження відхилень, установлення їх причин і формування інформації для подальшого управлінського реагування.

Встановлено, що мета державного фінансового контролю не повинна зводитися лише до дотримання законності та фінансової дисципліни. Її сучасний зміст охоплює належне, законне, економне, ефективне,

результативне і підзвітне управління публічними ресурсами, а також попередження відхилень, захист публічного фінансового інтересу та формування достовірної інформації для прийняття управлінських рішень. У цьому контексті розмежовано мету, завдання, функції, принципи, форми, види, методи та процедури контролю, що дозволило уникнути їх понятійного змішування та сформувати більш упорядкований понятійно-категоріальний апарат.

Функціональне призначення державного фінансового контролю розкрито через взаємопов'язані інформаційну, діагностичну, превентивну, коригувальну, захисну, оціночно-результативну та комунікаційно-підзвітну функції. Їх сукупна реалізація забезпечує перетворення контрольного результату з констатації окремого факту на інформаційну основу для зміни процедур, управлінських рішень, критеріїв ризику та наступних контрольних пріоритетів.

Систематизація принципів, форм, видів і методів державного фінансового контролю дала змогу представити їх як взаємопов'язану методологічну конструкцію. Принципи визначають якісні вимоги та межі належної контрольної діяльності; види характеризують контроль за відповідними класифікаційними ознаками; форми визначають організаційно-процедурний спосіб здійснення контролю; методи забезпечують отримання, перевірку та оцінювання доказів; процедури конкретизують послідовність професійних дій. Такий підхід зберігає змістове розмежування відповідних категорій і водночас забезпечує їх методологічну узгодженість.

Визначено, що цифровізація не змінює фундаментальної природи державного фінансового контролю, однак істотно розширює можливості роботи з даними, автоматизованого зіставлення інформації, виявлення ризиків та формування контрольних сигналів. При цьому алгоритмічний результат не може автоматично набувати статусу контрольного висновку: його значення має визначатися на основі встановлених критеріїв, належних доказів і професійного судження уповноваженого суб'єкта.

2. Розвинуто стратегічні та інформаційно-контрольні засади державного контролю оборонних закупівель. Обґрунтовано необхідність переходу від переважно фрагментарного контролю окремих процедур та операцій до цілісної системи, яка забезпечує контроль ключових етапів здійснення оборонної закупівлі: від формування та обґрунтування потреби, планування і фінансування до укладення та виконання контракту, проведення платежів, постачання, приймання і фактичного використання придбаних ресурсів. Стратегічним орієнтиром такої системи визначено не збільшення кількості контрольних заходів, а підвищення якості управління державними ресурсами, своєчасне попередження фінансових і безпекових ризиків та досягнення фактичного оборонного результату.

Розвиток системи державного контролю оборонних закупівель запропоновано здійснювати на основі чіткого розмежування повноважень суб'єктів контролю, їх узгодженої інформаційної та методичної взаємодії, відповідності інтенсивності контролю рівню ризику, простежуваності доказів і контрольних висновків, диференційованого доступу до інформації, належного захисту даних та орієнтації контрольної діяльності на фактичний результат. Такий підхід дозволяє поєднати професійну самостійність контрольних інституцій із необхідністю уникнення необґрунтованого дублювання процедур і повторного витребування одних і тих самих даних.

Запропоновано електронний Звіт про порушення як уніфікований інструмент структурованого представлення підтверджених результатів державного контролю оборонних закупівель. Його призначення полягає не у заміні актів, звітів, висновків чи інших первинних документів відповідних контрольних органів, а у забезпеченні зіставності ключових відомостей про встановлений факт, критерій і нормативну кваліфікацію, доказову базу, фінансові та інші наслідки, заходи реагування, відповідальних виконавців, строки та стан виконання рекомендацій. Базовою інформаційною одиницею доцільно визначати окреме підтверджене порушення або однорідну контрольну проблему, що унеможливлює змішування різних фактів і зменшує ризик подвійного обліку контрольних результатів.

Обґрунтовано, що контрольний результат повинен розглядатися як динамічна інформаційна одиниця, цінність якої не завершується на етапі встановлення порушення. Послідовність «контрольний сигнал – професійна перевірка – підтверджений результат – реагування – виконання рекомендації – оцінювання наслідку» забезпечує зв'язок між виявленим відхиленням та фактичними змінами у діяльності об'єкта контролю. Це дозволяє використовувати накопичені результати для уточнення ризик-індикаторів, виявлення повторюваних проблем та вдосконалення наступних контрольних і управлінських рішень.

Розвинуто засади єдиного інформаційного простору оборонних закупівель, центральним елементом якого є не створення ще однієї централізованої інформаційної системи, а забезпечення змістової та технологічної сумісності закупівельних, договірних, фінансових, казначейських, бухгалтерських, логістичних і контрольних даних. Інтеграцію запропоновано здійснювати на основі наскрізних ідентифікаторів, уніфікованих довідникових даних, автоматизованих контрольних співвідношень, цифрового аудиторського сліду, визначення власників даних, рольового доступу та журналювання операцій. Важливим при цьому є принцип мінімально достатнього обсягу інформації: до єдиного інформаційного простору повинні включатися дані, необхідні для управління, підзвітності та контролю, а не максимально можливий обсяг інформації.

Автоматизація контрольних процедур має підпорядковуватися принципу збереження професійної відповідальності. Детерміновані контрольні правила, статистичні моделі та інструменти штучного інтелекту можуть виявляти аномалії, формувати сигнали та рекомендувати об'єкти для додаткового опрацювання, проте остаточна оцінка факту, доказів та його правових наслідків має залишатися компетенцією уповноваженого суб'єкта контролю. Розвиток єдиного інформаційного простору доцільно здійснювати поетапно: від інвентаризації та уніфікації даних – до пілотної інтеграції, автоматизації контрольних співвідношень, прогнозної аналітики й адаптивного управління.

3. Поглиблено теоретико-інституційні та методичні засади взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств. Встановлено, що така взаємодія не повинна зводитися до епізодичного обміну документами після завершення контрольного заходу. Її доцільно розглядати як постійно діючий організаційно та інформаційно впорядкований процес, що охоплює ідентифікацію ризиків, планування контрольних дій, обмін належною інформацією, використання доказів, формування рекомендацій, контроль їх виконання та оцінювання фактичних змін у діяльності підприємства.

Обґрунтовано, що взаємодія має базуватися на поєднанні інформаційної сумісності та інституційної автономії. Спільними можуть бути словники ризиків, мінімальні метадані, ідентифікатори, інформація про контрольні події, статуси рекомендацій, паспорти доказів та окремі аналітичні результати. Водночас законний мандат суб'єкта, вибір процедур, оцінювання достатності доказів, професійне судження та остаточний контрольний висновок мають залишатися самостійними. Саме таке розмежування дозволяє зменшувати інформаційні втрати та дублювання процедур, не створюючи залежності одного суб'єкта контролю від професійної оцінки іншого.

Результативність взаємодії запропоновано оцінювати не за кількістю проведених спільних заходів, переданих документів або формальних контактів, а за якістю контрольного процесу та фактичним управлінським ефектом. Доцільними критеріями є своєчасність інформаційного обміну, якість і простежуваність доказів, скорочення необґрунтованого дублювання, виконання рекомендацій, зменшення повторюваності суттєвих ризиків, час від рекомендації до підтвердженої управлінської дії та наявність доказового зв'язку між реалізованою рекомендацією і досягнутим результатом.

Обґрунтовано необхідність формування розподіленого інформаційного середовища взаємодії, у якому первинні дані зберігаються у відповідальних за їх формування суб'єктів, а інформаційна єдність забезпечується спільними стандартами, метаданими, правилами доступу та технологічною сумісністю. Така архітектура не потребує фізичної концентрації всієї контрольної

інформації в одному сховищі та водночас забезпечує простежуваність доказів, рольовий доступ, кібербезпеку і відповідальність за якість первинних даних.

Особливого значення набуває контроль виконання рекомендацій. Формальне закриття рекомендації не може вважатися достатнім результатом, якщо не підтверджено фактичну зміну відповідного процесу, усунення причини відхилення або зниження залишкового ризику. Тому кожна суттєва рекомендація повинна бути пов'язана з відповідальною особою, строком виконання, очікуваним результатом, належним доказом виконання та подальшою оцінкою впливу. Це створює підстави для переходу від простого реєстру порушень до систематизованого обліку управлінських змін, зумовлених результатами контролю. Організаційно-методичний розвиток взаємодії запропоновано здійснювати поетапно: спочатку через інвентаризацію повноважень, інформаційних ресурсів і наявного дублювання; надалі – через методичне пілотування спільних інформаційних елементів і критеріїв; після підтвердження їх практичної цінності – через цифрове пілотування, масштабування та незалежне оцінювання досягнутого ефекту. Такий підхід дозволяє уникнути створення надмірно централізованої системи та забезпечує поступове підвищення сумісності внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю.

Узагальнення результатів дослідження свідчить, що розвиток державного фінансового контролю в Україні доцільно пов'язувати не стільки з розширенням кількості контрольних процедур, скільки з підвищенням їх змістової якості, доказовості, інформаційної сумісності та фактичного впливу на управління державними ресурсами. Спільним для розглянутих напрямів є перехід від переважно реактивної моделі контролю до системи, здатної своєчасно виявляти ризики, пояснювати причини відхилень, забезпечувати простежуваність контрольних результатів, формувати обґрунтовані рекомендації та підтверджувати фактичні зміни, що відбулися внаслідок їх реалізації.

ДОДАТКИ

Додаток А

Рекомендована форма електронного Звіту про порушення у сфері оборонних закупівель

Інформаційний блок	Реквізит	Поле для заповнення	Примітка
1. Ідентифікація	1.1. Унікальний ідентифікатор е-ЗП	_____	Формується автоматично / присвоюється системою
	1.2. Орган контролю	_____	Повна офіційна назва
	1.3. Вид контрольного заходу	_____	Аудит / інспектування / моніторинг / інше
	1.4. Ідентифікатор контрольного заходу	_____	Номер / системний ключ
	1.5. Дата та реквізити первинного документа	_____	Дата, номер, назва документа
	1.6. Версія запису та статус	_____	Проєкт / підтверджено / оскаржується / закрито тощо
2. Зв'язок із оборонною закупівлею	2.1. Державний замовник	_____	
	2.2. Ідентифікатор закупівлі / плану	_____	
	2.3. Ідентифікатор державного контракту	_____	
	2.4. Постачальник	_____	
	2.5. Бюджетна / оборонна програма	_____	
	2.6. Предмет закупівлі	_____	
	2.7. Етап здійснення закупівлі	_____	Потреба / закупівля / контракт / платіж / поставка / використання
3. Фактична характеристика	3.1. Стислий опис встановленого факту	_____	Без правової кваліфікації
	3.2. Період	_____	
	3.3. Дія / бездіяльність	_____	
	3.4. Процес, у межах якого встановлено факт	_____	
	3.5. Ознака повторюваності	Так / Ні / Не встановлено	
4. Критерій і нормативна кваліфікація	4.1. Критерій належного стану	_____	
	4.2. Нормативний акт	_____	
	4.3. Стаття / пункт	_____	
	4.4. Код / тип порушення	_____	За затвердженим класифікатором
5. Докази та походження даних	5.1. Перелік ключових доказів	_____	
	5.2. Ідентифікатори електронних записів	_____	
	5.3. Джерело даних	_____	
	5.4. Дата отримання / формування	_____	

	5.5. Відповідальна особа / власник даних	_____	
	5.6. Посилання на робочий документ / захищене електронне посилання	_____	
6. Наслідки	6.1. Сума операції, охопленої порушенням	_____	За наявності
	6.2. Встановлені фінансові втрати	_____	За наявності
	6.3. Сума, що підлягає відшкодуванню	_____	За наявності
	6.4. Фактично відшкодована сума	_____	За наявності
	6.5. Попереджені / потенційні втрати	_____	Не об’єднувати з фактичними втратами
	6.6. Нефінансовий наслідок	_____	Результативний / операційний / логістичний / доброчесність / безпековий
	6.7. Рівень суттєвості	_____	
7. Реагування	7.1. Рекомендація / вимога / інший захід	_____	
	7.2. Відповідальний виконавець	_____	
	7.3. Строк виконання	_____	
	7.4. Очікуваний результат	_____	Бажано у вимірюваній формі
8. Моніторинг виконання	8.1. Статус виконання	_____	
	8.2. Дата останнього оновлення	_____	
	8.3. Докази виконання	_____	
	8.4. Сума відшкодованого / усунутого	_____	За наявності
	8.5. Причина невиконання / прострочення	_____	
	8.6. Оскарження	Так / Ні; реквізити _____	
	8.7. Оцінка фактичного ефекту	_____	Чи усунено причину / знижено ризик / змінено процес
9. Доступ, версійність і якість	9.1. Рівень доступу	_____	Відкритий / обмежений / інший режим
	9.2. Публічний фрагмент	_____	За наявності
	9.3. Автор запису	_____	
	9.4. Перевірив	_____	
	9.5. КЕП / інший засіб підтвердження	_____	
	9.6. Журнал змін / причина коригування	_____	

Джерело: розроблено автором

Додаток Б

Рекомендований склад наскрізних ідентифікаторів і мінімальних метаданих єдиного інформаційного простору оборонних закупівель

Сутність	Базовий ідентифікатор / ключ зв'язку	Мінімальний набір пов'язаних даних	Обов'язкові метадані якості та простежуваності	Контрольне призначення
1. Оборонна потреба	ID потреби + державний замовник + бюджетна / оборонна програма	Обгрунтування; кількість; строк; пріоритет; планове фінансування	Джерело; дата/час формування; версія; власник даних; рівень доступу	Перевірка походження закупівлі та відповідності фактичного придбання заявленій потребі
2. Закупівля	ID закупівлі / плану в електронній системі або внутрішній реєстраційний ключ	Спосіб; предмет; учасники; пропозиції; рішення; документи	Джерело; дата/час; версія; власник; статус запису; рівень доступу	Простеження процедури, конкуренції та переходу до контракту
3. Предмет закупівлі	ID предмета / номенклатурної позиції + класифікаційні атрибути	Кількість; характеристики; функціональна ознака; критичність; партії	Джерело; версія класифікації; дата актуальності; власник; рівень доступу	Порівняння цін і результатів; зв'язок із поставкою та фактичним використанням
4. Державний контракт	Номер + дата + ID закупівлі + сторони	Ціна; графік; аванс; зміни; строки; санкції; статус виконання	Джерело; дата/час; версія договору; власник; журнал змін	Аналіз змін умов, строків і фінансових наслідків
5. Бюджетне / фінансове зобов'язання	Реєстраційний номер зобов'язання + контракт	Сума; КПКВК / КЕКВ; дата; статус	Джерело; дата реєстрації; версія; відповідальний; статус	Зіставлення договірної ціни з фінансовим забезпеченням
6. Платіж	ID платіжної операції + зобов'язання + контракт	Сума; дата; призначення; одержувач; тип оплати	Джерело; дата/час; власник; ознака сторнування/коригування	Контроль авансування, черговості та відповідності оплат фактичному виконанню
7. Поставка / приймання	ID партії або акта приймання + предмет + контракт	Кількість; дата; якість; місце; документ-підстава	Джерело; дата/час; версія; відповідальний; рівень доступу	Підтвердження фактичного результату та погашення авансів
8. Контрольний результат	ID заходу + ID факту / е-ЗП + пов'язані сутності	Сигнал; порушення; доказ; сума; рекомендація / вимога; статус	Походження доказів; дата/час; версія; автор/перевірив; журнал змін; рівень доступу	Моніторинг виконання рекомендацій, повторне використання доказів, аналіз повторюваності та системних причин

Джерело: розроблено автором

Додаток В

Методологічний паспорт автоматизованого контрольного співвідношення

Реквізит паспорта	Зміст
1. Код правила	_____
2. Назва контрольного співвідношення	_____
3. Мета правила	_____
4. Контрольна гіпотеза / економічна логіка	_____
5. Зіставлювані дані	_____
6. Первинні джерела даних	_____
7. Наскрізні ідентифікатори зв'язку	_____
8. Алгоритм / формула / умова спрацювання	_____
9. Допустимі відхилення, часові лаги, порогові значення	_____
10. Умови виключення або ситуації, коли сигнал не формується	_____
11. Можливий контрольний сигнал	_____
12. Попередній рівень ризику	_____
13. Порядок професійного опрацювання	_____
14. Необхідні підтвердні документи / докази	_____
15. Можливий подальший результат	Коригування даних / ризиковий сигнал / підтверджене порушення / рекомендація / інше
16. Власник правила / відповідальний підрозділ	_____
17. Версія правила	_____
18. Дата введення / останнього перегляду	_____
19. Підстава для перегляду правила	Зміна законодавства / зміна процесу / хибні спрацювання / нові типові порушення / інше

Зразок заповнення паспорта: «Аванс – строк і погашення»

Елемент	Приклад змісту
Назва	Аванс – строк і погашення
Мета	Виявлення прострочених непогашених авансів та аномально високої частки авансування.
Контрольна гіпотеза	Авансовий платіж повинен мати договірну підставу та бути погашений поставкою, виконанням або поверненням у визначений строк.
Зіставлювані дані	Умови контракту; сума і дата авансу; графік поставки; фактична поставка; повернення коштів; претензійна робота.
Ідентифікатори	ID контракту; ID платіжної операції; ID поставки / акта приймання.
Умова спрацювання	Наявний непогашений аванс після закінчення допустимого строку або частка авансу істотно перевищує визначений для відповідного типу контракту поріг.
Професійне опрацювання	Перевірка умов договору, гарантій, фактичної поставки, змін строків, повернення коштів та претензійної роботи.
Подальший результат	Контрольний сигнал високого ризику; у разі підтвердження факту – структурований запис е-ЗП.

Джерело: розроблено автором

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Наталія Григорівна ЗДИРКО,
Тетяна Миколаївна СТОРОЖУК,
Слюсар Вадим СЛЮСАР

РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ:
ОКРЕМІ АСПЕКТИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

МОНОГРАФІЯ

Друкується в авторській редакції

Підписано до друку 26.10.2026 р. Формат 60х84 1/16.
Друк цифровийий. Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 15,0. Тираж 200 прим.

Видавництво «SBA Print»
тел.: +38067-393-33-34
e-mail: 3933334@ukr.net

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції ДК № 5409 від 02.08.2017 року.