МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра обліку та аудиту

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: Сучасний стан державного фінансового контролю в Україні

Здобувача вищої освіти другого (магістерського) рівня
ІІ курсу, групи ОМА-23-1,
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітня програма «Державний аудит; судово-економічна експертиза у фінансових розслідуваннях»

_____ Гапановича Данила Олександровича
підпис здобувача вищої освіти

Науковий керівник

_____ Лісовий А.В., д.е.н., професор
підпис

Гарант освітньо-професійної програми

_____ Лісовий А.В., д.е.н., професор
підпис

Допущено до захисту рішенням кафедри
протокол від «28» 01 2025 № 2

Завідувач кафедри

_____ Лісовий А.В., д.е.н., професор
підпис

Ірпінь – 2025

Реєстрація № 4 21.01.2025 _____
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту _____
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 81/B/4 06.02.2025 _____
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: _____ Лавренкова Ю.М.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

Члени комісії: _____ Лісовий А.В.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

_____ Панасюк О.В.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

_____ Савченко Л.М.
(підпис) (ініціали, ПІБ)

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
ОЦІНЮВАННЯ РОБОТИ НАУКОВИМ КЕРІВНИКОМ				
1. Зміст роботи (наукова і практична значимість роботи, її наукова новизна, глибина дослідження, здатність екстраполяції теоретичних висновків до практичних ситуацій, наявність сильних і слабких сторін, логічність та послідовність викладення матеріалу тощо)	від 0 до 30	21		
2. Рівень підготовки здобувача (володіння професійною термінологією, вміння здійснювати аналіз, приймати рішення, вносити пропозиції тощо)	від 0 до 10	9		
3. Ставлення здобувача до виконаної роботи (дотримання календарного плану, урахування пропозиційї зауважень наукового керівника, оформлення роботи тощо)	від 0 до 50	9		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	39		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 15	15		
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 30	22		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	42		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	81		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
81	B	4	06.02	Лавренкова І.М. Лісовець А.В. Панасков В. Савченко І.

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	Д	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	ЄХ	2 (незадовільно)

АНОТАЦІЯ

на дипломну роботу на тему:

«Сучасний стан державного фінансового контролю в Україні»

Мета роботи полягає в у визначенні напрямів вдосконалення державного фінансового контролю в Україні для забезпечення ефективного використання державних ресурсів на основі дослідження теоретичних засад та практичних аспектів щодо його організації та методики проведення.

Завданнями роботи є:

– висвітлити теоретичні засади державного фінансового контролю в Україні (поняття, завдання, класифікація, об’єкти та суб’єкти);

– надати загальну характеристику діяльності ДАС України та її результатам у 2021-2023 роках;

– розглянути, як здійснюється організація та планування фінансового контролю в ДАС України;

– дослідити порядок проведення аудиту ДАС України;

– проаналізувати результати фінансового контролю ДАС України;

– визначити напрями вдосконалення державного фінансового контролю в Україні.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні аспекти здійснення державного фінансового контролю в Україні.

Об’єктом дослідження є стан державного фінансового контролю в Україні.

Базою дослідження виступає Державна аудиторська служба України.

За результатами дослідження сформульовані основні напрями удосконалення державного фінансового контролю, а саме:

– зміцнення законодавчої бази;

– розробка нових методологічних підходів до контролю за використанням бюджетних коштів;

– впровадження сучасних інформаційних технологій для автоматизації процесів фінансового контролю;

– проведення регулярного незалежного аудиту;

– підвищення кваліфікації персоналу контрольних органів;

– зміцнення співпраці між різними контрольними органами для обміну інформацією та координації дій.

Одержані результати можуть бути використані полягає для подальших досліджень виділених проблем та вдосконалення державного фінансового контролю в Україні.

Дипломна робота містить 60 сторінок, 10 таблиць, 9 рисунків, список використаних джерел з 56 найменувань,15 додатків.

Ключові слова: державний фінансовий контроль (ДФК), класифікація ДФК, об’єкти ДФК, суб’єкти ДФК, ДАС України, стратегічні цілі діяльності ДАС, аудит ДАС України, аудиторські процедури.

Рік виконання дипломної роботи: 2024-2025

Рік захисту роботи: 2025.

ANNOTATION

for the thesis on the topic:

"Current state of state financial control in Ukraine"

The purpose of the work is to determine the directions of improving state financial control in Ukraine to ensure the effective use of state resources based on the study of theoretical principles and practical aspects of its organization and methodology.

The objectives of the work are:

– to highlight the theoretical principles of state financial control in Ukraine (concept, tasks, classification, objects and subjects);

– to provide a general description of the activities of the State Financial Control of Ukraine and its results in 2021-2023;

– to consider how the organization and planning of financial control in the State Financial Control of Ukraine is carried out;

– to investigate the procedure for conducting an audit of the State Financial Control of Ukraine;

– to analyze the results of financial control of the State Financial Control of Ukraine;

– to determine the directions of improving state financial control in Ukraine.

The subject of the study is the theoretical, methodological and practical aspects of implementing state financial control in Ukraine.

The object of the study is the state of state financial control in Ukraine.

The research base is the State Audit Service of Ukraine.

According to the results of the research, the main directions of improving state financial control were formulated, namely:

– strengthening the legislative framework;

– development of new methodological approaches to control over the use of budget funds;

– introduction of modern information technologies to automate financial control processes;

– conducting regular independent audits;

– improving the skills of control body personnel;

– strengthening cooperation between various control bodies for information exchange and coordination of actions.

The results obtained can be used for further research into the identified problems and improving state financial control in Ukraine.

The thesis contains 60 pages, 10 tables, 9 figures, a list of sources used with 56 names, 15 appendices.

Keywords: state financial control (SFC), classification of SFC, SFC objects, SFC subjects, SFC of Ukraine, strategic goals of SFC activities, SFC audit of SFC of Ukraine, audit procedures.

Year of thesis completion: 2024-2025

Year of thesis defense: 2025.

ЗМІСТ

ВСТУП 5
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ (ДФК) В УКРАЇНІ 8
1.1. Теоретичні засади державного фінансового контролю в Україні (поняття, завдання, класифікація, об'єкти та суб'єкти ДФК) 8
1.2. Загальна характеристика діяльності ДАС України та її результати у 2021-2023 роках 16
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ 25
В ДАС УКРАЇНИ 25
2.1. Організація та планування фінансового контролю в ДАС України 25
2.2. Порядок проведення аудиту ДАС України 31
2.3. Аналіз результатів фінансового контролю ДАС України 37
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ 45
ВИСНОВКИ 51
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 54
ДОДАТКИ 61

ВСТУП

Актуальність теми. В глобальному просторі господарювання ситуації в економічній, політичній сферах завжди було складним, особливо це стосується України в останні роки, оскільки після економічної кризи, спричиненою спалахом коронавірусу, на територію країни відбулось вторгнення агресора. За таких умов важко підтримувати на стабільному рівні роботу економіки держави, для забезпечення якої необхідні фінансові ресурси.

Особливої уваги з огляду на потребу у забезпеченні стабільності фінансової системи та підтримці обороноздатності держави набуває проблема ефективного державного фінансового контролю за Державним бюджетом України, який розвинені країни вважають дієвим інструментом забезпечення ефективності функціонування своїх держав. Це особливо актуально для України у період воєнного стану.

Відчутний вклад у рішення вказаної проблеми сьогодення внесли вітчизняні науковці, й зокрема: Н.І. Атаманчук, В.А. Бортняк, Л.М. Васільєва, В.І. Вербицька, А.В. Гайова, Д.О. Гаркуша, Н. Головай, Б.С. Гузар, Т.О. Гуренко, Н. Жидовська, В.В. Закамарко, А. Колпакова, В. Орленко, М.В. Петричук, Л. Петришин, М. Піхоцька, Г. Погріщук, Р.В. Романчук, О.Г. Рябчук, Є.І. Сікора, С.С. Скаковська, В.Р. Якушкіна.

Ними розглянуті питання щодо забезпечення фінансової дисципліни і законності під час провадження своєї діяльності суб'єктами господарювання за допомогою державного фінансового контролю, як механізму регулювання фінансової системи, а також рекомендовані заходи щодо усунення виявлених недоліків для ефективного функціонування системи державного управління фінансами країни, у тому числі у воєнний період.

Але, попри чисельні механізми регулювання фінансової системи в Україні, які задіяні у державному фінансовому контролі, вони потребують подальшого вдосконалення. Зокрема, недостатньою є прозорість та відкритість фінансових операцій, підзвітність державних органів щодо використання бюджетних коштів,

взаємодія між різними органами контролю тощо.

З огляду на зазначене, виявлення напрямів удосконалення державного фінансового контролю в Україні є своєчасним та актуальним. Саме тому для написання випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи автором обрано тему «Сучасний стан державного фінансового контролю в Україні».

Мета даної роботи полягає у визначенні напрямів вдосконалення державного фінансового контролю в Україні для забезпечення ефективного використання державних ресурсів на основі дослідження теоретичних засад та практичних аспектів щодо його організації та методики проведення, для досягнення якої поставлені наступні *завдання*:

– висвітлити теоретичні засади державного фінансового контролю в Україні (поняття, завдання, класифікація, об’єкти та суб’єкти);

– надати загальну характеристику діяльності ДАС України та її результатам у 2021-2023 роках;

– розглянути, як здійснюється організація та планування фінансового контролю в ДАС України;

– дослідити порядок проведення аудиту ДАС України;

– проаналізувати результати фінансового контролю ДАС України;

– визначити напрями вдосконалення державного фінансового контролю в Україні.

Об’єкт дослідження роботи – стан державного фінансового контролю в Україні. *Предмет дослідження* – теоретичні, методичні та практичні аспекти його здійснення в Україні.

Базою дослідження обрано Державну аудиторську службу України.

Теоретичне дослідження засад державного фінансового контролю проведено з використанням загальнонаукових методів пізнання. Чинне законодавство досліджено з застосуванням конкретнонаукових методів. Проте м*етоди дослідження,* які найбільш сприяли реалізації завдань роботи, це методи системного аналізу, що дозволили оцінити теперішній стан державного фінансового контролю. Використання порівняльного аналізу дало змогу виявити

негативну динаміку втрат фінансових і матеріальних ресурсів, спричинених порушеннями законодавства як бюджетними установами і організаціями, так і суб'єктами господарювання, що свідчить про недостатню ефективність заходів ДФК.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-законодавчі акти України щодо державного фінансового контролю, а також наукові праці вітчизняних вчених з питань об'єкта дослідження випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи, ресурси всесвітньої мережі Інтернет. Безпосередніми *джерелами інформації* для аналізу стали звітні документи бази дослідження.

Практична значущість роботи полягає в можливості використовувати отримані результати для подальших досліджень виділених проблем та вдосконалення державного фінансового контролю в Україні.

Структура дипломної роботи – робота складається з вступу, 3 розділів висновків. Список використаної літератури налічує 56 джерел. Крім цього, розкриття теми виконано за допомогою 10 аналітичних таблиць, 9 рисунків та діаграм, 15 додатків.

РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ (ДФК) В УКРАЇНІ

1.1. Теоретичні засади державного фінансового контролю в Україні (поняття, завдання, класифікація, об'єкти та суб'єкти ДФК)

«Ефективний державний фінансовий контроль – це найважливіша умова існування сильної держави та важливий фактор її розвитку» [24, с. 83].

Головне призначення державного фінансового контролю – сприяння успішній реалізації фінансової політики держави, ефективному використанню фінансових ресурсів та, як наслідок, її процвітанню.

Державний фінансовий контроль є ключовою функцією публічного управління – сфери послуг, «яка підтримує громадянське суспільство та забезпечує потреби громадськості. Публічне управління також є ключовим інструментом влади для забезпечення суспільних інтересів» [20, с. 30]. Як функція публічного управління, державний фінансовий контроль спрямований «на виявлення відхилень від встановлених державою стандартів законності, доцільності та ефективності використання фінансових ресурсів і державного майна [23, с. 477].

Безумовно, визначальним у словосполученні «державний фінансовий контроль» є слово «контроль» – одна з основних функцій будь-якої системи управління.

Для прояснення сутності поняття «контроль», розкриття його змісту, розглянемо визначення його у працях правознавців, соціологів та економістів, які досліджували цей термін як сферу діяльності органів державного та господарського управління. Зазначимо, що в них спостерігаються різні підходи до тлумачення цього поняття, що пояснюють тим, що зміст контролю є складним і багатогранним.

Серед останніх досліджень варто звернути увагу на дослідження В.І. Вербицької та В.Р. Якушкіної [7], а також М.В. Петричука [23] щодо підходів до трактування поняття «контроль» для чіткого й зрозумілого визначення важливості

державного фінансового контролю.

На підставі чисельних досліджень як вітчизняними, так і зарубіжними науковцями, Лімської декларації керівних принципів контролю, яка була прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) [18, с. 21], зазначені вище науковці дійшли висновку, що контроль «можна трактувати, як процес, що має на своїй меті забезпечення відповідності прийнятим управлінським рішенням дій об'єкта управління і спрямований на досягнення поставлених завдань» [23, с. 477].

Сутність контролю зводиться до здійснення направленого впливу на об'єкти управління з метою забезпечення їх оптимального функціонування, що полягає у систематичному спостереженні за діяльністю об'єкта управління, метою якого є виявлення відхилень фактичних параметрів управлінської діяльності від нормативних (запланованих), порушень встановлених норм, вимог чи правил під час їх виконання.

Вплив держави на економічний і соціальний її розвиток здійснюється через важливий компонент фінансової системи держави, яка нерозривно пов'язана з її функціонуванням і є її центральною сферою – державні фінанси, без яких неможливо виконання державою покладених на неї функцій.

Безумовно, важливою функцією держави, головним напрямом управління фінансами що забезпечує умови нормального функціонування її фінансової системи, є ефективно організований державний фінансовий контроль, без якого неможливо досягти позитивного впливу на соціально-економічний розвиток держави і взагалі створити передумови для її стабільного соціальноекономічного розвитку. Тому не випадково державному фінансовому контролю постійно приділяється увага вітчизняних науковців.

Розглянемо деякі визначення з категоріального поняття «державний фінансовий контроль», які були сформульовані сучасними вітчизняними на підставі огляду наукових робіт як вітчизняних, так і закордонних дослідників з державного фінансового контролю.

На думку М. В. Петричука державний фінансовий контроль – це функція

управління державними фінансами, тобто специфічна управлінська діяльність, «яка здійснюється у процесі … як використання, так і формування фінансових ресурсів держави, призначених для забезпечення виконання державою покладених на неї функцій, з метою оцінки обґрунтованості прийняття управлінських рішень і результатів їх виконання для досягнення пропорційності і збалансованості розвитку фінансової системи та економіки держави загалом» [23, с. 478].

Т.О. Гуренко визначає державний фінансовий контроль як встановлену законодавством «діяльність органів державної влади й управління всіх рівнів, які в межах своїх повноважень виявляють помилки й зловживання в управлінні державними грошовими ресурсами, які завдають фінансовий або матеріальний збиток державі, й запобігають їм; виявляють недотримання фінансового, бюджетного, податкового, митного законодавства тощо й запобігають йому; виявляють недоліки в організації системи управління фінансово-господарською діяльністю державних установ, підприємств, організацій з повною або частковою участю держави й запобігають їм» [9].

С.С. Скаковська дає наступне визначення державного фінансового контролю: «Державний фінансовий контроль – комплекс цілеспрямованих заходів органів, їх підрозділів чи службових осіб, які здійснюють державний фінансовий контроль у межах повноважень, встановлених законодавством України, з метою упередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень на підконтрольному об’єкті щодо його фінансово-господарської діяльності, а також, фінансового забезпечення законності, фінансової дисципліни та ефективності формування і витрачання коштів, у тому числі бюджетних, та інших активів у процесі володіння, розпорядження, використання і відчуження державного майна, відшкодування збитків та встановлення міри відповідальності у порушення фінансового, у тому числі бюджетного законодавства» [54, с. 356].

На думку А. Колпакової державний фінансовий контроль – «це ключовий елемент фінансового управління, який забезпечує перевірку відповідності розподілу ресурсів у фінансовій сфері встановленим параметрам та нормам, та

спрямований на забезпечення їх ефективного використання» Він передбачає «проведення контролю за виконанням державного бюджету та бюджетів державних позабюджетних фондів, організацією грошового обігу, використанням державних кредитних ресурсів, станом державного внутрішнього та зовнішнього боргу, державних резервів, наданням фінансових та податкових пільг, фінансовою ефективністю використання державної власності, переданої суб'єктам господарювання у тій чи іншій формі, зверненням державних фінансових коштів у кредитно-фінансових організаціях» [21, с. 11].

В.І. Вербицька, В.Р. Якушкіна пропонують трактувати категорію «державний фінансовий контроль» як «діяльність органів державної влади та органів місцевого самоврядування щодо оцінки економічної ефективності діяльності, виявлення та запобігання відхиленням, які перешкоджають законному і доцільному використанню майна і коштів, забезпечення законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі та використанні коштів і відповідних матеріальних цінностей з метою задовольнити державні інтереси та потреби і керувати економікою» [7, с. 40].

Зауважимо, що оперуючи визначенням «державний фінансовий контроль», в законодавчій базі України, а саме, в Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [48], який визначає правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні, не закріплено його визначення та мета, не наведений перелік органів, які уповноважені здійснювати такий контроль (суб’єктів контролю), а також його об’єктів.

У поданому до Верховної Ради проєкті Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» [47] наведено трактування державного фінансового контролю як фінансового контролю «щодо забезпечення законного, ефективного, економного та результативного формування, розподілу, управління та використання коштів та інших оборотних і необоротних активів підконтрольних установ, державного майна, державних капітальних вкладень, кредитів (позик), залучених державою або під державні чи місцеві гарантії,

місцевих запозичень, рухомого і нерухомого майна, коштів місцевих бюджетів, інших коштів, що є у власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах, об'єктів їх спільної власності, що перебувають в управлінні районних і обласних рад, …, та спрямований на запобігання, виявлення та усунення порушень фінансово-бюджетної дисципліни» [47, ст. 6].

Але цей законопроєкт потребує суттєвого доопрацювання у зв'язку з чисельними зауваженнями «Міністерства фінансів та Міністерства юстиції України, Рахункової палати, Інституту законодавства Верховної Ради, Асоціації міст України, Проєкту «Розбудова адміністративних потужностей у сфері державних фінансів в Україні», що реалізується Німецьким товариством міжнародного співробітництва GIZ (далі – GIZ), Офісу з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України» [16], тому він знятий з розгляду Верховною Радою.

Аналізуючі наведені визначення державного фінансового контролю, ми погоджуємось із висновком М. В. Петричука про те, що державний фінансовий контроль – це регламентована нормами права діяльність органів державного управління та державної влади, «що реалізується через систему нагляду та перевірки фінансової дисципліни, законності, ефективності та доцільності процесів розподілу, використання, формування фінансових ресурсів та грошових фондів, що належать державі або лишаються в суб'єкта фінансово-контрольних правовідносин при виконанні ним функціональних обов'язків у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, отримання кредитів з державного бюджету чи під гарантії уряду України» [23, с. 478].

З наведених визначень державного фінансового контролю та у зв'язку з відсутністю у законодавчій базі України, про що йшлося вище, сформулюємо мету, яка, на нашу думку, найбільш точно його характеризує.

Отже, метою державного фінансового контролю є сприяння зміцненню фінансового становища держави, її економічного зростання, шляхом виявлення відхилень від прийнятих норм та стандартів, порушень принципів законності, ефективності і економії витрачання фінансових ресурсів, щоб мати можливість

своєчасно вжити коригувальних заходів, а за необхідністю – притягти винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду, здійснити заходи щодо запобігання або скорочення подібних порушень у майбутньому.

Щодо основних завдань державного фінансового контролю, звернемось до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [48].

У ст. 1 цього документа зазначається, що здійснення державного фінансового контролю забезпечується центральним органом виконавчої влади, уповноваженим Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю (органом державного фінансового контролю). Його головні завдання подані на рис. 1.1.

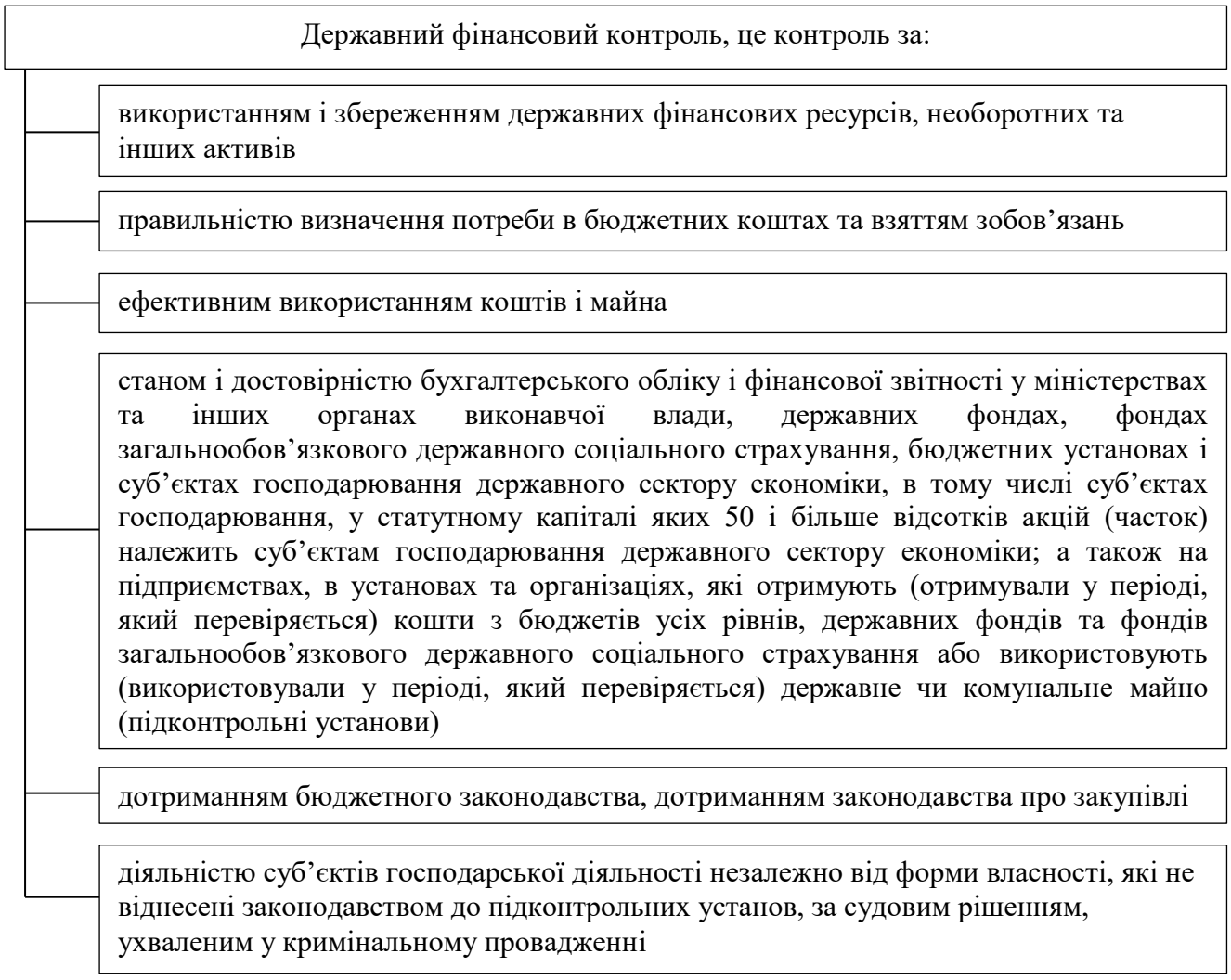


Рис. 1.1. Головні завдання здійснення державного фінансового контролю

Джерело: Складено автором за [48, ст. 2]

Органи державного фінансового контролю в Україні сьогодні – це сукупність різних органів державної влади та підпорядкованими їм органами відповідно до чинного законодавства та в межах їх компетенції (рис. 1.2).

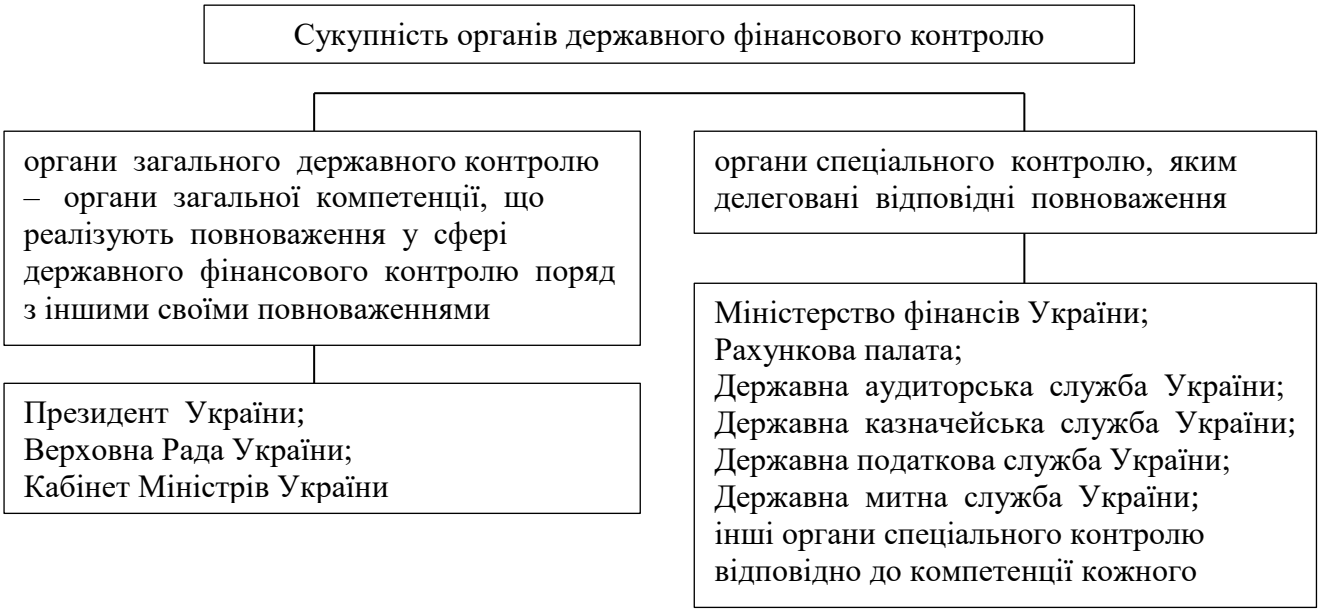


Рис. 1.2. Органи державного фінансового контролю в Україні

Джерело: Складено автором за [2, ст. 47-48]

Перелічені на рис. 1.2 органи державного фінансового контролю є його суб'єктами, оскільки вони відповідно до законодавства уповноважені на здійснення державного фінансового контролю і прийняття управлінських рішень щодо притягнення до адміністративної та фінансової відповідальності порушників фінансового законодавства.

Визначення об’єкта державного фінансового контролю було запропоновано у законопроєкті № 9086 як «підконтрольна установа, а також суб'єкт господарської діяльності незалежно від форми власності, який не віднесений цим Законом до підконтрольних установ, у якого здійснюється державний фінансовий контроль на підставі судового рішення, ухваленого у кримінальному провадженні, або на підставі міжнародних договорів України» [47, ст. 1]. Там же був наведений і докладний перелік підконтрольних установ щодо фінансово-господарської діяльності яких здійснюються контрольні заходи суб'єктами державного фінансового контролю. Перелічені у законопроєкті підконтрольні установи, на нашу думку, можна згрупувати у органи виконавчої влади всіх рівнів, а також

підприємства, установи та організації.

Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення наступних заходів, а саме, державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі [48, ст. 6].

Краще зрозуміти різні сторони та особливості державного фінансового контролю дозволяє його класифікація, яка сприяє якісній підготовці та ефективному проведенню контрольних заходів.

Зазначимо, що багатьма авторами [4, 7, 51] робилися спроби провести класифікацію державного фінансового контролю, але до сьогодні немає єдності у виборі ознак класифікацій, відсутня комплексність у підходах. Найбільш повно ознаки класифікації державного фінансового контролю, на нашу думку, яка відповідає сучасному його стану, наводить у своєму дослідженні Р.В. Романчук. Автором розглянуто класифікацію державного фінансового контролю з урахуванням її системності та комплексності за видами (додаток А).

Автор даної класифікації ретельно підійшов до її ознак, однак ми вважаємо, що цю таблицю можна доповнити та замінити окремі ознаки (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікаційні ознаки та види державного контролю (доповнення автора)

Класифікаційна ознака	Види державного контролю
статус суб'єктів контролю (замість «суб'єкти з погляду значимості контрольних функцій у їх діяльності»)	парламентський, урядовий, відомчий
предмет контролю	бюджетний, податковий, митний, валютний, ціновий, банківський
місце здійснення контрольних заходів	виїзний та камеральний
методика здійснення контрольних заходів	фактичний та документальний
технологія здійснення контрольних заходів	ручний та автоматизований
спосіб перевірки господарських операцій та бухгалтерської документації об'єкта контролю (замість «ступень завершеності уявлення про об'єкт контролю»)	суцільний та вибірковий

Джерело: Складено автором

Але, безумовно, питання класифікації державного фінансового контролю ще потребує доопрацювання, як і його законодавча база, для сприяння

ефективності результатів контролю, забезпечення законності об’єктами контролю щодо фінансової дисципліни та відповідальності їх за порушення фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства.

1.2. Загальна характеристика діяльності ДАС України та її результати у 2021-2023 роках

Серед заходів державного фінансового контролю одно з провідних місць належить державному фінансовому аудиту. ДАС України, відповідно до Положення про Державну аудиторську службу України [31], є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів та який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

Місія Державної аудиторської служби України – це «забезпечення економічного добробуту країни шляхом реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю» [12] на основі наступних принципів діяльності – «верховенство права, законність, професіоналізм, прозорість, політична неупередженість, незалежність, конфіденційність, доброчесність» [12].

ДАС України у своїй діяльності керується Конституцією та законами України і насамперед Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [48], указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції, законів України та іншими актами законодавства.

ДАС України створена на базі Державної фінансової інспекції України постановою Уряду «Про утворення Державної аудиторської служби України» 28 жовтня 2015 року [50]. Про це свідчить запис у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (ЄДР) від 08.12.2015 року.

Основні дані щодо обліку ДАС України у державних реєстрах – автоматизованих електронних платформах, які зберігають відомості про

юридичних та фізичних осіб, необхідних державі для реалізації своїх функцій, згруповано у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Основні відомості про реєстрацію ДАС України у державних реєстрах

Назва показника	Значення
1	2
Повна назва	Державна аудиторська служба України
Юридична адреса	04070, Україна, місто Київ, вулиця Петра Сагайдачного, будинок, 4
Код ЄДРПОУ	40165856
Місце знаходження реєстраційної справи	Подільська районна в місті Києві державна адміністрація
Організаційно-правова форма	Орган державної влади
Дата та номер запису про взяття та зняття з обліку:	
- Державна служба статистики України - Реєстр неприбуткових установ та організацій - Реєстр платників податків - Реєстр платників єдиного внеску	Дата взяття на облік: 09.12.2015. Взята на облік на підставі рішення ДФС № 671/26-56-12-04-42 від 13.12.2016 Дата взяття на облік: 09.12.2015 Номер взяття на облік: 55180 Дата взяття на облік: 09.12.2015 Номер взяття на облік: 10000000526171
Види діяльності за КВЕД:	
Клас 84.11	Державне управління загального характеру

Джерело: Складено автором за даними [10]

До основних завдань ДАС України належать:

– реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю;

– внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю;

– здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів;

– надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг.

З метою удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні, забезпечення участі у проведенні відповідних реформ з урахуванням євроінтеграційного вектора розвитку України відповідно до покладених завдань ДАС здійснює міжнародне співробітництво з питань, що належать до її

компетенції, взаємодіє з відповідними органами іноземних держав і міжнародних організацій [12, п. 8].

Стратегічні цілі діяльності ДАС України зведемо до таблиці (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Стратегічні цілі діяльності ДАС України

Сутність цілі	Основні пріоритети
сприяння ефективному державному управлінню шляхом посилення урядового державного фінансового контролю за найбільш ризиковими сферами	– виявлення зловживань у фінансовій сфері, що впливають на фінансову безпеку держави; – сприяння ефективному та прозорому здійсненню публічних закупівель; – недопущення зловживань з ресурсами місцевих бюджетів
посилення інституційної спроможності органів Держаудитслужби на центральному та місцевому рівнях	– удосконалення законодавства у сфері державного фінансового контролю; – запровадження ефективної системи управління та контролю якості заходів державного фінансового контролю; – впровадження сучасних ІТ-рішень в діяльність

Джерело: Складено автором за даними [12]

Очолює ДАС, здійснює керівництво її діяльністю, представляє службу у відносинах з іншими органами, підприємствами, установами, організаціями в Україні та за її межами, Голова Державної аудиторської служби, якому підпорядковані п’ять заступників. До організаційної структури входять також департаменти, управління, відділи та сектори, підпорядковані залежно від Положення про структуру управління як Голові ДАС, так і його заступникам.

Схематично організаційну структуру ДАС України подано у додатку Б.

На кінець 2023 року штатна чисельність апарату Державної аудиторської служби становила 594 одиниці, облікова чисельність працівників – 452 особи. При цьому станом на 31 грудня 2023 року укомплектовано 446 посад, що складає 75,1 % від загальної чисельності [1]. Переважна частина аудиторсько-інспекторського складу апарату України – це досвідчені фахівці, які мають досвід роботи в органах державного фінансового контролю понад 10 років.

До складу ДАС України входять також міжрегіональні територіальні органи Державної аудиторської служби, які утворені Постановою Кабінету Міністрів України від 06.04.2016 [49] та діють відповідно положень про офіси

Держаудитслужби та їх підрозділи [32]. Склад міжрегіональних територіальних органів Державної аудиторської служби наведено у додатку В. Як і ДАС України, міжрегіональні територіальні органи Державної аудиторської служби є юридичними особами, мають печатки із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки та рахунки в органах Державної казначейської служби України.

На кінець 2023 року у міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби штатна чисельність працівників становила 2 704 одиниці, облікова чисельність – 1 938 осіб. Станом на 31 грудня 2023 року укомплектовано 1 902 посади, або 70,3% від загальної чисельності. Укомплектованість посад аудиторськоінспекторського складу склала 65,5%, з яких 62,3% аудиторсько-інспекторського складу також становлять фахівці з досвідом роботи в органах державного фінансового контролю понад 10 років [1].

Органи ДАС України реалізують державний фінансовий контроль через здійснення заходів, що встановлені Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [48, ст. 6], а саме, державного фінансового аудиту, перевірки закупівель, інспектування (ревізії) та моніторингу закупівель.

Як орган державної влади, ДАС України складає фінансову звітність – бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта державного сектору за звітний період. Водночас найбільш важливою звітністю суб'єкта державного сектору є бюджетна звітність – звітність, що відображає стан виконання бюджету та містить інформацію в розрізі бюджетної класифікації.

Отже, розглянемо стан виконання бюджетних показників ДАС України у 2021-2023 роках на підставі «Звіту про надходження та використання коштів загального фонду» за формою № 2д (табл. 1.4).

Для наочності стан виконання узагальнених бюджетних показників ДАС України у 2021-2023 роках на підставі «Звіту про надходження та використання коштів загального фонду» зображено на рис. 1.3.

Таблиця 1.4

Аналіз динаміки узагальнених показників загального фонду ДАС України у періоді 2021-2023 роки

Показники (тис. грн) / за роками	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Абсолютне відхилення 2023 р. від:		Відносне відхилення 2023 р. до:	
				2 021 р.	2 022 р.	2 021 р.	2 022 р.
Затверджено видатки та надання кредитів на звітний рік	256 336,00	243 076,80	279 331,50	22 995,50	36 254,70	108,97	114,91
Надійшло коштів за звітний період (рік)	255 342,39	241 540,45	274 336,20	18 993,81	32 795,75	107,44	113,58
Касові за звітний період (рік)	255 342,39	241 540,45	274 336,20	18 993,81	32 795,75	107,44	113,58
Виконання кошторису за загальним фондом:							
за надходженням	99,61	99,37	98,21	-1,40	-1,16	-	-
за касовими видатками	99,61	99,37	98,21	-1,40	-1,16	-	-

Джерело: Складено автором за даними додатків Г, Д, Е

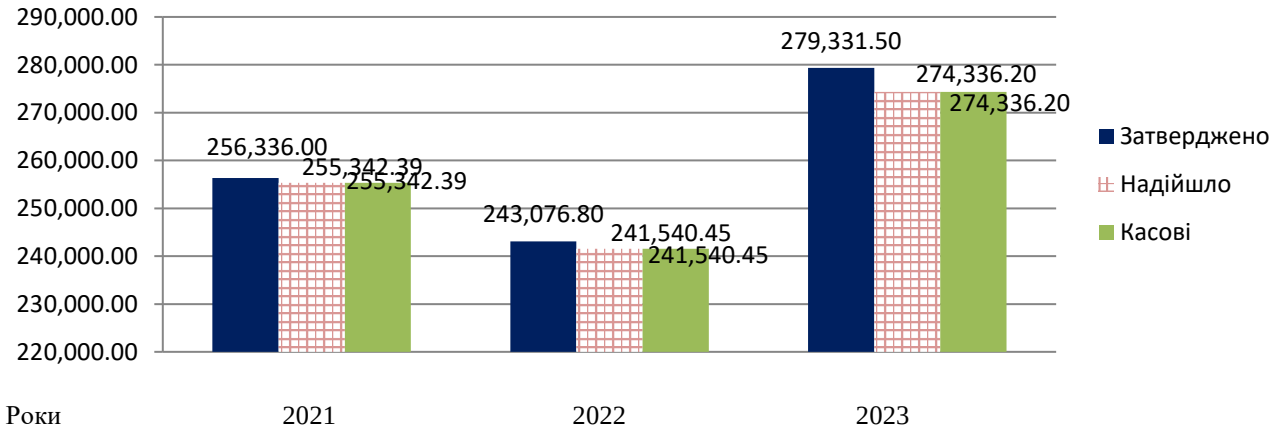


Рис. 1.3. Динаміка узагальнених показників загального фонду ДАС України у 2021-2023 роках

Джерело: Складено автором за даними табл. 1.4

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що надходження коштів щорічно менше, ніж затверджене кошторисом, але кошти, що надійшли в установу, використані повністю, про що свідчать показники про надходження коштів за звітний період та касові видатки за аналогічний період.

Динаміка затверджених видатків та їх використання, як показує діаграма,

містить коливання: зменшення показників у 2022 році проти 2021 року та збільшення їх у 2023 році. В цілому це збільшення затверджених видатків у 2023 році перевищує 2021 рік на 22995,5 тис. грн, що складає 8,97 %, а проти 2022 року збільшення видатків склало 36254,7 тис. грн або 14,91 %. Відповідно й використано видатки у 2023 році більш, ніж у 2021 році на 18993,81 тис. грн та ніж у 2022 році на 32795,75 тис. грн.

У наступній таблиці наведений аналіз структури касових видатків загального фонду ДАС України в 2021-2023 роках (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Аналіз структури касових видатків загального фонду ДАС України в 2021-2023рр.

Показники	2021 р.	Питома вага, %	2022 р.	Питома вага, %	2023 р.	Питома вага, %
Видатки та надання кредитів усього, у тому числі:	255 342,39	100,00	241 540,45	100,00	274 336,20	100,00
Поточні видатки	233 074,77	91,28	241 540,45	100,00	270 270,56	98,52
Капітальні видатки	22 267,62	8,72	0,00	0,00	4 065,64	1,48
Склад поточних видатків		100,00		100,00		100,00
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	202 876,31	87,04	231 591,80	95,88	250 552,39	92,70
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2 261,19	0,97	1 430,39	0,59	3 145,21	1,16
Оплата послуг (крім комунальних)	22 730,05	9,75	5 466,16	2,26	8 071,19	2,99
Видатки на відрядження	3 180,20	1,36	599,38	0,25	5 677,88	2,10
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	1 440,34	0,62	1 796,75	0,74	1 985,66	0,73
Дослідження і розробки, окремі заходи з реалізації державних (регіональних) програм	20,00	0,01	11,00	0,00	21,96	0,01
Інші поточні видатки	566,67	0,24	644,97	0,27	816,26	0,30

Джерело: Складено автором за даними додатків Г, Д, Е

У загальній сумі видатків значно переважають поточні видатки – витрати звітного періоду на утримання бюджетної установи. Найбільша питома вага у структурі поточних видатків належить видаткам на оплату праці і нарахуванням на заробітну плату: у 2021 р. – 87,04 %, у 2022 р. – 95,88 %, у 2023 р. – 92,7 %. Зазначимо, що така ситуація є типовою для бюджетних установ.

Найбільший вплив на зміни у структурі поточних видатків здійснили

витрати на оплату послуг (крім комунальних), які склали у 2021 році 22 730,05 тис. грн (9,75 % структури), у 2022 році – 5 466,16 тис. грн (2,26 % структури), а у 2023 – 8 071,19 тис. грн (2,99 % структури).

Звернемо увагу, що видатки загального фонду на оплату праці і нарахування на заробітну плату й оплата комунальних послуг та енергоносіїв – це захищені видатки «обсяг яких не може змінюватися при здійсненні скорочення затверджених бюджетних призначень» [5, ст. 55].

Щодо виконання кошторису ДАС України за поточними видатками загального фонду, він виконаний майже у повному обсязі: у 2021 році на 99,62 %, у 2022 році на 99,37 %, у 2023 році на 98,45 %. Проте за окремими статтями видатків має місце незначне недовиконання (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Аналіз виконання кошторису ДАС України з поточних видатків за загальним фондом

Показники	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Виконання кошторису, %		
	Затверджено	Касові видатки	Затверджено	Касові видатки	Затверджено	Касові видатки	2021 р.	2022 р.	2023 р.
Поточні видатки	233954,30	233074,77	243076,80	241540,45	274531,50	270270,56	99,62	99,37	98,45
Оплата праці і нарахування на заробітну плату	203002,20	202876,31	231591,80	231591,80	252828,10	250552,39	99,94	100,00	99,10
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	2268,90	2261,19	1 801,70	1430,39	3430,00	3145,21	99,66	79,39	91,70
Оплата послуг (крім комунальних)	23228,30	22730,05	5819,40	5466,16	8404,50	8071,19	97,85	93,93	96,03
Видатки на відрядження	3180,20	3180,20	1044,90	599,38	5834,30	5677,88	100,00	57,36	97,32
Оплата комунальних послуг та енергоносіїв	1687,00	1440,34	2108,00	1796,75	2761,70	1985,66	85,38	85,23	71,90
Дослідження і розробки, окремі заходи з реалізації державних (регіональних) програм	20,00	20,00	11,00	11,00	22,00	21,96	100,00	100,00	99,82
Інші поточні видатки	567,70	566,67	700,00	644,97	1 250,90	816,26	99,82	92,14	65,25

Джерело: Складено автором за даними додатків Г, Д, Е

Як бачимо за результатами аналізу, протягом досліджуваного періоду має місце неповне використання видатків на оплату комунальних послуг та енергоносіїв (у 2021 році – 85,38 %, у 2022 році – 85,23 %, у 2023 – 71,9 %), що можна вважати позитивним, оскільки це економія бюджетних коштів. В той же час ці показники важко точно спрогнозувати з погляду на погодні умови та воєнний стан, в якому знаходиться Україна [29], в результаті якого зазнає систематичних атак рф енергетична інфраструктура України і запроваджуються блекаути. Крім цього зазначений обсяг видатків визначається виходячи з цін (тарифів), очікуваних у бюджетному періоді, на який встановлюються бюджетні призначення.

Не використані повністю й видатки на відрядження. У 2022 році вони використані лише на 57,36 %, а у 2023 році майже повністю, на 97,32 %. Має місце й недовиконання видатків на оплату предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю протягом досліджуваного періоду, а також на оплату послуг (крім комунальних), на дослідження і розробки, окремі заходи з реалізації державних (регіональних) програм у 2023 році (див. табл. 1.6).

Але щоб зробити висновки з питання неповного виконання бюджету за загальним фондом ДАС України, потрібно додаткове дослідження, яке не передбачено метою і завданнями даної випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи.

Окрему увагу приділимо видаткам на оплату праці, оскільки вони займають найбільшу питому вагу в поточних видатках ДАС України. У табл. 1.7 наведена її динаміка та розмір середньої заробітної плати одиниці персоналу ДАС України, яка засвідчує, що:

– видатки на оплату праці у 2022 році зросли на 23 925 900,00 грн, а у 2023 на 16 344 700,00 грн проти попередніх років;

– середньооблікова чисельність персоналу ДАС України має тенденцію до зменшення, оскільки недоукомплектовані усі посади (за штатним розписом передбачено 594 посади). Це вплинуло на зростання показників середньої заробітної плати за рік та відповідно середньомісячної заробітної плати.

Таблиця 1.7

Аналіз динаміки видатків на заробітну плату та на оплату одиниці персоналу ДАС України у 2021-2023 роках

Показники	Значення			Відхилення, +/-	
	2021 р.	2022 р.	2023 р.	2022 від 2021	2023 від 2022
Видатки на заробітну плату, грн	167 542 800,00	191 468 700,00	207 813 400,00	23 925 900,00	16 344 700,00
Середня ЗП (за рік), грн	319738,17	388374,65	459764,16	68 636,48	71 389,51
Середньомісячна ЗП, грн	26644,85	32364,55	38313,68	5 719,71	5 949,13
Середньооблікова чісельність, осіб	524	493	452	-31,00	-41,00

Джерело: Складено автором за даними додатків Г, Д, Е

Для наочності динаміку видатків на заробітну плату персоналу ДАС України у 2021-2023 роках відображено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Видатки на оплату праці ДАС України у періоді 2021-2023 роки

Джерело: Складено автором за даними табл. 1.7

В цілому ж можна зробити висновок, що ДАС України працювала у досліджуваному періоді в межах затвердженого кошторису за загальним фондом.

Про результати аудиторської діяльності Державної аудиторської служби щодо фінансового контролю йдеться у наступному розділі.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В ДАС УКРАЇНИ

2.1. Організація та планування фінансового контролю в ДАС України

ДАС України здійснює свою діяльність відповідно до затверджених планів роботи Держаудитслужби та її офісів, планів проведення заходів державного фінансового контролю Держаудитслужби та її офісів (плани ДФК) і планів проведення перевірок витрат, здійснених бенефіціарами (партнерами) під час реалізації проєктів у рамках виконання Угоди про фінансування Дунайської транснаціональної програми [56].

Підрозділи ДАС, які відповідають за планування, складають плани роботи Держаудитслужби та її офісів на наступний календарний рік (річні плани), плани ДФК – на наступний квартал. Плани проведення перевірок здійснення витрат складає підрозділ Держаудитслужби, що забезпечує виконання функцій Національного органу контролю за виконанням Угоди про фінансування Дунайської транснаціональної програми також на наступний квартал.

Безумовно, планування державного фінансового контролю в ДАС України здійснюється на підставі чинних законодавчих та нормативноправових актів, серед яких: Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [48], Порядок планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами [33], інші нормативно-правові акти, які встановлюють порядок організації, планування та проведення заходів державного фінансового контролю, що включаються у план ДФК.

Порядком планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами [33] установлюється механізм складання і затвердження планів проведення заходів державного фінансового контролю ДАС та її міжрегіональних територіальних органів.

У Порядку планування [33] зокрема зазначено, що плани проведення

заходів державного фінансового контролю повинні включати питання в межах компетенції ДАС та її міжрегіональних територіальних органів. «Строки підготовки та порядок затвердження планів проведення заходів державного фінансового контролю Держаудитслужби та її міжрегіональних територіальних органів визначаються Держаудитслужбою» [33, п. 6].

Основні підстави для включення заходів до планів проведення державного фінансового контролю ДАС та її міжрегіональних територіальних органів, які відповідають Порядку планування заходів державного фінансового контролю [33, п. 7], це:

– закони, акти Президента України, постанови ВРУ, акти Кабміну України, доручення Прем'єр-міністра, накази Мінфіну, які не потребують термінового виконання без включення до планів;

– звернення правоохоронних органів, юридичних і фізичних осіб з приводу проведення ревізій;

– пропозиції Рахункової палати, Мінфіну, Мінекономрозвитку, ДФС, Казначейства, що прийняті ДАС до виконання;

– ініціатива ДАС та її територіальних органів з урахуванням таких критеріїв, як:

а) економічна та соціальна важливість питань до обов'язкового включення до програм і планів Кабміну України на відповідний період;

б) значний обсяг фінансових потоків й інших державних ресурсів, які спрямовувалися на виконання бюджетних програм та утримання державних органів;

в) публічна інформація про факти порушень і зловживань у фінансовій сфері, неефективного управління державним майном;

г) імовірність виникнення фінансових порушень, у тому числі внаслідок відсутності або низького рівня внутрішнього контролю;

д) ризики допущення фінансових порушень у підконтрольних установах;

е) ініціатива, виявлена підконтрольними установами та їх органами управління, прийнята ДАС до виконання.

При складанні планів органи ДАС України також керуються Інструкцією з планування діяльності органів державного фінансового контролю [16], у додатках до якої наведено форми, що передбачають планування контролю в розрізі державних фінансових аудитів та ревізій, оскільки ДФК проводиться органами ДАС через проведення як державного фінансового аудиту, так і інспектування, яке здійснюється у формі ревізії [48, ст. 4].

Річний план роботи ДАС містить питання з організації роботи апарату ДАС України та питання, що мають стратегічне значення для її розвитку, зокрема питання, які визначені пріоритетними напрямами розвитку. Питання проведення заходів державного фінансового контролю включають до плану роботи у розділ: «Проведення державних фінансових аудитів та інспектувань за переліками, визначеними у квартальних планах проведення заходів державного фінансового контролю», в якому окремими узагальненими пунктами заходів є: проведення державних фінансових аудитів, проведення інспектувань, проведення мониторінгу закупівель, а також проведення перевірок закупівель, з вказівкою підстав для виконання кожного заходу, відповідальних виконавців, термінів виконання та очікуваних результатів. Про це свідчать плани роботи ДАС, розміщені на його сайті [26].

Отже, конкретний перелік заходів державних фінансових аудитів та інспектувань визначається у квартальних планах державного фінансового контролю, а саме, у «Плані проведення заходів державного фінансового контролю Державної аудиторської служби України» та у «Планах проведення заходів державного фінансового контролю міжрегіональних територіальних органів Держаудитслужби» і зокрема кожного офісу ДАС, з якими також можна ознайомитись на сайті Держаудитслужби [26].

Формування річного плану відбувається в межах компетенції відповідного підрозділу, відповідального за планування, якому структурні підрозділи ДАС (крім контролюючих структурних підрозділів) до 01 листопада поточного року подають пропозиції щодо наповнення плану роботи за встановленою Інструкцією [24] формою.

На підставі поданих пропозицій формується проєкт плану роботи ДАС України на наступний рік, який затверджується у встановленому порядку: погоджується зі структурними підрозділами (крім контролюючих структурних підрозділів), заступниками Голови ДАС, і через систему електронного документообігу подається на підпис Голові ДАС.

Підписаний таким чином план роботи ДАС України не пізніше 20 грудня поточного року надсилається в електронному вигляді через систему електронної взаємодії органів виконавчої влади Міністерству фінансів України для затвердження Міністром фінансів України.

Як приклад такого плану, у додатку Ж наведений фрагмент річного плану роботи Державної аудиторської служби України на 2025 рік, в якому визначені найменування заходів, строк виконання, відповідальний виконавець та форма завершення заходу.

Квартальний план проведення заходів ДФК Державної аудиторської служби має містити інформацію щодо тем аудитів та/або ревізій; підстав їх проведення; органів, відповідальних за проведення аудитів або ревізій; строки (місяць та рік) їх проведення та назви органів державної влади, які отримають інформацію про результати, а також додатки до плану на кожний об’єкт контролю, що зазначений у ньому. У кожному з таких додатків до плану, відповідно до Інструкції [16], вказуються пункт плану та тема заходу державного фінансового контролю.

Як приклад, у додатку З наведено фрагмент плану проведення заходів державного фінансового контролю Державної аудиторської служби України на _ квартал 20__ року, а у додатку К («Перелік підконтрольних установ (об’єктів контролю), на яких планується проведення інспектувань за темою, визначеною у Плані проведення заходів державного фінансового контролю Держаудитслужби на IV квартал 2024 року») – приклад додатка, який додається до плану проведення заходів державного фінансового контролю ДАС України на кожний об’єкт контролю, що зазначений у плані.

В нашому прикладі додаток складений для п. 4.1 квартального плану за темою заходу: «Ревізія окремих питань фінансово-господарської діяльності

комунального підприємства «Дніпровський метрополітен» Дніпровської міської ради».

Пропозиції щодо внесення до плану заходів державного фінансового контролю ДАС України на наступний плановий квартал, а також щодо визначення переліків підконтрольних установ (об'єктів контролю) для тем заходу державного фінансового контролю Держаудитслужби надають офіси ДАС та їх управління в областях до 10 числа з початку кожного кварталу.

На їх підставі контролюючі структурні підрозділи за встановленими Інструкцією [16] формами формують власні пропозиції до плану заходів державного фінансового контролю з урахуванням пропозицій офісів та їх управлінь в областях.

Через систему електронного документообігу шляхом подання доповідної записки пропозиції направляються заступникам Голови ДАС за напрямками їх відповідальності, та після узгодження з ними до 15 числа з початку кожного кварталу надсилаються для виконання до підрозділу Держаудитслужби, відповідального за планування.

Таким чином формуються централізовані завдання Держаудитслужби – заходи державного фінансового контролю, що визначені у плані заходів державного фінансового контролю ДАС, до виконання яких залучаються її офіси та їх управління в областях, або надаються доручення офісам та їх управлінням в областях щодо проведення в плановому порядку заходів державного фінансового контролю.

Важливою умовою для кожного із запропонованих заходів державного фінансового контролю офісами ДАС та їх управліннями є надання ними обґрунтування доцільності проведення того чи іншого заходу.

«Обґрунтування доцільності проведення заходу державного фінансового контролю передбачає надання інформації, фактів та аргументів, що підтверджують актуальність, корисність чи потребу проведення державного фінансового аудиту або ревізії» [16, р. IV, п. 13].

У табл. 2.1 згруповано інформацію, яка може бути використана для

обґрунтування доцільності проведення державного фінансового аудиту та проведення ревізії.

Таблиця 2.1

Інформація щодо обґрунтування доцільності проведення державного фінансового аудиту та проведення ревізії

Захід державного фінансового контролю	Інформація для обґрунтування доцільності
аудит	− попередні заходи державного фінансового аудиту, проведені щодо об'єкта аудиту, їх основні результати; − державні та комунальні ресурси (кошти бюджетів усіх рівнів, інші державні або комунальні кошти та матеріальні ресурси, кошти цільових фондів тощо), зокрема планові та фактичні показники обсягів фінансування, порядок використання і освоєння таких ресурсів; − розпорядчі документи, якими вводяться в дію бюджетні, державні або регіональні програми (паспорти програм, рішення про їх затвердження тощо) та/або їх копії; − потенційні загрози неефективного управління державними або комунальними ресурсами, що допускалися щодо об'єкта аудиту, його незадовільний фінансово-економічний стан, сталу тенденцію щодо погіршення фінансового результату (збитковість); − питання щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних ресурсів, які передбачається дослідити під час аудиту
ревізія	− попередні заходи державного фінансового контролю, проведені щодо підконтрольної установи, їх основні результати; − державні та комунальні ресурси (кошти бюджетів усіх рівнів, інші державні або комунальні кошти та матеріальні ресурси, кошти цільових фондів тощо), зокрема планові та фактичні показники обсягів фінансування, порядок використання і освоєння таких ресурсів; − ймовірні фінансові порушення в діяльності підконтрольної установи, отриману від органів влади, правоохоронних органів, фізичних та юридичних осіб, ЗМІ та інших джерел; − наявні ризики у діяльності підконтрольної установи, які можуть стати передумовою втрати державних фінансових та матеріальних ресурсів; − наявні факти порушення законодавства, які передбачається перевірити під час ревізії

Джерело: Складено автором за даними [16]

До пропозицій щодо переліків підконтрольних установ (об'єктів контролю) для тем ревізій на підставі Постанови Кабміну України «Про затвердження методик розроблення критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю), а також уніфікованих форм актів, що складаються за результатами проведення планових (позапланових) заходів державного нагляду (контролю)» [30] додається інформація про наявні в таких установах ризики допущення фінансових порушень, які підрозділом, відповідальним за планування, в установленому порядку було рекомендовано для внесення до планів проведення заходів державного фінансового контролю шляхом обчислення сум балів ризиків.

2.2. Порядок проведення аудиту ДАС України

Порядок проведення державного фінансового аудиту ДАС України регулюється Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [48], а також Постановами Кабміну України якими затверджено:

– Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб’єктів господарювання [34]. Дія цього Порядку не поширюється на бюджетні установи;

– Окремі заходи щодо забезпечення державного фінансового контролю. якою затверджений Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, що здійснюються суб’єктами господарювання державного сектору економіки [45];

– Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм [36];

– Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій [37];

– Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів [38];

– Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [39];

– Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового

державного соціального страхування [35].

П.3 Порядку щодо державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання [34] зазначено, що «Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю».

Аналіз зазначених Постанов щодо проведення державного фінансового аудиту органами ДАС України свідчить про єдиний загальний порядок його проведення для усіх об'єктів контролю, але у кожному з них є свої відмінності, які стосуються переважно завдань, пов'язаних з предметами аудиту, та термінів їх проведення.

Предмети аудиту в даному розумінні залежать від об'єкта, який визначає головну мету державного аудиту – здійснення контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, для досягнення економії бюджетних коштів.

Процес проведення державного фінансового аудиту органами ДАС України для усіх об'єктів контролю (крім контролю окремих заходів [45]), складається з етапів, зображених на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Етапи процесу державного фінансового аудиту ДАС України

Джерело: Постанова Кабміну України [34]

Планування та організація аудиту – це попереднє вивчення об’єкта аудиту, формування та затвердження робочого плану, програми аудиту органом ДАС, після чого програма аудиту подається для ознайомлення керівникові об’єкта аудиту особисто під підпис, або через структурний підрозділ діловодства для реєстрації, або рекомендованим поштовим відправленням з повідомленням про вручення, або в електронній формі в установленому законодавством порядку.

Проведення аудиторських процедур – це застосування системи методичних дій аудитором, спрямованих на отримання достатніх і надійних доказів щодо об’єктів аудиту, після чого формуються і оформлюються аудиторські докази, готується аудиторський висновок, пропозиції та рекомендації.

На етапі звітування за результатами аудиту відбувається оформлення та узгодження проєкту звіту про результати проведеного аудиту, підписання протоколу узгодження звіту та подання звіту об’єкта аудиту.

На етапі моніторингу перевіряється виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій, результатів їх впровадження.

Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій, що здійснюються суб’єктами господарювання державного сектору економіки, визначено у Постанові «Про окремі заходи щодо забезпечення державного фінансового контролю» [45] як операційний аудит. Процес операційного аудиту складається з етапів, зображених на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Етапи процесу операційного аудиту ДАС України

Джерело: Постанова Кабміну України [45]

Проведення моніторингу стосується господарських операцій, що здійснюються суб'єктами господарювання, вартість яких дорівнює або перевищує 100 тис. гривень, за винятком господарських операцій, що пов'язані з цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), залучених під державні гарантії, які підлягають моніторингу суцільним порядком під час камеральних перевірок.

Державний фінансовий аудит органами ДАС України проводиться відповідно плану проведення заходів державного фінансового контролю групою державних аудиторів, склад якої й строки проведення аудиту визначає керівник органу ДАС відповідно до основних завдань аудиту.

Завдання для проведення державного фінансового аудиту об'єктів аудиту щодо аналізу і перевірці предметів аудиту згруповано у таблиці (додаток Л). Крім цього всі завдання передбачають розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків і порушень та запобігання їм надалі.

Загальний строк проведення аудиту діяльності суб'єктів господарювання, Пенсійного фонду України та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, інвестиційних проєктів, використання інформаційних технологій становить не більш як 90 робочих днів [34, 37, 38, 40].

Загальна тривалість проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та державних (регіональних) цільових програм становить не більш як 120 робочих днів [36, 39].

Для проведення будь-якого державного фінансового аудиту державні аудитори надають керівникові об'єкта аудиту в день виходу направлення на проведення аудиту за місцезнаходженням об'єкта аудиту. Таке направлення на кожного державного аудитора оформляється у двох примірниках за встановленими Міністерством фінансів зразками та підписується керівником органу Держаудитслужби.

Якщо в установленому порядку період і строк проведення аудиту змінені у плані проведення заходів державного фінансового контролю, нове направлення не оформлюється. Але якщо строк проведення аудиту продовжено, державні

аудитори зобов’язані пред’явити керівнику об’єкта аудиту направлення з відміткою про таке продовження.

Під час проведення аудиту з метою дослідження його гіпотез та отримання аудиторських доказів може здійснюватися збір необхідної інформації від учасника аудиту інформації за письмовим запитом органу ДАС або державними аудиторами безпосередньо за місцезнаходженням учасника аудиту. Це може бути й інформація зустрічних звірок, порядок проведення яких законодавчо встановлений для органів контролю відповідною Постановою Кабміну [41]. Результати збору інформації таким способом аудитори відображають в довідці, яка підписується і державним аудитором, і керівником учасника аудиту.

Під час проведення аудиту на договірних засадах можуть залучатися кваліфіковані фахівці відповідних органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій для проведення необхідних робіт (контрольних замірів, обмірів, запусків, аналізів, монтажних і ремонтних та інших робіт) або інших перевірок.

Під час проведення аудиту об’єкт аудиту забезпечує державним аудиторам місце для роботи зі створенням необхідних умов для проведення аудиту (для надання інформації й зберігання документів, користування службовим зв’язком, комп’ютерною та розмножувальною й іншою технікою, доступ до інформаційно-комунікаційних систем зі забезпеченням законодавчо встановлених вимог щодо захисту інформації тощо).

У разі наявності обставин, щодо неможливості проведення аудиту, збору інформації (недопущення державних аудиторів до об’єкта аудиту, відмова від надання необхідних для перевірки документів тощо) державним аудитором складається та підписується акт у двох примірниках, один з яких долучається до матеріалів аудиту, другій передається об’єкту аудиту.

Не пізніше ніж в останній робочий день завершення строку проведення аудиту керівником аудиту формується проєкт звіту, який подається об’єкту аудиту для ознайомлення, після отримання якого у разі потреби у письмовій формі протягом десяті робочих днів об’єкт аудиту готує обґрунтовані коментарі до нього та у разі їх наявності надсилає органу Держаудитслужби.

За результатами обговорення з врахуванням коментарів складається протокол узгодження проекту звіту (приклад – додаток Е), після підписання кого керівник аудиту протягом трьох робочих днів підписує по одному примірнику звіту для органу Держаудитслужби та об'єкта аудиту.

Щодо операційного аудиту, державний аудитор письмово інформує керівника суб'єкта господарювання, якщо під час операційного аудиту встановлено, що прийняття управлінських рішень або здійснення господарських операцій може призвести до неефективного чи незаконного використання державних коштів, майна, фінансових порушень чи вимог законодавства, про те, що господарська операція є ризиковою операцією. При цьому він зазначає строк зворотного інформування про прийняття щодо такої операції управлінського рішення.

При встановленні факту порушення вимог законодавства державний аудитор подає інформацію керівнику органу Держаудитслужби, який надає керівникові суб'єкта господарювання письмові пропозиції щодо усунення виявлених порушень із зазначенням строку зворотного інформування про вжиті заходи щодо їх усунення.

Результати перевірки ризикових операцій оформляються у формі довідки у двох примірниках, один з яких надається керівникові суб'єкта господарювання.

У разі неусунення керівником суб'єкта господарювання у зазначений органом Держаудитслужби строк виявлених порушень, у тому числі законодавства, щодо такого керівника може бути прийнято рішення про припинення його повноважень та розірвання з ним контракту.

В цілому результати операційного аудиту відображаються в аудиторському звіті.

Звернемо увагу й на те, що в умовах воєнного стану, який продовжується в Україні вже третій рік, відбулися й деякі зміни в системі державного фінансового контролю для забезпечення його ефективності, що є надзвичайно важливим завданням органів управління країни, адже надає змогу підтримати фінансову стабільність та забезпечити раціональне використання ресурсів. Саме тому

Кабінетом Міністрів України ще у травні 2022 року було видано Постанову «Деякі питання здійснення державного фінансового контролю в умовах воєнного стану» [13], в якій зазначено, що «Державна аудиторська служба та її міжрегіональні територіальні органи під час воєнного стану та протягом місяця після його припинення або скасування … здійснюють заходи державного фінансового контролю з урахуванням воєнного стану»:

«– тривалість заходів коригується відповідно до обставин, обумовленими воєнним станом;

– документування заходів державного фінансового контролю та їх процесу здійснюється в паперовій та електронній формі» [52, с. 235].

Також відбуваються й вимушені зміни у планах проведення заходів державного фінансового контролю ДАС. Такі зміни до планів проведення заходів державного фінансового контролю проводяться виключно у порядку їх затвердження за наказами Державної аудиторської служби, які передбачають перенесення строків проведення заходів ДФК на пізніші терміни з урахуванням воєнного стану на території, де знаходиться об’єкт контролю, який включений до плану проведення заходів державного фінансового контролю ДАС.

2.3. Аналіз результатів фінансового контролю ДАС України

Результати своєї діяльності та її територіальних органів Державна аудиторська служба України щомісячно розміщує у звітах на своєму сайті.

Звіти складаються за встановленими формами: форма № 1–кр, де підводяться підсумки проведених ревізій, перевірок; форма № 2–дфк, в якій відображаються результати моніторингу та перевірки закупівель; форма № 3–кр з підсумками проведених аудитів. Результати у звітах подаються наростаючим підсумком з початку поточного року. У наведених формах у табличному вигляді обовязково наводяться як вцілому по ДАС, так і у розрізі офісів:

– структура виявлених фінансових порушень за звітний період;

– динаміка виявлення та забезпечення усунення порушень, пов’язаних з

недоотриманням фінансових ресурсів;

– відомості про стан усунення порушень.

Отже, проаналізуємо основні загальні результати проведених заходів ДФК ДАС України та її територіальних органів у 2020-2023 роках на підставі форми № 1–кр (табл. 2.2 та для наочного відображення їх динаміки – рис. 2.3).

Таблиця 2.2

Аналіз основних загальних відомостей про результати проведених заходів ДФК органами ДАС України у 2021-2023 роках

ПОКАЗНИКИ	Кількість (фактів, об'єктів)			Абсолютне відхилення 2023 р. (+,-)		Відносне відхилення 2023 р. (%) до	
	2021 р.	2022 р.	2023 р.	2021 р.	2022 р.	2021 р.	2022 р.
1. Проведено заходи державного фінансового контролю (всього), у тому числі:	12039	12991	13299	1260	308	110,47	102,37
1.1. Ревізій певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності (всього)	1024	446	713	-311	267	69,63	159,87
1.2. Ревізій виконання місцевих бюджетів	9	2	33	24	31	366,67	1650,00
1.3. Перевірок закупівель	528	587	395	-133	-192	74,81	67,29
1.4.Моніторингів закупівель	10485	11958	12191	1706	233	116,27	101,95
2. Проведено зустрічних звірок (всього)	2695	1578	1889	-806	311	70,09	119,71
3. Кількість підприємств, установ і організацій, охоплених контролем (всього), у тому числі:	7436	8726	9198	1762	472	123,70	105,41
- ревізіями	1002	440	702	-300	262	70,06	159,55
- перевірками закупівель	466	472	357	-109	-115	76,61	75,64
- моніторингами закупівель	6161	7904	8227	2066	323	133,53	104,09
4. Кількість підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення (всього)	6032	6543	6338	306	-205	105,07	96,87

Джерело: Складено автором за даними статистичних звітів, форми № 1–кр [18]

Результати проведеного аналізу свідчать про зростаючу динаміку у досліджуваному періоді щодо проведених заходів ДФК (всього); кількості підприємств, установ і організацій, охоплених контролем (всього). Це пояснюється тим, що функціонування вітчизняної економіки в умовах воєнного стану суттєво наростили вимоги до державного фінансового контролю, оскільки забезпечення фінансової дисципліни, прозорості та ефективності використання коштів стає критично-важливим для забезпечення обороноздатності та збереження національної безпеки.

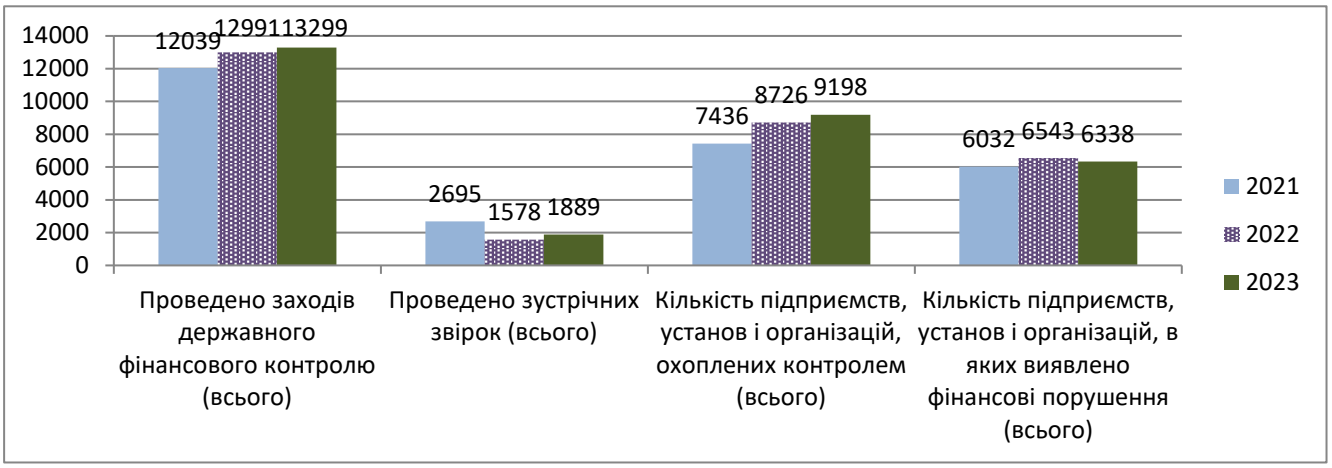


Рис. 2.3. Динаміка основних загальних результатів ДФК ДАС України та її територіальних органів у 2020-2023 роках

Джерело: дані табл. 2.2

Водночас з рис. 2.3 ми бачимо, що серед підприємств, установ і організацій, охоплених контролем, у значній кількості підприємств, установ і організацій виявлені фінансові порушення. Проаналізуємо детальніше вказаний показник (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Аналіз структури фактів виявлених фінансових порушень ДАС у 2021-2023 роках серед підприємств, установ і організацій, охоплених контролем

ПОКАЗНИКИ	Кількість (фактів, об'єктів)			Абсолютне відхилення 2023 р. (+,-)	
	2021 р.	2022 р.	2023 р.	від 2021 р.	від 2022 р.
Кількість підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення (всього)	6032	6543	6338	306	-205
- у бюджетних установах та організаціях	3581	3913	3728	147	-185
- у суб'єктів господарювання державного та комунального сектору	2351	2557	2526	175	-31
Частка підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення (%), у тому числі:	81,12	74,98	68,91	-12,21	-6,08
- у бюджетних установах та організаціях	59,37	59,80	58,82	-0,55	-0,98
- у суб'єктів господарювання державного та комунального сектору	38,98	39,08	39,85	0,88	0,77

Джерело: дані звітів за формою № 1–кр [11]

За даними аналізу, проведеними у табл. 2.3, частка підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення, складає у 2021 році 81,12 %, у 2022 74,98 %, у 2023 – 68,91 %. Вона має позитивну тенденцію до зменшення. Так

у 2023 році частка зменшилась у порівнянні з 2021 роком на 6,08 %, з 2022 – на 12,21 %. Найбільша кількість порушень належить бюджетним установам та організаціям. Їх частка у структурі підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення, складає 59,37 % у 2021 році, 59,8 % у 2022 та 58,82 % у 2023 роках, тобто залишається високою.

Далі проаналізуємо втрати фінансових і матеріальних ресурсів (у млн грн), спричинені фінансовими порушеннями законодавства у бюджетних установах і організаціях та у суб'єктів господарювання державного та комунального сектору (додаток М).

Як бачимо з даних додатку М, загальна сума втрат фінансових і матеріальних ресурсів у 2023 році значно зросла у порівнянні з попередніми роками. Вона склала: 1430,43 % до 2021 року, 211,31 % до 2022 року. Недоотримано фінансових ресурсів у 2021 році 5841,4 млн грн, 60833,0 млн грн у 2022 та 134161,9 млн грн у 2023 роках. Це наочно підтверджує й рисунок у додатку Н.

Аудиторами ДАС у 2021-2023 роках виявлено значне зростання фінансових порушень законодавства у бюджетних установах і організаціях та у суб'єктів господарювання державного та комунального сектору під час воєнного стану (2022-2023 роки).

Найбільші порушення виявлені в частині незаконних витрат, які збільшились з 7124,90 млн грн у 2021 році до 73153,90 млн грн у 2023 році. Цей показник у 2023 році склав у відсотках 1026,74 % до 2021 року, перевищив його більш ніж у 10 разів. Це стосується здебільшого суб'єктів господарювання державного та комунального сектору, показник незаконних витрат у яких склав у 2023 році 1639,44 % у відношенні до 2021 року.

Аналогічно й з виявленими недостачами, величина яких зросла з 37,7 млн грн у 2021 році до 3297,3 млн грн у 2023 році, тобто майже у 87,5 раза, на що значно вплинуло також зростання порушень за даним показником у суб'єктів господарювання державного та комунального сектору, яке склало 15565,07 % у 2023 році у відношенні до 2021 року та 7118,38 % – до 2022 року.

Таким чином сума проведених витрат з порушенням законодавства на 1 факт порушень зросла у суб'єктів господарювання державного та комунального сектору на 22,18 млн грн у 2023 році проти 2021 року або майже в 12 разів та проти 2022 року – на 9,74 млн грн (на 67,16 %), і це про тому, що більша кількість порушень належить бюджетним установам та організаціям.

У бюджетних установах і організаціях цей показник на 1 факт порушень також збільшився у 2023 році на 1,33 млн грн проти 2021 та на 1,96 млн грн проти 2022 років.

Далі нами проаналізовано зміни у структурі проведених витрат з порушенням законодавства (додаток О). Даний аналіз засвідчує попередній висновок щодо значних порушень законодавства у суб'єктів господарювання державного та комунального сектору під час воєнного стану в Україні, які призводять до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, що переважно стосується проведення ними незаконних витрат.

У структурі проведених витрат з порушенням законодавства у суб'єктів господарювання державного та комунального сектору їх частка склала у 2021 році 54,25 %, а у 2022 – 94,99 % і декілька зменшилась у 2023 році (79,66 %), на що вплинуло збільшення частки таких порушень у бюджетних установах і організаціях у 2023 році: у 2022 році – 4,96 %, а у 2023 році – 11,89 %.

За видами витрат, проведених з порушенням законодавства, в їх структурі і у суб'єктів господарювання державного та комунального сектору, і у бюджетних установах і організаціях значно переважає інші види витрат частка незаконних витрат. Це можна наочно побачити на рис. 2.4.

Безумовно органами ДАС України за результатами контролю вживають заходів для забезпечення притягнення до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності працівників об'єктів контролю, винних у допущенні порушень, інформацію про які подають у своєї звітності за формами та встановленими показниками відповідно наказів Державної аудиторської служби України про їх затвердження [42, 43, 44].

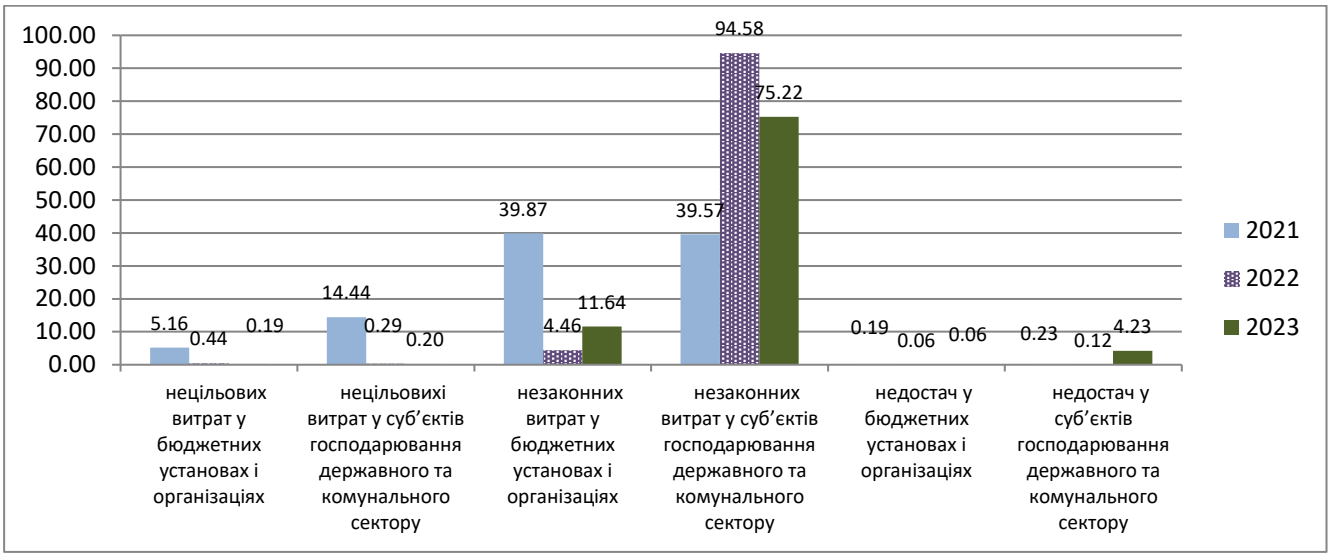


Рис. 2.4.. Частка незаконних витрат у структурі витрат, проведених з порушенням законодавства у 2021-2023 роках

Джерело: дані додатку О

Таблиця з результатами аналізу вжитих заходів органами за результатами проведеного контролю та впровадження результатів контролю у досліджуваному періоді на підставі форми № 1–кр винесена у додаток П. Дані аналізу, проведеного у таблиці свідчать, що звітність щодо вжитих заходів органами Держаудитслужби за результатами проведеного контролю містить переважно кількісні показники фактів та об'єктів контролю. Звернемо увагу, що у 2023 році кількість фактів та об'єктів майже за всіма показниками зменшилась у порівнянні з 2021 роком, але зросла у порівнянні з 2022 роком.

Щодо впровадження результатів контролю ДАС (див. додаток П), у 2023 році кількість прийнятих управлінських рішень за результатами яких притягнуто осіб до дисциплінарної та матеріальної відповідальності та звільнено осіб із займаних посад збільшилась на 46 проти 2021 року та на 343 проти 2023 року, що є позитивним. Зменшення бюджетних призначень / асигнувань розпорядникам бюджетних коштів склало 28,2 млн грн у 2023 році, що більше, ніж у 2021 році на 3,7 млн грн, але менше, ніж у 2022 році на 30,1 млн грн.

Крім цього у 2023 році зросла кількість розпочатих досудових розслідувань за матеріалами проведених заходів ДФК проти попередніх років (на 21 у порівнянні з 2021 та на 157 – з 2022 роками). Притягнуто до адміністративної

відповідальності (за порушення норм КУпАП) у 2023 році на 237 осіб та на 1,2 млн грн більше, ніж у 2022 році, що також позитивно характеризують результати діяльності.

Проте це ще не підтверджує ефективність результатів фінансового контролю ДАС України. «Кількісно ефективність бюджетної політики вимірюється відношенням отриманих результатів до суми здійснених витрат. … Мірою ефективності служить відношення результату (ефекту перевірки) до витрат, пов'язаних з отриманням цього результату» [6, с. 9], з чим не можна не погодитись.

Щодо здійснених витрат, пов'язаних з отриманням результатів державного фінансового контролю ДАС України, за інформацією, опублікованою на її сайті, «на функціонування Держаудитслужби держава витрачає 1,1 млрд грн на рік» [55].

Отже, проаналізуємо ефективність результатів державного фінансового контролю ДАС України на підставі наступних форм звітності:

– № 1–кр «Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів»;

– №2–дфк «Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів (моніторинг закупівлі, перевірка закупівель)»;

– та № 3–кр «Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів (аудит)».

Якщо подивиться звіти, за якими проведено аналіз (додаток Р), кількість заходів державного фінансового контролю в порівнянні 2023 року з 2021-2022 роками майже не змінилася, але обсяг охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів збільшився відповідно в 1,29 та 1,56 раза. Водночас збільшилися й суми виявлених порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів.

Упередження фінансових втрат фінансових та матеріальних ресурсів склало у 2023 році у порівнянні з 2021 роком 182,11 % при збільшені на 22599,7 млн грн

та з 2022 роком 151,74 % при збільшені на 17089,4 млн грн.

Усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у 2023 році на 4169,6 млн грн більше, ніж у 2021 році та на 1495,2 млн грн більше, ніж у 2022 році. Відносне відхилення до 2021 року склало 686,85 %, тобто усунуто фінансових порушень в 6,7 раза більше. Відносне відхилення до 2022 року склало 144,17 %.

Значно зросла і ефективність витрат на утримання органів ДАС, тобто окупність таких витрат. Лише витрати на утримання органів ДАС у відношенні з обсягом усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, окупили себе у порівнянні 2023 та 2021 років майже у 7 разів.

Отже, проведений аналіз втрат фінансових і матеріальних ресурсів, спричинених порушеннями законодавства бюджетними установами і організаціями та суб’єктами господарювання державного та комунального сектору, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, засвідчив, що величина таких порушень у грошовому вимірнику щорічно зростає, що говорить, на нашу думку, про недостатню ефективність вжитих заходів ДАС за результатами контролю, та вимагає вдосконалення державного фінансового контролю від системи органів ДФК України, щоб відповідальність порушників була невідворотною.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Державний фінансовий контроль ставить за мету виявлення порушень принципів законності, ефективності та економії матеріальних і фінансових ресурсів підконтрольних об'єктів на усіх стадіях їх використання з першочерговими завданнями – попередження та профілактика фінансових порушень, сприяння у досягненні раціональності та економічності при використанні державних фінансових ресурсів.

Як засвідчили результати проведеного аналізу у попередньому параграфі, суб'єкти господарювання державного та комунального сектору й бюджетні установи й організації допускають багато фінансових порушень законодавства, які почастішали під час воєнного стану та заважають належному розподіленню і використанню коштів на оборону та соціальні потреби, у зв'язку з недоотриманням державою доходів бюджету.

Так за даними, наведеними у другому розділі (див. додаток Р), конкретні розміри виявлених фінансових втрат і матеріальних ресурсів Держаудитслужбою України у 2021-2023 роках складають відповідно 256 707,5 млн грн, 300 937,7 млн грн та 384 258,8 млн грн, у тому числі за допомогою інспектування у 2023 році виявлено порушення, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, які перевищують розміри 2021 та 2022 років відповідно на 196246,2 млн грн та 111143,0 млн грн. За допомогою аудиту виявлено неефективні управлінські дії, що призвели до недоотримання доходів та потенційних порушень у 2023 році на суму 80080,7 млн грн, що більш ніж у попередньому році на 21580,3 млн грн. За допомогою моніторингу закупівель лише у 2023 році встановлено порушення законодавства у сфері закупівель на загальну суму 93 181,3 млн грн.

«Наведені цифри свідчать про надвеликі розміри коштів, спрямування яких на розвиток, покращення добробуту, здійснило б позитивний ефект на країну та суспільство» [22].

За матеріалами проведених заходів державного фінансового контролю у

2023 році кількість розпочатих досудових розслідувань зросла порівняно з 2021 роком на 21 випадок та на 157 – порівняно з 2022 роком (див. додаток П). А кількість долучених до кримінальних проваджень за аудиторськими звітами ДАС за формою № 2-дфк 2021-2023 років [11] складала у 2021 році 45 випадків, у 2022 – 19, у 2023 – 35.

Однак, як зазначають Г. Погріщук Г. та Н. Головай, взаємодія служб державного фінансового контролю з правоохоронними та судовими органами є недостатньою, «в результаті чого можемо спостерігати непоодинокі випадки зволікання судів з розглядом відкритих справ про крадіжки або перевитрати бюджетних коштів, безпідставне звільнення від відповідальності осіб, що вчинили протиправні дії, несвоєчасне інформування служб державного фінансового контролю про передачу до органів виконавчої служби постанов щодо притягнення правопорушників до адміністративної відповідальності тощо» [27].

Безумовно, вплив воєнного стану значно ускладнює здійснення ДФК. Це призводить до недостатньої прозорості витрат та неефективного використання ресурсів, оскільки виникає необхідність швидкого прийняття рішень у відповідь на військові загрози. Ускладнює аудиторські перевірки й обмежений доступ до певних територій в зонах бойових дій, що не дозволяє органам контролю проводити повноцінні перевірки та знижує загальну ефективність державного фінансового контролю.

М.Р. Піхоцька відмічає, що ситуація в умовах надзвичайного стану і нестабільності ускладнена ще й специфічними фінансовими проблемами, які стосуються підвищених корупційних ризиків, оскільки «війна сприяє розвитку корупційних схем через неформальні канали закупівель для оборонних потреб та послуг» [25].

Крім цього, авторка додає, що під час воєнного стану створили труднощі у сфері зростання ефективності реалізації заходів фінансового контролю відсутність чіткого розподілу повноважень та узгодженого механізму взаємодії між різними органами контролю. «Розв’язання цієї проблеми вимагає удосконалення законодавчої бази та розроблення дієвих процедур координації діяльності між

органами контролю» [25].

На основі аналізу досліджень вчених щодо ефективності державного фінансового контролю В. Орленко прийшов до висновків, що необхідна оптимізація організаційної структури ДФК на основі розробки єдиних концептуальних принципів організації державного контролю, уточнення та розмежування функцій державних органів контролю, розумна «спеціалізація» яких дозволить створити дієвий механізм протидії правопорушенням і зловживанням у сфері використання бюджетних коштів, державної власності [22, с. 119].

Щодо принципів організації державного контролю, Закони України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» [46, ст. 3], «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [28, ст. 6, ст. 8] та інші нормативно-правові акти України передбачають достатню, на наш погляд, кількість принципів для застосування у контрольної діяльності: незалежності, об'єктивності, достовірності та неупередженості, відкритості, прозорості, конфіденційності, підконтрольності і підзвітності органу державного нагляду (контролю) відповідним органам державної влади тощо.

Проте переважна кількість принципів організації державного контролю спрямована на забезпечення ефективності функціонування органів державного фінансового контролю, об'єктивності, достовірності та неупередженості висновків. Як зазначають Н. Жидовська та Л. Петришин, «в Україні нерозвинений важливий аспект розвитку сучасної демократичної держави, який передбачає підзвітність влади перед громадянами як платниками податків, і реалізується через публічну професійну і незалежну оцінку діяльності органів влади з боку вищого органу державного контролю» [14].

На думку Б.С. Гузара та В.В. Закамарка, існує й «проблема, через яку знижується ефективність державного фінансового контролю, це – недостатня увага до аналітичної роботи та розробки стратегій на наступні роки. На основі такого аналізу можна виявити та у подальшому зосередити увагу на основних факторах, які мають негативний вплив на ефективне використання та розподілу

коштів та у подальшому зосередити роботу на усунення виявлених недоліків» [8, с. 799-780].

Це підтверджує і дослідження Є.І. Сікори [53] щодо аналізу ефективності існуючих фінансових механізмів, в якому автор висвітлив, як за допомогою методів системного аналізу можна комплексно оцінити існуючі методи фінансового контролю. Він сформував оптимальні сценарії впровадження інформаційних технологій і процедур контролю у сфері фінансового контролю, адаптованих до українських реалій з використанням методів моделювання для підвищення точності і швидкості обробки фінансових даних, що сприяє оперативному виявленню порушень та їх коригуванню і є критично важливим в умовах воєнного стану.

Алгоритм, запропонований Є.І. Сікорою для підвищення ефективності фінансового контролю, містить наступну послідовність дій (рис. 3.1):

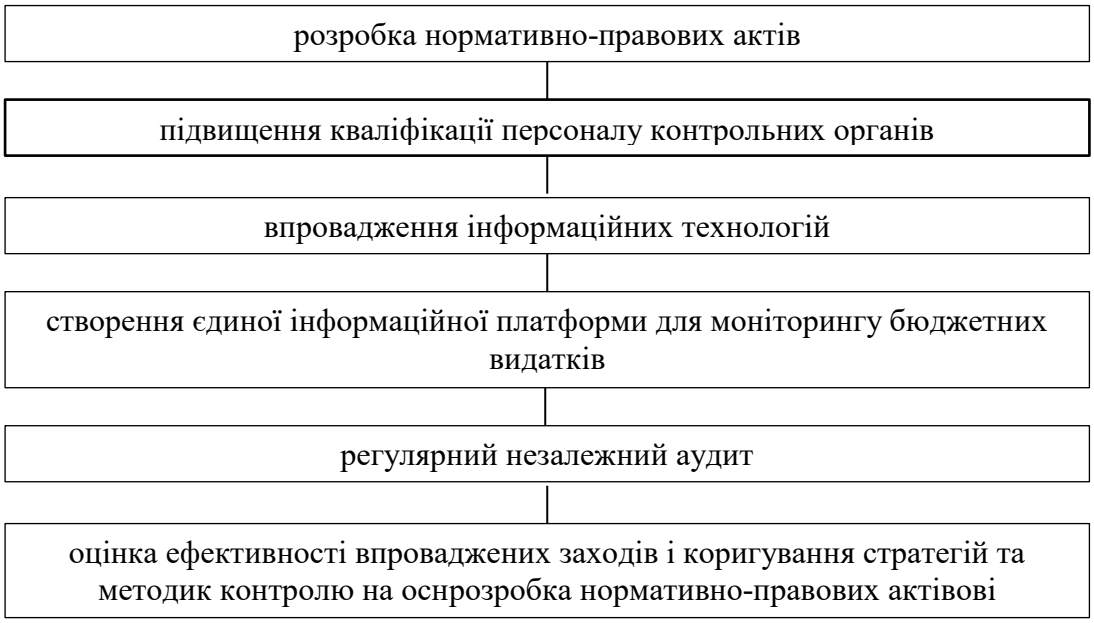


Рис. 3.1. Алгоритм для підвищення ефективності фінансового контролю

Джерело: сформовано автором на підставі [53]

Необхідність розробки нормативно-правових актів, які створюють правове підґрунтя для впровадження нових методик і процедур контролю, за дослідженнями Є.І. Сікорою, пов’язана з слабкими місцями державного фінансового контролю – недостатньою швидкістю проведення аудиту та координацією дій між різними державними структурами. Це створює ризики

нецільового використання коштів, заважає проведенню ефективного моніторингу витрат та в цілому – забезпеченню балансу між швидкістю і прозорістю.

Підвищення кваліфікації персоналу контрольних органів спеціалізованим навчанням і тренінгами забезпечує високий професійний рівень виконавців.

Впровадження інформаційних технологій дозволяє автоматизувати процеси моніторингу та аналізу для підвищення швидкості і точності виявлення порушень.

Створення єдиної інформаційної платформи для моніторингу бюджетних видатків забезпечує централізований доступ до даних та сприяє кращій координації між різними контрольними органами.

Регулярний незалежний аудит, що проводиться зовнішніми органами контролю, забезпечує об’єктивність і неупередженість перевірок.

Оцінка ефективності впроваджених заходів, коригування стратегій та методик контролю на основі отриманих результатів дозволяє адаптувати систему контролю до змінних умов і підвищити її ефективність.

Щодо впровадження інформаційних технологій, В.А. Бортняк звертав увагу, що цифрові інструменти мають бути застосовані під час здійснення фінансового контролю для оцінки надійності, безпеки (включаючи безпеку персональних даних), результативності та ефективності автоматизованих інформаційних систем [4].

М.Р. Піхоцька, як напрями удосконалення ДФК, також вважає невідкладними завданнями підвищення професійного рівня працівників органів контролю, забезпечення прозорості їхньої діяльності [25].

Отже, система державного фінансового контролю має бути побудована таким чином, щоб можна було швидко й ефективно налаштовуватись на вирішення нових завдань та викликів, оскільки їх реальне втілення в життя значною мірою сприяє створенню максимально сприятливих умов для гарантування конституційного ладу, підтримання державної стабільності.

На підставі вищенаведеного можна зробити висновки, що основними напрямами удосконалення державного фінансового контролю мають бути:

– зміцнення законодавчої бази;

– розробка нових методологічних підходів до контролю за використанням бюджетних коштів;

– впровадження сучасних інформаційних технологій для автоматизації процесів фінансового контролю;

– проведення регулярного незалежного аудиту;

– підвищення кваліфікації персоналу контрольних органів;

– зміцнення співпраці між різними контрольними органами для обміну інформацією та координації дій.

ВИСНОВКИ

Метою дипломної роботи на тему: «Сучасний стан державного фінансового контролю в Україні» є визначення напрямів вдосконалення державного фінансового контролю в Україні для забезпечення ефективного використання державних ресурсів на основі дослідження теоретичних засад та практичних аспектів щодо його організації та методики проведення.

В результаті дослідження теоретичних засад державного фінансового контролю в Україні нами з'ясовано, що в законодавчій базі України не закріплено його визначення та мета, не наведений перелік органів, які уповноважені здійснювати такий контроль (суб'єктів контролю), а також його об'єктів.

Тому на підставі наукових робіт вітчизняних вчених ми зробили наступний висновок: державний фінансовий контроль – це регламентована нормами права діяльність органів державного управління та державної влади, що реалізується через систему нагляду та перевірки фінансової дисципліни, законності, ефективності та доцільності процесів розподілу, використання, формування фінансових ресурсів та грошових фондів, що належать державі або лишаються в суб'єкта фінансово-контрольних правовідносин при виконанні ним функціональних обов'язків у зв'язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, отримання кредитів з державного бюджету чи під гарантії уряду України. Його метою є сприяння зміцненню фінансового становища держави, її економічного зростання, шляхом виявлення відхилень від прийнятих норм та стандартів, порушень принципів законності, ефективності і економії витрачання фінансових ресурсів, щоб мати можливість своєчасно вжити коригувальних заходів, а за необхідністю – притягти винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду, здійснити заходи щодо запобігання або скорочення подібних порушень у майбутньому.

Центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, є Державна аудиторська служба України. Органи служби реалізують державний фінансовий контроль через

здійснення заходів, що встановлені Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні».

Найбільш важливою звітністю ДАС є бюджетна звітність щодо виконання кошторису за поточними видатками загального фонду, який у досліджуваному періоді виконаний майже у повному обсязі.

В ДАС має місце недоукомплектованість штатних посад. Але це не заважає її органам ефективно виконувати поставлені перед ними завдання на підставі затверджених планів роботи ДАС та її офісів, планів проведення заходів державного фінансового контролю ДАС та її офісів і планів проведення перевірок витрат, здійснених бенефіціарами (партнерами).

Порядок проведення державного фінансового аудиту ДАС України регулюється Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», а також Постановами Кабміну України щодо проведення державного фінансового аудиту, аналіз яких щодо проведення державного фінансового аудиту органами ДАС України свідчить про єдиний загальний порядок його проведення для усіх об'єктів контролю, але у кожному з них є свої відмінності, які стосуються переважно завдань, пов'язаних з предметами аудиту, та термінів їх проведення.

Результати аналізу за звітністю ДАС щодо здійснення державного фінансового контролю свідчать про зростаючу динаміку у досліджуваному періоді проведених заходів ДФК та кількістю підприємств, установ і організацій, охоплених контролем. Значно зросла у 2023 році у порівнянні з попередніми роками і загальна сума втрат фінансових і матеріальних ресурсів. Найбільша сума втрат, пов'язаних з порушенням законодавства на 1 факт порушень, виявлена у суб'єктів господарювання державного та комунального сектору (у 2023 році проти 2021 року вона збільшилась майже в 12 разів), хоча більша кількість порушень належить бюджетним установам та організаціям.

Це говорить, на нашу думку, про недостатню ефективність вжитих заходів ДАС за результатами контролю та вимагає вдосконалення державного фінансового контролю від системи органів ДФК України, щоб відповідальність

порушників була невідворотною.

Безумовно, вплив воєнного стану значно ускладнює здійснення ДФК. Це призводить до недостатньої прозорості витрат та неефективного використання ресурсів, оскільки виникає необхідність швидкого прийняття рішень у відповідь на військові загрози. Ускладнює аудиторські перевірки й обмежений доступ до певних територій в зонах бойових дій. Крім цього, ситуація ускладнена ще й специфічними фінансовими проблемами, які стосуються підвищених корупційних ризиків, оскільки «війна сприяє розвитку корупційних схем через неформальні канали закупівель для оборонних потреб та послуг».

Створюють труднощі у сфері зростання ефективності реалізації заходів фінансового контролю й відсутність чіткого розподілу повноважень та узгодженого механізму взаємодії між різними органами контролю. Недостатньою є взаємодія служб державного фінансового контролю з правоохоронними та судовими органами.

Ще одною проблемою, через яку знижується ефективність державного фінансового контролю, є недостатня увага до аналітичної роботи та розробки стратегій на наступні роки.

Отже, на основі виявлених у дослідженні проблем, які заважають ефективному проведенню державного фінансового контролю, нами зроблені висновки, що основними напрямами удосконалення державного фінансового контролю мають бути:

– зміцнення законодавчої бази;

– розробка нових методологічних підходів до контролю за використанням бюджетних коштів;

– впровадження сучасних інформаційних технологій для автоматизації процесів фінансового контролю;

– проведення регулярного незалежного аудиту;

– підвищення кваліфікації персоналу контрольних органів;

– зміцнення співпраці між різними контрольними органами для обміну інформацією та координації дій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 7 березня 2024 року відбудеться публічний звіт Голови Держаудитслужби Алли Басалаєвої про підсумки діяльності за 2023 рік. Матеріали звіту. *Сайт Держаудитслужби України*. URL: https://dasu.gov.ua/ua/news/5089. Назва з екрану.

2. Атаманчук Н. І. Органи державного фінансового контролю в Україні: особливості правового забезпечення адміністративно-юрисдикційної діяльності. *Нове українське право*. 2023. № 4. С. 46-51. URL: http://newukrainianlaw.in.ua/index.php/journal/article/view/511/462.

3. Аудит: курс лекцій / уклад. М. В. Дубініна, А. Г. Костирко. – Миколаїв : МНАУ, 2023. – 124 с.

4. Бортняк В. А. Форми і методи здійснення фінансового контролю в Україні. Академічні візії. 2022. № 13. DOI: http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7514213.

5. Бюджетний кодекс України: Закон України у редакції від 21.09.2024 № 2456-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17?new=1&find=1&text=не+виконан#w2_42.

6. Васільєва Л. М. Поняття ефективності методів державного фінансового контролю. *Фінанси, банківська система та страхування в Україні: стан, проблеми, та перспективи розвитку в кризовій економіці: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф*. ДДАЕУ. Дніпро. 2021. С. 8-11. URL: https://drive.google.com/drive/folders/1xsq5inTbsw5CYG4osfFqnaL4erFVVlSK.

7. Вербицька В. І., Якушкіна В. Р. Державний фінансовий контроль: поняття та класифікація. *Комунальне господарство міст*. 2024. Т. 2, № 183. С. 38-42. DOI: 10.33042/2522-1809-2024-2-183-38-42.

8. Гузар Б. С., Закамарко В. В. Організація державного фінансового контролю і ефективність його здійснення в Україні в умовах воєнного стану. Proceedings of v international scientific and practical conference. Liverpool, United Kingdom. 2023. С. 797 –804. URL: https://sci-conf.com.ua/v-mizhnarodna-naukovo-

praktichna-konferentsiya-global-science-prospects-and-innovations-28-30-12-2023-liverpul-velikobritaniya-arhiv/.

9. Гуренко Т. О. Сучасний стан та напрями удосконалення організації державного фінансового контролю. *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-23.

10. Державна аудиторська служба України. 40165856. *Аналітична система YouControl. Повне досьє на кожну компанію України.* URL: https://youcontrol.com.ua/catalog/company_ details/40165856/. Назва з екрану.

11. Державна аудиторська служба України. Звіти. *Сайт.* URL: https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/51. Назва з екрану.

12. Державна аудиторська служба України. Структура. *Сайт.* URL: https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/3507. Назва з екрану.

13. Деякі питання здійснення державного фінансового контролю в умовах воєнного стану: Постанова Кабінету Міністрів України від 07 травня 2022 р. № 561. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-zdijsnennya-derzhavnogo-finansovogo-kontrolyu-v-umovah-voyennogo-s561-070522.

14. Жидовська Н., Петришин Л. Сучасні підходи до державного фінансового контролю як інструменту забезпечення ефективного використання бюджетних ресурсів. Економіка та суспільство. 2024. № 6. Doi: 10.32782/2524-0072/2024-62-13.

15. Звіт Державної аудиторської служби за 2022 рік. *Урядовий портал*. URL: https://www.kmu.gov.ua/news/zvit-derzhavnoi-audytorskoi-sluzhby-za-2022-rik.

16. Інструкція з планування діяльності органів державного фінансового контролю (зі змінами) : Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 26 жовтня 2005 р. № 319 (у редакції наказу Державної аудиторської служби України від 26 грудня 2019 р. № 366 зі змінами). URL: https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/2115.

17. Картка законопроєкту. Висновок комітету 24.04.2019. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64601. Назва з екрана.

18. Керівні принципи аудиту державних фінансів : Збірник базових

документів INTOSAI. Проект ПРООН з врядування «Доброчесність на практиці». К., 2001. 122 с.

19. Кичинська А.О. Окремі питання державного фінансового контролю в умовах воєнного стану. *Журнал східноєвропейського права*. 2024. № 127. URL: https://easternlaw.com.ua/uk/osoblive-administrativne-pravo/kichinska-a-o-okremi-pitannya-derzhavnogo-finansovogo-kontrolyu-v-umovax-voyennogo-stanu.

20. Кіфоренко О. Поняття публічного управління: історичний генезис. *Таврійський науковий вісник. Серія: Публічне управління та адміністрування.* 2022 № 3. С. 30-36. URL: https://doi.org/10.32851/tnv-pub.2021.3.5.

21. Колпакова А. Державний фінансовий контроль на сучасному етапі: огляд концептуальних засад. International Science Journal of Management, Economics & Finance. Vol. 2, No. 1. 2023 pp. С. 9-18. Doi: 10.46299/j.isjmef.20230201.02.

22. Орленко В. Удосконалення системи державного контролю в україні. Наукові праці Міжрегіональної Академії управління персоналом. Політичні науки та публічне управління. 2022. № 2(62). С. 119-123. URL: https://doi.org/10.32689/2523-4625-2022-2(62)-18.

23. Петричук М. В. Поняття та основні завдання державного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 11. С. 476-479. DOI https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-11/115.

24. Піхоцька М. Проблеми розвитку державного фінансового контролю в Україні. *Світ фінансів*. 2023. № 1(74). С. 83-92. DOI: 10.35774/SF2023.01.83.

25. Піхоцька М. Р. Стан та перспективи розвитку державного фінансового контролю в умовах воєнного стану. Ефективна економіка. 2024. № 9 (дата звернення: 12.11.2024).

26. План роботи Державної аудиторської служби України. Сайт. URL: https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1861. Назва з екрану.

27. Погріщук Г., Головай Н. Сучасні проблеми та перспективи розвитку державного фінансового контролю в Україні. Економіка та суспільство. 2022. №

46. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2077.

28. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № № 2258-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/find?text=%EF%F0%E8%ED%F6%E8#Text.

29. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України від 24 лютого 2022 року № 64. *Офіс Президента України. Сайт.* URL: https://www.president.gov.ua/documents/642022-41397.

30. Про затвердження методик розроблення критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю), а також уніфікованих форм актів, що складаються за результатами проведення планових (позапланових) заходів державного нагляду (контролю): Постанова Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 342. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/342-2018-%D0%BF#Text.

31. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43 (редакція від 07.09.2024). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text.

32. Про затвердження положень про офіси Держаудитслужби та їх підрозділи: Наказ Державної аудиторської служби від 02.06.2016 № 23. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0023889-16#n645.

33. Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами: Постанова Кабінету Міністрів України від 8 серпня 2001 р. № 955 (в редакції Постанов Кабміну від 07.09.2011 № 968 та від 14.12.2016 № 950). URL: http://consultant.parus.ua/?doc=0AGJB2E57B.

34. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 березня 2019 р. № 252. URL: https://zakon.rada.gov.ua/

laws/show/252-2019-%D0%BF#Text.

35. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2018 р. № 1147. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2018-%D0%BF#Text.

36. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 29 серпня 2018 р. № 692. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF#Text.

37. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій: Постанова Кабінету Міністрів України від 22 травня 2019 р. № 517. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/517-2019-%D0%BF#n9.

38. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проектів: Постанова Кабінету Міністрів України від 12 вересня 2018 р. № 740. URL: https://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/740-2018-%D0%BF#Text.

39. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту бюджетних програм: Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text.

40. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF#Text.

41. Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 № 1232. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/1232-2010-%D0%BF.

42. Про затвердження форми звітності № 1-кр (місячна) «Звіт про результати діяльності Держаудитслужби та її територіальних органів» та інструкції щодо її заповнення: Наказ Держаудитслужби від від 10.01.2018 № 2. URL: https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/567.

43. Про затвердження форми звітності № 2-дфк «Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів (моніторинг закупівлі, перевірка закупівель) та інструкції щодо її заповнення»: Наказ Держаудитслужби від 03 жовтня 2019 року № 291. URL: https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/567.

44. Про затвердження форми звітності № 3-кр (місячна) «Звіт про результати діяльності Держаудитслужби та її територіальних органів» та інструкції щодо її заповнення: Наказ Держаудитслужби від від 10.01.2018 № 3. URL: https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/567.

45. Про окремі заходи щодо забезпечення державного фінансового контролю: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 вересня 2022 р. № 1119. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1119-2022-%D0%BF#Text.

46. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 05.04.2007 № № **877-V.** URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text.

47. Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю: Проект Закону України від 17.09.2018 № 9086. URL: https://ips.ligazakon.net/document/JH70E00A?an=320.

48. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII (редакція від 30.06.2024). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text.

49. Про утворення міжрегіональних територіальних органів Державної

аудиторської служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 06.04.2016 № 266. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/266-2016-%D0%BF#Text.

50. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 р. № 868. URL: https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/592.

51. Романчук Р. В. Класифікація видів та елементів державного фінансового контролю. *Наукові перспективи*. 2021. № 9(15). С. 397-411. URL: https://doi.org/10.52058/2708-7530-2021-9(15)-397-411.

52. Рябчук О. Г., Гайова А. В., Гаркуша Д. О. Зміни у заходах державного фінансового контролю в умовах воєнного стану в Україні. *Європейський вибір України, розвиток науки та національна безпека в реаліях масштабної військової агресії та глобальних викликів XXI століття*: *матеріали Міжнар.наук.-практ. конф.* Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2022. Т. 1. С. 233-236. URL: https://hdl.handle.net/11300/19180.

53. Сікора Є. І. Ефективність фінансового контролю за видатками Державного бюджету України у період воєнного стану. *Здобутки економіки: перспективи та інновації*. 2024. № 8. URL: https://doi.org/10.5281/zenodo.12728088.

54. Скаковська С. С. Концептуальні засади державного фінансового контролю на сучасному етапі. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки*. 2023. № 4. С. 353-363. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnuvgp_ekon_2023_4_33.

55. У 2023 році завдяки Держаудитслужбі до бюджету країни повернули 6,44 млрд грн. *Сайт ДАС. Новини служби.* URL: https://dasu.gov.ua/ua/news/5062. Назва з екрану.

56. Угода про фінансування Дунайської транснаціональної програми (Interreg V-B Danube – CCI 2014TC16M6TN001). Міжнародний документ. Програма «Interreg V-B Danube - CCI 2014TC16M6TN001». Ратифіковано Законом України № 2554-VIII від 19.09.2018. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_002-17#Text.