

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ФАКУЛЬТЕТУ ФІНАНСІВ ТА ЦИФРОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ

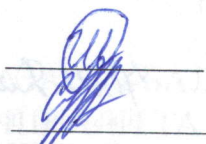
КАФЕДРА ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА (ПРОЄКТ)

на тему: «Державний фінансовий контроль в Україні та шляхи підвищення  
його ефективності»

Здобувачем вищої освіти магістерського рівня, II курсу, ФМУП-23/1 групи,  
спеціальності 072 Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок  
освітня програма «Управління публічними фінансами»

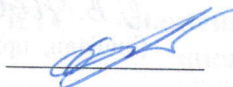
Науковий керівник



Шевченко В.С.

Скрипник Г.О., к.е.н., доцент

Керівник



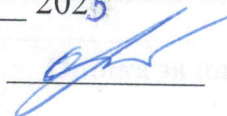
Гордей О.Д., д.е.н., професор

освітньо-професійної програми

Допущено до захисту за рішенням кафедри публічних фінансів

протокол від «14» 01 2025

Завідувач кафедри



Гордей О.Д., д.е.н., професор

Ірпінь – 2025

Реєстрація № 8 14.01.2025  
(дата) (підпис відповідальної особи)

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

Результати захисту 80 балів 4/добре  
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії [підпис] І. Т. Бондарук  
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії [підпис] О. Д. Торгий  
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] Ч. М. Давиденко  
(підпис) (ініціали, прізвище)

[підпис] О. В. Човицька  
(підпис) (ініціали, прізвище)

секретар [підпис] В. Ю. Митченко

**БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ**

| Об'єкти контролю                                                                 | Діапазон оцінки в балах | Фактична кількість балів | Примітки | Дата, П.І.П.:<br>голови комісії<br>членів комісії,<br>секретаря<br>(підписи)                                                      |
|----------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|--------------------------|----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ                            |                         |                          |          |                                                                                                                                   |
| 1. Доповідь                                                                      | Від 0 до 10             | 10                       |          | Талова Е.К.<br>Бондарук Т.Г.<br>Чисни Е.К.<br>Тордєй О.Д.<br>Давиденко Н.М.<br>Новицька О.В.<br>Меніченко В.Ю.<br>секретар<br>шкф |
| 2. Роздатковий матеріал                                                          | Від 0 до 5              | 5                        |          |                                                                                                                                   |
| 3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання | Від 0 до 25             | 20                       |          |                                                                                                                                   |
| 4. Апробація (участь у конференціях)                                             | Від 0 до 10             | 5                        |          |                                                                                                                                   |
| РАЗОМ БАЛІВ                                                                      | Від 0 до 50             | 40                       | 40       |                                                                                                                                   |
| ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ                                                         | Від 0 до 100            | 80                       |          |                                                                                                                                   |

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

| Оцінка за 100-бальною шкалою | Оцінка за шкалою ЄКТС | Оцінка за національною шкалою | Дата       | П.І.П.: голови комісії<br>членів комісії,<br>секретаря (підписи)                                     |
|------------------------------|-----------------------|-------------------------------|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 80                           | B                     | 4/добре)                      | 27.01.2025 | Бондарук Т.Г.<br>Тордєй О.Д.<br>Давиденко Н.М.<br>Новицька О.В.<br>Меніченко В.Ю.<br>секретар<br>шкф |

**Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЄКТС**

| Оцінка за 100-бальною шкалою | Оцінка за шкалою ЄКТС | Оцінка за національною шкалою |
|------------------------------|-----------------------|-------------------------------|
|                              | A                     | 5 (відмінно)                  |
|                              | B                     | 4 (добре)                     |
|                              | C                     |                               |
|                              | B                     | 3 (задовільно)                |
|                              | E                     |                               |
|                              | ЄX                    | (незадовільно)                |

## Бланк оцінювання кваліфікаційної роботи

Факультет фінансів та цифрових технологій

Кафедра публічних фінансів

Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок

Освітня програма «Управління публічними фінансами»

завідувач кафедри \_\_\_\_\_

Затверджую

Гордей О. Д.

«26» 02 2024

Завдання на кваліфікаційну роботу(проект)

здобувачу вищої освіти

Шевченку Владиславу Євгенійовичу

1. Тема кваліфікаційної роботи (проекту) «Державний фінансовий контроль в Україні та шляхи підвищення його ефективності»

Затверджена наказом ректора від «09» січня 2024 № 20

2. Строк здачі закінченої роботи 13.12.2024

3. Мета роботи: Метою дослідження є теоретичне та практичне обґрунтування основних напрямів удосконалення ефективності ДФК в Україні.

Об'єкт дослідження: сфера державного фінансового контролю в Україні.

Предмет дослідження: система державного фінансового контролю в Україні та шляхи підвищення його ефективності.

4. Вихідні дані до роботи: аналітичні дані, звітна інформація.

5. Перелік графічного матеріалу: рисунки

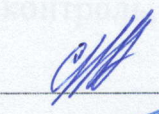
6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік питань за кожним змістом):

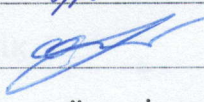
- 1) теоретико – методичні основи організації державного фінансового контролю;
- 2) аналіз ефективності державного фінансового контролю в Україні;
- 3) шляхи підвищення ефективності державного фінансового контролю.

### 7. Календарний план виконання роботи

| №<br>з/п | Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи                                                                                                                                        | Строк виконання етапів роботи |            |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|------------|
|          |                                                                                                                                                                                                  | За планом                     | Фактично   |
| 1        | Затвердження теми роботи в результаті опрацювання та обговорення з науковим керівником у відповідності до освітньо-професійної програми                                                          | 01.02.2024-12.03.2024         | 06.03.2024 |
| 2        | Узгодження проекту плану та завдання до випускної кваліфікаційної роботи                                                                                                                         | До 30.05.2024                 | 25.05.2024 |
| 3        | Представлення I розділу випускної кваліфікаційної роботи науковому керівникові                                                                                                                   | До 10.09.2024                 | 07.09.2024 |
| 4        | Представлення II розділу випускної кваліфікаційної роботи науковому керівникові                                                                                                                  | До 20.10.2024                 | 16.10.2024 |
| 5        | Представлення III розділу випускної кваліфікаційної роботи науковому керівникові                                                                                                                 | 10.11.2024                    | 05.11.2024 |
| 6        | Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника та подання її на повторну перевірку                                                                                             | 15.11.2024                    | 13.11.2024 |
| 7        | Проходження попереднього захисту кваліфікаційної роботи                                                                                                                                          | 18.11-22.11.2024              | 20.11.2024 |
| 8        | Проходження перевірки кваліфікаційної роботи на академічний плагіат та отримання довідки зі звіту <u>StrikePlagiarism</u>                                                                        | 3.12-13.12.2024               | 13.12.2024 |
| 9        | Отримання відгуку наукового керівника кваліфікаційної роботи                                                                                                                                     | 13.01-24.01.2024              | 15.01.2024 |
| 10       | Рецензування кваліфікаційної роботи                                                                                                                                                              | 27.01-31.01.2025              |            |
| 11       | Оформлення та подання випускної кваліфікаційної роботи в переплетеному вигляді у супроводженні необхідних документів (автореферат, завдання, ілюстрований матеріал), відгук та зовнішня рецензія | 03.02-07.02.2025              |            |
| 12       | Захист роботи ЕК                                                                                                                                                                                 | 10.02-11.02.2025              |            |

8. Дата видачі завдання «10» 02 2024

9. Науковий керівник кваліфікаційної роботи  Скрипник Г.О.

10. Гарант освітньо-професійної програми  Гордей О.Д.

11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти  Шевченко В.С.

## АНОТАЦІЯ

### Державний фінансовий контроль в Україні та шляхи підвищення його ефективності

*Мета роботи* полягає в дослідженні теоретичних аспектів державного фінансового контролю в Україні та наданні практичних рекомендацій щодо удосконалення його ефективності.

*Завданням роботи є:* розкрити економічну сутність державного фінансового контролю та його призначення; дослідити форми та методи здійснення державного фінансового контролю; проаналізувати державний фінансовий контроль в Україні; дослідити особливості та етапи становлення системи державного фінансового контролю в Україні; оцінити основні показники ефективності державного фінансового контролю в Україні; вивчити світовий досвід організації державного фінансового контролю; обґрунтувати напрями підвищення ефективності державного фінансового контролю в Україні.

*Предметом дослідження є* система державного фінансового контролю в Україні та шляхи підвищення його ефективності.

*Об'єкт дослідження –* сфера державного фінансового контролю в Україні.

*База дослідження –* Міністерство фінансів України.

Одержані результати можуть бути використані для оцінки діяльності системи контролюючих органів у сфері здійснення державного фінансового контролю в умовах трансформації бюджетних відносин.

Загальний обсяг роботи становить 50 сторінок друкованого тексту, що включає 15 таблиць та 15 рисунків. Список використаних джерел містить 40 найменувань.

*Ключові слова:* державний фінансовий контроль, аналіз ефективності, аудиторські перевірки, контрольні заходи.

Рік виконання дипломної роботи: 2024 рік.

Рік захисту роботи: 2025 рік.

## ANNOTATION

### STATE FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE AND WAYS TO INCREASE ITS EFFICIENCY

*The purpose of the work* is to study the theoretical aspects of state financial control in Ukraine and provide practical recommendations for improving its efficiency.

*The objectives of the work* are: to reveal the economic essence of state financial control and its purpose; to study the forms and methods of implementing state financial control; to analyze state financial control in Ukraine; to study the features and stages of the formation of the state financial control system in Ukraine; to evaluate the main indicators of the effectiveness of state financial control in Ukraine; to study the world experience of organizing state financial control; to substantiate the directions of increasing the effectiveness of state financial control in Ukraine.

*The subject of the study* is the state financial control system in Ukraine and ways to increase its efficiency.

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

*The research base* is the Ministry of Finance of Ukraine.

The results obtained can be used to assess the activities of the system of controlling bodies in the sphere of implementing state financial control in the conditions of transformation of budgetary relations.

The total volume of the work is 50 pages of printed text, including 15 tables and 15 figures. The list of sources used contains 40 items.

*Keywords:* state financial control, efficiency analysis, audits, control measures.

Year of completion of the thesis: 2024.

Year of defense of the thesis: 2025.

## ЗМІСТ

|                                                                                                    |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>ВСТУП.....</b>                                                                                  | <b>5</b>  |
| <b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО – МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ<br/>ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....</b> | <b>9</b>  |
| 1.1. Економічна сутність державного фінансового контролю та його<br>призначення.....               | 9         |
| 1.2. Форми та методи здійснення державного фінансового контролю.....                               | 17        |
| <b>РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО<br/>КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....</b>            | <b>25</b> |
| 2.1. Аналіз державного фінансового контролю в Україні.....                                         | 25        |
| 2.2. Динамка показників ефективності здійснення державного фінансового<br>контролю.....            | 31        |
| <b>РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО<br/>ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....</b>            | <b>39</b> |
| 3.1. Світовий досвід організації державного фінансового контролю.....                              | 39        |
| 3.2. Напрями підвищення ефективності державного фінансового контролю в<br>Україні.....             | 45        |
| <b>ВИСНОВКИ.....</b>                                                                               | <b>45</b> |
| <b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>                                                             | <b>49</b> |

## ВСТУП

*Актуальність теми* З метою оптимальної реалізації державної фінансової політики та забезпечення виконання різних соціальних і економічних програм, державі потрібно здійснювати належний рівень фінансового контролю щодо формування і використання державних фінансових ресурсів. Виникає необхідність у здійсненні чіткого контролю за усіма фінансовими операціями, як на макро-, так і на мікрорівні. Так, останнім часом реалізовується його реформування і удосконалення у таких сферах як: бюджетний, податковий, банківський і митний контроль. Проте рівень його ефективності оцінюється експертами у даній сфері як недостатній. Саме тому, виникає потреба в чіткому визначенні його ролі та функцій в умовах сучасних реалій України.

Пряме його призначення проявляється в реалізації державою своїх основних фінансових і економічних функцій. Разом з тим, вона забезпечує стабільний економічний розвиток України. Він спрямовує та орієнтує бюджетну політику, яка є основним фінансовим інструментом оптимального використання грошових ресурсів. З ін. боку є інструментом забезпечення законності здійснення фінансової і господарської діяльності суб'єктів господарювання та захищає їх економічні інтереси. Згідно чинного законодавства, органи ДФК здійснюють систематичні перевірки та ревізії різних бюджетних організацій, де виявляють певні порушення. Окрім цього, дані органи виконують визначені повноваження щодо оцінки рівня ефективності витрачання державних фінансових ресурсів та використання державної власності. Особливо це стосується процесів приватизації і націоналізації, в т.ч. контролюють обґрунтованість надання різних фінансових пільг та преференцій. Саме тому, актуальність даного дослідження обумовлюється визначенням необхідності подальшого розвитку і підвищення

ефективності ДФК в Україні із метою зменшення випадків незаконного та неефективного використання державних коштів.

*Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі.* На сьогодні дана проблематика перебуває в центрі уваги значної частини науковців та органів державного управління. Передусім мають місце багато дискусій саме в контексті сутності і необхідності удосконалення ДФК.

Такі наукові дослідження із проблем розвитку ДФК в Україні здійснювала низка вчених таких як: М. Базась, С. Бардаш, Н. Виговська, Ю. Виходець, І. Дрозд, Є. Калюга, У. Марчук, В. Шевчук та ін. Значна частка публікацій з цього приводу свідчить про важливість і актуальність теми, яка досліджується. Разом з тим, зауважимо, що виникає необхідність у розширенні меж таких досліджень, тому що виникають додаткові питання, що потребують більш ретельного вивчення.

Фундаментальні праці даної сфери представлено у наукових працях низки зарубіжних і вітчизняних вчених. До них відносимо: А. Аренса, Ф. Дефліза, Г. Дженніка, В. О'Рейллі, Б. Райзберга, М. Хірша та ін.

Наявність значної кількості праць із даної проблематики на сьогодні є надважливим та виникає потреба у вирішенні питання оптимізації проведення процесу ДФК та систематизації повноважень органів ДФК.

*Мета і завдання дослідження.* Метою дослідження є теоретичне та практичне обґрунтування основних напрямів удосконалення ефективності ДФК в Україні.

Для досягнення поставленої мети у роботі було поставлено такі завдання:

- розкрити економічну сутність державного фінансового контролю та його призначення;
- дослідити форми та методи здійснення державного фінансового контролю;

- проаналізувати державний фінансовий контроль в Україні;
- дослідити особливості та етапи становлення системи державного фінансового контролю в Україні;
- оцінити основні показники ефективності державного фінансового контролю в Україні;
- вивчити світовий досвід організації державного фінансового контролю;
- обґрунтувати напрями підвищення ефективності державного фінансового контролю в Україні.

*Предметом дослідження* є система державного фінансового контролю в Україні та шляхи підвищення його ефективності.

*Об'єкт дослідження* – сфера державного фінансового контролю в Україні.

*База дослідження* – Міністерство фінансів України.

*Методи дослідження.* Дану роботу було виконано із використанням загальнонаукових та спеціальних методів дослідження. Аналітичний метод дав змогу чіткого узагальнення наукових поглядів провідних українських і зарубіжних вчених, роботи яких було присвячено цій проблемі. У теоретичній частині роботи також було використано історичний та логічний методи, які дали можливість дослідити еволюцію ДФК; метод порівняльного аналізу застосовано задля визначення різних факторів, які впливають на ефективність ДФК в Україні; системний аналіз було застосовано при зіставленні кількісних і якісних показників проведених перевірок органів ДФК та їх результатів; аналіз та синтез – задля визначення і обґрунтованих практичних рекомендацій у сфері підвищення ефективності ДФК в Україні; графічний щодо наочного представлення ряду теоретичних та практичних положень роботи.

*Практичне значення одержаних результатів* полягає у розробці практичних рекомендацій щодо діяльності системи контролюючих органів у сфері здійснення ДФК в умовах трансформації бюджетних відносин.

*Структура дослідження* передбачає наявність вступу, трьох основних розділів, висновків і списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 50 сторінок друкованого тексту, що включає 15 таблиць та 15 рисунків. Список використаних джерел містить 40 найменувань.

## **РОЗДІЛ 1**

### **ТЕОРЕТИКО – МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

#### **1.1 Економічна сутність державного фінансового контролю та його призначення**

У сучасному розумінні поняття “державний фінансовий контроль” означає перевірку, в т.ч. постійне спостереження із метою перевірки чи нагляду. При його більш детальному розгляді слід враховувати і соціальне значення. У цьому сенсі його можна розуміти як основні форми та способи впливу, що застосовуються суспільством та групами задля регулювання поведінки людей [1, с. 105].

Водночас між дефініціями «контроль» і «нагляд» є певні відмінності. При першому між перевіряючим та перевіряємим відслідковується відсутнє організаційне підпорядкування. Орган нагляду не заважає оперативній діяльності органу, що контролюється. Вони мають повноваження щодо використання до піднаглядних органів заходів впливу. Зокрема, у словнику-довіднику з соціального управління саме контроль за своїм смисловим наповненням визначається як перевірка; спостереження із метою перевірки законодавчо - нормативного забезпечення, управлінських рішень і т. д. [2, с. 85].

Згідно із ст. 1 Лімської декларації щодо керівних принципів контролю, його «організація є ключовим елементом сфери управління суспільними фінансовими засобами, так як, таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством» [3].

Таким чином, зауважимо, що контроль у цілому є здійснення основної функції управління; разом з тим, він дозволяє отримувати інформацію щодо

стану об'єкта управління, його характеру і результативності управлінського впливу на нього. Забезпечує зворотний зв'язок між тими, хто приймає ці управлінські рішення, та тими, хто їх здійснює та об'єктами управління.

У вітчизняній науковій літературі широкого використання набули такі поняття, як «контроль», «нагляд» та «державний фінансовий контроль» (далі - ДФК). Однак, при цьому вони трактуються по-різному. У цьому відношенні науковець Павленко О.І. має таку позицію щодо визначення даного поняття: «під ним розуміють діяльність держави щодо забезпечення своєчасного, ефективного та доцільного функціонування соціальних та політичних інститутів за допомогою яких реалізовується встановлення визначеного виконання соціальних і правових норм та стримування відхилень, що виявляються» [4, с. 75]. Що стосується нагляду, який здійснює держава, то він спрямовується суто на забезпечення законності. Можна зробити висновки, що науковці мають різне бачення сутності «державного фінансового контролю», трактуючи його як (рис.1.1):

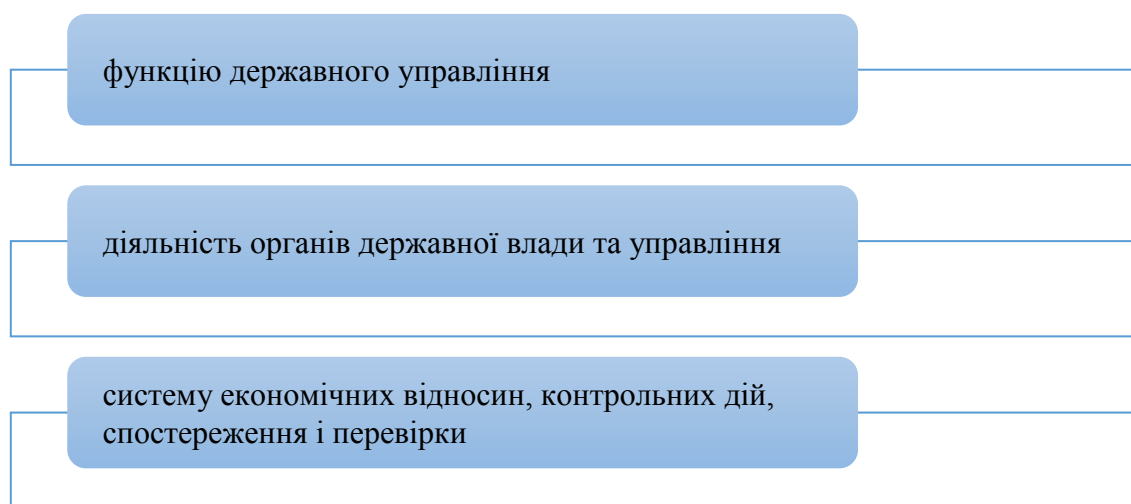


**Рис. 1.1. Визначення поняття «державний фінансовий контроль» за різними напрямками**

*Джерело: складено автором за даними [4]*

Відзначимо, що ключове значення має надаватись «прозорості» діяльності суб'єкта, який контролюється. В науковій економічній та фінансовій літературі

існує низка думок вчених, які різняться своїми трактуваннями щодо даного поняття. Звернемось до основних визначень даного поняття, які пропонуються (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Наукові підходи до визначення сутності поняття «державний фінансовий контроль»**

| Автор, джерело                     | Визначення поняття                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1                                  | 2                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Гуцаленко Л. В.                    | «Різновид фінансового контролю, який здійснюється визначеними ОДФК. Він полягає в установленні наявного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті. Спрямовується на забезпечення законності, фінансової дисципліни та ефективності у ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, які належать державі. В т.ч. використання коштів, які залишаються в суб'єкта фінансових відносин у зв'язку із наданими пільгами та преференціями за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, які отримані під гарантії КМУ». |
| Жадан Т. А.                        | «Сукупність форм, методів і інструментів контролю за допомогою яких ОДФК одержують відповідну інформацію щодо фактичного стану справ у процесах формування, розподілу та використання фінансових ресурсів на всіх рівнях державного сектору економіки. Після чого відбувається порівняння отриманих даних із цільовими чи нормативними вимогами, які визначають розміри та причини виявлених відхилень. Згодом, вживаються заходи, які спрямовані на їх усунення, недопущення і проведення превентивних заходів».                                                                                               |
| Кривцова Т.О.,<br>Владімірова Н.П. | «Система контрольних дій за функціонуванням об'єктів управління, які проводяться ОДФК із метою формування інформаційних засад прийняття управлінських рішень чи їх коригування задля досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом».                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Піхоцький В.Ф.                     | «Багатоаспектна система спостереження та перевірки законності, доцільності, раціональності і ефективності процесів щодо формування, і використання фінансових ресурсів на будь-якому рівні управління задля оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень та досягнення на цій основі економічного прогресу».                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Слободяник<br>Ю.Б.                 | «Одна із найбільш важливих функцій державного управління, що полягає в сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування та ефективного використання фінансових ресурсів держави задля досягнення поставлених цілей в сфері розподільчих відносин».                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Стефанюк І.                        | «Основний інструмент підвищення ефективності економіки країни щодо забезпечення обсягу фінансових ресурсів відповідно до визначених законодавством параметрів, повноти сплати податків, блокування діяльності, що загрожує національній безпеці, монополізує ринки, яка спрямована на організацію забороненого державою виробництва товарів та надання послуг. Несе у собі значні соціальні загрози, які зачіпають інтереси великих груп громадян, порушує законні інтереси держави, суб'єктів господарювання та суспільства у цілому».                                                                         |

*Джерело: складено автором за даними [4-7].*

Як визначають Кривцова Т.О. та Владімірова Н.П.: «Визначення сутності поняття «державний фінансовий контроль» складається із 5 складових елементів» (рис. 1.2).



**Рис. 1.2 Складові елементи визначення поняття «державний фінансовий контроль»**

*Джерело: складено автором за даними [4]*

Таким чином, зауважимо, що під ДФК розуміють: «під ним розуміють особливу функцію державного регулювання економіки, яка застосовується та діє в процесі запровадження системи заходів органами державної влади, що орієнтовані на перевірку виконання відповідних господарських і фінансових операцій щодо реалізації їх законності і ефективності, раціональності та економічної доцільності. В тому числі, щодо досягнення позитивних результатів роботи з бюджетними і ін. ресурсами держави» [7].

Держава за допомогою органів державного фінансового контролю (далі - ОДФК) здійснює нагляд за дотриманням законодавчо-нормативного забезпечення учасниками бюджетного процесу та цільовим використанням бюджетних коштів у обсягах, які передбачені бюджетною і податковою системою. Контроль за цільовим, своєчасним та ефективним використанням фінансових ресурсів - пріоритетне завдання держави у діяльності органів законодавчої і виконавчої влади [7].

Фінансовий контроль можуть визначати як діяльність державних органів та недержавних організацій щодо забезпечення законності, фінансової дисципліни та доцільності в процесі мобілізації, розподілу і використання централізованих та децентралізованих фондів грошових коштів.

Перш за все, правовою базою щодо здійснення фінансового контролю є Конституція України, що визначає принципи, основні права та обов'язки державних органів та громадських організацій у сфері контролю.

Однак, окремі питання фінансового контролю відображені у законах, Указах Президента України, постановах КМУ, інструкціях та наказах, рішеннях ОМС, статутах та ін. актах, які регламентують правове положення державних органів та ін. учасників фінансових відносин [7].

Систему контролю, яка є сукупністю правового, організаційного та методологічного характеру представлено на рис. 1.3.



**Рис. 1.3 Система сфер, ланок і суб'єктів фінансового контролю**

*Джерело: [8-9]*

Вдосконалення ДФК є одним із найбільш пріоритетних завдань держави у даний момент. Саме тому, важливим є розробка ефективної Стратегії щодо поліпшення даного процесу в результаті якого, буде зростати інформативність і об'єктивність отриманих даних [9].

Ефективність діяльності ОДФК визначається низкою факторів, які представлено на рис.1.4 [10, с. 12]:

| Основні фактори ефективності проведення ДФК |                                                                  |                                                                 |
|---------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| Стабільність законодавства                  | Повнота інформації<br>Відповідність інформації реальній ситуації | Чітка регламентація діяльності<br>Компетенція представників ДФК |

**Рис. 1.4 Система сфер, ланок і суб'єктів фінансового контролю**

*Джерело: [10]*

Процес удосконалення ДФК є безперервним. В Україні він пройшов велику кількість етапів. Наразі його вдосконалення є обумовлено неповним виконанням вище перелічених факторів, а також визначається наступним переліком проблем цієї сфери (рис1.5) [11, с. 37].

Однією із істотних передумов є відповідність діяльності ОДФК стандартам контрольної діяльності, які встановлені Міжнародною організацією вищих контрольних органів. Ключовою умовою підвищення ефективності діяльності ОДФК є [12, с. 124]:

- визначене розмежування сфер та повноважень серед органів ДФК;
- спільна перевірка різними органами одного і того ж об'єкта контролю.

Важливою умовою є розробка єдиного класифікатора бюджетних порушень, де буде визначена конкретна відповідальність за відповідне порушення [12, с. 174].

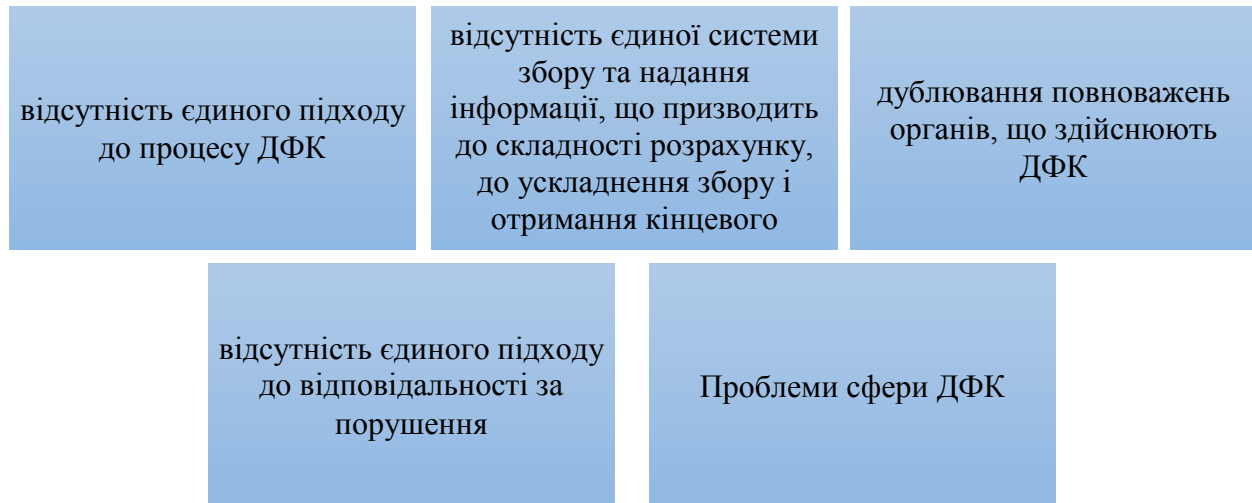


**Рис. 1.5 Система сфер, ланок і суб'єктів фінансового контролю**

*Джерело: [11]*

У Лімській декларації зазначено основну мету контролю, де йдеться про те, що «контроль є не самоціллю, а невід'ємною складовою частиною системи регулювання, що функціонує із метою розкриття відхилень від загальноприйнятих стандартів та порушень принципів законності, економії та ефективності витрачання грошових ресурсів на більш ранній стадії з метою, щоб мати можливість прийняти відповідні коригуючі заходи. В окремих випадках, виникає необхідність притягнення винних до відповідальності та отримання компенсації за заподіяну шкоду чи здійснення заходів щодо запобігання або скорочення подібного роду порушень у майбутньому» [3].

В цілому, визначення мети ДФК стосується і його сутності, так і форм, про виявлення певних відхилень від прийнятих стандартів та порушень принципів використання грошових бюджетних ресурсів. Так, Гуцаленко Л.В., Дерій В.А. визначають його «як грошові відносини, які виникають під час використання природних, матеріальних, трудових та ін. ресурсів. Оскільки вони лежать у основі визначення фінансових обов'язків суб'єктів. Зауважимо, що

його предметом є первинні документи, які містять відомості щодо фінансово-господарської діяльності суб'єкта, який має контролюватись» [13-14].

Підсумовуючи вищевикладене, зауважимо, що об'єктом ДФК є фінансові та ін. матеріальні ресурси органів державної влади і суб'єктів господарювання, а предметом – матеріальні носії інформації, що висвітлюють фінансово-господарську діяльність.

Сферою ДФК є майже весь спектр фінансово-господарських операцій, які здійснюються із використанням грошей, а у деяких випадках і без них (наприклад: бартерні операції тощо).

Основні завдання ДФК, у яких розкривається його сутність, значення і роль є такі (рис.1.6) [14, с. 39]:

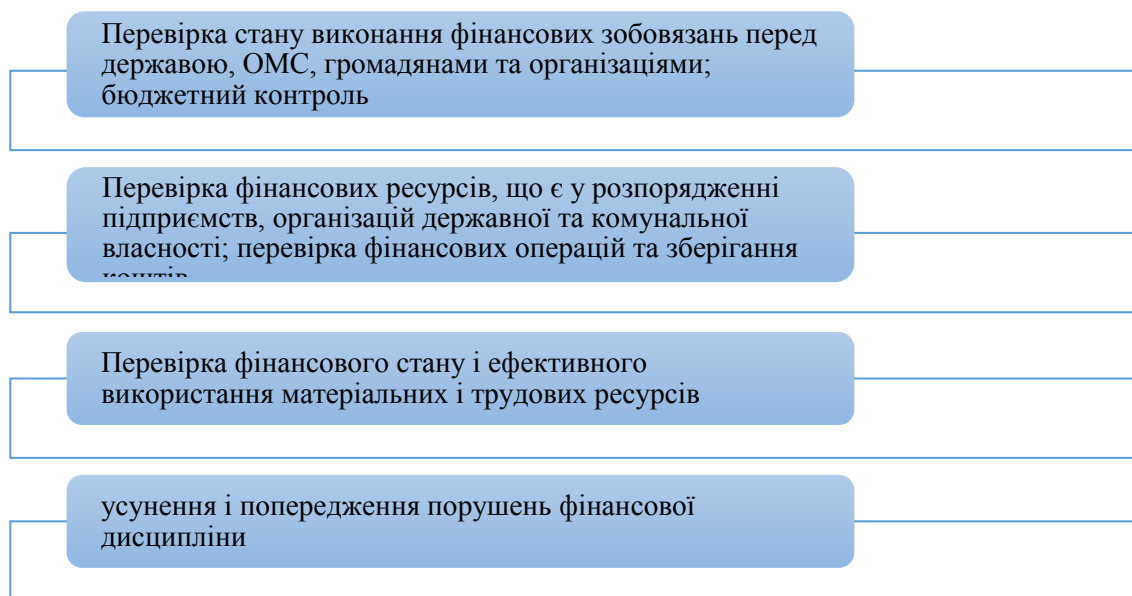


**Рис. 1.6. Завдання державного фінансового контролю**

*Джерело: [14]*

Таким чином, державний фінансовий контроль у різних формах має наскрізний характер у фінансовій діяльності держави, основними функціями державного фінансового контролю можна вважати комплексне визначення

реального стану фінансової системи, оцінка державних цільових та бюджетних програм та даних про фінансову діяльність

## 1.2 Форми та методи здійснення державного фінансового контролю

Так як ДФК впливає на усі суспільні відносини у бюджетній сфері, на механізм управління державою через централізоване зосередження фінансових ресурсів, необхідно створити цілісну ефективну систему фінансового контролю, яка буде в змозі забезпечити законність фінансової діяльності держави та буде ефективно оцінювати її доцільність. Основні

Далі наведемо сутнісні ознаки державного фінансового контролю (рис. 1.7).

|                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Мета державного фінансового контролю (ДФК) | Підвищення ефективності підготовки, прийняття та реалізації управлінських рішень у сфері управління державними фінансовими ресурсами                                                                                                                                                                                         |
| Завдання ДФК                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>- одержання інформації про фактичний стан справ щодо процесів формування, розподілу і використання державних фінансових ресурсів;</li> <li>- порівняння отриманих даних з цільовими або нормативними вимогами;</li> <li>- визначення розмірів і причин виявлених відхилень</li> </ul> |
| Суб'єкти ДФК                               | Органи державного фінансового контролю                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Підконтрольні суб'єкти ДФК                 | Державний сектор економіки                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Об'єкти ДФК                                | Процеси формування, розподілу і використання державних фінансових ресурсів                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Методи і форми ДФК                         | Сукупність форм, методів та інструментів контролю                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| Заходи ДФК                                 | Коригувальні та попереджувальні заходи                                                                                                                                                                                                                                                                                       |

**Рис. 1.7 Сутнісні ознаки державного фінансового контролю**

*Джерело: складено автором за даними [14]*

На думку Павленка: «Контроль у сфері публічних фінансів можна визначити як сукупність регулярних та безперервних процесів, за допомогою яких їх учасники у легітимній формі забезпечують ефективне функціонування

державного сектора, і в т.ч. діяльність ін. суб'єктів господарювання незалежно від форм власності» [15, с. 164].

ДФК у вигляді функції державного управління не пов'язаний, ні з формою держави, ні з державним ладом, ні з державним устроєм, ні з політичною системою держави. Він не є атрибутом будь-якого одного, частіше тоталітарного режиму. Завжди притаманний будь-якій країні, що прагне забезпечити реалізацію ефективної фінансової політики, законів і ін. актів, охорону державних інтересів. Питання у тому, яка мета та механізми контролю, його підтримка у суспільстві, наскільки він допомагає стійкості різних державних інституцій, забезпечує права і свободи громадян, прогресивне соціальне і економічне зростання [16, с. 18].

Він застосовується у таких сферах, як це продемонстровано на рис. 1.8.

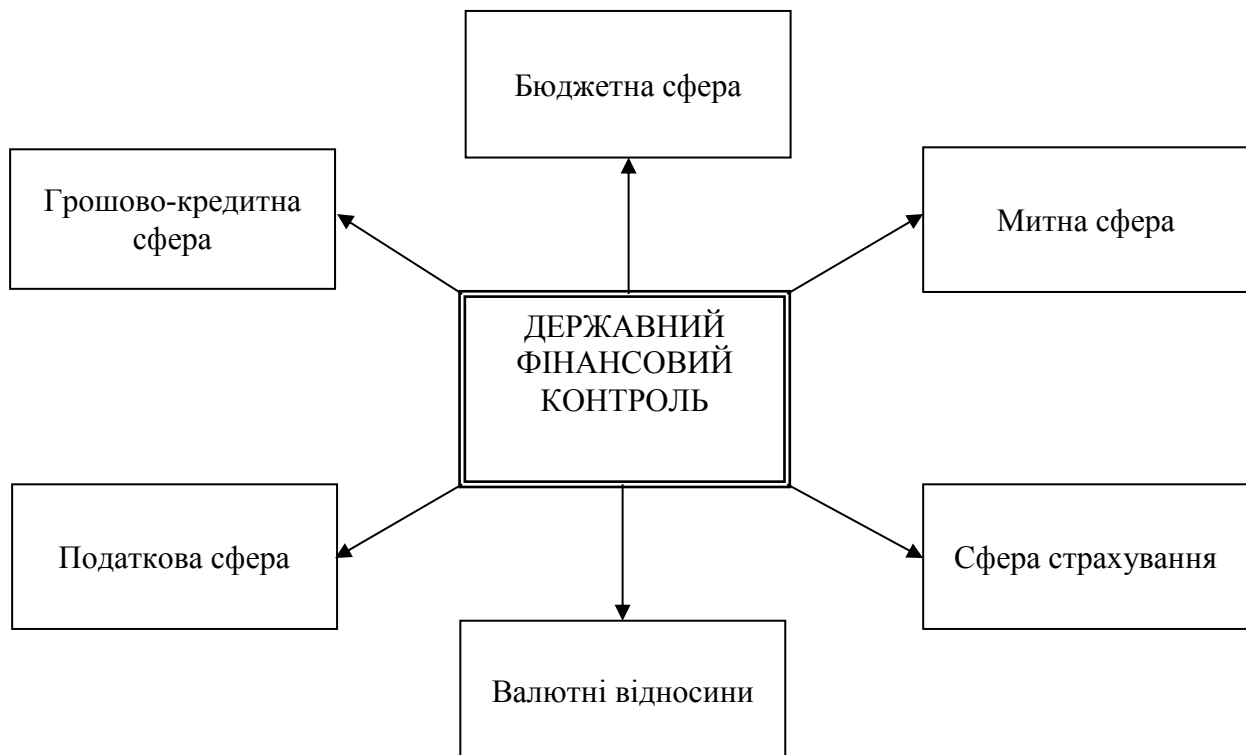


**Рис. 1.8 Сфери реалізації державного фінансового контролю**

*Джерело: [16]*

У сучасній науковій літературі учені наводять різну класифікацію принципів ДФК. На їх думку: «Доцільно спиратись на невелику кількість чітких та ясних формулювань» [17, с. 192]. Отже, зауважимо, що до принципів ДФК було віднесено наступні, які відображені на рис. 1.9.

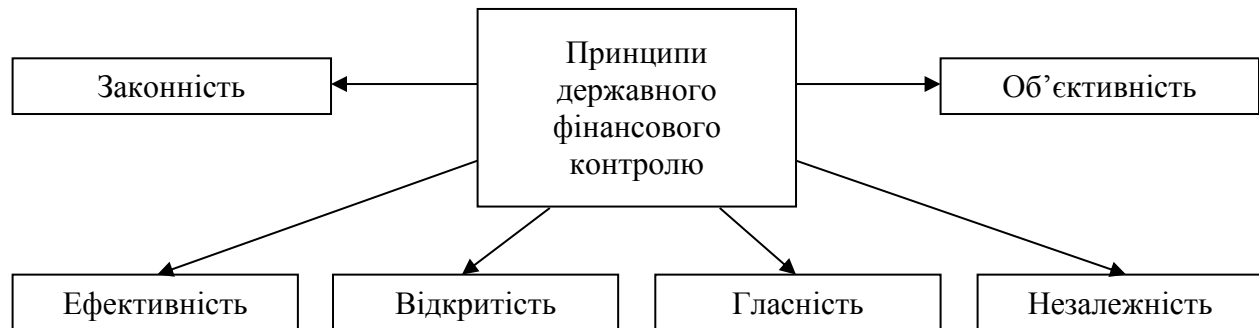


**Рис. 1.9 Принципи державного фінансового контролю (ДФК)**

*Джерело: складено автором за даними [14]*

Із огляду на тимчасову ознаку, за формами його можна класифікувати на попередній, поточний (оперативний) та наступний. Це обумовлено тим, що він пронизує всі стадії бюджетного процесу, кожна з форм має ключове значення. Не можна сказати, що будь-яка із них є більш-менш важлива і необхідна.

Попередній та поточний контроль покликані запобігати порушенням в процесі виконання бюджету та використання бюджетних коштів. Наступний контроль передбачає детальне вивчення кінцевих результатів фінансово - господарської діяльності, виявлення відхилень та порушень, і в т.ч. притягнення до відповідальності винних осіб [12, с. 104].

Попередній ДФК здійснюється безпосередньо до здійснення усіх фінансових операцій. Його сутність полягає у тому, що він має запобігти неправильному та неефективному витрачання і використанню коштів бюджету. Його реалізація здійснюється законодавчими органами влади на усіх рівнях управління у процесі обговорення та затвердження проектів бюджетів та ін. законів, що передбачають їх використання. Тобто на усіх стадіях бюджетного процесу. Окрім цього, такий контроль буде сприяти вибору більш економічних

варіантів бюджетних асигнувань. Він, при цьому, додає роботу ОДФК [18, с. 42].

Оперативний чи поточний контроль є контрольною діяльністю, яка здійснюється у процесі виконання бюджету протягом фінансового року. Цей вид контролю є ключовим видом діяльності для суб'єктів ДФК, оскільки він дозволяє не лише виявити певні порушення та недоліки у бюджетному процесі на певній стадії, але вчасно внести відповідні зміни та запобігти порушенням, не чекаючи закінчення фінансового року. Проводиться безпосередньо на визначеній стадії здійснення фінансових операцій. Формування та використання бюджетних коштів відповідно, при проведенні контрольних заходів, де враховуються дані первинних бухгалтерських документів, інвентаризації, а т.ч. висновки у результаті проведення візуального спостереження [18, с. 42].

Зауважимо, що подальший контроль являє собою поглиблену детальну перевірку, яка пов'язана із питаннями своєчасного, цільового і ефективного використання фінансових ресурсів. В т.ч. надання достовірної звітної інформації учасників бюджетного процесу щодо використання зазначених ресурсів. Він проводиться після закінчення фінансового року. Включає у себе виправлення можливих недоліків, які виникли при здійсненні контролю на більш ранніх стадіях (попередньому і оперативному). Його основна мета полягає у порівняльному аналізі запланованих фінансових результатів та фактичних показників. В процесі його проведення виявляються відхилення, саме тому необхідно зрозуміти конкретні причини, а також установити, наскільки законно та доцільно було здійснено витрати. Окрім виявлення порушень та відхилень він передбачає притягнення винних до відповідної відповідальності у виявлених порушеннях, а також до примусового відшкодування завданих збитків шляхом повернення коштів до відповідного бюджету [14, с. 81].

Вищевикладене дає змогу зробити висновки та розмежувати найбільш суттєві характеристики форм та методів ДФК, їх співвідношення і взаємозв'язки таким чином, як це представлено на рис 1.10 [6, с. 195].

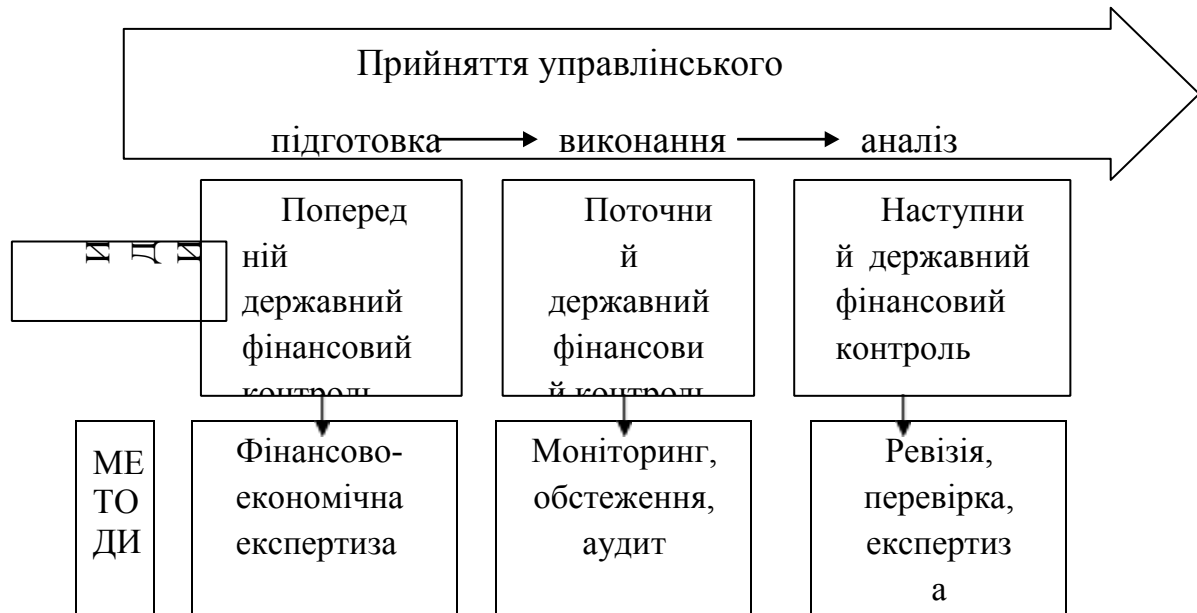


**Рис.1.10 Співвідношення форм та методів державного фінансового контролю**

*Джерело: узагальнено [6]*

До методів здійснення ДФК відносять: перевірку; ревізію; обстеження і експертизу операцій. Істотну відмінність між перевіркою і ревізією виявляють у обсязі інформації, яка охоплюється при їх проведенні. У випадку проведення перевірки здійснюється вивчення документального і фактичного проведення фінансових та господарських операцій, їх законності, достовірності проведення бухгалтерського обліку і звітності щодо діяльності об'єкта за певний період.

При проведенні ревізії реалізовується комплексна перевірка. При цьому у обох випадках кінцеві результати контрольних дій оформляються у вигляді відповідного акту. Зазвичай часто проводяться, так звані, тематичні перевірки, які присвячені окремому ряду питань, які вивчаються.

Метод «обстеження» передбачає аналіз та оцінку стану визначеної частини сфери діяльності об'єкта контролю. Результати якого відображаються у

висновку. Даний метод найбільш притаманний для підготовчого етапу контрольних заходів. Він передбачає збір визначеної інформації, яка необхідна для визначення контрольних точок, певних ризикових областей, які необхідні для складання програми контрольних заходів [18, с. 54].

Експертиза операцій являє собою здійснення дозвільного напису після перевірки первинних документів, які були подані із метою здійснення фінансових операцій. На їх наявність або на відповідність зазначеної у них інформації вимогам чинного законодавства та ін. нормативно-правових актів, які регулюють бюджетні відносини. Однак визначений у бюджетному законодавстві перелік цих методів носить не достатньо розкритий характер. Він є універсальним, як для внутрішнього, так і для зовнішнього контролю [7].

Можна виокремити ще 2 методи ДФК - це «аналіз» та «моніторинг». Аналіз як є одним із методів ДФК і являє собою детальне та поглиблене вивчення фінансової звітності із метою інтегральної оцінки стану фінансової та господарської діяльності об'єкта контролю. Як правило, моніторинг дуже часто ототожнюють із методом спостереження. Цей метод являє собою постійний контроль, який здійснюється за процесом використання грошових коштів, які отримані із відповідного бюджету [7].

Варто звернути на один із ключових ОДФК - Держаудитслужбу України, яка є «центральним органом виконавчої влади та діяльність якого спрямовується і координується КМУ. Він забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері ДФК» [19]. На рис. 1.11 наведено основні її завдання.

До складу її органів належать: Держаудитслужба та її міжрегіональні територіальні органи (Північний офіс, Північно-східний офіс, Південний офіс, Західний офіс, Східний офіс). Держаудитслужба України є органом ДФК, який досить ефективно вирішує поставлені завдання щодо його здійснення із використанням та збереженням бюджетних коштів, необоротних та ін. активів,

правильним визначенням потреби у бюджетних коштах і взяттям зобов'язань, ефективним використанням цих коштів і майна, достовірністю бухгалтерського обліку та звітності, за дотриманням чинного законодавства на усіх стадіях бюджетного процесу тощо [19].

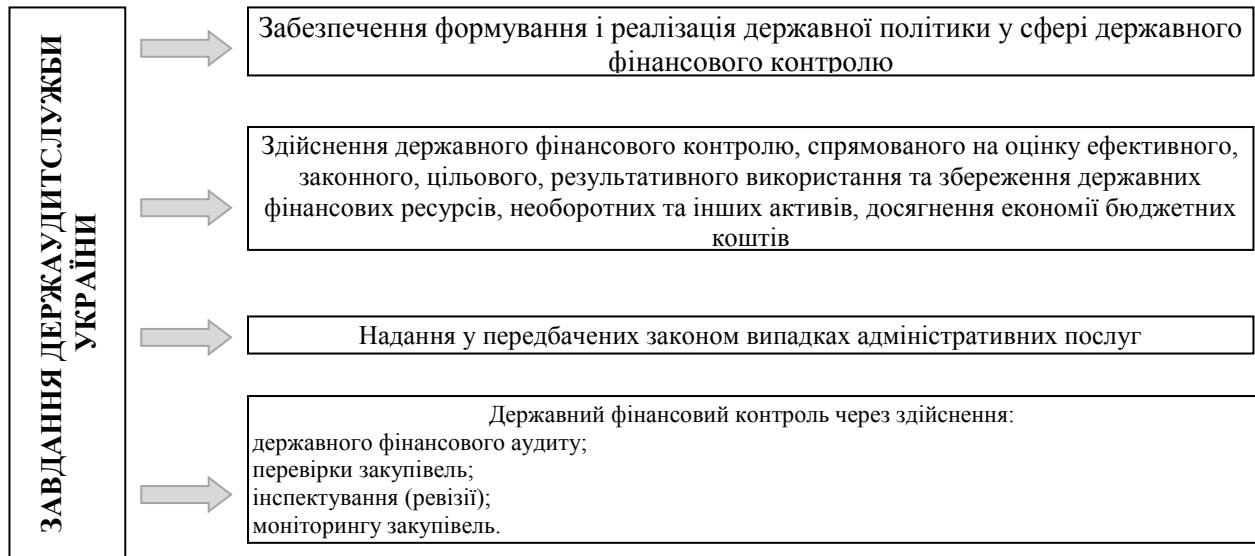


**Рис. 1.11 Завдання Держаудитслужби України**

*Джерело: складено автором за даними [19]*

Таким чином, зауважимо, що явна особливість ДФК полягає у гострій його необхідності при усіх процесах, які забезпечується визначеними бюджетними коштами. Він змушує із особливою увагою відноситись до організації роботи ОДФК на всіх рівнях, оскільки дані їм контрольні повноваження покладаються у деякій мірі на всі органи, у випадку проведення внутрішнього або зовнішнього контролю. Нині можемо спостерігати повтор повноважень серед ОДФК. Це є певною проблемою, яка може бути вирішена шляхом вирішення створення єдиної системи, яка буде чітко налагоджена і яка передбачатиме розмежування повноважень між контролюючими органами по видах контролю, цілям та завданнях. Це в свою чергу запобігатиме плутанині та посприє більш ефективному здійсненню державного фінансового контролю. Щодо органів ДФК зауважимо, що:

по-перше, Рахунковою палатою України отримано конституційні повноваження із контролю щодо надходження коштів до Державного бюджету;

по-друге, у Бюджетному кодексі України, у ст. 110 визначено, що повноваження Рахункової палати у здійсненні ДФК за дотриманням бюджетного законодавства (рис. 1.8);

по-третє, було схвалено Концепцію реалізації державної політики у сфері реформування системи ДФК.

Разом з тим, закони України визначають правові засади діяльності, функції, статус, повноваження і порядок їх здійснення суб'єктом ДФК щодо об'єкта контролю за предметом контролю. Таким чином, зауважимо, що зафіксована предметно-об'єктна область ДФК відноситься до формування публічних фінансів, а саме: надходження до Державного бюджету та їх ефективного і цільового використання.

## РОЗДІЛ 2

### АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

#### 2.1. Аналіз державного фінансового контролю в Україні

До основних органів, на які покладено функцію здійснення державного фінансового контролю варто віднести Рахункову палату України (РПУ) та Державну аудиторську службу України.

Діяльність РПУ спрямована на фінансовий контроль на макрорівні. В основній більшості даний орган здійснює аналіз ефективності бюджетних ресурсів на рівні Державного бюджету України. Основні показники діяльності РПУ відображені в таблиці 2.1.

*Таблиця 2.1.*

**Показники діяльності РПУ за 2018 – 2023 роки**

| Рік  | Обсяг переві<br>рених кошті<br>в, млрд.<br>грн | Абсолют<br>ний приріст<br>переві<br>рених коштів,<br>млрд.<br>грн | Темп<br>зроста<br>ння обсягу<br>переві<br>рених кошті<br>в, % | К-ть<br>переві<br>рених об'єкті<br>в, од | Абсолют<br>ний приріст<br>переві<br>рених об'єктів<br>, од | Темп<br>зростан<br>ня обсягу<br>переві<br>рених об'єктів<br>, % | Кількі<br>сть затвер<br>джених змін,<br>шт | Абсолют<br>ний приріст<br>затвердж<br>ених змін, шт | Темп<br>зростанн<br>я обсягу<br>затвердж<br>ених змін, % |
|------|------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|------------------------------------------|------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|-----------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|
| 2018 | 304,8                                          | -                                                                 | -                                                             | 598                                      | -                                                          | -                                                               | 92                                         | -                                                   | -                                                        |
| 2019 | 763,3                                          | 458,5                                                             | 150,5                                                         | 603                                      | 5                                                          | 0,7                                                             | 78                                         | -14                                                 | -15,2                                                    |
| 2020 | 1186                                           | 421,8                                                             | 55,3                                                          | 284                                      | -319                                                       | -52,7                                                           | 49                                         | -29                                                 | -37,2                                                    |
| 2021 | 592,5                                          | -592,6                                                            | -50,01                                                        | 491                                      | 207                                                        | 71,9                                                            | 64                                         | 15                                                  | 31,3                                                     |
| 2022 | 351,4                                          | -241,1                                                            | -40,7                                                         | 399                                      | -92                                                        | -18,7                                                           | 99                                         | 35                                                  | 54,7                                                     |
| 2023 | 771,1                                          | 419,7                                                             | 119,4                                                         | 356                                      | -43                                                        | -10,8                                                           | 82                                         | -17                                                 | -17,2                                                    |
| Сума | 3969,1                                         | X                                                                 | X                                                             | 2731                                     | X                                                          | X                                                               | 382                                        | X                                                   | X                                                        |

*Джерело: [21-22]*

Показники діяльності даного контролюючого органу демонструють значні коливання щодо обсягів коштів, які підлягали перевірці. У 2018 році перевіркою було охоплено 598 об'єктів, обсяг коштів, охоплених перевірками, складав 304, млрд грн. Протягом 2019 року спостерігається значне зростання обсягів коштів на 150,5%, у абсолютному вираженні дана сума коштів становила 763,3 млрд грн. Однак кількість затверджених звітів скоротилась на 15,4 % у порівнянні з попереднім роком.

Робота РПУ у 2020 році характеризувалась наступними показниками:

- кількість об'єктів перевірки знизилась на 53%;
- обсяг фінансових ресурсів, що підлягають перевірці, становив 1186 млрд грн, що на 55,3 % більше ніж у 2019 році;
- кількість затверджених звітів – 49, у порівнянні з попереднім періодом спостерігається зниження даного показника на 38%.

За результатом діяльності 2020 року можна зробити висновок, що не зважаючи на зменшення кількості перевірок, масштаб охоплення фінансових ресурсів став більшим у порівнянні з аналогічним періодом 2019 року[24].

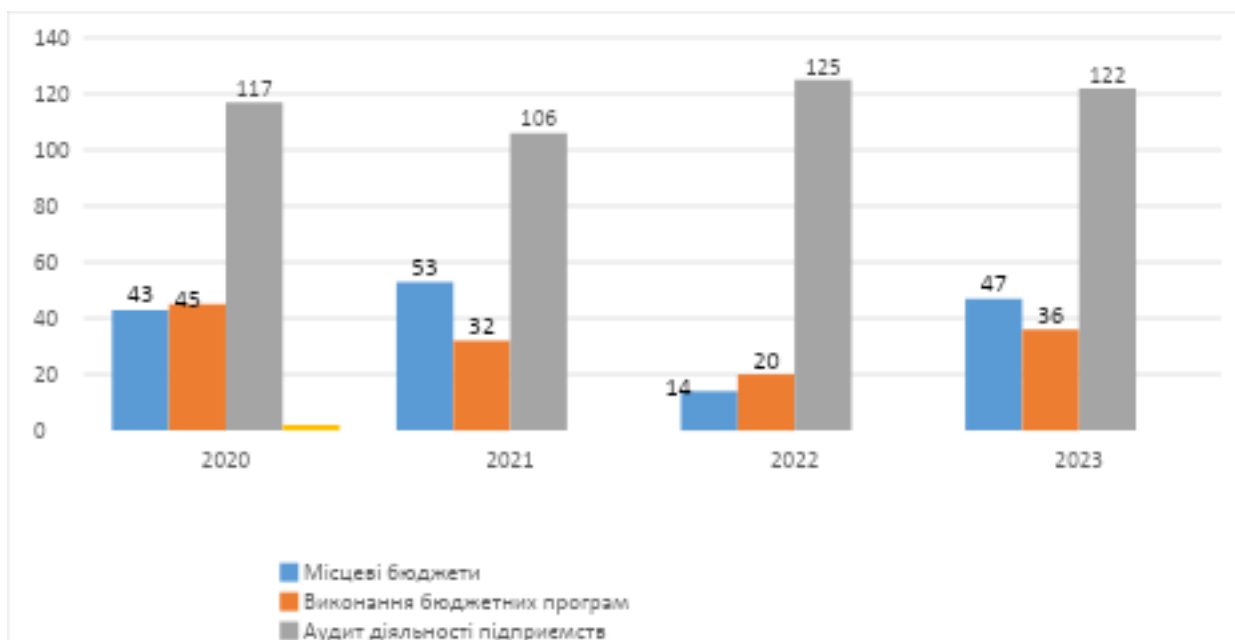
У 2021 році спостерігається обернена до попереднього періоду тенденція: обсяг перевірених коштів скоротився до 592,5 млрд грн (у відносному вираженні скорочення склало 50%), а кількість перевірених об'єктів зросла на 72 %. Обсяг затверджених звітів збільшився на 31% до 64 од.

Війна на території країни суттєво вплинула на сферу діяльності РПУ, зокрема: обсяг підконтрольних фінансових активів скоротилась на 41%, кількість об'єктів перевірки зменшилась на 28%. Крім того, прослідковується зниження кількості затверджених звітів на 38%. Станом на 2023 рік спостерігається незначне покращення у сфері державного фінансового контролю РПУ. Так, кількість фінансових ресурсів, що підлягає фінансовому контролю зросла на 119,4 % і в абсолютному вираженні склала 771,1 млрд грн. Кількість перевірених об'єктів представниками РПУ зросла на 12,1%. В цілому

можна говорити про поступове відновлення довоєнних обсягів показників діяльності даного органу фінансового контролю. Це пояснюється необхідністю забезпечення ефективного використання бюджетних ресурсів на всіх рівнях бюджетного процесу за умови постійного зростання дефіциту Державного бюджету України.

Варто відзначити, що державний фінансовий контроль в Україні в переважній більшості здійснюється державною аудиторською службою України (ДАСУ). Кількість об'єктів контролю залежить від покладених завдань та сфер перевірки. Об'єктами контролю в області державних фінансів часто є місцеві органи самоврядування, головні розпорядники коштів, виконавці бюджетних програм тощо. Основні групи об'єктів ДФК в Україні відображені на рис. 2.1.

**Рис.2.1 Основні об'єкти ДФК в Україні 2020 по 2023 р, од**



*Джерело: складено автором на основі [25-30]*

Найчастіше об'єктом контролю органами ДАСУ протягом останніх чотирьох років виступали підприємства. З 2020 по 2021 рік спостерігається незначне зниження кількості об'єктів у обсязі 11 од., однак вже у 2022 році кількість підприємств, що підлягали перевіркам з боку контролюючих органів

зросла на 19 од і становила 125 підприємств. За підсумками 2023 року кількість досліджуваних підприємств зменшилась на 3.

На другому місці за інтенсивністю перевірок знаходяться місцеві бюджети. Найбільш суттєвий обсяг даного об'єкта контролю припадає на 2021 рік та становить 53 місцеві бюджети. У порівнянні з попереднім періодом кількість місцевих бюджетів зросла на 10 одиниць. У 2022 році у зв'язку з початком військової агресії кількість місцевих бюджетів, що підлягали контролю скоротилась на 39 об'єктів. Це пояснюється частковою втратою територій країни, міграцією працівників контролюючих органів в межах країни, відсутністю стратегії подальшого розвитку органів ДФК в умовах війни тощо.

На третьому місці за масштабами перевірок знаходиться виконання бюджетних програм на рівні міністерств та відомств. У 2020 році кількість бюджетних програм, які підлягали перевіркам з боку контролюючих органів склала 32 од., тоді як обсяг місцевих бюджетів становив 43 од. Станом на 2021 рік їх обсяг зменшився до 32 од. Початок військових дія на території країни відобразився і на кількості об'єктів контролю за даним напрямком, їх загальна кількість протягом року склала 20 програм. У 2023 році аудит виконання бюджетних програм поступово зростає у порівнянні з попереднім роком, загальна кількість програм – 36.

Найменшим за обсягами є аудит інвестиційних проєктів, який за чотири роки проводився лише у 2020 році. Аудит проводився лише на 2 інвестиційних проєктах.

Незалежно від результатів перевірки представники органів ДАСУ складають акти, в яких вказують на об'єкт перевірки та основні напрями роботи, які були досліджені. За результатом перевірки розраховуються показники ефективності або виявляються недоліки в діяльності об'єкта дослідження. Представники ДАСУ на основі проведених заходів протягом останніх років виявили правопорушення, відображені в таблиці 2.2.

У результаті порушення законодавства та фінансової дисципліни субєкти, які підлягали фінансовому контролю, власними свідомими діями призвели до нестачі та недоотримання фінансових ресурсів. З 2019 по 2020 рік випадки недоотримання грошових коштів зросли на 68 пунктів. Нестача у результаті виявлених правопорушень є більш частим явищем, з 2019 по 2023 рік такі випадки правопорушень зросли на 117,2 пункти. Найбільша їх частка протягом досліджуваного періоду припадає на 2020 та 2021 роки. Так у 2020 році випадки виявлення нестач зросли на 475 у порівнянні з 2019 роком. Станом на 2021 рік обсяг виявлених нестач скоротився на 51 випадок та становив 441. Така статистика за умов мирного часу свідчить про недосконалість механізму державного фінансового контролю та відсутність достатніх засобів впливу держави на потенційних порушників.

*Таблиця 2.2.*

**Результати проведення контрольних заходів ДАСУ протягом 2018 - 2023 р.**

| Вид правопорушень                  | 2019    | 2020         | 2021 | 2022 | 2023  | Абсолютне Відхилення |
|------------------------------------|---------|--------------|------|------|-------|----------------------|
| Нестача (недоотримання) ресурсів   | 17 (91) | (159)<br>492 | 441  | 84   | 134,2 | 117,2                |
| Порушення цільового призначення    | 19      | 862          | 150  | 60   | 76,8  | 7,8                  |
| Незаконні витрати ресурсів         | 141     | 852          | 1100 | 732  | 73,1  | -67,9                |
| Обсяг матеріальних втрат, млрд грн | 0,2     | 154,4        | 8,9  | 39,0 | 6,4   | 6,2                  |

*Джерело: складено автором [25-30]*

Використання бюджетних коштів здійснюється за принципом цільового фінансування. Зважаючи на це, варто відзначити велику кількість виявлених випадків правопорушень з 2019 по 2020 роки, приріст вище вказаних випадків становив 843, проте вже за підсумками кількості проведених контрольних заходів кількість порушень у 2021 році зменшилась на 712. За умов війни порушення у сфері нецільового використання фінансових ресурсів коливались в

межах від 60 до 76,8 випадків. Аналіз результатів звітності ДАСУ показує, що кількість правопорушень даної групи в мирний час значно перевищують аналогічні показники військового періоду.

Обсяг виявлених правопорушень у сфері незаконних витрат ресурсів з 2019 по 2021 рік мав щорічну тенденцію до зростання. Протягом вказаного періоду кількість правопорушень збільшився з 141 до 1100 випадків, абсолютний приріст даного показника склав 959 правопорушень. Зниження випадків виявлення незаконних витрат у 2022 році становило 622 випадки. Зниження даного показника не є якісним показником ефективності діяльності контролюючих органів у зв'язку із зниженням інтенсивності перевірок з початком військових дій. Це збільшує ймовірність зростання вказаних випадків незаконних витрат ресурсів.

Обсяг матеріальних втрат не включає всі збитки, понесені державою в результаті протизаконних дій підконтрольних об'єктів. Так, в 2019 році простежується тенденція до відносно низьких показників правопорушень, виявлених у результаті контрольних заходів. Обсяг матеріальних втрат у 2019 році є найменшим за весь досліджуваний період та становить 0,2 млрд грн. найбільший приріст виявлених матеріальних втрат припадає на 2020 рік і становить 154,2 млрд грн.

Найбільша частка виявлених правопорушень у результаті проведення контрольних заходів органами ДАСУ спостерігається протягом 2020 – 2021 років. При цьому варто відзначити, що результатом перевірок одного об'єкта досить часто виявляються декілька із вказаних правопорушень. Таке інтенсивне зростання правопорушень дозволяє припустити недостатню ефективність проведення контрольних заходів та недосконалість правового регулювання.

Саме тому, з метою подальшого дослідження варто розглянути основні показники ефективності контрольних заходів з метою виявлення

закономірностей розвитку та формування подальших напрямів удосконалення процедури проведення державного фінансового контролю на всіх рівнях.

## **2.2. Динамка показників ефективності здійснення державного фінансового контролю**

Ефективність ДФК залежить від цілей контрольних заходів та їх результативності. Одним з показників ефективності, на нашу думку, є кількість перевірок, проведених органами контролю. Кількість перевірок, проведених ДАСУ, зображено на рис. 2.2

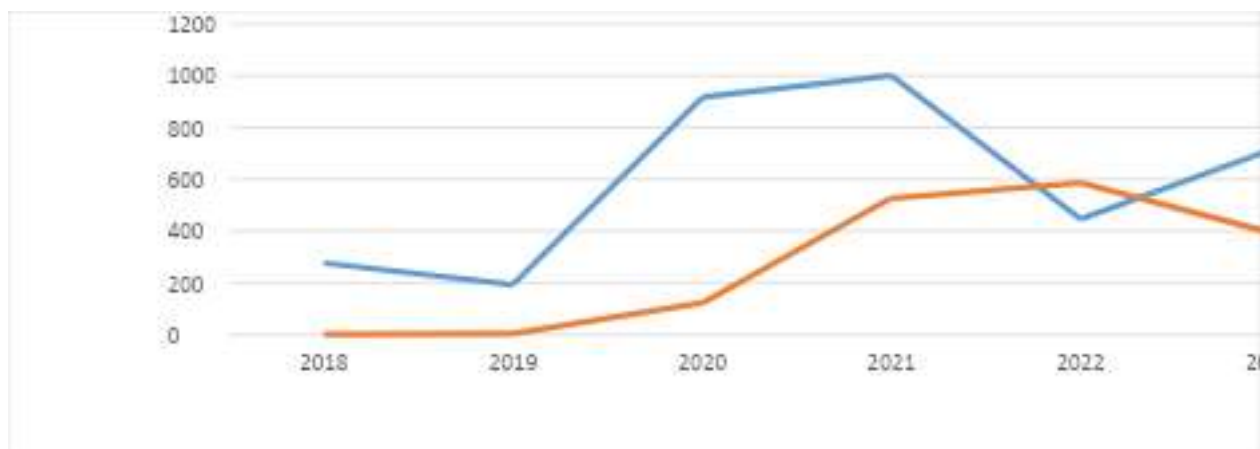


**Рис. 2.2 Заходи контролю, які були проведені Державною аудиторською службою України станом на 2018 - 2023 рр**

*Джерело: складено автором на основі [25-30]*

Ревізії як інструмент ДФК є більш ефективним інструментом зважаючи на статистичні дані Державної аудиторської служби України. Аналітичні дані показують відсутність певних закономірностей: з 2018 по 2019 рік кількість ревізій зменшилось на 83 од., з 2019 по 2021 рік обсяг ревізій збільшився з 194 до 1000 контрольних заходів. Починаючи з часу військової агресії 2022 року обсяг ревізій знизився на 55% та становив 446 од, проте вже у 2023 році

кількість ревізій зросла на 267 од. Перевірки, що здійснювались органами контролюючими органами характеризуються щорічним зростанням. З 2018 по 2022 рік їх кількість зросла з 1 до 587 одиниць, у 2023 році обсяг перевірок скоротився на 192 перевірки та склав 395 одиниць. Підсумовуючи проведений аналіз можна акцентувати, що станом на 2022 рік кількість ревізій істотно скоротилась, а перевірки зросли у порівнянні з попереднім періодом. А в 2023 році кількість ревізій зросла, а обсяг перевірок скоротився.

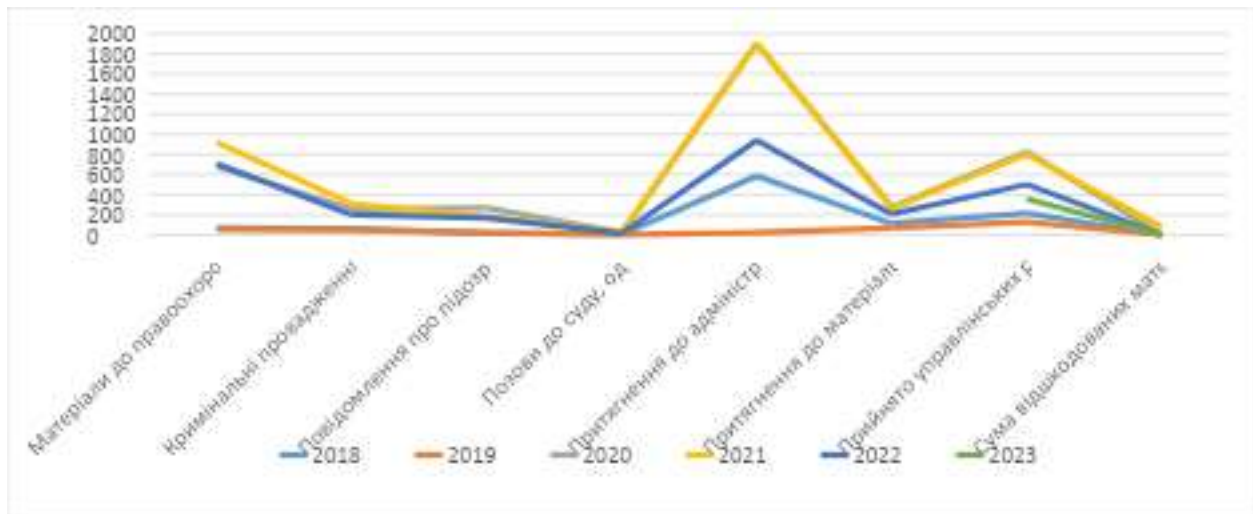
Здійснення контрольних заходів протягом досліджуваного періоду були ініційовані або проводились з приводу:

- доручень Президента України, Міністерства фінансів України, Верховної Ради України;
- ревізії щодо виконання бюджетів місцевих рівнів;
- державні закупівлі (перевірка та моніторинг);
- підприємства державної власності;
- бюджетні установи.

Ще одним показником ефективності контрольних заходів можна вважати класифікацію об'єктів, на які направлені контрольні заходи. Зважаючи на те, що основним джерелом вартості ВВП є сфера матеріального виробництва вважаємо за необхідне розглянути саме цю складову перевірок. Найменший обсяг перевірок підприємств спостерігається у 2018 році та становив 277 підприємств (організацій, установ). У 2019 році зростання кількості об'єктів контролю у вигляді підприємств зросла на 914 пунктів. Протягом 2019 -2020 років кількість об'єктів перевірок практично не змінилось і коливалось в межах 1191-1200 підприємств. Найбільше охоплення контрольними заходами підприємств в Україні припадає на 2021 рік та складає 1500 од, фактичний річний приріст склав 300 об'єктів. Станом на 2022 рік кількість підприємств, що охоплені перевітками, знизилось на 588 одиниць, в 2023 році обсяг підприємств скоротилась ще на 112 та склав 800 об'єктів перевірок [29-30].

У результаті проведення контрольних заходів органи контролю складають акти та звіти щодо результатів та перевірок, а в разі виявлення правопорушень законодавства чи фінансової дисципліни органи контролю можуть подавати інформативні матеріали для формування позовних справ до суду або ініціювати кримінальні та адміністративні провадження. Наслідки проведення контрольних заходів та обсяги відшкодування матеріальних втрат відображені на рис. 2.3.

**Рис.2.3 Результати проведення контрольних заходів працівниками**



**ДАСУ з 2018 по 2023 рр**

*Джерело: [25-30]*

Наступним показником ефективності ДФК є результат перевірок. Кількість поданих матеріалів до правоохоронних органів дозволяє констатувати, що результати перевірок є ефективними та виявляють серйозні правопорушення. Найбільша частка поданих матеріалів, підготованих до суду припадає на 2021 рік та складає 921 од., загальний приріст поданих матеріалів з 2018 по 2020 рік становить 608 матеріалів до справ. У 2023 році кількість поданих матеріалів за результатом перевірок склала 123 од, що на 584 матеріали менше, ніж в попередньому році.

Надання матеріалів для проведення кримінальних проваджень характеризується наступними даними: у 2019 році спостерігається зменшення матеріалів для кримінальних проваджень до 47, проте вже у 2020 році кількість

підготованих матеріалів зросла на 200% та становила 258 од матеріалів. 2021 рік характеризується активною діяльністю органів державного контролю, обсяг матеріалів для проваджень зріс до 311. Станом на 2023 рік кількість матеріалів для кримінальних проваджень за результатами перевірок скоротився на 30% у зв'язку з початком військових дій на території країни.

Повідомлення про підозру, сформовані у результаті проведених перевірок, характеризуються тенденцією до зростання протягом 2018 – 2020 років, загальний приріст склав 155 повідомлень. З 2020 по 2022 рік обсяг повідомлень про підозру зменшився на 99 повідомлень.

Кількість підготованих матеріалів до суду у порівнянні з іншими заходами є незначними. Найбільша їх частка припадає на 2021 рік та становить 31 од. В цілому протягом досліджуваного часового проміжку обсяг позовів до суду коливався в межах від 2 до 22 протягом 2018 – 2020 років, від 17 до 31 в межах 2021 – 2023 років.

Підготовка матеріалів для притягнення до адміністративної відповідальності характеризується найбільшою інтенсивністю у загальній структурі контрольних заходів. Так у 2020 – 2021 роках до адміністративної відповідальності було притягнуто 1900 осіб, у 2022 році даний показник скоротився до 940.

Матеріали для формування справ по дисциплінарній чи матеріальній відповідальності характеризуються відносною постійністю до загальної суми вжитих заходів. Обсяг даного виду правопорушень з 2018 по 2023 рік зріс на 106 справ. Матеріали для прийняття управлінських рішень з 2018 по 2019 рік зменшились на 83 од, проте у 2020 році їх кількість становила 826 од, що у відносному співвідношенні склало понад 350%.

На основі проведеного аналізу можна зробити висновок про стрімке зростання кількості перевірок представниками Державної аудиторської служби України та зростання кількості порушень, виявлених у результаті проведених

контрольних заходів. Така динаміка демонструє негативні тенденції щодо частоти порушень фінансової дисципліни та нецільове використання бюджетних ресурсів.

Важливим аспектом аналізу ефективності органів фінансового контролю є цільовий характер використання за умов воєнного стану. Брак бюджетних коштів та постійне їх залучення в міжнародних організаціях створює негативні передумови подальшого розвитку. Тому, ефективність використання фінансових ресурсів згідно цільового призначення є надзвичайно актуальним. Результат проведення перевірки за окремими сферами відображено в таблиці 2.3.

*Таблиця 2.3.*

**Ефективність проведення аудиторських перевірок ДАСУ в енергетиці, промисловості та транспорті за результатом 2023 року**

| Компанія                                        | Втрата фінансових активів | Вид контрольних заходів |
|-------------------------------------------------|---------------------------|-------------------------|
| ПАТ «УКРНАФТА»                                  | 96 млрд грн               | Ревізія                 |
| ТОВ «Оператор газотранспортної системи України» | 82,6 млрд грн             | Ревізія                 |
| АТ «УКРТРАНСГАЗ» та його філій                  | 10,2 млрд грн             | Ревізія                 |
| АТ «Магістральні газопроводи України»           | 7,9 млрд грн              | Ревізія                 |

*Джерело: складено автором на основі [31]*

В сфері енергетики, промисловості та транспорту органами ДАСУ було охоплено контролем 814 млрд грн. За результатом проведення контрольних заходів було виявлено порушень на суму 293,7 млрд грн, в тому числі порушення законодавчих норм, які спричинили фінансові втрати (збитки) в обсязі 199,6 млрд грн, сума відшкодованих втрат спричинених порушенням законодавства становила 2,2 млрд грн[31].

Обсяги виявлених фінансових втрат дозволяють стверджувати, що відповідальність суб'єктів, які винні у махінаціях з бюджетними ресурсами, є

недостатньою. Це призводить до тінізації економічних процесів та частих проявів недовіри до об'єктів контролю.

У сфері оборони, правоохоронних органів та органів державної влади перевіркою було охоплено 215,5 млрд грн. За результатом перевірки було виявлено порушень на суму 29,2 млрд грн., в тому числі у результаті порушень законодавства – 7,6 млрд грн. Відшкодовано за результатом перевірки – 3,1 млрд грн. Наочно об'єкти, що підлягали перевіркам, зображені в таблиці 2.4.

*Таблиця 2.4.*

**Ефективність проведення аудиторських перевірок ДАСУ в  
оборонному комплексі за результатом 2023 року**

| Компанія                                                                                                                                                       | Втрата фінансових активів | Вид контрольних заходів |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|-------------------------|
| Міністерства оборони України та військових формувань                                                                                                           | 24, 4 млрд грн            | Ревізія                 |
| «Виконання бюджетних програм Адміністрацією Державної прикордонної служби України та ревізії військових формувань/установ, що належать до сфери її управління» | 361,8 млн грн             | Аудит                   |

*Джерело: [31]*

Порівнюючи фінансові втрати серед двох сфер контролю можна стверджувати, що найбільша частка правопорушень припадає на сферу енергетичного комплексу, фінансові втрати якого 197,4 млрд грн без урахування відшкодованих втрат (збитків).

Наступною сферою, на яку була спрямована вагома частка перевірок, стали інфраструктура, будівництво та житлово – комунальне господарство. Загалом, у колі дослідження та контролю опинилось 220,1 млрд грн. За результатом контрольних заходів виявлено недоліків та правопорушень на суму 38,1 млрд грн., тоді як відшкодовано страт на суму 2 млрд грн. Об'єкти контролю відображені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Ефективність проведення аудиторських перевірок ДАСУ в сфері  
інфраструктури, будівництва та ЖКГ за результатом 2023 року**

| Компанія (організація, установа)                                                                                                                                                              | Втрата фінансових активів    | Вид контрольних заходів |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|-------------------------|
| 1                                                                                                                                                                                             | 2                            | 3                       |
| Виконання Державним агентством відновлення та розвитку інфраструктури України бюджетних програм                                                                                               | 475 млн грн                  | Аудит                   |
| 13-ть регіональних Служб відновлення та розвитку інфраструктури                                                                                                                               | 942,3 млн грн                | Аудит                   |
| «Виконання Державним агентством інфраструктурних проектів України бюджетної програми «Фінансове забезпечення заходів із забезпечення безпеки дорожнього руху відповідно до державних програм» | 500 млн грн                  | Аудит                   |
| Виконання бюджетних програм Департаментом транспортної інфраструктури виконавчого органу Київської міської ради (КМДА)                                                                        | 20,3 млрд грн                | Аудит                   |
| Південне управління капітального будівництва Міністерства оборони                                                                                                                             | 2,1 млрд грн<br>34,4 млн грн | Аудит<br>Ревізія        |

*Джерело: складено автором на основі [31]*

Не менш важливими в умовах воєнного стану є фінансування сфери соціального та цивільного захисту, охорони здоров'я. Основні об'єкти контролю відображені в табл 2.5. загалом, під контролем та дослідженням представників ДАСУ знаходилось 122,1 млрд грн. У результаті проведення перевірок було виявлено правопорушень на суму 4,8 млрд грн., в тому числі у результаті порушення законодавчих норм – 801,9 млн грн. У результаті виявлених правопорушень вдалось відшкодувати 148, 9 млн грн. Обсяги правопорушень констатувати той факт, що заходи державного фінансового контролю є недостатньо ефективними зважаючи на суми відшкодованих втрат у порівнянні з отриманими збитками.

Державний фінансовий контроль у комплексному його виявленні є ефективним інструментом реалізації фінансової політики держави. Збільшення

обсягів правопорушень у всіх сферах застосування державного фінансового контролю є важливим індикатором до здійснення радикальних заходів. Зростання кількості правопорушень протягом тривалого періоду часу дозволяє зробити висновок про необхідність проведення реформування даної сфери діяльності державних органів з метою розробки нових або вдосконалення вже діючих підходів до організації контрольних заходів.

*Таблиця 2.6*

**Ефективність проведення контрольних заходів в сферах соціального та цивільного захисту, охорони здоров'я**

| Компанія (організація, установа)                                                                                                                                                                                                                                                                              | Втрата фінансових активів | Вид контрольних заходів |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|-------------------------|
| «Виконання бюджетних програм Державною службою України з надзвичайних ситуацій, її територіальними органами, підпорядкованими підрозділами»                                                                                                                                                                   | 94,3 млн грн              | Аудит                   |
| «Виконання Міністерством охорони здоров'я України бюджетної програми 2301270 «Проведення вакцинації населення від гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2»                                                                                                               | 1,6 млрд грн              | Аудит                   |
| «Виконання бюджетної програми 2507030 «Заходи із соціальної, трудової та професійної реабілітації осіб з інвалідністю» щодо забезпечення окремих категорій населення засобами реабілітації (головний розпорядник – Мінсоцполітики, відповідальний виконавець – Фонд соціального захисту осіб з інвалідністю)» | 39,7 млн грн              | Аудит                   |

*Джерело: складено автором на основі [31]*

За результатом проведеного аналізу можна констатувати, що на даному етапі розвитку механізм реалізації фінансового контролю є недостатнім для зростання якості фінансової дисципліни. У зв'язку з цим варто розглянути ймовірність впровадження світового досвіду для зростання результативності контрольних заходів та запобігання їх виникнення у майбутньому.

## РОЗДІЛ 3

### ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

#### 3.1. Світовий досвід організації державного фінансового контролю

Організація державного фінансового контролю у зарубіжних країнах на пряму пов'язана з еволюцією їх розвитку та принципами провадження державної політики. В сукупності підходів до організації державного фінансового контролю варто виділити принципи, притаманні для всіх країн [32]:

- доступність інформації – органи, які здійснюють державний фінансовий контроль повинні мати безперешкодний доступ до фінансової інформації, фізичний доступ до об'єкта дослідження.

- комплексний та послідовний характер проведення- характеризується безперервною діяльністю органів фінансового контролю та періодичними контрольними заходами з метою забезпечення цільового використання державних коштів та майна, яке входить до структури національного багатства.

- пріоритетність організації – першочергова значення у перевірці має надаватись тим об'єктам, які чинять найбільший вплив на обсяги використання державних коштів.

- адаптивність – здатність державного фінансового контролю пристосовуватись до змін внутрішнього та зовнішнього середовища країни.

- взаємодія між органами державного контролю та органів державної влади.

- ефективність з економічної точки зору – невисокий рівень затрат на процес перевірки.

- стандартизація процесів проведення державного фінансового контролю та оформлення відповідної документації.

Особливості організації державного фінансового контролю в країнах європейського простору відображені у формах їх проведення та регламентації (див. табл. 3.1.)

*Таблиця 3.1*

**Форми державного контролю в країнах Європейського простору**

| Вид контролю   | Зміст                                                                                                                        | Країна                                |
|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|
| Парламентська  | Контроль покладено на парламентську складову, яка формує необхідний орган                                                    |                                       |
| Судова         | Основи організації державного фінансового контролю включені в розділ функціонування судової гілки влади                      | Греція,<br>Туреччина                  |
| Спеціалізована | Діяльність органів державного фінансового контролю відображено в конституційних нормах                                       | Швеція,<br>Ірландія,<br>Польща        |
| Президентська  | Широке коло повноважень у сфері державного контролю надано президенту та закріплене в основних положеннях конституції країни | Португалія                            |
| Змішана        | Притаманна для сучасного суспільства                                                                                         | Австрія, Чехія,<br>Італія,<br>Франція |

*Джерело: складено автором на основі [32]*

Протягом останнього часового проміжку формування та вдосконалення державного фінансового контролю країн європейського простору безпосередньо пов'язане із процесами децентралізації. На їх основі відбувається формування основних засад державного контролю. Для подальшого дослідження варто розглянути такий досвід детальніше.

Австрія є країною, мета якої – послідовне впровадження процесів децентралізації. На місцевому рівні повноваження громад обумовлюються питаннями зборів податків та вирішенням проблем соціально-економічного розвитку місцевого характеру. Передача владних повноважень з округів на громади є не припустимим за умови, якщо це буде загрожувати її успішному розвитку.

Основним органом реалізації державного фінансового контролю в Австрії є Рахункова палата, створена у 1948 році. До основних її повноважень відноситься: контроль всієї сфери державних фінансів, формування щорічного звіту про діяльність, аудит записів місцевих органів самоврядування (муніципалітетів).

У Великій Британії система державного та муніципального контролю базується на стандартах, які забезпечують системність та взаємодію всіх органів влади. Головним органом, який здійснює державний фінансовий контроль є Урядове агентство внутрішнього аудиту, яке підпорядковане Казначейству його величності. Основне призначення державного фінансового контролю – попередження фінансових правопорушень з метою удосконалення процесу управління публічними фінансами [33].

Для Франції притаманна розгалужена система органів фінансового контролю. Контроль у сфері використання фінансових ресурсів на державному рівні здійснює Рахункова палата. На муніципальному рівні державний фінансовий контроль здійснюється органами: Національною кредитною радою, Комісією банківського контролю, Комісією з економічного та регіонального розвитку.

Прикладом ефективної організації державного фінансового контролю є Швеція, основною особливістю якої є соціально орієнтована економіка. Починаючи з 1960 року в країні почали впроваджувати новий метод державного фінансового контролю – «контроль ефективності»[Піхоцька]. В основі даного методу – оцінка наслідків прийнятих рішень уряду щодо бюджету країни. Система державного фінансового контролю Швеції складається з трьох рівнів (див. рис. 3.1).

|                          |
|--------------------------|
| Загальнодержавний рівень |
| Районний рівень          |
| Міський рівень           |

**Рис.3.1. Державний фінансовий контроль у Швеції**

*Джерело: складено автором на основі [32]*

Швеція за формою державної політики вважається соціально орієнтованою державою. Вона є прикладом для наслідування щодо рівня організації соціальної політики та соціального захисту населення. Не зважаючи на відносно просту організацію контролю, дана система характеризується: гнучкістю, прозорістю, гласністю, всеохопленістю, послідовністю, методологічністю, взаємодією всіх органів державного контролю, що сприяє підвищенню його ефективності. Швеція вважається батьківщиною теорії контролю «Трьох Е» -економії, ефективності, результативності [34].

Для залучення позитивного досвіду організації державного фінансового контролю варто розглянути інституційну складову сфери державного фінансового контролю для визначення спільних та відмінних рис. Організаційну структуру органів державного фінансового контролю у міжнародній практиці відображено в таблиці 3.2.

*Таблиця 3.2*

**Органи державного фінансового контролю (міжнародний аспект)**

| Орган                                                               | Призначення                                                                                                                                   |
|---------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Головне контрольно – ревізійне управління (Сполучені Штати Америки) | Щорічні перевірки стану фінансових ресурсів федеральних відомств, подання рекомендацій Президенту країни та Конгресу                          |
| Рахункова палата (Франція)                                          | Здійснює перевірку напрямів використання кредитив, цінностей та фондів, які знаходяться у розпорядженні окремих суб'єктів за дорученням уряду |
| Федеральна рахункова палата (Німеччина)                             | Здійснює контроль за дотриманням бюджетного законодавства, законів та нормативних приписів                                                    |
| Урядове агентство внутрішнього аудиту                               | Базується на забезпечення фінансового аудиту та                                                                                               |

|                                                                                  |                                                                            |
|----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| (Великобританія)                                                                 | аудиту ефективності прийнятих управлінських рішень                         |
| Управління адміністративного контролю при канцелярії прем'єр – міністра (Японія) | Пропозиції щодо удосконалення структури управління та боротьба з корупцією |
| Європейська рахункова палата                                                     | Зовнішній аудит фінансового стану Європейського Союзу                      |

*Джерело: складено автором на основі [35]*

Зважаючи на структуру інституційного характеру слід відмітити, що для України теж є характерним наявність описаних вище органів державного фінансового контролю. Ключовим фактором у даному разі є не кількість та назва органу, а якість виконуваної ними роботи та сфера їх повноважень у системі публічних фінансів [32].

За висновками Європейських спеціалістів, ефективним органом у сфері контролю в Україні є саме Державна аудиторська служба, діяльність якої підпадає під європейські критерії відповідності.

Крім того, важливим фактором розвитку системи державного фінансового контролю в європейських країнах є особливості застосування його форм та методів. Згідно європейської практики найпоширенішою формою державного контролю є аудит у публічній сфері. Його форми відображені в таблиці 3.3.

*Таблиця 3.3*

### **Світовий досвід організації аудиту у сфері публічних фінансів**

|                     | Аудит відповідальності                                                                                                                                                        | Фінансовий аудит                                                                                   | Аудит ефективності                                                                                                |
|---------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Мета                | Перевірка відповідності предмету аудиту згідно повноваженням, визначеним як критерій, тобто виконання норм чинного законодавства, відповідності показників виконання бюджетів | Відповідність наданої фінансової інформації стандартам фінансової звітності та регуляторним умовам | Незалежна та об'єктивна перевірка урядових програм та організацій (економічність, результативність, ефективність) |
| Принципи INTOSAI    | ISSAI 4000-4999                                                                                                                                                               | ISSAI 1000-2999                                                                                    | ISSAI 3000-3999                                                                                                   |
| Ступінь публічності | Оприлюднюються не всі результати перевірки                                                                                                                                    |                                                                                                    | Результати оприлюднюються у повному обсязі                                                                        |
| Методи              | Стандартні (формалізовані)                                                                                                                                                    |                                                                                                    | Залежать від об'єкта дослідження                                                                                  |

*Джерело: складено автором на основі [36]*

Особливості наведених форм проявляються і в предметі аудиту, зокрема:

- при аудиті відповідності предметом контролю є відповідність запланованих (базових) показників до кінцевих результатів, які були оприлюднені на широкий загал,
- при фінансовому аудиті об'єктом дослідження можуть виступати окремі аспекти фінансово-господарської діяльності об'єкта, фінансова та бухгалтерська звітність, результати управлінських рішень тощо.
- проведення аудиту ефективності передбачає перевірку всіх сфер діяльності фінансового сектору, включаючи публічні організації та установи.

Зважаючи на те, що державний фінансовий контроль має ключове значення у забезпеченні ефективності організації сфери управління публічними фінансами, його подальше вдосконалення потрібно сприймати як комплексний та багатоетапний процес.

Імплементация зарубіжного досвіду до вітчизняних реалій організації державного фінансового контролю повинна здійснюватись на основі розрахунків потенційних вигод, які мають стати кінцевою метою його подальшого вдосконалення. Зважаючи на прагнення України стати повноправним членом Європейського Союзу, запровадження основних міжнародних стандартів контролю є необхідною передумовою членства. Однак всі інші складові діяльності органів, які виконують контролюючі функції, повинні бути впроваджені з урахуванням економічних, соціальних, правових особливостей (в тому числі менталітет нації).

Впровадження нововведень без урахування вище вказаних параметрів здатне погіршити ситуацію, створити передумови до збільшення кількості зловживань у бюджетній сфері.

### **3.2. Напрями підвищення ефективності державного фінансового контролю в Україні**

Для виокремлення основних напрямів підвищення ефективності державного фінансового контролю варто виділити проблеми, які супроводжують процес його здійснення. На основі проведеного аналізу варто виокремити основні недоліки:

- недосконалість законодавчої бази, яка проявляється в недосконалому законодавстві у сфері фінансового контролю;
- відсутність єдиних критеріїв (стандартів) та підходів до проведення контрольних заходів на різних рівнях;
- погіршення якості фінансової дисципліни, що знаходить своє вираження у зростанні частки незаконних та нецільових витрат фінансових ресурсів;
- збільшення сфери ймовірності виникнення фінансових зловживань у сфері публічних фінансів;
- низька або незначна міра відповідальності за порушення фінансової дисципліни[37].

В Україні під час проведення контрольних заходів в кожному окремому органі контролю розробляються внутрішні нормативи, які регламентують визначення напрямів та об'єктів контролю. Зважаючи на відсутність єдиного системного зв'язку між цими документами виникає проблема у вигляді проблеми у співставленні результатів та ефективності проведення контрольних заходів.

Зважаючи на прагнення України стати частиною європейського простору найбільш нагальним є питання застосування ревізійних стандартів вищих органів аудиту, зокрема Міжнародної організації вищих органів аудиту та Європейської організації вищих органів аудиту.

Зважаючи на визначені проблеми реалізації державного фінансового контролю варто взяти за основу наступні напрями вдосконалення:

- розробка концептуальних засад організації державного фінансового контролю;
- створення передумов для безперервного підвищення рівня працівників органів державного фінансового контролю;
- зміцнення матеріальної бази органів фінансового контролю;
- підвищення ефективності управління кадрами[38];
- створення єдиної публічної інформаційної бази з обмеженим доступом для спрощення процедури фінансового контролю;
- чітке розмежування та закріплення повноважень органів державного фінансового контролю;
- розробка механізму взаємодії з органами фінансового контролю Європейського Союзу;
- підвищення рівня прозорості органів державного фінансового контролю;
- забезпечення автоматизованого доступу до інформаційних баз даних в процесі проведення контрольних заходів;
- діджиталізація процесів діяльності органів державного фінансового контролю та інтеграція в діяльність органів контролю «Інтегровану автоматизовану систему підтримки прийняття рішень «е- аудитор»[39];
- зростання частки використання оперативного аудиту окремих напрямів діяльності об'єктів контролю[40];
- регламентація чіткого порядку обміну інформацією між Державною податковою службою України, Державною аудиторською службою України, Державною казначейською службою України, Держфінмоніторингом.

Державний фінансовий контроль – вагома ланка у структурі фінансової політики держави. Від ефективності його організації залежить добробут

суспільства з точки зору формування, розподілу та перерозподілу фондів фінансових ресурсів. Крім того, в умовах зростання тіньового сектору економіки та зловживань у фінансовій дисципліні, важливим є зростання ефективності контрольних заходів на всіх рівнях перевірки. Дефіцитність Державного бюджету України потребує залучення значних міжнародних трансфертів, які мають використовуватись за цільовим призначенням. Саме ефективність державного фінансового контролю дасть можливість збільшити рівень довіри кредиторів та інвесторів до країни та надавати додаткові фінансові ресурси в умовах військового стану.

## ВИСНОВКИ

В процесі проведення наукового дослідження було сформульовано такі висновки.

1. Охарактеризовано, що під ДФК розуміють «контроль у сфері публічних фінансів, який можна визначити як сукупність регулярних і безперервних процесів, з допомогою яких їх учасники в легітимній формі забезпечують ефективне функціонування державного сектора, і в т.ч. діяльність ін. суб'єктів господарювання незалежно від форм власності».

З ін. боку, це «сукупність форм, методів і інструментів контролю за допомогою яких ОДФК одержують відповідну інформацію щодо фактичного стану справ у процесах формування, розподілу та використання фінансових ресурсів на всіх рівнях державного сектору економіки. Після чого відбувається порівняння отриманих даних із цільовими чи нормативними вимогами, які визначають розміри та причини виявлених відхилень. Згодом, вживаються заходи, які спрямовані на їх усунення, недопущення і проведення превентивних заходів». Держава за допомогою ОДФК здійснює нагляд за дотриманням законодавчо-нормативного забезпечення учасниками бюджетного процесу та цільовим використанням бюджетних коштів у обсягах, які передбачені бюджетною і податковою системою.

2. До його принципів відносимо: законність, відкритість, ефективність, гласність, об'єктивність, незалежність і законність. Спираючись на тимчасову ознаку, за формами його можна розподілити на попередній, поточний (оперативний) та наступний. До методів здійснення ДФК відносять: перевірку; ревізію; обстеження і експертизу операцій. Виділяють 2 методи ДФК: аналіз і моніторинг. Усі методи ДФК базуються на тому, що в їх основу покладено перевірку документальної основи об'єкта, який підлягає контролю та виявлення невідповідностей щодо дотримання чинного законодавства даної

сфери чи певних зловживань. Його явна особливість полягає у контролі при усіх процесах, що забезпечується бюджетними коштами. Разом з тим, здійснюється чітка організація роботи ОДФК на всіх рівнях, тому що контрольні повноваження покладаються на всі органи, у випадку проведення внутрішнього або зовнішнього контролю.

3. Проаналізовано, що показники діяльності органів ДФК, а зокрема РПУ протягом останніх 5 років здійснювалось систематично. Так, у всього було перевірено 2731 об'єкт з обсягом 3969,1 млрд грн. Широкомасштабне вторгнення в Україну суттєво вплинуло на сферу діяльності РПУ. Зокрема, обсяг підконтрольних фінансових активів скоротився на 41%, кількість об'єктів зменшилась близько на 28%. Окрім того, відслідковується зниження кількості затверджених звітів на 38%. Так, протягом 2023 р спостерігається незначна тенденція щодо покращення у сфері державного фінансового контролю РПУ.

Держаудитслужба протягом останніх чотирьох років активно проводить свою роботу, що чітко прослідковується в даних тенденціях. Об'єктами перевірок даного органу ДФК є: місцеві бюджети, аудит діяльності підприємств, виконання бюджетних програм та аудит інвестиційних проєктів. Найменшу частку серед заявлених об'єктів контролю займають останні. Аналіз результатів звітності ДАСУ протягом досліджуваного періоду показує, що кількість правопорушень та зловживання з бюджетними коштами у мирний час значно перевищують аналогічні показники військового періоду. Найбільша частка правопорушень в результаті проведених контрольних заходів припадає на період з 2020 до 2021 р.

4. Виявлено, що ефективність ДФК залежить від цілей контрольних заходів та їх результативності. Протягом останніх 5-6 років органами ДФК було проведено ряд результативних перевірок, які включають такі методи як: ревізії і перевірки. Динаміка ревізій починаючи із 2022 р має тенденцію до зростання, а перевірки навпаки мають тенденцію до спадання порівнюючи з аналогічним

періодом. Починаючи із 2018 - 2022 р їх кількість зросла із 1 до 587 од., у 2023 р їх обсяг скоротився на 192 перевірки та складав 395 од.

Також одним із показником ефективності цих заходів можна уважати класифікацію об'єктів, на які спрямовані контрольні заходи, де основним джерелом вартості ВВП є сфера матеріального виробництва. Найменший їх обсяг спостерігається у 2018 р. та становив 277 підприємств (організацій, установ) і найбільше охоплення підприємств в Україні припадає на 2021 рік та складає 1500 од. У 2023 р їх обсяг має тенденцію до скорочення ще на 112 та склав 800 од.

Разом з тим, показником ефективності ДФК є результат перевірок. Найбільша частина матеріалів, які було подано і підготована до суду припадає на 2021 рік і складає 921 од. У 2023 р кількість цих матеріалів склала 123 од, що на 584 матеріали менше, ніж в попередньому аналогічному періоді. Зокрема, протягом 2020 – 2021 рр до адміністративної відповідальності було притягнуто 1900 осіб, у 2022 р цей показник скоротився до 940. У сфері енергетики, промисловості і транспорту органами ДАСУ було охоплено контролем 814 млрд грн у 2023 р. Сума фінансових втрат було виявлено у обсязі 199,6 млрд грн, а сума відшкодованих втрат становила 2,2 млрд грн. У сфері оборони перевіркою було охоплено 215,5 млрд грн. За її результатами було виявлено зловживань на суму близько 29,2 млрд грн., в т. ч., у результаті порушень чинного законодавства – 7,6 млрд грн. Було відшкодовано – 3,1 млрд грн.

5. Виявлено, що у процесі формування і удосконалення ДФК країн ЄС безпосередньо пов'язане із процесами децентралізації протягом останнього часу. Зокрема у Австрії ключовим органом ДФК є РП. У Великій Британії система ДФК базується на стандартах, що забезпечують системність і взаємодію усіх органів влади. Головним органом є Урядове агентство внутрішнього аудиту. У Франції існує розгалужена система органів фінансового контролю. У цій сфері контроль на державному рівні здійснює Рахункова

палата. На рівні муніципалітетів його здійснює: Національна кредитна рада, Комісія банківського контролю, Комісія із економічного і регіонального розвитку. Швеція базується на засадах теорії контролю «Трьох Е» - економічність, ефективність, результативність.

Імплементация зарубіжного досвіду до вітчизняних реалій організації ДФК має здійснюватись на основі розрахунків потенційних вигод, які мають стати кінцевою метою його подальшого удосконалення.

6. Виявлено, такі недоліки у сфері ДФК, а саме: недосконалість законодавчої бази; відсутність єдиних стандартів і підходів щодо проведення відповідних контрольних заходів на різних рівнях; погіршення якості фінансової дисципліни; збільшення сфери ймовірності виникнення фінансових зловживань у сфері публічних фінансів; низька або незначна міра відповідальності за порушення фінансової дисципліни. Вбачаємо напрями удосконалення в наступному: розробці ключових засад організації ДФК; створенні чітких передумов для безперервного підвищення рівня працівників ОДФК; зміцненні матеріальної бази ОДФК; підвищенні ефективності управління кадрами; створенні єдиної публічної інформаційної бази із обмеженим доступом задля спрощення його процедури; чітке розмежування і закріплення повноважень ОДФК; розробці механізму взаємодії із органами ДФК ЄС та багато ін.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Виговська Н. Державний фінансовий контроль у системі регулювання земельних відносин. *Галицький економічний вісник*, 2012. С. 104–111.
2. Попович С. Державний фінансовий контроль в Україні. *Міжнародний науковий журнал «Грааль науки»*. №17 2022.с. 82-86
3. Лімська декларація керівних принципів контролю. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001#Text) (дата звернення: 10.07.2024).
4. Чугунов І. Я. Бюджетна стратегія суспільного розвитку: монографія / І. Я. Чугунов. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2021. 532 с.
5. Бюджетна стратегія держави: монографія / В.Д. Макогон. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2018. 364 с.
6. Піхоцька О.М., Піхоцька М.Р. Досвід країн ОЕСР в організації державного фінансового контролю. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. Вип. 34/2022. с. 194-200
7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/2456-17?lang=uk>. (дата звернення: 20.07.2024).
8. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. Закон України 26.01.1993 № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення: 22.08.2024)
9. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації: Розпорядження Кабінету Мін. України від 29 груд. 2021 р. № 1805-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80> (Дата звернення: 23.08.2024).

10. Колпакова А. Державний фінансовий контроль на сучасному етапі: огляд концептуальних засад. *International Science Journal of Management, Economics & Finance*. Vol. 2, No. 1, 2023, pp. 9-18.

11. Якимчук І. М. Державний фінансовий контроль в Україні та перспективні напрями його вдосконалення. *Економіка та держава*. №7. 2021. с.34-39

12. Friedrich A. von Hayek. *New Studies in Philosophy, Politics, Economics, and the History of Ideas* Chicago: University of Chicago Press, 1978. 314 p.

13. HM Treasury Orange Book: Management of risk. Principles and Concepts, 2004. URL: [http://www.hmtreasury.gov.uk/orange\\_book.htm](http://www.hmtreasury.gov.uk/orange_book.htm). (Дата звернення: 10.08.2024).

14. Гуцаленко Л.В., Дерій М.М. Конупатрий В.А. Державний фінансовий контроль: навч. посібн. К. Центр учбової літератури. 2020. 434 с.

15. Kaletnik, H., Zdyrko, N. Public financial control in Ukraine: state, problems, prospects *Economic Annals-XXI*. 2021, Vol. 187. Issue 1-2. P.163-176.

16. Bardash S., Osadcha T. Current status of state financial control of Ukraine and ways of its improvement. *Baltic Journal of Economic Studies*, 2020. Vol. 6. № 2. P. 17-24

17. Даценко Г. В. Особливості організації фінансового контролю у забезпеченні ефективного функціонування суб'єктів господарювання *Економіка і суспільство*. 2019. Вип. № 20. С. 189-198.

18. Васюк Ю.М. Механізми реалізації податкового контролю в Україні: державно-управлінський аспект: дис. ... канд. наук з держ. управ: 25.00.02. Київ, 2015. 254 с.

19. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF> (дата звернення: 01.08.2024)

20. Виходець Ю.А. Проблеми удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні. *Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля*. 2013. С. 139–144.

21. Звіт Рахункової палати за 2021 р. 2022. URL: [https://rp.gov.ua/uploadfiles/Activity/Reports/2021/ZVIT\\_RP\\_2021.pdf](https://rp.gov.ua/uploadfiles/Activity/Reports/2021/ZVIT_RP_2021.pdf) (дата звернення: 03.08.2024)

22. Звіт Рахункової палати за 2023 рік. URL: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=1898> (дата звернення: 03.08.2024).

23. Лучко М. Р. Фінансовий моніторинг у контексті бухгалтерської та аудиторської практики в Україні. *Галицький економічний вісник*. 2022. Т. 77. Вип. 4. С. 45 – 52.

24. Піхоцька М.Р. Стан та перспективи розвитку державного фінансового контролю в умовах воєнного стану. *Ефективна економіка*. 2024. №9. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/download/4684/4723/10744> (дата звернення 03.08.2024)

25. Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів (ревізія, перевірка) за січень - лютий 2018 року (1-кр). Офіційний сайт державної аудиторської служби України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/73> (дата звернення 10.08.2024)

26. Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів (ревізія, перевірка) за січень - лютий 2019 року. Офіційний сайт державної аудиторської служби України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/72> (дата звернення 10.07.2024)

27. Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів (ревізія, перевірка) за січень - лютий 2020 року. Офіційний сайт державної аудиторської служби України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/71> (дата звернення 10.07.2024)

28. Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів (ревізія, перевірка) за січень - лютий 2021 року. Офіційний сайт державної аудиторської служби України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1985> (дата звернення 10.08.2024)

29. Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів (ревізія, перевірка) за січень - лютий 2022 року. Офіційний сайт державної аудиторської служби України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/2652> (дата звернення 10.08.2024)

30. Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень - грудень 2023 року. Офіційний сайт державної аудиторської служби України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/3517> (дата звернення 10.08.2024)

31. Основні результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів. Публічний звіт за 2023 рік. URL: [https://dasu.gov.ua/attachments/e12078b6-9c59-465c-8af7-3c2cbe78df4b\\_%D0%9F%D0%A3%D0%91%D0%9B%D0%86%D0%A7%D0%9D%D0%98%D0%98%CC%86\\_%D0%97%D0%92%D0%86%D0%A2\\_2023\\_.pdf](https://dasu.gov.ua/attachments/e12078b6-9c59-465c-8af7-3c2cbe78df4b_%D0%9F%D0%A3%D0%91%D0%9B%D0%86%D0%A7%D0%9D%D0%98%D0%98%CC%86_%D0%97%D0%92%D0%86%D0%A2_2023_.pdf)

32. Піхоцька О.М., Піхоцька М. Р. Досвід країн ОЕСР у організації державного фінансового контролю. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2022. Випуск 34. URL: <https://nzlubp.org.ua/index.php/journal/article/download/627/576> (дата звернення 12.08.2024)

33. Ярошенко А. С. Реформування системи державного фінансового контролю з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду. *Порівняльно-аналітичне право*. 2020. № 1. С. 408–411

34. Шевченко І. О. Реформування системи державного фінансового контролю в умовах євроінтеграції. URL: <http://www.repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/21805/1/4%D0%A8%D0%>

B5%D0%B2%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE.%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%8F.pdf (дата звернення 12.08.2024)

35. Приймак С.В., Сподарик Т.І. Тенденції функціонування вітчизняної системи фінансового контролю в контексті імплементації світового досвіду. 2020. *Specialized and multidisciplinary scientific researches*. URL: <https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/logos/article/view/7086f> (дата звернення 12.08.2024)

36. Бази́ка С.К. Аудити ефективності як перспективна форма аудиту публічного сектору в Україні. 2016. URL: [http://www.dy.nayka.com.ua/pdf/1\\_2016/12.pdf](http://www.dy.nayka.com.ua/pdf/1_2016/12.pdf) (дата звернення 12.08.2024)

37. Погрі́щук Г., Головай Н. Сучасні проблеми та перспективи розвитку державного фінансового контролю в Україні. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 46. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2077/2005> (дата звернення 12.08.2024)

38. План діяльності Державної аудиторської служби України на плановий 2025 та 2026 – 2027 роки. URL: [https://dasu.gov.ua/attachments/28628ee5-1c96-4fd2-89f0-f793be0a7166\\_%D1%81%D0%BA%D0%B0%D0%BD%20%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD%D1%83%20%D0%BD%D0%B0%2025\\_%2026-27%20%D1%80%D0%BE%D0%BA%D0%B8.pdf](https://dasu.gov.ua/attachments/28628ee5-1c96-4fd2-89f0-f793be0a7166_%D1%81%D0%BA%D0%B0%D0%BD%20%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD%D1%83%20%D0%BD%D0%B0%2025_%2026-27%20%D1%80%D0%BE%D0%BA%D0%B8.pdf) (дата звернення 20.08.2024)

39. Послуги з розробки та впровадження інтегрованої автоматизованої системи підтримки прийняття рішень органу державного фінансового контролю «е-аудитор». URL: <https://prozorro.gov.ua/tender/UA-2021-06-17-009944-b> (дата звернення 20.08.2024)

40. Позняковська Н.М. Фінансовий контроль та аудит інститутів громадянського суспільства. *Проблеми сучасних трансформацій*. 2024. № 15.

URL: <https://reicst.com.ua/pmt/article/view/2024-15-09-06/2024-15-09-06> (дата звернення 15.08.2024)