

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ФАКУЛЬТЕТУ ФІНАНСІВ ТА ЦИФРОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ

КАФЕДРА ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА (ПРОЄКТ)

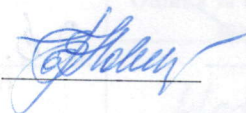
на тему: «**СУЧАСНИЙ СТАН ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ
В УКРАЇНІ**»

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



Комара Максима Аркадійовича

Науковий керівник



Новицька О. В., к.е.н., доцент

Керівник освітньої – професійної

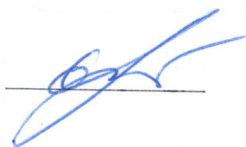
програми



Гордей О.Д., д.е.н., професор

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 № 1 24.01.2025 сергій
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 10.01.2025 Сергій
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 75 балів 4(добре) 27.01.2025
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: Сергій І. І. Бондарук
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

Сергій
(підпис)

О.Д. Тордей
(ініціали, прізвище)

Фад
(підпис)

Н.М. Давиденко
(ініціали, прізвище)

Сергій
(підпис)

О.В. Новицька
(ініціали, прізвище)

секретар

сергій

В.Ю. Шеніченко

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	22		Керівник: Новицька О.В. Голова: Талова Е.К. Членів: Бондарук Л.Т., Членів: Е.К., Тарасів О.Д.
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	8		Новицька О.В. Давиденко Н.М.
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	4		секретар: Ментенков О.О.
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	39	36	

Оцінка наукового керівника - 36 балів Новицька О.В.

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

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
45	C	4 (добре)	27.01.2025	Бондарук Л.Т., Тарасів О.Д., Давиденко Н.М., Новицька О.В., секр. Ментенков О.О.

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

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

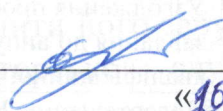
Факультет фінансів та цифрових технологій

Кафедра публічних фінансів

Спеціальність 072 Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок

Освітня програма «Управління публічними фінансами»

завідувач кафедри



Затверджую

Гордей О. Д.

«16» 02 2024

Завдання на кваліфікаційну роботу(проект)

здобувачу вищої освіти

Комару Максиму Аркадійовичу

1. Тема кваліфікаційної роботи (проекту) «Сучасний стан державного фінансового контролю в Україні»

Затверджена наказом ректора від «09» січня 2024 № 20

2. Строк здачі закінченої роботи 13.12.2024

3. Мета роботи: є детальне вивчення стану та визначення напрямів розвитку державного фінансового контролю в Україні.

Об'єкт дослідження: є процес державного фінансового контролю.

Предмет дослідження: є теоретичні і практичні засади, які виникають у сфері ДФК у Державній аудиторській службі України та Рахунковій палаті України.

Орієнтовна база дослідження. Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України.

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

5. Перелік графічного матеріалу: рисунки, таблиці, схеми.

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

1) економічна сутність та функції державного фінансового контролю в Україні, система державного фінансового контролю в Україні, зарубіжний досвід державного фінансового контролю;

2) аналіз діяльності Державної аудиторської служби України, аналіз діяльності Рахункової палати України, особливості державного фінансового контролю у воєнний період в Україні;

3) перспективи розвитку державного фінансового контролю в Україні.

7. Календарний план виконання роботи

№ п/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 StrikePlagiarism	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	21.01.2025
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	07.02.2025
12.	Захист роботи ЕК	10.02-11.02.2025	27.01.2025

8. Дата видачі завдання «10» 02 2024

9. Науковий керівник кваліфікаційної роботи Е.В. Новицька Новицька О.В.

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

11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти М.Т. Комар Комар

АНОТАЦІЯ

СУЧАСНИЙ СТАН ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

(назва випускної роботи)

Метою роботи є детальне вивчення стану та визначення напрямів розвитку державного фінансового контролю в Україні.

Завданнями роботи є: дослідити економічну сутність та функції державного фінансового контролю в Україні; охарактеризувати систему державного фінансового контролю в Україні; вивчити його зарубіжний досвід; здійснити аналіз діяльності Державної аудиторської служби України; проаналізувати роботу Рахункової палати України; визначити його особливості у період воєнного стану в Україні; запропонувати напрями його розвитку.

Предметом дослідження є теоретичні і практичні засади, які виникають у сфері ДФК у Державній аудиторській службі України та Рахунковій палаті України.

Об'єктом дослідження є процес державного фінансового контролю.

Базою дослідження виступають законодавчо-нормативне забезпечення, монографії, наукова періодична література сфери державного фінансового контролю, статистичні дані сайтів ДАСУ і Рахункової палати України, Інтернет - ресурси та ін.

Одержані результати можуть бути використані у подальших наукових дослідженнях, які будуть проводитись у сфері державного фінансового контролю в Україні.

Кваліфікаційна робота містить 53 сторінки, 9 таблиць, 14 рисунків, список використаних джерел складається із 46 найменувань.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, система ДФК, Рахункова палата України, Державна аудиторська служба України, методи ДФК.

Рік виконання дипломної роботи: 2024 рік.

Рік захисту роботи: 2025 рік.

Year of completion of the thesis: 2024.

Year of defense of the work: 2025.

ANNOTATION

CURRENT STATE OF STATE FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE

(title of the thesis)

The purpose of the work is to study in detail the state and determine the directions of development of state financial control in Ukraine.

The objectives of the work are: to investigate the economic essence and functions of state financial control in Ukraine; to characterize the system of state financial control in Ukraine; to study its foreign experience; to analyze the activities of the State Audit Service of Ukraine; to analyze the work of the Accounting Chamber of Ukraine; to determine its features during the period of martial law in Ukraine; to propose directions of its development.

The subject of the study is the theoretical and practical principles that arise in the field of state financial control in the State Audit Service of Ukraine and the Accounting Chamber of Ukraine.

The object of the study is the process of state financial control.

The basis of the study is legislative and regulatory support, monographs, scientific periodical literature in the field of state financial control, statistical data from the websites of the State Audit Office of Ukraine and the Accounting Chamber of Ukraine, Internet resources, etc.

The results obtained can be used in further scientific research that will be conducted in the field of state financial control in Ukraine.

The qualification work contains 53 pages, 9 tables, 14 figures, the list of sources used consists of 46 items.

Keywords: state financial control, state financial control system, Accounting Chamber of Ukraine, State Audit Service of Ukraine, methods of state financial control.

Year of completion of the thesis: 2024.

Year of defense of the work: 2025.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	8
1.1. Економічна сутність та функції державного фінансового контролю в Україні.....	8
1.2. Система державного фінансового контролю в Україні.....	13
1.3. Зарубіжний досвід державного фінансового контролю.....	18
РОЗДІЛ 2. СТАН ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	27
2.1. Аналіз діяльності Державної аудиторської служби України.....	27
2.2 Аналіз діяльності Рахункової палати України.....	37
2.3. Особливості державного фінансового контролю у воєнний період в Україні.....	41
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	45
ВИСНОВКИ.....	52
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	56

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах розвитку, трансформації національної економіки та глобалізаційних процесів, які відбуваються основна роль фінансового контролю визначає необхідність більш систематичного підвищення ролі державного управління у системі фінансових відносин. Він включає в себе різні види контролю, які спрямовані на дотримання чинного законодавства, процес формування та використання фінансових ресурсів (державних, бюджетних та позабюджетних), оцінку економічної ефективності відповідних фінансових операцій та цільове використання коштів.

Відповідно до цього зростають і вимоги до його проведення. Передусім до механізмів його функціонування, фінансового інструментарію, що використовується в процесі проведення, інформаційної і методичної бази, характеру взаємодії щодо суб'єктів, які підлягають контролю. За своїм основним змістом ДФК в цілому має сприяти повній реалізації ефективного та результативного бюджетування на усіх рівнях управління публічними фінансами.

Державний фінансовий контроль, як єдина та неподільна категорія має базуватись на визначеному фундаменті, що визначає його сутність. Значний інтерес у даній сфері представляє досвід зарубіжних провідних країн та їх органів фінансового контролю і ключових засад його ефективної організації. Такий досвід буде корисним для України. Усі реформи, які проводяться в Україні у даній сфері мають здійснюватись на основі адаптації елементів досвіду розвинених країн. Зокрема, у сфері здійснення ДФК, щодо рекомендацій, які надають міжнародні організації, у сфері гармонізації чинного законодавства до умов ЄС, але водночас виникає потреба у врахуванні історичного досвіду розвитку ДФК в Україні.

Загальновідомо, що його називають одним із надважливих інструментів розвитку держави і його значення постійно збільшується. Дієве

впровадження механізмів контролю в управлінні державними фінансовими ресурсами створює важливі передумови для реалізації в державі ефективної економічної політики. Створення цілісної системи державного фінансового контролю є першорядним кроком у забезпеченні функціонування системи державної влади й викликає особливе зацікавлення як у теоретичному, так і в практичному плані. За таких обставин аналіз стану державного фінансового контролю, дослідження зарубіжного досвіду державного фінансового контролю та його адаптація до українських реалій дозволить запропонувати напрями удосконалення державного фінансового контролю, який сприятиме економічному розвитку України.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Проблемами державного фінансового контролю, аналізу його стану та напрямів розвитку присвятили свої праці такі науковці як: Глущенко В., Гребень С., Дейнеко Є., Дікань Л., Калінкін Д., Монаєнко А., Піхоцький В., Шевченко І., Шевчук О. та багато ін.

Мета і завдання дослідження. Метою даної роботи є детальне вивчення стану та визначення напрямів розвитку ДФК в Україні.

Досягнення вказаної мети передбачає послідовне вирішення таких завдань:

- дослідити економічну сутність та функції ДФК в Україні;
- охарактеризувати систему ДФК в Україні;
- вивчити його зарубіжний досвід;
- здійснити аналіз діяльності ДАСУ;
- проаналізувати роботу РПУ;
- визначити його особливості у період воєнного стану в Україні;
- запропонувати напрями його розвитку.

Об'єктом дослідження є процес державного фінансового контролю.

База дослідження. Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України.

Предметом дослідження є теоретичні і практичні засади, які

виникають у сфері ДФК у Державній аудиторській службі України та Рахунковій палаті України.

Методи дослідження. Теоретичною та методичною основою дослідження були методи наукової абстракції, які використовувались задля дослідження сутності даного питання, його видів, форм та методів; методи порівняльного аналізу було використано при аналізі забезпечення ДФК в Україні; статистичні методи було застосовано у практичній частині роботи для аналізу діяльності Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України, діалектичний метод використовувався для узагальнення зарубіжного досвіду даної сфери та методи синтезу при визначенні основних напрямів розвитку державного фінансового контролю.

Науково-практична значимість одержаних результатів. Результати можуть використовуватися Державною аудиторською службою України при визначенні подальших напрямів розвитку державного фінансового контролю.

Апробація результатів роботи. Основні висновки та рекомендації дипломної роботи опубліковано на «.....».

Структура роботи. Дана робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, що налічує 46 джерел та додатків. Робота викладена на 53 сторінках друкованого тексту, у т. ч., має 9 таблиць і 14 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1.1. Економічна сутність та функції державного фінансового контролю в Україні

Державний фінансовий контроль є однією із форм контролю, який можна поділити на контроль власника, державний фінансовий контроль і аудит. Під державним фінансовим контролем розуміють сукупність дій та процесів щодо перевірки дотримання державними та ін. органами, в т.ч. ОМС ефективності і результативності використання коштів державного бюджету. Основною його складовою є контроль за дотриманням фінансового (бюджетного) законодавства, а також частин законодавства, які пов'язані із закупівлями товарів, робіт, послуг для державних потреб [1].

Згідно із розробленою методикою МВФ щодо моделі організації системи національного казначейства є обов'язковим для кожної країни такі основні функції як: функція функція «головного бухгалтера», «касира уряду» та функція «фінансового контролера». Остання функція поділяється на 2 підфункції такі як [2, с. 29]:

- фінансового контролю як основного функціонального виду діяльності;
- внутрішнього фінансового контролю і аудиту.

В умовах хронічного бюджетного дефіциту, нестачі коштів та недофінансування, дана функція є важливою функцією державного управління. Найбільш оптимальна модель політики держави у сфері фінансів не дасть результатів без побудови ефективної системи державного фінансового контролю. Такий вид контролю має забезпечити ефективний процес формування та використання фінансових ресурсів у всіх сферах економіки України [3, с. 125].

На рис. 1.1 представлено державний фінансовий контроль як форму

практичної реалізації контрольної функції фінансів.



Рис.1.1 Державний фінансовий контроль як форма практичної реалізації контрольної функції фінансів

Джерело: складено автором [2-3]

Зміст державного фінансового контролю із визначенням мети, суб'єкта, об'єкта, та методів наведено на рис.1.2.



Рис.1.2 Зміст державного фінансового контролю

Джерело: [2]

У ст. 20 Бюджетного кодексу України (далі - БКУ), визначено, що «на всіх стадіях бюджетного процесу має здійснюватись фінансовий контроль,

аудит і оцінка ефективності використання бюджетних коштів». Завдання і правове регламентування мають такі види державного фінансового контролю (рис.1.3)[1]:



Рис.1.3 Види державного фінансового контролю згідно чинного законодавства

Джерело: складено автором [2-3]

Згідно із законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [4] головні завдання державного фінансового контролю полягають у наступному (рис.1.4):

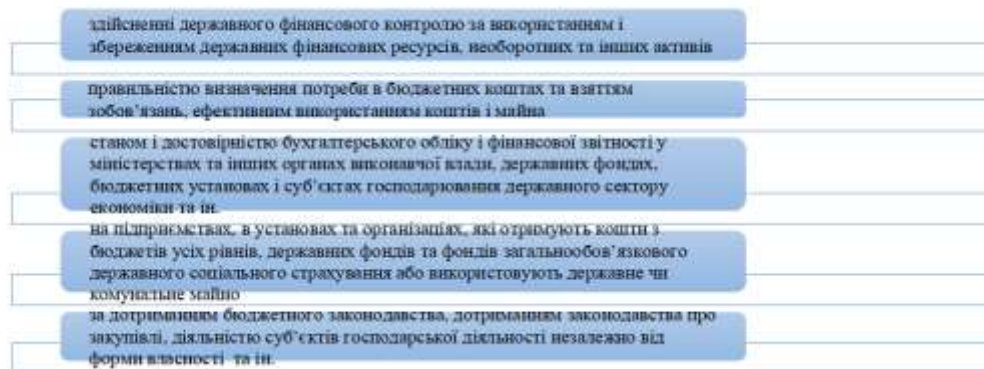


Рис.1.4 Основні завдання державного фінансового контролю згідно чинного законодавства

Джерело: складено автором [4]

Виходячи із завдань, які є визначені у даній сфері згідно з чинним законодавством до основних функцій даної сфери відносимо (рис. 1.5).



Рис.1.5 Основні функції державного фінансового контролю згідно чинного законодавства

Джерело: складено автором [2,4]

Види державного фінансового контролю в залежності від часу його здійснення представлено на рис. 1.6 [5, с.37-45].



Рис.1.6 Види державного фінансового контролю

Джерело: узагальнено автором [2-5]

Вищезазначене дає змогу узагальнення і розмежування найбільш суттєвих характеристик форм і методів державного фінансового контролю, їх співвідношення та взаємозв'язків таким чином (рис 1.7) [6, с. 19]:



Рис.1.7 Співвідношення форм та методів державного фінансового контролю

Джерело: узагальнено [6]

Таким чином, підсумовуючи вищесказане, зауважимо, що під державним фінансовим контролем (ДФК) розуміють сукупність чітко визначених заходів органів ДФК, їх підрозділів або службових осіб, що його реалізують у межах своїх повноважень і компетенцій, які встановлено чинним законодавством із метою упередження, виявлення і припинення фінансових правопорушень на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності. Разом з тим, він повинен базуватись на принципах забезпечення законності, фінансової дисципліни і ефективності формування та витрачання бюджетних коштів і ін. активів в процесі розпорядження, володіння, використання та відчуження державного майна.

Аналіз функцій і повноважень органів, що здійснюють державний фінансовий контроль дозволяє зробити висновки, що попри значну кількість прийнятих нормативно-правових актів, вони не утворюють цілісної системи комплексного правового, економічного та організаційного забезпечення порядку здійснення державного фінансового контролю.

1.2 Система державного фінансового контролю в Україні

Важливою передумовою для створення і розвитку ефективної системи державного фінансового контролю є його інституціональні засади. Нині, чинним законодавством України передбачено встановлення меж, методів і форм здійснення державного фінансового контролю. Разом з тим, визначено правовий статус контролюючих органів, обсяг їх прав та обов'язків. Інституціональні засади ДФК включають його системність, яка забезпечує цілісність і взаємозв'язок усіх елементів системи контролю. Реалізація неефективного ДФК є однією із причин кризових явищ. Оскільки це не забезпечує високий рівень фінансової дисципліни, яка зменшує фінансові і бюджетні ресурси. Чинне законодавство забезпечує порядок діяльності даної сфери, встановлює межі повноважень, обсяг завдань, обсяги та зміст дій, які виникають при його проведенні та визначає їх поведінку [7-8]. До системи державних органів фінансового контролю відносимо такі (рис. 1.8):



Рис. 1.8 Система органів державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні

Джерело: побудовано автором [9]

Традиційно в Україні фінансовим контролем займалися Державна аудиторська служба України, незалежні аудиторські фірми, Аудиторська палата України.

Згідно ст. 98 Конституції України одним із постійно діючих органів даної сфери в Україні є Рахункова палата.

Її правовий статус закріплено в чинному законодавстві [1,4]. Вона здійснює контроль за надходженням та витрачанням бюджетних коштів.

Передбачає здійснення контролю за фінансуванням загальнодержавних бюджетних програм. Разом з тим, Комітет ВРУ, згідно із БКУ [1], є уповноваженим щодо експертизи дохідної чи видаткової частини бюджетів, де визначається порядок подання і розгляду законопроектів, які впливають на дохідну або видаткову частину. Згідно із чинним законодавством, а саме: БКУ Міністерство фінансів здійснює контроль щодо дотримання бюджетного законодавства на усіх стадіях бюджетного процесу, як на макро-, так і на мікрорівні. Ключовою функцією профільного міністерства є здійснення фінансового контролю в процесі розробки Державного бюджету [1].

В умовах децентралізації влади та реформ місцевого самоврядування особливо важливою є побудова і схвалення сучасної моделі системи державного фінансового контролю на місцевому рівні на рівні чинного законодавства, яка буде відповідати вимогам ЄС (рис.1.9-1.10) [10]:



Рис.1.9 Основні риси державного фінансового контролю згідно вимог ЄС

Джерело: складено автором [10]



Рис.1.10 Державний фінансовий контроль в Україні на сучасному етапі розвитку

Джерело: складено автором [10]

Передусім, зауважимо, що отримання результатів ДФК не будуть точними, якщо не буде враховано витрати на проведення контрольних заходів, тривалість здійснення таких перевірок, чисельність персоналу, який реалізовує контроль і т. д. Однак, усі витрати на проведення ДФК можуть змінюватись враховуючи зміст і обсяг витрат та порівнюються із результатами, які було отримано від проведених заходів [9, с.16].

Міра ефективності ДФК тим вища, чим менше коштів і зусиль було витрачено на досягнення позитивного результату. На нашу думку, до основних джерел забезпечення належного рівня ефективності ДФК є:

- збільшення рівня обсягу надходжень до відповідного бюджету, економія коштів шляхом здійснення ДФК;
- зменшення рівня витрат, операційних і ін. ресурсів на проведення ДФК (рис. 1.11).



Рис. 1.11 Джерела забезпечення і основні чинники удосконалення механізму ДФК

Джерело: [15]

Підкреслимо, що основною метою проведення оцінки ефективності ДФК має бути визначення наближення досягнутих результатів заявленим цілям із одночасним врахуванням витрат, які було понесено (часу, матеріальних та грошових коштів, трудових ресурсів).

Слід зазначити, що ключова ефективність ДФК може бути забезпечена лише за умови встановлення чіткої відповідальності. Це твердження розглянемо за такими напрямками як:

1. відповідальність органів ДФК, яка виражається у 3 взаємопов'язаних областях: фінансовій, організаційній та соціальній;
2. відповідальність об'єктів ДФК (відповідальність за чітке та неухильне дотримання чинного законодавства, згідно законодавчих норм, відповідні посадові особи об'єктів контролю (кримінальну, фінансову, дисциплінарну, адміністративну);
3. відповідальність третьої сторони (вона включає тих, які її несуть, тобто володіють певними виконавчими повноваженнями державних органів влади) [10].

В Україні було розроблено і затверджено Стратегію реформування

сфери державних фінансів на 2022–2025 рр. Разом з тим, було затверджено чіткий план заходів щодо її реалізації. Передусім це стосується зовнішнього фінансового контролю та посилення його ролі і ефективності роботи РПУ[10-11]. Спираючись на її ключові засади можна виокремити такі напрями, а саме:

- підвищення рівня ефективності проведення аудиту, які б відповідали міжнародним стандартам;
- посилення моніторингу щодо виконання чітких рекомендацій за результатами проведеного аудиту;
- покращення рівня співпраці і координації між РПУ та ВРУ.

Її основною метою є сучасна та ефективна побудова визначеної моделі системи управління державними фінансами, яка має базуватись на розвитку та ефективності проведення ДФК. У зв'язку із цим з'являються об'єктивно нові функції у сфері ДФК. Унаслідок цього у ньому дедалі більше повинні застосовуватись сучасні види і методи ДФК: спостереження, аналіз, зіставлення, моніторинг, аудиторська діяльність [12-13].

Не зважаючи на окремі перетворення в нашій державі ДФК у практичному аспекті має переважно застосовуватись як ключовий засіб силового впливу на суб'єкти господарювання та суспільні відносини, тобто використовується здебільшого «каральна» і «регулююча» його функції контролю [14]. Це слугувало стримуючим фактором раніше стосовно недопущення певних порушень у фінансовій сфері, але відтак у ринкових умовах розвитку силові методи не мають відповідного значного впливу на господарюючі суб'єкти. Застарілим і неефективним є підхід – «контроль заради контролю» [15]. На цьому етапі розвитку він тільки створює умови виникнення кризових явищ у різних областях економіки.

Отже, зауважимо, що із аналізу сутності і нормативно-правового забезпечення даної сфери ця діяльність ускладнюється із причини недосконалої бази чинного законодавства. В тому числі, можливості різного трактування фінансових операцій і відсутності єдиних стандартів підготовки

даних звітів щодо результатів перевірок для усіх контролюючих органів. Разом з тим, ім. притаманно прийняття власних нормативних актів, які конкретизують чинне законодавство із питань даної сфери. Їх налічується близько трьохсот.

Варто звернути увагу, що в даній сфері існує низка недоліків, які демонструє рис. 1.12:

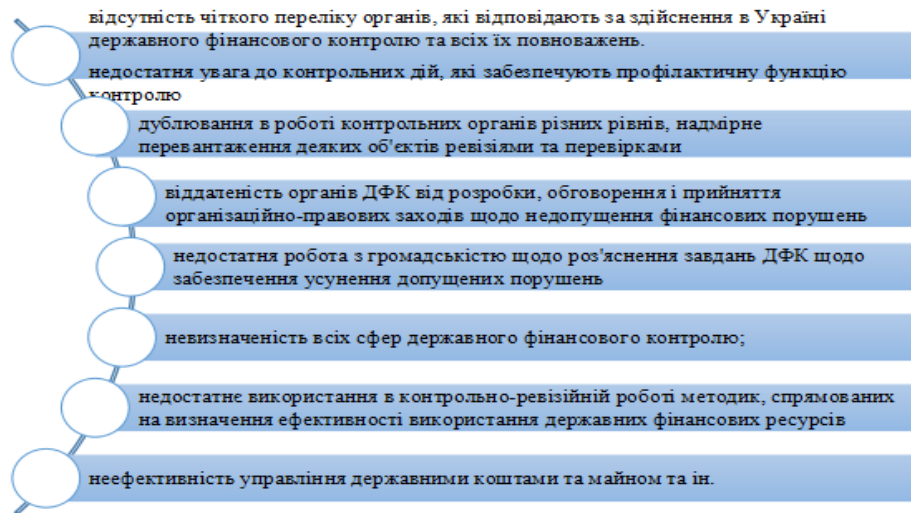


Рис.1.12 Недоліки у сфері державного фінансового контролю

Джерело: складено автором [10]

Отже, було вивчено та систематизовано систему державного фінансового контролю, враховуючи структуру органів, які уповноважені здійснювати цю функцію та розробляти і затверджувати відповідні нормативні акти. Очевидною є проблема, яка пов'язана із плутаниною, дублюванням функцій і перекладанням відповідальності у сфері державного фінансового контролю, що потребує подальшого удосконалення.

1.3 Зарубіжний досвід державного фінансового контролю

Основні принципи діяльності органів ДФК в країнах ЄС та світі залежать від моделі фінансового контролю, яка там сформована. Метою виявлення вдалих практик було проаналізовано даний досвід у цій сфері.

Основні особливості державного фінансового контролю в розвинених країнах представлено в Додатку А, Б.

Зокрема, рахункова палата у Франції є вищим органом ДФК та має широкі повноваження. Вона є незалежним від парламенту і Уряду. Складається із семи палат і Генеральної прокуратури. Кожна із палат зазвичай контролює діяльність певного профільного міністерства, в т.ч рахунки державних підприємств, державних установ і ін. суб'єктів, які належать до підконтрольної сфери. Якщо даний контроль вимагає взаємодії декількох палат, він здійснюється міжколегіальними органами. Ключовим завданням Генеральної прокуратури є надання певних консультацій щодо застосування чинного законодавства. Окрім того, Генеральний прокурор бере участь в роботі усіх її палат і розглядає аудиторські звіти. Основні її функції представлено на рис. 1.13 [11-12].

Свої рішення вона фіксує і виявлені недоліки в роботі всіх державних установ та пропонує шляхи вирішення проблем, які виникли, включаючи питання компенсації збитків, які були завдані державі. Одним із нових напрямків її роботи є сертифікація фінансової звітності. Основна мета якої є надання більш чіткої та прозорої картини фінансового стану держави і її соціального забезпечення громадянськості.

Разом з тим, новий її функціонал у контексті сертифікації звітності гарантує надійність та якість, прозорість як фінансового внутрішнього контролю, так і бухгалтерського. Основи її принципів гарантують якість і неупередженість у своїй роботі, а саме:

- незалежність у програмуванні та проведенні аудиту, виборі подальших заходів;
- колегіальність та змагальність.



Регіональні і територіальні їх відділення є незалежним органом, що перевіряє рахунки державних бухгалтерів, в т.ч., управлінські і бюджетні операції регіональних органів влади та їх державних установ [12, с. 38].

Вони покликані підвищити якість місцевого державного управління на основі перевірки збалансованості регіональних державних фінансів і надійності місцевих рахунків. Відповідно до Кодексу фінансової юрисдикції, члени Рахункової палати та їх відділень повинні дотримуватись установлених професійних стандартів щодо виконанні своїх обов'язків. Крім того, Рахункова палата має керуватись стандартами, які затверджені Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI). Професійні стандарти розробляються з метою описання її діяльності і регіональних аудиторських палат; забезпечення потрібних методологічних розробок; формування єдиної структури, які відповідають міжнародним стандартам вищих органів даної сфери, які встановлені Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю.

Кожен із основних видів діяльності такі як: аудит виконання бюджету, аудит відповідності і ефективності, оцінка державної політики, аудит фінансової звітності має регулюватись окремими професійними стандартами [12, с. 40].

Наступною країною, яку варто розглянути в даному контексті є Німеччина. В цій країні державний фінансовий контроль здійснюють Федеральна рахункова палата і рахункові палати земель (регіональні

рахункові палати) [13, с.307]. Вона діє паралельно із Рахунковою палатою та є незалежним і автономним органом фінансового нагляду держави. Дана структура сфери контролю є незалежною і контролює не лише бюджетні фінанси, і управління федеральною економікою та федеральними об'єктами особливого значення. В т.ч. вона контролює діяльність державних підприємств та установ соціального забезпечення, які отримують державні субсидії. Ключовим методом роботи Державної фінансової інспекції є проведення незапланованих раптових перевірок на місцях і оцінювання роботи бухгалтерії. Вона використовує поєднання аудиторських процедур (запити на інформацію, аналіз даних тощо) і експертно-аналітичних методів аналізу (економічна та фінансова експертиза, аналіз системи управлінського контролю, міжнародний бенчмаркінг тощо) [11].

Однією із трьох державних міжвідомчих інспекцій є Генеральна інспекція адміністрації, крім Генеральної фінансової інспекції і Генеральної інспекції із соціальних питань (IGAS). Вона відповідає за оцінку державної політики, аудит і надання експертних консультацій та завдяки своєму міжвідомчому статусу може впливати на усі сфери діяльності держави щодо відповіді на всі запити прем'єр-міністра чи будь-якого ін. члена Уряду.

Нагляд за діяльністю уряду у Німеччині здійснює Бюджетний комітет Бундестагу. Міністр є відповідальним за виконання державного бюджету, бюджетний контроль, моніторинг використання коштів і виконання ін. заходів в рамках бюджету. Ревізійний комітет, що є частиною Бюджетного комітету, відповідає за наступний фінансовий контроль [13, с. 308].

Ключову роль відіграє у здійсненні контролю Міністерство фінансів через свої департаменти і управління. Реалізовується моніторинг бюджетного процесу і аналіз фінансових кошторисів профільних міністерств і відомств. Де у кожному є представники Міністерства фінансів і вони несуть відповідальність за забезпечення законності, і регулярності витрат, в т.ч. за оцінку їх ефективності. Відділ із економічних питань при Канцлері виконує функції фінансового контролю Уряду.

Отже, парламентський контроль, незалежно від форми здійснення відіграє ключову роль щодо реалізації бюджетної політики Німеччини. Основну роль в ДФК передусім відіграє Міністерство фінансів і спеціалізовані комітети, а саме: Економічний відділ при Канцлері Німеччини, Ревізійний комітет Бюджетного комітету Бундестагу.

Разом з тим, однією із його важливих складових є внутрішній контроль та внутрішній аудит. В багатьох державних міністерствах (агентствах, департаментах) було створено служби внутрішнього контролю і аудиту, що мають особливе значення у ньому. Усі уповноважені міністерства, що пропонують річну програму аудиту та проводять аудит, створили ефективну систему внутрішнього контролю і місію внутрішнього аудиту. В процесі його реалізації вони об'єднуються у команди, в т.ч. у генеральні інспекції і наглядові служби [14, с. 383].

Зауважимо, що німецьке законодавство не визначає систему внутрішнього контролю і управління ризиками задля органів публічного сектору. Систему внутрішнього контролю у державному секторі будують на Службі внутрішнього контролю і аудиту, що відповідає за створення і функціонування внутрішнього аудиту та здійснює контроль організаційної структури у цьому секторі. Нині у Німеччині існують окреме законодавство, яке регулює функціонування системи управління ризиками і внутрішнього контролю. Зокрема, Основний закон ФРН містить окремі статті, які присвячені бюджетному контролю [15].

Таким чином, система внутрішнього контролю та аудиту в Німеччині базується на принципах і стандартах, розроблених для комерційного сектору.

У Великій Британії існує система внутрішнього контролю, що розроблена для центрального уряду спеціально та базується на управлінні і фінансовій дисципліні. Дана система пов'язана із корпоративним управлінням, яке застосовується у приватному секторі. Проте його було адаптовано для відображення унікальних характеристик і державного сектору економіки [13, с.385]. Для створення ефективної системи ДФК,

підвищення статусу та його незалежності у кожному міністерстві має бути створено аудиторський комітет із чітко визначеними повноваженнями.

Положення про внутрішній контроль видає Національний аудиторський офіс, які раніше відомі для підтримки розробки положень про внутрішній контроль. Його ефективність повинна постійно контролюватись, а інформація має поширюватись по усій організації. Згідно із посібником, організації має бути чітке уявлення, яке засноване на фактах про ефективність внутрішнього контролю.

Державне Казначейство Великобританії видає такі стандарти для центрального уряду, урядових департаментів і їх виконавчих органів, в т.ч. неурядових організацій. Чартерний інститут державних фінансів і бухгалтерського обліку розробляє ці стандарти для місцевих органів влади.

У країнах Західної Європи з високим рівнем економічного розвитку та високим рівнем фінансової дисципліниДФК в формі інспектування практично не здійснюється. Проте нині відмовитись від контролю у формі інспектування для України не є можливим. Саме тому, що існують наявні строки дійсності порушень. Отже, серед основних особливостей здійсненняДФК в зарубіжних країнах є наступні (рис.1.14).

	Особливості здійснення ДФК в зарубіжних країнах
	Дотримання норм єдиного міжнародного нормативного документа у сфері ДФК
	Пересування відповідальності за скоєння економічних злочинів з окремих посадових осіб на керівників
	Функціонування спеціальних органів, які контролюють всю роботу державного апарату, а не лише бюджетно - фінансові питання
	Відсутність ДФК у формі інспектування

рис. 1.14 Особливості здійснення ДФК в зарубіжних країнах

серело: складено автором [14]

Проте, зауважимо, що не всі із перелічених особливостей можуть бути адаптовані до українського середовища. Так, на нашу думку, доцільним для запровадження в Україні є лише перші два чинники [16, с. 75]:

- створення дієвого механізму дотримання чинного законодавства у сфері ДФК, що відповідав би міжнародним вимогам;
- керівників суб'єктів господарювання повинні нести відповідальність за здійснені економічні правопорушення.

Доцільним було б створення єдиного органу ДФК, який би діяв ззовні. Ін. органам ДФК розширити повноваження у сфері внутрішнього контролю.

У різних країнах до вищих контрольних органів в даній сфері належать: Головне контрольне управління США, Національне контрольно - ревізійне управління у Великобританії, Управління Генерального аудитора Канади, Федеральна рахункова палата Німеччини, Рахункова палата Франції та ін.

З проведеного вище аналізу ДФК у зарубіжних країнах, можна зробити висновок, що у більшості країн дані органи беруть активну участь у сфері управління публічних фінансів. У своїй роботі вони мають дотримуватись

принципів публічності, незалежності та об'єктивності. Зауважимо, що фінансовий контроль став важливою складовою частиною державного управління, де з'явилися нові контрольні завдання. Окрім того, саме контроль за ефективністю використання бюджетних коштів і обґрунтованістю їх розподілу стає пріоритетом у роботі ДФК. Вони повинні брати активну участь в формуванні і реалізації єдиної фінансової політики. В т. ч. реалізовувати забезпечення правильності, законності і управління ефективністю та результативністю виконання державних програм [16, с. 77].

Зростаюча роль контролюючих органів, які виступають у якості експертів та беруть більш активну участь в розробці фінансової та соціально - економічної політики кожної країни. Разом з тим, стандартизація у даній сфері набуває все більшого поширення. Стандарти розробляються для різних сфер контролю та часто включають додаткові інструкції їх застосування.

Розвиток даної сфери у сучасних організаціях є невід'ємною складовою ефективної діяльності. Внутрішній фінансовий контроль та аудит спрямовано на забезпечення ефективного використання бюджетних коштів і ресурсів, зниження їх ризиків і зменшення можливості реалізації шахрайства.

Нині спостерігаємо дві ключові тенденції в розвитку фінансового контролю. З одного боку, реалізовується його децентралізація. З ін. боку, як свідчить зарубіжний досвід про розробку і використання стандартів фінансового контролю, що допомагають у реалізації і забезпеченні єдиної методології та координації діяльності усіх органів фінансового контролю та вдосконалення процедури аудиту тощо.

Таким чином, підсумовуючи сказане вище, зауважимо, що досвід зарубіжних країн свідчить про необхідність трансформації системи ДФК із метою підвищення його ефективності, створення єдиної методології і законодавства, розмежування сфер діяльності цих органів, використання інновацій та створення ефективних систем внутрішнього фінансового контролю і аудиту. Варто не забувати і про стандартизацію у даній сфері, яка

є досить важливою для забезпечення більш ефективної роботи органів державної влади.

РОЗДІЛ 2. СТАН ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз діяльності Державної аудиторської служби України

В першу чергу варто розглянути обсяги фінансових та матеріальних втрат, які були виявлені за результатами перевірки. Статистична інформація відображена на рисунку 2.1.

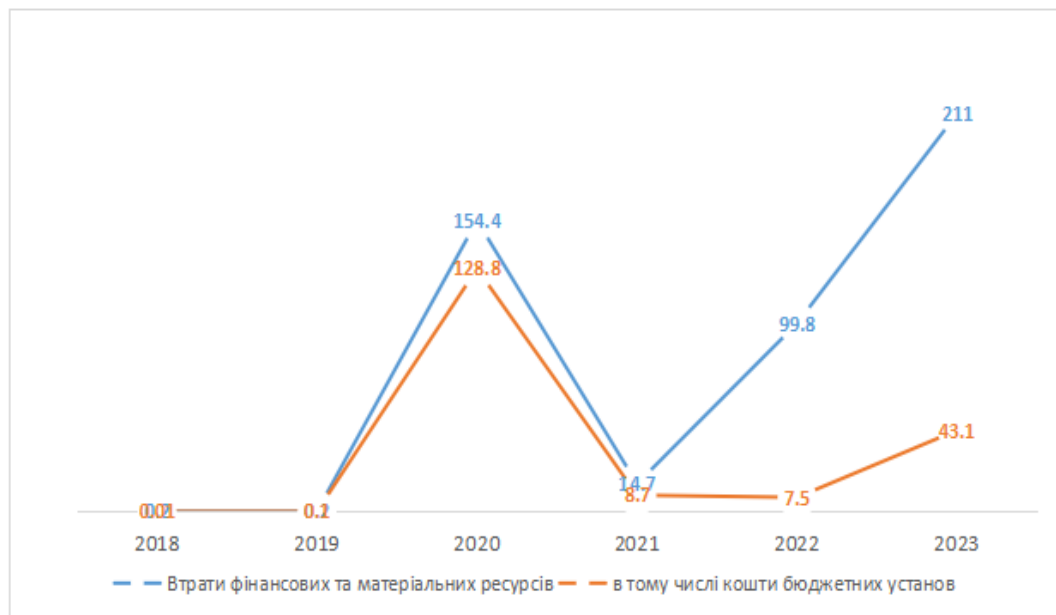


Рис.2.1 Обсяги втрат фінансових та матеріальних ресурсів, які були виявлені ДАСУ у результаті порушень законодавства з 2018 по 2023 роки, млрд грн

Джерело: складено автором [17-23]



Найбільший обсяг фінансових втрат виявлено у процесі проведення контрольних заходів органами ДАСУ у 2020 році. Обсяг фінансових втрат становив 154 млрд грн, в тому числі втрати бюджетної сфери склали 128,8 млрд грн. Більше 80 відсотків правопорушень виявлено у сферах: бюджетних надходжень, наявності корупційної складової. Варто відзначити, що такий приріст притаманний лише для одного року у порівнянні з попередніми періодами. Станом на 2021 рік показник фінансових втрат зменшився в 10,5 разів. Цю ситуацію не можна розглядати в якості негативної тенденції,

оскільки контрольні заходи спрямовані на дотримання законодавства, а не наповнення державного бюджету.

У 2022 році органи ДАСУ виявили зростання обсягів втрат у порівнянні з попереднім роком на суму 85.1 млрд грн., в тому числі втрати бюджетних установ - 7,5%. Це може бути пов'язано з тим, що з початком військових дій проведення контрольних заходів ускладнилось як фізичними, так і інформативними чинниками. Результати фінансових та матеріальних втрат за результатом перевірки у 2023 році зросли на 126 млрд грн у порівнянні з попереднім періодом. За підсумком шести років можна підсумувати, що робота органів ДАСУ є досить ефективною, однак рівень ефективності використання коштів щороку зростає[17-23]. Найбільш поширені види правопорушень відображені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Найпоширеніші об'єкти контрольних заходів України з 2018 по 2023 р.

Вид правопорушень	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Недостача (недоотримання) ресурсів	40 (128)	17 (91)	(159) 492	441	84	134,2
Порушення цільового призначення	18	19	862	150	60	76,8
Незаконні витрати ресурсів	229	141	852	1100	732	73,1
Обсяг матеріальних втрат, млрд грн	0,4	0,2	154,4	8,9	39,0	6,4

Джерело: складено автором [17-23]

З 2018 по 2021 роки в результаті контрольних заходів виявлено, що найбільшими за обсягами порушень у бюджетно – фінансовій сфері є незаконні витрати бюджетних ресурсів. Найбільший приріст у кількісному вираженні припадає на 2021 рік, становить 1100 виявлених випадків. Станом на 2023 рік цей показник склав 200 млн грн. На другому місці за динамікою виявлення - недостача та недоотримання прибутків у зв'язку з протиправними діями суб'єктів господарювання.

Особливе місце в переліку контрольних заходів ДАСУ посідає фінансовий аудит. Його аналітичні результати в публічному просторі почали

відображатись з 2020 року. Структура операцій, які підлягали фінансовому аудиту, відображена на рисунку 2.2.

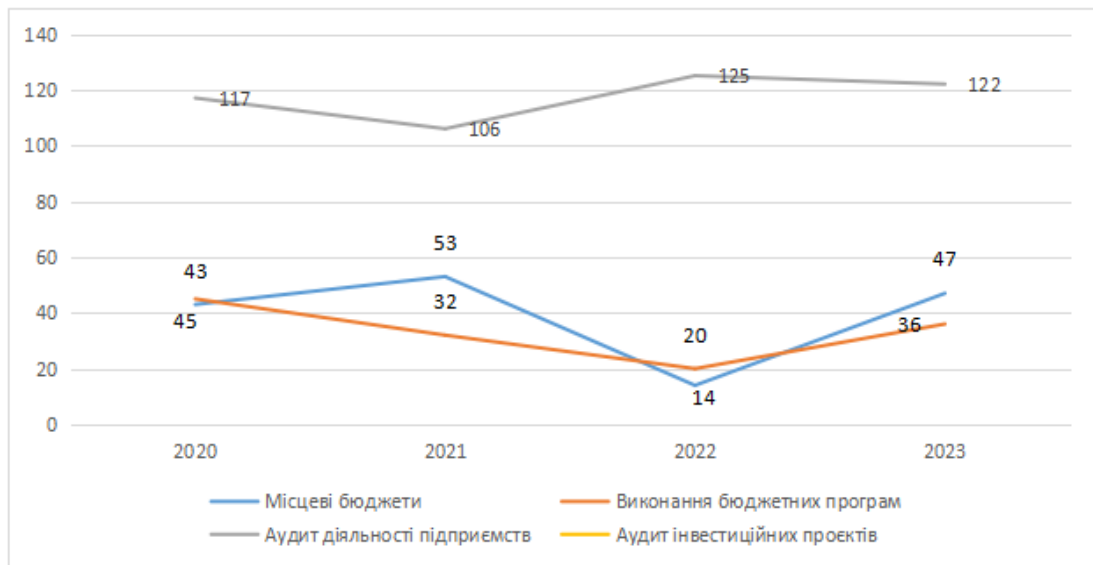


Рис. 2.2. Операції, які підлягали фінансовому аудиту фінансовим аудитом з 2020 по 2023 роки, од

Джерело: складено автором на основі [17-23]

З 2020 по 2023 роки можна виділити наступні тенденції фінансового аудиту на основі звітності ДАСУ:

1. В загальному обсязі найбільша кількість аудиту припадала на аудит діяльності підприємств. В основу даного виду аудиту закладено перевірку статистичних та фактичних показників діяльності. Станом на 2021 рік обсяг перевірок скоротився на 11, проте вже у 2022 році зріс на 19 перевірок та становив 125 аудиторських перевірок на кінець року. У 2023 році спостерігається незначне скорочення на 3 перевірки.

2. Н другому місці за інтенсивністю є аудит обсягів та характеру використання бюджетних ресурсів на рівні місцевих бюджетів. Найбільша кількість аудитів даного напрямку припадає на 2021 та 2023 роки.

3. Третім за частотою повторення є аудит бюджетних програм. Він передбачає перевірку наступних показників:

3.1. Ефективність (цільовий характер) виконання видатків або кредитів, які є джерелом фінансування бюджетних програм

3.2. Зміну планових показників програми

3.3. Поточний стан забезпечення фінансової дисципліни

3.4. Фактичний стан показників результативності бюджетних програм та порівняння їх з результатами попередніх періодів. Переваги здійснення фінансового аудиту бюджетних програм відображена на рисунку 2.3.

4. Найменшим за обсягами даного контрольного заходу є аудит інвестиційних проєктів, який був проведений одноразово у 2020 році[24].

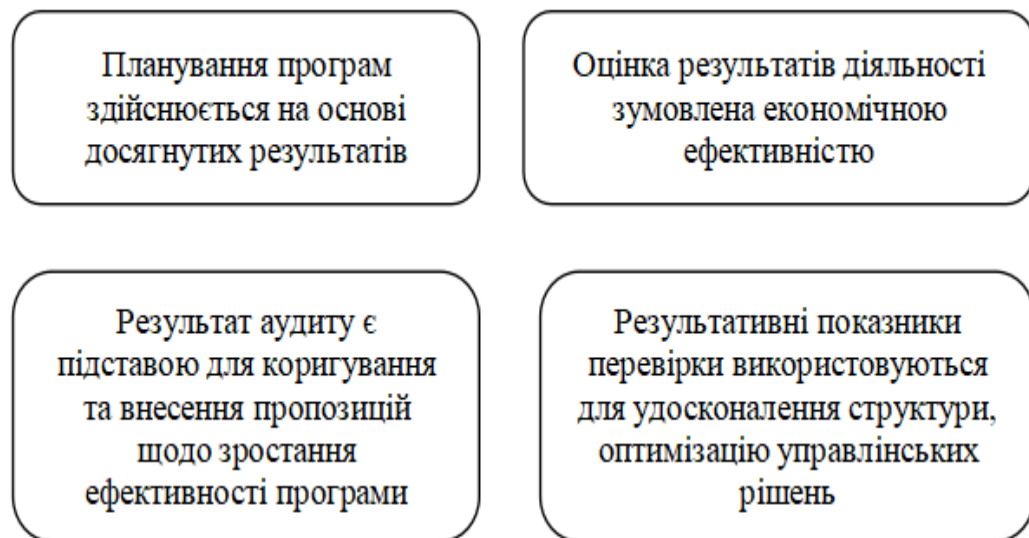


Рис.2.3. Переваги здійснення фінансового аудиту бюджетних програм
Джерело: складено автором на основі [25, с.229-230]

За результатом проведених перевірок органи ДАСУ здійснюють заходи, які спрямовані на дотримання законодавчих норм щодо покарання винних у правопорушеннях та забезпечення подальших заходів за результатами фінансового аудиту тотожний тому, який здійснюється після виявлення правопорушень на основі перевірок та ревізій.

Управлінські рішення органів державної або судової влади приймаються на основі рекомендацій органів ДАСУ. Вони надаються у формі пропозицій, можуть бути використані або ігноровані на об'єкті контролю. В статистичні звітності чітко відображена кількість рекомендацій, що надаються органами ДАСУ з метою використання їх у процесі прийняття остаточних рішень (див. рис. 2.4).

З 2000 по 2021 рік кількість пропозицій, наданих контролюючими органами зросла на 500 од., однак у наступному звітному періоді їх кількість зменшилась у порівнянні з двома попередніми періодами.



Рис.2.4. Обсяг пропозицій, наданих за результатами фінансових аудитів, од
Джерело: складено автором [17-23]

Кількість врахованих пропозицій органів ДАСУ протягом 2020-2022 років зменшується у порівнянні з кожним наступним періодом, загальний обсяг скорочення становить 465 пропозицій. На кінець 2023 року через зростання правопорушень, виявлених у результаті перевірок, кількість врахованих пропозицій становить 1200 од.

Актуальним питанням у процесі визначення ефективності державного фінансового контролю є виокремлення кількісних та якісних показників діяльності контролюючих органів. Одним з кількісних показників, на нашу думку, є періодичність проведення та кількість проведених контрольних заходів за календарний рік. На основі звітів Державної аудиторської служби України даний показник систематизовано на рисунку 2.5.

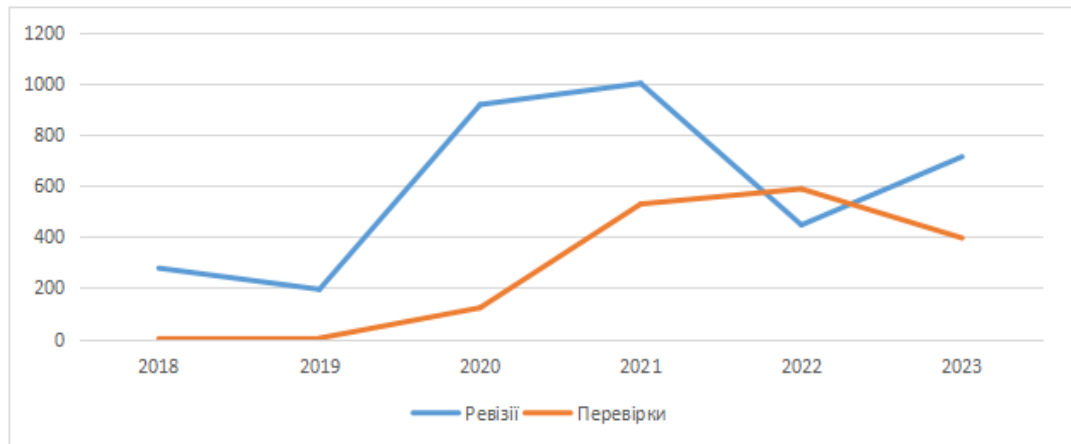


Рис. 2.5. Кількість контрольних заходів, проведених ДАСУ, з 2018 по 2023

роки

⋮ Джерело: сформовано автором [17-23]

Важливе значення у процесі ДФК є об'єкт дослідження. Згідно статистичних даних, відображених на офіційному сайті ДАСУ в довоєнний період спостерігалось щорічне зростання частки підприємств, які ставали об'єктами перевірок (див.рис.2.6). Протягом шести років найменша кількість перевірок спостерігається в 2018 році, протягом 2019-2020 років обсяг підприємств залишався практично на однаковому рівні. Однак станом на 2021 рік обсяг об'єктів, які охоплені фінансовим контролем зріс на 300 од. в довоєнний період зростання кількості перевірок можна пояснити наступними чинниками:

- збільшення обсягів зловживань у сфері публічних фінансів;
- неспівпадіння планових та фактичних показників отримання чи використання бюджетних коштів на підприємства або органах місцевого самоврядування;
- зростання контрольної функції фінансів у зв'язку із частими зловживаннями та нецільовим характером використання бюджетних коштів на різних рівнях.

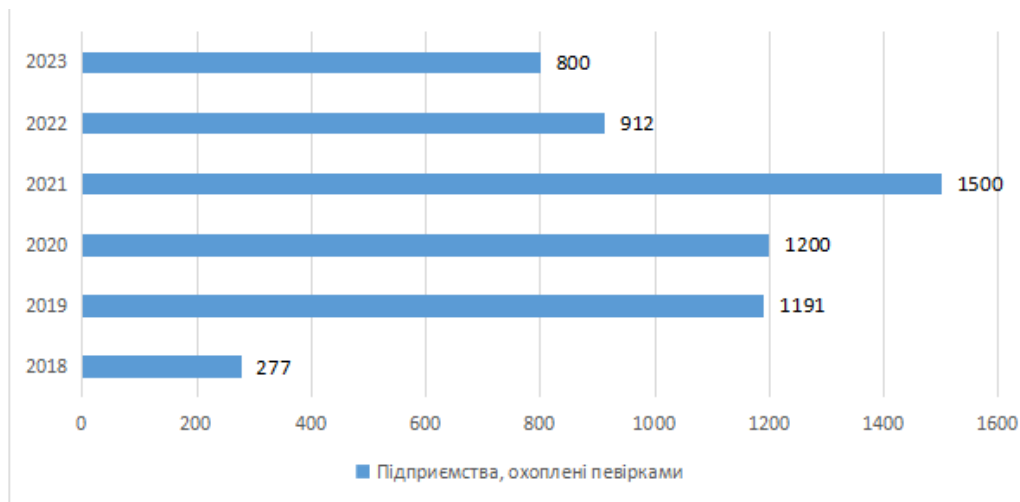


Рис.2.6. Кількість об'єктів контролю з 2018 по 2023 рік,од

Джерело: сформовано автором на основі [17-23]

Варто відмітити, що у 2022 році спостерігається зменшення об'єктів контролю через військові дії на території країни. Обсяг такого скорочення склав 60%. У результаті перевірок контролюючі органи можуть реалізовувати ряд наступних заходів, зокрема: надають рекомендації щодо формування позовів до суду; пропозиції щодо фінансових санкцій у разі виявлення правопорушень законодавства чи фінансової дисципліни; подання до відповідних органів матеріалів за результатом перевірок про виявлені правопорушення; формують повідомлення про підозру; на основі перевірок можуть ініціюватись матеріальні стягнення або адміністративна відповідальність; можуть бути ініційовані кримінальні провадження тощо. Перераховані вище заходи за результатами проведення перевірок відображені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Заходи органів ДФК за наслідками проведених перевірок та виявлених фактів правопорушень

Заходи	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Подано матеріали до правоохоронних органів за результатом перевірок	70	56	678	921	707	123
Кримінальні провадження	63	47	258	311	199	-
Повідомлення про підозру	14	22	269	183	170	-
Позови до суду	9	2	22	31	17	20
Притягнуто до адміністративної відповідальності, осіб	586	24	1900	1900	940	-
Притягнуто до дисциплінарної (матеріальної) відповідальності, осіб	114 (28)	68 (21)	276 (343)	265 (274)	208 (179)	-
Прийнято управлінських рішень, шт	214	131	826	801	504	358

Джерело: сформовано автором на основі [17-23]

Результативні показники свідчать про ефективність проведення перевірок відповідно до їх фактичних результатів. До найбільш результативних показників ДФК, на нашу думку варто віднести суму відшкодувань бюджетних коштів, які вдалось повернути до державного бюджету країни (див. табл. 2.3). Найбільш суттєвий обсяг відшкодованих втрат бюджетних коштів спостерігається у 2021 році становить 77, 5 млрд грн. Тоді як у 2018-2020 роках зростання відшкодування за результатом перевірки зросло в межах 0,1 – 1,1 млрд грн.

У 2022 році воєнні дії на території України ускладнили процес організації фінансового контролю з точки зору доступу до об'єктів контролю та наявності необхідних профільних працівників. У порівнянні з попереднім періодом даний показник є незначним, різниця у абсолютному вираженні становить -76,4 млрд грн.

Таблиця 2.3.

**Обсяги відшкодувань, які виникли у результаті виявлених фінансових
та матеріальних правопорушень, млрд грн**

	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Сума відшкодованих втрат	0,2	0,1	1,1	77,5	1,1	3,9
У т.ч. за попередні періоди	0,09	0,06	0,2	75,3	0,4	

Джерело: сформовано автором на основі [17-23]

Можна зробити висновок, що чим більші обсяги виявлених правопорушень, тим більша ймовірність їх появи у майбутньому. Цьому може сприяти недосконале нормативно-правове забезпечення, прогалини у законодавстві, які зумовлюють можливість виникнення правопорушень у бюджетно-фінансовій сфері, недостатньо високий рівень відповідальності за вчинення правопорушень щодо використання державних фінансових активів або майна.

У переліку перевірок, які здійснюються ДАСК у процесі здійснення повноважень, важливе місце займає контроль державних закупівель (КДЗ). Основна мета проведення державних закупівель (ДЗ) – задоволення суспільних потреб, що в свою чергу провокує часті зловживання та порушення норм чинного законодавства. Основні параметри КДЗ, які відображаються в процесі перевірки органами ДАСУ, відображені в таблиці 2.4.

Найбільша кількість КДЗ відбулась у 2021 році. Сума перевірок склала 58 од. За період 2018-2020 років кількість перевірок ДЗ органами ДАСУ коливалась в межах від 93 до 122 од. За всіма показниками найбільш рекордним є 2021 рік з точки зору кількості перевірок та результативності їх проведення.

Таблиця 2.4

Основні показники результативності проведення перевірок державних закупівель з 2018 по 2022 роки

Показники результативності	2018	2019	2020	2021	2022
Обсяг охоплення державних закупівель в процесі контрольних заходів, млрд грн	78,6	187	228,5	293,5	214
Виявлені порушення законодавства, млрд грн	0,9	75,3	152,6	163,2	56,8
Сума попереджених правопорушень, млрд грн	0,02	16,8	13,4	129	7,9
Кількість контрольних заходів, од	93	118	122	528	159

Джерело: сформовано авторкою за [17-23]

Обсяги охоплення контрольними заходами державних закупівель з 2018 по 2021 роки щорічно зростає. Протягом чотирьох років даний показник зріс на 214,9 млрд грн.. Це демонструє зацікавленість уряду сферою державних закупівель як такою, що схильна до корупційної складової та недосконалим законодавчим регламентуванням. Результати контрольних заходів у даній сфері залежать від великої кількості факторів, які можуть впливати на результативність контрольних заходів.

Процес контролю публічних закупівель має ряд особливостей, зокрема: періоді закупівельного процесу; підставі для проведення перевірки; за джерелами інформації; за алгоритмом дій; формах оформлення результатів контрольних заходів [26-27].

На основі проведених перевірок органами державного фінансового контролю було виявлено ряд проблем, які впливають на якість організації публічних фінансів:

- низький рівень бюджетно-фінансової дисципліни;
- прийняття неефективних управлінських рішень та облікової політики суб'єктів господарювання, які взяли кредити під державні гарантії;
- низька ефективність використання державних фінансових ресурсів;
- збитки за результатами фінансово – господарської діяльності;

- значний вплив правопорушень на рівень фінансової безпеки та подальший соціально-економічний розвиток [17-23].

Зважаючи на боргові зобов'язання суб'єктів перед державою за кредитами у 2022 році перед органами державного фінансового контролю була поставлено завдання моніторингу діяльності 97 суб'єктів господарювання.

В результаті аналізу діяльності органів державного контролю вдалось довести їх ефективність з точки зору запобігання злочинних намірів у бюджетно – фінансовій сфері, забезпечити передумови щодо запобігання подальших правопорушень.

2.2 Аналіз діяльності Рахункової палати України

На відміну від діяльності ДАСУ основний напрям Рахункової палати України є аудит ефективності. З його допомогою працівники даного органу здійснюють аналіз планових та фактичних показників у бюджетній сфері та аналіз використання бюджетних коштів з точки зору економічної чи соціальної ефективності. За даними річних звітів Рахункової палати України можна виділити наступні напрями роботи (див. рис. 2.7.)

При аналізі видатків представники Рахункової палати України враховують різні фактори, серед основних з яких є: відповідність розподілу бюджетних коштів до пріоритетів бюджетної політики, яким чином таке фінансування сприяє досягненню короткострокових чи середньострокових цілей держави, відповідність наявного перерозподілу поточних видатків та видатків розвитку першочерговим потребам розвитку суспільства тощо[28].



Рис.2.7. Обсяг перевірок та виявлених правопорушень у 2023 році (крім державного бюджету та державного боргу)

Джерело: [29-31]

Станом на 2022 рік Рахункова палата забезпечила перевірку фінансових ресурсів на суму 351,3 млрд грн. У результаті аудиту було виявлено наступні порушення:

- порушення під час адміністрування доходної частини Державного бюджету України – 78 % від загального обсягу;
- неефективне управління державними фінансами – 2 %
- порушення законодавчих норм – 20% від загального обсягу перевірок.

За результатом перевірок, проведених у 2022 році спостерігається тенденція до зростання аудиту в сфері освіти та науки, охорони здоров'я та соціальної політики. За умов воєнного стану аудит соціальної сфери стає більш актуальним щодо обсягів допомог та виплат ВПО. Варто відзначити, що у порівнянні з сферами оборони та забезпечення безпеки держави аудит соціальної сфери проводився у 8 разів більше. Цю тенденцію, на нашу думку, варто віднести до значних недоліків в організації роботи Рахункової палати.

У результаті перевірок Рахунковою палатою формуються рекомендації та заходи, спрямовані на мінімізацію правопорушень. Обсяг заходів та рекомендацій Рахункової палати за результатом 2022 року відображено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Структура кількості заходів і рекомендацій, наданих за їхніми результатами

Вид заходу	Кількість заходів	Кількість рекомендацій за всіма заходами одного виду	Частка від загальної кількості рекомендацій	Середня кількість рекомендацій за одним заходом
Аналіз виконання державного бюджету	3	13	2 %	4
Експертиза законопроекту про держбюджет	1	5	1 %	5
Фінансовий аудит	4	39	7 %	10
Аудит ефективності	17	359	66 %	21
Аналіз	11	124	23 %	11
Усього	36	540	100 %	-

Джерело: [29-31]

Протягом 2022 року Рахунковою палатою було проведено 36 заходів. Найбільша частка з них припадає на аудит ефективності – 47 % (17 аудитів), на другому місці за чисельністю заходів знаходиться аналіз – 30,5 % (11 заходів), на третьому місці з практично однаковим результатом знаходяться фінансовий аудит (8,3 %) та аналіз виконання державного бюджету (8,3 %).



Рис. 2.8. Обсяг наданих та виконаних рекомендацій Рахунковою палатою за результатами перевірок на початок 2023 року

Джерело: [29-31]

Згідно аналітичних даних прослідковується закономірність надання рекомендацій у тих сферах, де проводилось найбільше перевірок. Згідно звітів Рахункової палати Невідомий В., Канонішена – Коваленко К.[28] виділяють найбільш поширені рекомендації:

- удосконалення нормативно – правового забезпечення та внутрішньої системи документообігу відповідно до європейських стандартів. Така рекомендація прослідковується у 80 % опрацьованих звітів даного органу фінансового контролю. Згідно статистики близько 29 % рекомендацій вже виконано.

- рекомендації щодо підвищення ефективності роботи суб'єктів державного сектору економіки. Такі рекомендації наявні у більшій половині звітів Рахункової палати, на даний час прозвітовано про виконання 12 таких рекомендацій.

- пропозиції щодо якості планування та прогнозування: надано 57 рекомендацій з яких виконано лише 17.

- пропозиції щодо удосконалення окремих етапів планування бюджетного процесу з точки зору повноти, обґрунтованості та своєчасності у сфері бюджетних видатків.

- рекомендації щодо удосконалення якості внутрішнього контролю було надано у кількості 37 од., виконано – 7 од.

- щодо підвищення ефективності внутрішнього контролю та аудиту суб'єктів контролю державного сектору, зокрема: удосконалення паспортів бюджетних програм, проведення контрольних заходів з певною періодичністю тощо.

- пропозиції щодо вирішення проблем щодо обробки та обміну даними, ведення реєстрів та аналітичних систем. Для вирішення вказаних проблем було надано 31 рекомендацію, з них виконано 12.

- підвищення ефективності діяльності державних підприємств. На початок 2023 року було надано 9 рекомендацій щодо підвищення

прибутковості, зростання ефективності планування та своєчасності подання аналітичної інформації.

Основним питанням для подальшого розгляду є сам процес організації та проведення контрольних заходів, оскільки саме ці пункти здатні забезпечити скорочення нецільового використання фінансових ресурсів держави та попередження подальших проявів правопорушень.

Нестабільна динаміка показників ефективності діяльності контролюючих органів зумовлює потребу у залученні зарубіжного досвіду організації державного контролю. Особливу увагу варто приділити організації аудиту ефективності, оскільки така форма контролю почала впроваджуватись в Україні з 2020 року. Це дозволить підвищити ефективність проведення державного фінансового контролю та механізмів його реалізації. З цією метою варто розглянути зарубіжний досвід організації та проведення державного фінансового контролю, виокремити складові, які варто впровадити у вітчизняну практику.

Війна на території країни внесла значні дисбаланси у всі сектори економічного та соціального розвитку. Зважаючи на це вважаємо за необхідне розглянути обмеження ДФК у цей складний для суспільства період.

2.3. Особливості державного фінансового контролю у воєнний період в Україні

Війна в Україні призвела до значних порушень у всіх сферах життєдіяльності суспільства. В першу чергу варто відзначити фізичні втрати, які понесли розпорядники бюджетних коштів з точки зору як фізичних пошкоджень, так і фінансових втрат.

До основних проблем проведення контрольних заходів органами фінансового контролю варто віднести:

1. Дефіцит кваліфікованих кадрів у зв'язку з міграцією державних аудиторів за межі країни. Це спровокувало необхідність підбору персоналу та відпрацювання їх кваліфікаційних навичок.

2. Недостатня прозорість всіх операцій, що відбуваються в бюджетній сфері та зростання рівня корумпованості у зв'язку із послабленням діяльності органів ДФК у 2022 році.

3. Ускладнення процесу проведення аудиторських перевірок, що пов'язано з рядом об'єктивних та суб'єктивних факторів.

Крім того, спеціалісти даної галузі виділяють ряд ризиків, які виникають під час проведення ДФК:

- втрата державних активів в т. ч. і складових національного багатства держави (територій), що обмежує можливість проведення перевірок та якості фінансового контролю в цілому. Це проковує необхідність розробки дистанційних методів аудиторських перевірок;

- неефективне використання бюджетних ресурсів розпорядниками бюджетних коштів;

- значні відхилення показників фінансового планування від фактично отриманих результатів.

Під час воєнного стану ефективність фінансового контролю бюджетної сфери залежить від інструментів та методів його проведення. Відповідність інструментів ДФК умовам військового стану відображена в табл. 2.5

Таблиця 2.6

**Таблиця відповідності інструментів та методів ДФК в умовах
військового стану**

Інструмент	Ймовірність підвищення оперативності	Ступінь ризиковості	Потенційна можливість підвищення прозорості	Адаптивність до змін
Фінансові звіти	Середній	Низький	Високий	Середній
Аудиторські перевірки	Низький	Високий	Високий	Середній
Бюджетний моніторинг	Високий	Високий	Високий	Високий
Контрольні заходи	Середній	Високий	Середній	Низький
Інформаційні технології	Високий	Високий	Високий	Високий
Внутрішній аудит	Середній	Високий	Середній	Середній
Казначейське обслуговування	Високий	Середній	Високий	Середній

Джерело: [32]

Середній рівень фінансових звітів визначається тим, що процеси автоматизації ще не досягли належного рівня розвитку. Низький рівень ризиків спровокований тим фактом, що фінансові звіти не завжди виявляють проблеми на ранніх стадіях. Середній рівень адаптації до змін пояснюється складним і тривалим процесом внесення змін у фінансові звіти.

Низький рівень оперативності аудиторських перевірок пояснюється тривалістю їх проведення. Крім того, адаптація до змін знаходиться на неналежному рівні через складність впровадження нових методів у встановлені процедури.

Сікора Є. пропонує ряд напрямів підвищення ефективності ДФК в умовах воєнного стану (див. рис. 2.9).



Рис. 2.9. Послідовність підвищення ефективності ДФК в умовах воєнного стану

Джерело: [32]

Підсумовуючи проаналізовану інформацію варто відзначити, що вирішальним фактором у процесі підвищення ефективності проведення ДФК є впровадження нових методів здійснення перевірок з використанням інформаційних технологій. Це дозволить скоротити час для пошуку та обробки аналітичної інформації, розробку рекомендацій на основі отриманих інформативних показників. Варто також наголосити на незалежності контрольних органів від органів державної влади, оскільки це чинить критичний вплив на довіру суспільства до аудиторів та результатів перевірок об'єктів контролю.

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Для ефективного впровадження напрямів вдосконалення роботи органів державного фінансового контролю варто систематизувати основні проблеми, які гальмують їх розвиток [31, с.73]:

нормативно – правове забезпечення, яке не відповідає європейським стандартам розвитку;

відсутність єдиної бази розпорядників бюджетних коштів для ґрунтовного та всебічного аналізу об'єктів перевірок;

відсутність спеціалізованого програмного забезпечення, здатного оптимізувати оперативний фінансовий контроль на всіх етапах його проведення;

потреба у підвищенні ефективності процесів планування враховуючи обмеженість фінансових ресурсів та кадрового потенціалу;

необхідність внесення змін до процесів прийняття управлінських рішень та якості органів контролю

відсутність чіткої систематизації попереджувальної та поточної функції поточного державного контролю тощо.

Відповідно до плану діяльності Державної аудиторської служби України на 2022-2025 роки, до пріоритетних віднесено два напрями розвитку [34]:

1. Здійснення заходів державного контролю у напрямку державних закупівель, які є найбільш ризикованими (будівництво, інформаційні технології та ті, що можуть вплинути на обороноздатність країни)

2. Підвищення інституційної спроможності даного органу державного контролю, подальша діджиталізація, розробка та удосконалення нормативно-методичної бази, підвищення майстерності працівників ДАСК тощо.

Для вирішення проблеми організації та подальшого розвитку системи державного фінансового контролю необхідно забезпечити зміни як інституційної складової, так і інформаційно – методологічної. З точки зору інститутів державного контролю варто відзначити, що кількість не завжди означає якість. Зважаючи на висновки Комісії щодо заявки України на членство в Європейському Союз [17] діяльність Рахункової палати є неефективною відповідно до європейських стандартів, результати роботи не ефективні, характерна відсутність взаємодії об'єкта контролю та виконавця. Зважаючи на це доцільним буде ліквідація даного органу та передача повноважень до Державної аудиторської служби (див. рис. 3.1).



Рис. 3.2 Орієнтовна структура основного органу ДФК

Джерело: складено автором

Зазначена структура покликана спростити процес підпорядкування та забезпечити відносну самостійність прийняття контрольних рішень з точки зору їх ефективності.

Формування контрольної функції на принципі концентрації повноважень та механізму реалізації спрямоване на вдосконалення діючої системи та формування нових підходів до реалізації фінансово-бюджетної політики [35, 48].

Для підвищення ефективності державного фінансового контролю необхідно змінити підходи до проведення аудиту у публічному секторі економіки(див. рис. 3.2.)



Рис.3.3. Підходи до організації аудиту ефективності
Джерело: [38, с.52-53]

Діяльність органів державного фінансового контролю в Україні є досить ефективною, однак у порівнянні із світовим досвідом організації потребує подальшого вдосконалення. Основні напрямки подальших перетворень можна сформулювати у вигляді наступних напрямів (підвищення ефективності) [36]:

1. запровадження ризико - орієнтованого підходу до організації контрольних заходів, а саме:

- впровадження методик ризико - орієнтованого відбору;
- визначення переліку індикаторів ризиковості діяльності;
- визначення механізму та порядку застосування вказаних індикаторів;
- концентрація на економічному ефекті;
- оптимальний підхід до організації відшкодування фінансових та матеріальних втрат держави.

2. підвищення якості структурованості та обґрунтованості результатів контрольних заходів:

- впровадити єдиний каталог, який регламентує порядок створення підзвітних документів;
- забезпечити створення механізму гласності результатів перевірок у машинописному вигляді з визначенням мети, об'єкта, висновків за результатами перевірок;
- створити єдину базу структурованих звітів, яка б мала публічний характер і була доступна широкому загалу;

3. забезпечення публічності в контексті висвітлення інформації:

- поглиблення діалогу з громадськістю;
- популяризація інформації щодо об'єктів контролю;

4. забезпечення можливості проведення перевірок в онлайн – форматі, що може бути зумовлено епідемічними або карантинними обмеженнями (може скоротити витрати на проведення контрольних заходів, протидіє зростанню заражених осіб):

- налагодити онлайн - зв'язок представників органів контролю з об'єктом, де проводяться контрольні заходи;
- забезпечити віддалений доступ до електронної фінансової та бухгалтерської звітності;

5. залучати до перевірки ризикових об'єктів представників зовнішнього аудиту[4]:

- залучення спеціалістів вузької спеціалізації;
- зростання якості контрольних заходів;
- забезпечення незалежного аудиту результатів проведеного контрольного заходу;

6. посилити відповідальність осіб за порушення законодавчих норм шляхом внесення коригування в статтю 164-2 Закону України «Про адміністративну відповідальність»:

- за вчинення дій, які перешкоджають проведенню контрольних заходів;
- за приховування фінансової та бухгалтерської звітності;
- за нецільове використання бюджетних фінансових ресурсів;

7. забезпечити формування стратегічних напрямів розвитку органів державного фінансового контролю:

- стратегія розвитку Державної аудиторської служби України з урахуванням державної стратегії та цілей розвитку [37];
- забезпечення логічної та хронологічної відповідності;

8. оновити законодавство з урахуванням світових підходів до організації державного фінансового контролю:

- імплементація стандартів контролю (згідно Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI))[37,38];
- використання світового досвіду організації контрольних заходів;
- зміна підходів до проведення державного контролю;
- забезпечити формування IT-аудиту як форми фінансового аудиту в системі державного контролю;
- забезпечити розмежування функцій та повноважень органів державного контролю для усунення їх дублювання;

9. забезпечення доступності баз даних суміжних контролюючих органів з метою підвищення ефективності діяльності.

Важливим елементом підвищення ефективності діючої системи державного фінансового контролю є забезпечення умов для реалізації контрольних заходів. Основні напрямки поліпшення роботи органів

державного фінансового контролю з організаційної точки зору зображено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

**Напрями підвищення організаційної складової державного
фінансового контролю в межах контролюючого органу**

Напрямок	Переваги (вигоди)	Недоліки (витрати)
Створення автоматизованих робочих місць	Спрощення роботи Збільшення ефективності Скорочення обсягів робочого часу	Витрати на розробку
Доступ до інформаційних баз даних	Зростання всебічності перевірки об'єкта контролю	Забезпечення взаємодії органів Створення баз даних
Введення методичних підходів до організації контролю згідно європейських стандартів	Зростання якості контролю	Потреба у перепідготовці робітників
Поточне підвищення якості кадрів	Підвищення професіоналізму Зростання ефективності	Зростання втрат у наступних бюджетних періодах
Гідний рівень заробітної плати та додаткових винагород	Мотивація працівників Зростання показників ефективності	Зростання бюджетних витрат

Джерело: складено автором на основі [42]

Для досягнення позитивного результату в сфері організації державного фінансового контролю важливим є дотримання таких принципів, як послідовність (визначення черговості та пріоритетності запропонованих програм), логічність (кожен наступний етап удосконалення повинен впливати із попереднього), прозорість (всі етапи вдосконалення діяльності органів контролю мають бути доступними для широкого загалу), економічна ефективність (впровадження змін має ґрунтуватись на потенційних показниках економічної та фінансової ефективності).

На основі проведеного аналізу спостерігається частка виконаних рекомендацій Рахункової палати України на рівні 26 %. Такий показник є досотатньо низьким та свідчить про недостатню ефективність. У зв'язку з цим виникає необхідність провести ряд заходів, спрямованих на підвищення ефективності Рахункової палати України у таких напрямках:

1. розвиток внутрішнього потенціалу Рахункової палати України;
 - 1.1. надання більшого кола повноважень;
 - 1.2. оновлення методології проведення перевірок відповідно до європейських стандартів;
 - 1.3. фінансування заходів щодо підвищення кваліфікації працівників;
2. підвищення взаємодії з суб'єктами контролю;
3. моніторинг та аналіз діяльності підвищений контроль щодо діяльності суб'єктів державного сектору економіки.

На основі проведеного контролю Рахункова палата України може здійснювати прямий та опосередкований вплив на всі стадії бюджетного процесу. Надані пропозиції та рекомендації можуть впливати на структуру бюджетних видатків. Тому подальше вдосконалення діяльності Рахункової палати України здатне позитивно вплинути на всі сфери публічних фінансів. В цілому на основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що робота органів державного фінансового контролю потребує вдосконалення та має значний потенціал в системі публічних фінансів.

ВИСНОВКИ

В процесі проведеного дослідження було поглиблено теоретичні засади державного фінансового контролю і було зроблено наступні висновки.

1. Охарактеризовано, що під державним фінансовим контролем (ДФК) слід розуміти сукупність визначених заходів органів ДФК, їх розділів чи службових осіб, які його здійснюють в межах своїх повноважень та визначених компетенцій. Вони встановлюються згідно із чинним законодавством з метою превентивності, виявлення та припинення фінансових зловживань на об'єкті, який підлягає контролю щодо його фінансово-господарської діяльності.

Аналіз його функцій та повноважень, які здійснює ДФК дозволяє стверджувати, що незважаючи на значну кількість прийнятого законодавства, воно не створює одну цілісну систему порядку здійснення ДФК у контексті комплексного правового, економічного і організаційного забезпечення.

2. Виявлено, що у систему ДФК входить сукупність органів, які його здійснюють. До них відносимо: Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів, ДКСУ, ДПУ, Рахункову Палату України, ін. спеціальні органи ДФК.

Зокрема, згідно із бюджетним законодавством Мінфін є ключовим органом ДФК і здійснює його щодо дотримання чинного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу. Основною функцією профільного міністерства є здійснення ДФК у процесі розробки бюджету. Ряд ін. органів ДФК також мають компетенцію його проведення, але існує певна проблема у тому, що ці повноваження дублюються і це призводить до деякої плутанини.

3. В процесі вивчення досвіду провідних країн світу було визначено, що у них до вищих органів контролю належать: США - Головне контрольне управління, Великобританії - Національне контрольно - ревізійне управління, Канада - Управління Генерального аудитора, Німеччина -

Федеральна рахункова палата, Франція - Рахункова палата та ін. Разом з тим, дана система ґрунтується на таких засадах як: дотримання норм єдиного міжнародного нормативного документа у сфері ДФК, пересування відповідальності за скоєння економічних злочинів з окремих посадових осіб на керівників, функціонування спеціальних органів, які контролюють всю роботу державного апарату, а не лише бюджетно - фінансові питання, відсутність ДФК у формі інспектування.

4. У результаті проведеного аналізу було зроблено такі висновки щодо діяльності органів ДФК: передусім було доведено їх ефективність із точки зору превентивності зловживань у бюджетній та фінансовій сфері і забезпечити основні передумови до запобігання наступних правопорушень.

Ключовим питанням є сам процес організації і проведення контрольних заходів. Саме ці пункти здатні забезпечити певне скорочення нецільового використання бюджетних коштів і попередження подальших проявів цих правопорушень. Проте, нестабільна динаміка відповідних показників ефективності діяльності органів ДФК зумовлює потребу в залученні визначеного зарубіжного досвіду щодо його організації. На наш погляд, особливу увагу варто приділити організації аудиту ефективності. Це така форма контролю, яка почала упроваджуватись у 2020 р. Це дозволить значно підвищити його ефективність та механізми його реалізації. З ін. боку, воєнні дії на території України внесли значні дисбаланси у всі сегменти соціального та економічного розвитку.

5. Охарактеризовано, що у процесі проведення ДФК було виявлено низку ризиків, які виникають під час його проведення: утрата активів держави, в т. ч. елементів національного багатства, зокрема територій. Це обмежує певну можливість проведення перевірок і якості проведення ДФК. Виникає необхідність у розробці дистанційних методів аудиторських перевірок; нецільове і неефективне використання бюджетних коштів їх розпорядниками; значні відхилення основних показників фінансового планування від фактичних результатів, які отримуються. Саме тому, для

підвищення ефективності проведення ДФК необхідно здійснювати упровадження нових методів здійснення перевірок із використанням нових інформаційних технологій.

6. З'ясовано, що у сфері ДФК існують такі основні проблеми як:

- чинне законодавство не відповідає стандартам розвитку ЄС;
- відсутня єдина база розпорядників бюджетних коштів щодо більш ґрунтовного і всебічного аналізу об'єктів перевірок;
- відсутні спеціалізовані програми у даній сфері, які здатні забезпечити і оптимізувати оперативний фінансовий контроль на всіх його етапах;
- виникає потреба щодо підвищення ефективності процесу планування із врахуванням обмеженості фінансових ресурсів і кадрового потенціалу;
- виникає потреба у внесенні змін щодо процесів прийняття відповідних управлінських рішень і якості органів ДФК;
- недостатньо чітка систематизація поточної та попереджувальної функції поточного ДФК та ін.

Вирішення даних проблем ми вбачаємо у наступному: запровадженні ризико - орієнтованого підходу щодо організації контрольних заходів; підвищенні рівня якості, структурованості і обґрунтованості результатів контролю; забезпеченні публічності у контексті висвітлення інформації; забезпеченні можливості щодо проведення перевірок у онлайн – форматі, що може бути зумовлено карантинними чи епідемічними певними обмеженнями; залучати до перевірки ризикованих об'єктів представників зовнішнього аудиту; посилити рівень відповідальності за порушення чинного законодавства шляхом внесення коригування статті 164-2 Закону України «Про адміністративну відповідальність»; визначити формування ключових стратегічних напрямків розвитку органів ДФК; здійснити оновлення законодавства даної сфери із врахуванням практики світових підходів щодо

організації і проведення ДФК; забезпечити доступність баз даних суміжних органів контролю із метою підвищення його ефективності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний Кодекс України. Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (Дата звернення: 08.07.2024)
2. Чугунов І. Я. Бюджетна стратегія суспільного розвитку: монографія / І. Я. Чугунов. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2021. 532 с.
3. Бюджетна стратегія держави: монографія / В.Д. Макогон. Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2018. 364 с.
4. 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: 08.07.2024)
5. Бюджетна система: тенденції розвитку / [В.М. Мазярчук та ін.]; під ред. В.М. Мазярчука. Київ: «ФОП Лопатіна О.О.», 2019. 384 с.
6. Буй, Т. Г., & Прімерова, О. К. (2023). Бюджетна система України: вплив війни та виклики повоєнної відбудови. *Наукові записки НаУКМА. Економічні науки*, 8(1), с. 17–24.
7. Мірзаолімов О. К., Курпаяніді К. І. Впровадження нових інформаційних технологій в умовах інноваційної трансформації економіки. Видавництво «Baltija Publishing», 2023 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <file:///C:/Users/yulia/Downloads/291-Chapter%20Manuscript-16862-1-10-20230213.pdf> (Дата звернення: 08.07.2024)
8. Гуренко Т. (2023). Сучасний стан та напрями удосконалення організації державного фінансового контролю. *Економіка та суспільство*, (55). URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-23> (Дата звернення: 08.07.2024)
9. Колпакова А. Державний фінансовий контроль на сучасному етапі: огляд концептуальних засад. *International Science Journal of Management, Economics & Finance*. Vol. 2, No. 1, 2023, pp. С. 9 – 18.
10. 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: 10.07.2024).

11. Негода Ю. В. Шляхи удосконалення державного фінансового контролю в Україні. *Економіка та суспільство*. Випуск № 44. 2022 р. Режим доступу: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1770/1706> (дата звернення: 10.07.2024).

12. Тарасова Т. М. Закордонний досвід організації та оцінки системи внутрішнього контролю та аудиту. *Інженерна економіка: рішення та рішення з євразійської точки зору*. 2021. С. 37-44.

13. Ярова Ю. Світовий досвід державного фінансового контролю у сфері управління державними фінансами. *Вісник Хмельницького національного університету* 2023, № 5. С. 306-312

14. Камишанський О.Ю. Внутрішній та зовнішній контроль Актуальні проблеми юридичної науки. *Право і суспільство*. № 6 / 2023. С. 381-385

15. Тедді Осварі, Анугера Адхі Прасетію. Аналіз системи внутрішнього контролю за фінансовою звітністю. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analysis-of-internal-control-system-on-financial-statements-government-opinion/viewer> (Дата звернення: 08.07.2024)

16. Bezzina, A. C. Les questions citoyennes devant les juridictions financieres. *Gestion & Finances Publiques*, (2), 2022. p. 74-81.

17. Аналітичний звіт до Повідомлення Комісії для Європейського Парламенту, Європейської Ради та Ради Висновок Європейської Комісії щодо заявки України на членство в Європейському Союзі. Європейська комісія. Брюсель. 2023. URL: https://eu-ua.kmu.gov.ua/sites/default/files/inline/files/analitichnyy_zvit.docx.pdf (дата звернення 10.07.2024)

18. Звіт про результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів (ревізія, перевірка) за січень -

- лютий 2018 року (1-кв). Офіційний сайт державної аудиторської служби України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/73> (дата звернення 10.07.2024)
19. 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)
20. 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)
21. 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 10.07.2024)
22. 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 10.07.2024)
23. 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 12.07.2024)
24. Рябчук О.Г., Вигівська В.М. Необхідність оцінки ефективності виконання бюджетних програм у сфері освіти і науки. *Науковий вісник Львівської академії. Серія: Економіка, менеджмент та право*. 2021. № 5. URL: <https://fmnzb.sfa.org.ua/wp-content/uploads/2022/01/8.pdf> (дата звернення 13.07.2024)
25. Долбнева Д.В. Напрямки розвитку та шляхи удосконалення державного аудиту бюджетних програм в умовах економічних трансформацій в Україні.

- Проблеми економіки. 2018. № 3. URL: https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2018-3_0-pages-226_231.pdf (дата звернення 13.07.2024)
26. Про затвердження Порядку проведення перевірок Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: Постанова КМУ № 631 від 01.08.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/631-2013-%D0%BF> (дата звернення 15.07.2024)
27. Про затвердження Порядок проведення перевірок закупівель Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: Постанова КМУ № 550 від 20.04.2006. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення 15.07.2024)
28. Невідомий В., Канонішена – Коваленко К. Вплив рахункової палати на формування і виконання державного бюджету України В умовах війни. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. 2024. №1. URL: <https://econom.bulletin.knu.ua/article/view/1593/2446> (дата звернення)
29. Засідання Рахункової палати. Рахункова палата. 2023 рік. URL: <https://rp.gov.ua/Collegium/Collegium2023/?pid=203> (дата звернення)
30. Річні звіти. Звіт Рахункової палати за 2022 рік. Рахункова палата. URL: http://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2022/ZVIT_RP_2022.pdf (дата звернення)
31. Напрями діяльності Рахункової палати та закріплення їх за членами Рахункової палати. Рахункова палата. URL: https://rp.gov.ua/Areas/Areas_2018-2024/?id=795 (дата звернення)
32. Сікора Є.І. Ефективність фінансового контролю за видатками державного бюджету України в період воєнного стану. Економіка воєнного часу. URL: <https://econp.com.ua/index.php/journal/article/download/38/32/64> (дата звернення 20.07.2024)

33. Мельник К.П., Плоскіна А.А. Сучасний стан та тенденції розвитку державного аудиту в Україні. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету. зб. наук. праць; за ред.: В.В. Коваленко (голов. ред.). (ISSN 2409-9260). Одеса: Одеський національний економічний університет. 2022. № 1-2 (290-291). С. 70-78.*
34. План діяльності Державної аудиторської служби України на плановий 2023 рік та 2024-2025 роки. Офіційний сайт державної аудиторської служби України. URL: <http://surl.li/gcplo>
35. Глух М., Ковалко Н. Держаний фінансовий аудит як вид фінансового контролю. Актуальні проблеми правознавства. 2022. №1. URL: <file:///C:/Users/ASUS/Downloads/1330-2691-1-SM.pdf> (дата звернення 20.07.2024)
36. Касперович Ю.В., Дешко А.Л. Щодо підвищення ефективності державного фінансового контролю в Україні. *Аналітична записка. Національний інститут стратегічних досліджень.* URL: <https://niss.gov.ua/sites/default/files/2021-04/fin-kontrol.pdf> (дата звернення 20.07.2024)
37. Akinwunmi, A., Akinola, A. O. Financial control and accountability in the public sector in Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research.* 2019. URL: https://www.academia.edu/40547360/FINANCIAL_CONTROL_AND_ACCOUNTABILITY_IN_THE_PUBLIC_SECTOR_IN_NIGERIA (дата звернення 22.07.2024)
38. New ISSAI 200 – Fundamental Principles of Financial Auditing. Exposure draft [Електронний ресурс]. URL: http://www.issai.org/media/12967/exposure_draft_new_issai_100.pdf (дата звернення 22.07.2024)
39. Савченко А. М. Сучасний стан та перспективи розвитку державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки. *Інфраструктура ринку.* 2019. Вип. 37. С. 769–774.

40. Сисоєва І.М., Добіжа Н.В. Особливості здійснення державного фінансового контролю в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 18. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/18_2021/4.pdf (дата звернення 25.07.2024)
41. Пустовіт Ю.Ю. Суб'єкти державного фінансового контролю в Україні в умовах євроінтеграції. *Держава та регіони*. 2019. № 3 (65). URL: http://www.law.stateandregions.zp.ua/archive/3_2019/34.pdf (дата звернення 27.03.2023)
42. Хаблюк О. А., Яцишин С. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність впровадження в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. №9. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/10_ukr/140.pdf (дата звернення 06.04.2023)
43. Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль: підручник. Харків: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2017. 228 с.
44. 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 05.04.2023)
45. Шевченко Н.В. Критерії та показники оцінки ефективності державного фінансового контролю. *Облік і фінанси АПК*. 2020. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/kriterii-ta-pokazniki-ocinki-efektivnosti-derzhavnogo-finansovogo-kontrolyu.html> (дата звернення 06.04.2023)
46. Ярошенко А. С. Реформування системи державного фінансового контролю з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду. *Порівняльно-аналітичне право*. 2020. № 1. С. 408–411