



## УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІКОЮ ТА ЇЇ ІНСТИТУЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

ECONOMIC MANAGEMENT  
AND ITS INSTITUTIONAL FRAMEWORK

<https://doi.org/10.15407/economyukr.2024.08.029>

УДК 336.146

JEL: H5, H41, H44, G28, N4

**Ю.Д. РАДІОНОВ**, д-р екон. наук, начальник відділу взаємодії з проектами міжнародної технічної допомоги, робочими органами INTOSAI, EUROSAI та операційними програмами Європейського Союзу  
Рахункова палата України  
вул. Михайла Коцюбинського, 7, 01054, Київ, Україна  
e-mail: radud@ukr.net  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1691-1090>

### РОЛЬ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ (АУДИТУ) В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІКОЮ

*Показано особливості становлення і розвитку державного фінансового контролю (аудиту) в Україні, акцентовано на його актуальності в умовах воєнного стану. Вказано на недоліки, які заважають органам державного фінансового контролю (аудиту) ефективно виконувати свої функції. Опрацьовано сценарії розвитку економіки після деокупації українських територій, проаналізовано зарубіжний досвід проведення аудитів з урахуванням існуючих потреб і екзистенційних викликів. Обґрунтовано потребу в зміні парадигми контролю, наголошено на необхідності реформування системи, щоб вона відповідала суспільним запитам і викликам.*

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль; бюджет; аудит; реформи, видатки бюджету; фінансові ресурси; воєнний стан; відновлення.

Третій рік триває війна в Україні. У цих надзвичайно складних умовах, незважаючи на всілякі труднощі виживання й розвитку, зросли вимоги до роботи кожної державної інституції. Постає необхідність у трансформації відомств, установ, реформуванні всієї системи державного управління, щоб кожен державний орган, міністерство, агентство забезпечували висо-

Ц и т у в а н н я: Радіонов, Ю. (2024). Роль державного фінансового контролю (аудиту) в управлінні економікою. *Економіка України*. 67. 08 (753). 29-50. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2024.08.029>

© Видавець ВД «Академперіодика» НАН України, 2024. Стаття опублікована на умовах відкритого доступу за ліцензією CC BY-NC-ND license (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

ку ефективність роботи, якісно виконували свої функції у відповідності з визначеними повноваженнями, екзистенційними викликами і суспільними потребами.

Державний сектор, як і вся система державного управління, до війни працював не дуже якісно й ефективно, що заважало Україні бути більш успішною країною. До переліку різних проблем і негараздів варто додати не достатню для запобігання численним ризикам і загрозам дієвість системи державного фінансового контролю (аудиту), що проявлялось у широкому спектрі невирішених завдань, зокрема: недосягнення мети бюджетних програм; неякісне або неповне виконання цілей стратегії соціально-економічного розвитку; ухилення деяких суб'єктів господарювання від сплати податків; практика системних відкатів; хабарництво; неефективний розподіл асигнувань, розкрадання державних ресурсів; відмивання коштів; шахрайство; неефективне і нецільове використання бюджетних коштів тощо.

В умовах війни питання розбудови ефективної системи державного фінансового контролю (аудиту) не зникли з порядку денного суспільних вимог. Наразі в ЗМІ час від часу висвітлюються зловживання в державних органах, з'являється інформація про корупційні схеми щодо закупівель продовольства, ремонту техніки, постачання амуніції, озброєння для Збройних сил України тощо. Отже, питання корупції, відсутність належних механізмів підзвітності, прозорості в системі державного управління викликають занепокоєння й побоювання не лише в українського суспільства, а й у міжнародних партнерів, які від початку війни надають нам військову, гуманітарну, фінансову допомогу, в тому числі пряму бюджетну підтримку уряду.

З огляду на наявність цих проблем, Україна і США 31 січня 2024 р. підписали Меморандум про посилення контролю за використанням міжнародної допомоги, яким передбачено вжиття спільних заходів щодо запобігання корупції і шахрайству при використанні наданої допомоги, проведення періодичних зустрічей для визначення пріоритетних напрямів співробітництва задля досягнення спільних цілей<sup>1</sup>.

Як зазначають деякі дослідники, такі негативні трансформації, що відбуваються останнім часом у нашій державі, спричинили нові загрози для її економічної безпеки й обумовили невідкладну необхідність створення дієвого державного фінансового контролю (Погріщук, Головай, 2022). Отже, питання розбудови і ефективного функціонування системи державного фінансового контролю (аудиту) викликають неабиякий інтерес не лише у суспільства, посадовців, політиків, практиків, а й у науковців. Теоретико-методологічні й організаційні аспекти становлення, формування і розвитку державного фінансового контролю (аудиту) досліджували такі вчені, як Г. Погріщук (2022), І. Данчевська (2018), І. Чугунов (2021), Л. Лисяк (2015),

---

<sup>1</sup> Україна може зробити більше для боротьби з корупцією, — Держдеп. РБК-Україна. 2024. 27 лют. URL: <https://www.rbc.ua/rus/news/ukrayina-mozhe-zrobiti-bilsh-borotbi-koruptsieu-1709017629.html> (дата звернення: 27.02.2024).

А. Хмельков (2017), Н. Позняковська (2017), С. Качула (2020) та інші. Зважаючи на вагомий науковий доробок і запропонований організаційний та методолого-інституційний інструментарій, дане питання й досі залишається важливим і актуальним напрямом наукових пошуків.

Усі інституції в країні, у тому числі суб'єкти контролю, з 24 лютого 2022 р. перебувають у новій об'єктивній реальності, яка вимагає підвищення ефективності роботи, упровадження нових управлінських підходів і передових практик до вирішення екзистенційних викликів. Щоб запобігти загрозам або належно відповісти на них, досягти бажаного, необхідно провести відповідні реформи в системі державного фінансового контролю (аудиту), запропонувати кращі механізми забезпечення ефективного управління державною власністю, раціонального й ефективного використання фінансових ресурсів країни.

Отже, **мета статті** — розкрити екзистенційні виклики, які постали перед державним фінансовим контролем (аудитом), дослідити його функціонування в умовах воєнного стану, запропонувати шляхи подальшого розвитку в період поствоєнного відновлення України.

Розв'язана РФ війна згуртувала українське суспільство, і це надзвичайно важливо, оскільки для боротьби з ворогом і ухвалення зважених управлінських рішень щодо захисту країни потрібна злагодженість дій суспільства і влади. Єдність нації важлива не лише на полі бою, а й для успішного управління державою в кризових умовах, запобігання ризикам, створення дієвих механізмів економічного зростання, ефективного управління власністю, раціонального користування ресурсами (у першу чергу в плані наповнення бюджету й направлення коштів на пріоритетні цілі воюючої країни). Наразі не лише громадяни України, а й суспільства країн-партнерів хочуть знати і бути впевненими, що надана їм урядами військова, гуманітарна, фінансова допомога використовується нашою державою за призначенням. Так, пакет військової допомоги Україні на сумі 60,84 млрд дол. (підтриманий Палатою представників США 20 квітня 2024 р., після тривалої затримки з рішенням по ньому) передбачає 26,0 млн дол. у тому числі на продовження нагляду й підзвітності, що підкреслює важливість для американської сторони здійснення контролю за цільовим використанням наданої допомоги. Для іноземних партнерів у цілому важливо, щоб система державного фінансового контролю (аудиту) працювала якісно і ефективно. Наприклад, щоб застосована Україною методологія контролю (аудиту) відповідала загальноприйнятим міжнародним стандартам INTOSAI, тобто процедурам і правилам проведення аудитів, адже 14 грудня 2023 р. Європейська комісія рекомендувала, а Європейська Рада підтримала початок переговорів про вступ України до Європейського Союзу. Євроінтеграційна перспектива України вимагає не лише застосування міжнародних стандартів аудиту, а й імплементації кращих європейських і міжнародних практик проведення аудитів.

Євроінтеграційні прагнення України потребують відповідних реформ і змін в українському законодавстві, суспільстві й усіх державних інститу-

ціях, у тому числі органах державного фінансового контролю (аудиту), які є невід'ємною складовою сучасної держави, запорукою ефективності державного управління, використання фінансових ресурсів, якісного управління державною власністю. Розвиток системи державних фінансів, її прозорість, ефективність управління державною власністю залежать від ступеня довіри населення, міжнародних партнерів, умов розвитку і бізнес-клімату в країні. З огляду на це, виникає потреба в регулюванні економіки України, формуванні належних інститутів управління в період трансформації, створенні дієвої системи державного контролю як однієї з найважливіших функцій державного управління (Данчевська, 2018, с. 74).

Держава як власник і розпорядник фінансових ресурсів мобілізує їх у формі податків, зборів і платежів, а потім використовує на загальнодержавні цілі: освіту, медицину, оборону, забезпечення громадського порядку, судову владу, культуру, соціальний захист населення, державне управління, охорону навколишнього середовища тощо. Як суспільний інститут держава діє в інтересах народу, тому має повне право і зобов'язана здійснювати контроль (аудит) за надходженням коштів до бюджету і цільовим, ефективним використанням фінансових ресурсів. У кожній країні світу для впевненості, що забезпечено баланс доходів і видатків бюджету, а учасники бюджетного процесу, зокрема розпорядники бюджетних коштів, дотримуються принципів законності, ощадливості, ефективності й доцільності їх використання, й створено органи *державного фінансового контролю (аудиту)*. Крім спеціальних органів державної влади, уповноважених від імені держави здійснювати контроль (аудит), такими самими функціями наділено органи місцевого самоврядування, громадські неурядові організації тощо.

У цьому контексті І.Я. Чугунов (2021, с. 19) зазначає, що державний фінансовий контроль забезпечується шляхом належного виконання державними органами управління повноважень щодо упередження, недопущення фінансових правопорушень, дотримання законності, фінансової дисципліни, ефективного використання державного майна, відшкодування збитків і встановлення міри відповідальності в разі порушення фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства. На думку Л.В. Лисяк (2015), важливими умовами успішного функціонування державного фінансового контролю є визначення повноважень його органів, встановлення меж сфер його впливу, методів і форм реалізації, інституціональна досконалість, що в цілому формують механізм фінансового контролю як функціонального процесу. А.В. Хмельков (2017, с. 11) стверджує, що інститут державного контролю є елементом інституціональної інфраструктури, що спрямований на формування, розподіл і використання публічних фінансів, й має формальний і неформальний зміст.

На наш погляд, ефективність контролю (аудиту) визначається дієвістю та успішністю функціонування його суб'єктів, що входять до єдиної, цілісної системи, яка функціонує в країні, її спроможністю впливати на учасників бюджетного процесу, вчасно виявляти бюджетні порушення, приховані

ознаки шахрайства, корупції, виправляти прогалини в законодавстві, запобігати неефективному розподілу і використанню бюджетних коштів.

Історія створення державного фінансового контролю в Україні нерозривно пов'язана з історією становлення нашої держави як невід'ємна складова її фінансової безпеки. Її глибинні витoki формувалися ще на початку ХХ ст., за часів утворення Української Народної Республіки (УНР), коли приватні організації, громадські установи, відомства, посадові особи звітували перед Державним контролером за використані ними кошти, взяті з державної казни. З приходом радянської влади на територію України було утворено Всеукраїнську робітничо-селянську інспекцію (1920 р.), яка потім реорганізовувалась і постійно змінювала назву до появи в 1937 р. Контрольно-ревізійного управління (КРУ), яке нині трансформувалось і має офіційну назву Державна аудиторська служба України.

Поява системи державного фінансового контролю (аудиту) в країні вплинула на формування дефініцій. Так, що стосується визначення терміна «контроль», то, як свідчить аналіз економічної літератури, він ототожнюється з поняттям «перевірка» і означає реалізацію відповідних заходів спостереження за дотриманням встановлених норм, процедур, вимог за певними процесами, явищами. Сам термін «контроль» (від фр. *controle*) складається з двох латинських словосполучень «*contra*» і «*role*», які в єдиному, гармонійному поєднанні означають протидію небажаному явищу або чомусь іншому, що могло б чи може статись. У науковій літературі й широкому вжитку цей термін використовується як передумова або необхідність дотримання відповідних правил, вимог, згідно з встановленими в суспільстві, відомстві, організації критеріями правильної поведінки чи дотримання належного порядку.

Відповідно до викладеного в Економічному енциклопедичному словнику (Мочерний та ін., 2005, с. 346) тлумачення, існує два визначення поняття «контроль»: 1) елемент управління економічними об'єктами і процесами, тобто спостереження за відповідним станом, згідно з визначеними нормами законів, планів, договорів, угод; 2) контроль за об'єктом, реальна влада, зосередження прав управління в одних руках.

Протягом тривалого еволюційного часу, в історично-цивілізаційному поступі розвитку людства, удосконаленні господарського механізму термін «контроль» видозмінювався і набував дедалі витонченіших форм. Так, поряд з перевіркою, наглядом, аналізом, спостереженням, моніторингом, ревізією, експертизою, з'явилася нова форма контролю — аудит, який сьогодні є невід'ємною частиною будь-якого контрольно-аналітичного заходу, здійснюваного суб'єктом контролю.

Як стверджують дехто з дослідників, запровадження аудиту в державному секторі економіки України стало важливою віхою в розвитку ринкових відносин, удосконаленні функцій державного управління і впровадженні в практику європейських стандартів. Проте цей захід потребував трансформації усієї системи державного контролю, і передусім її законо-

давчо-правового регулювання, затвердження методик аудиту в державному секторі економіки, розробки методичних вказівок, робочих документів тощо (Позняковська, 2017, с. 22).

В Економічному енциклопедичному словнику термін «аудит» (від лат. *audio* — слухаю) — незалежна оцінка бухгалтерської звітності та іншої інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання для з'ясування його реального фінансового стану, достовірності звітності, обліку та його відповідності чинному законодавству (Мочерний та ін., 2005, с. 33). Там же дається визначення внутрішнього і зовнішнього аудиту. Так, внутрішній аудит — форма внутрішнього контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, яку проводять штатні працівники, щоб допомогти керівникам ефективно виконувати свої функції; зовнішній — це аудит, який здійснюється незалежними аудиторськими фірмами або аудиторами.

Внутрішній аудит — це допомога організації в ефективному і раціональному здійсненні її повноважень. Внутрішній аудит дає впевненість в управлінні існуючими ризиками і контролі, щоб допомогти установі, організації досягти поставлених цілей, зосередити увагу на дієвому контролі, точній звітності, ефективному нагляді, пом'якшенні ризиків і захисті інвестицій. У більшості європейських країн внутрішній контроль — це вся система контролю в державному управлінні та всіх установах, які вони контролюють. Дані контрольні органи фактично є централізованими системами внутрішнього контролю, який допомагає забезпечити достатню впевненість у досягненні цілей дотримання економічного, ефективного й результативного використання наявних фінансових ресурсів країни (Качула, 2020).

У зарубіжних країнах організація і проведення контролю, а, точніше, аудиту державного сектору, засновані на міжнародних стандартах INTOSAI (ISSAIs) і регулюються спеціальним державним органом. Державний фінансовий контроль (аудит) органічно вписується в загальну систему державного управління, будучи її важливою підсистемою. Відповідно до поділу гілок влади в державі на виконавчу й законодавчу, контроль у організаційному плані поділяється на зовнішній та внутрішній аудит і контроль. Цей принцип чітко зафіксований у розділі 3 Лімської декларації керівних принципів контролю, де зазначено, що внутрішній аудит і контроль проводяться урядом, а зовнішній — здійснює вищий орган аудиту, до завдань якого входить у тому числі перевірка ефективності внутрішнього аудиту<sup>2</sup>.

Згідно з відповідним Законом України<sup>3</sup>, державний фінансовий контроль забезпечує центральний орган виконавчої влади, уповноважений Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері дер-

---

<sup>2</sup> The Lima Declaration. INTOSAI, 1977. 17 p. URL: [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/INT\\_P\\_1\\_u\\_P\\_10/INTOSAI\\_P\\_1\\_en\\_2019.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_1_en_2019.pdf)

<sup>3</sup> Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. Закон України № 2939-XII від 26.01.1993 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>

жавного фінансового контролю. Цим органом є Держаудитслужба. Згідно із ст. 2 даного Закону, державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки і моніторингу закупівель. Якщо Державна аудиторська служба України відноситься до виконавчої гілки влади, тобто в організаційному плані підпорядковується Кабінету Міністрів України, то заходи зовнішнього контролю (аудиту) від імені законодавчої гілки влади (Верховної Ради України) реалізує Рахункова палата України. Згідно із ст. 4 (п. 2) відповідного Закону України<sup>4</sup>, державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів.

Рахункова палата як державний орган зовнішнього фінансового контролю (аудиту) функціонує в Україні з 1997 р. Через рік вона стала членом Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI), а у 1999 р. членом Європейської організації вищих органів аудиту (EUROSAI). Відповідно до ст. 98 Конституції України, «... контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата»<sup>5</sup>. Щороку Рахункова палата складає звіти для Верховної Ради України з метою поінформування про стан державних фінансів у країні. У більшості зарубіжних країн існують аналогічні інституції (хоча повноваження можуть бути різними) і подібна до України практика, коли зовнішній контроль від імені парламенту здійснюють вищі органи аудиту (Supreme Audit Institutions — SAIs). Рахункова палата разом з Державною аудиторською службою і Міністерством фінансів України входять до переліку тих державних структур / інституцій, які забезпечують пряме державне управління бюджетом (Радіонов, 2019, с. 443).

Варто зазначити, що до війни роль державного фінансового контролю (аудиту) посилювалась і викликала жвавий інтерес з боку суспільства і певних державних інституцій, що було зумовлено демократичними процесами в країні, збільшенням кількості суб'єктів господарювання завдяки розширенню економічних відносин, сфер і масштабів економічних зв'язків з вільним демократичним світом, укладанням комерційних контрактів і договорів, створенням інших видів діяльності, пов'язаних з фінансами. До того ж, у ринковій економіці держава через механізм регулювання соціально-економічних процесів впливає на податкову, митну, антимонопольну, кредитну, страхову, монетарну, бюджетну політику. Отже, щоб успішно розвивався весь механізм економічних взаємовідносин, ефективно реалізовувалася державна політика, потрібна активна участь державного фінансового контролю (аудиту). Таким чином, і нині його роль і значення у впливі на соціально-еко-

<sup>4</sup> Про Рахункову палату. Закон України № 576-VIII від 02.07.2015 р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page>

<sup>5</sup> Конституція України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

номічні процеси і в цілому на суспільний розвиток залишаються актуальними. Наприклад, демократизація суспільства вимагає залучення дедалі більшої кількості суб'єктів контролю різних форм власності (державної, комунальної, незалежних громадських інспекторів тощо) з метою їх залучення до участі у визначенні пріоритетів соціально-економічного розвитку, перспективних напрямів використання бюджетних видатків, досягненні національних стратегічних цілей і суспільного прогресу загалом.

Зважаючи на важливість кожного суб'єкта контролю (різних форм власності), його роль і значення в досягненні пріоритетів, варто визнати, що велика відповідальність покладається саме на органи державного фінансового контролю (аудиту), які повинні не задовольняти регіональні, муніципальні або приватні інтереси, а відстоювати й захищати загальносуспільні цінності. Ця особливість впливає з природи виникнення і функціонування інституту держави.

Кожен із зазначених у Лімській декларації<sup>6</sup> видів аудитів (фінансовий аудит, аудит ефективності, аудит відповідності) акцентує увагу (з певними особливостями) на питаннях законності, результативності й ефективності. Це свідчить про те, що основне завдання контролю полягає у вчасному виявленні проблем і недоліків об'єктів контролю, скеровуванні / регулюванні їх діяльності в правильне русло, передусім, стосовно законного, ефективного управління й результативного використання ресурсів держави, у тому числі бюджетних коштів. Так, згідно із ст. 26 Бюджетного кодексу України<sup>7</sup>, контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами і здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до цього кодексу та іншого законодавства. Отже, питання ефективності є одним з основних у проведенні контрольних заходів органами державного фінансового контролю (аудиту), оскільки ефективність є важливим чинником забезпечення суспільного прогресу, розширеного відтворення і досягнення стратегічних цілей економічного й соціального розвитку країни.

Водночас ні в Бюджетному кодексі, ні в інших законах України немає чітких показників критерію і визначення терміна «ефективність використання бюджетних коштів», також не вказано, за яким принципом чи механізмом слід визначати неефективне використання коштів. Це дає можливість учасникам бюджетного процесу в довільній формі трактувати ефективність чи неефективність використання бюджетних коштів. Отже, ці питання потребують належного законодавчого врегулювання в контексті як загальних підходів, так і ефективності використання бюджетних коштів у різних галузях економіки (Радіонов, 2011, с. 49—50).

---

<sup>6</sup> The Lima Declaration. INTOSAI, 1977. 17 p. URL: [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/INT\\_P\\_1\\_u\\_P\\_10/INTOSAI\\_P\\_1\\_en\\_2019.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_1_en_2019.pdf)

<sup>7</sup> Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>



Сьогодні кожна країна світу має власну систему державного фінансового контролю (аудиту), як правило, дотримується міжнародних стандартів INTOSAI (ISSAIs) і прагне скористатися її послугами, щоб отримати об'єктивну інформацію і найбільшу користь для забезпечення сталого соціально-економічного розвитку, адже державний фінансовий контроль (аудит) є одним з основних напрямів управління фінансовими ресурсами держави. Якщо контроль (аудит) організовано якісно й ефективно, то державі, як мінімум, забезпечено економічний розвиток і стійка соціально-економічна динаміка.

Держава не може повноцінно функціонувати й розвиватися без дієвої системи контролю, який є інструментом, що допомагає владі бачити об'єктивну реальність, вчасно ухвалювати управлінські рішення, коригувати соціально-економічні процеси, виправляти системні вади і помилки. На наш погляд, усі аудити, що проводяться в країні, повинні забезпечувати ефективність державного управління. Якщо ж цього не відбувається, це означає, що аудити проведено марно і, відповідно, кошти використано неефективно. Особливістю державного фінансового контролю (аудиту) в Україні є те, що він не повною мірою відповідає екзистенціальним вимогам суспільства, оскільки в його діях втрачається головне — регуляторна функція контролю. Так, аудитори при проведенні контрольного заходу встановлюють факт бюджетного порушення, яке часто неможливо виправити. Це стосується різних фінансових операцій або, наприклад, використання коштів на закупівлю дорогого медичного обладнання, яке, як потім з'ясується, ніде розмістити, оскільки приміщення чи блок для його встановлення відсутні, або недобудовані, або перебувають на стадії проектування. Як наслідок, медичне обладнання зберігається в не пристосованому для цього приміщенні (або просто неба), і через декілька років (після створення відповідних умов) великою є ймовірність, що воно вийде з ладу, оскільки іноземна компанія-продавець уже не візьметься за його встановлення. У такій ситуації не відомо, хто відповідатиме за ухвалені неефективні управлінські рішення і завдані державі збитки й шкоду? І таких фактів, на жаль, достатньо.

Отже, на нашу думку, настав час змінювати парадигму контролю (аудиту) шляхом проведення відповідної реформи всієї системи державного фінансового контролю (аудиту). Контроль (аудит) має не тільки констатувати, а й вчасно попереджати і запобігати бюджетним порушенням, для чого необхідно застосовувати сучасні ресурси та інструменти із сфери діджиталізації. У нинішніх умовах ефективність діяльності контролюючого органу оцінюється не кількістю проведених перевірок (аудитів), виявлених порушень, сум повернених державі незаконно використаних коштів тощо (хоча це теж актуально), тут важливе інше — щоб ефективний контроль викоринював причину, а не констатував лише наслідки (Радіонов, 2023, с. 16—17).

У цьому контексті слушною є позиція Л.В. Лисяк (2015, с. 67), яка зазначає, що Рахункова палата не здійснює контроль за процесом суспільно розширеного відтворення, тобто обмежена відповідно до повноважень,

визначених Лімською декларацією, а це означає, що за реальний соціально-економічний розвиток в Україні ніхто конкретно не відповідає. Крім того, Рахункова палата зовсім не бере участі у формуванні державного бюджету під кутом зору його спрямованості на динамізм ВВП як основу суспільного розвитку країни. На думку С.В. Бардаша (2012), відсутність чіткого уявлення про склад і принципи функціонування системи державного економічного контролю, недостатня наукова розробленість питань організації, координування дій органів державного контролю, методики проведення контролю становлять одну з причин стратегічних прорахунків в управлінні як державою, так і національною економікою.

Органи державного фінансового контролю (аудиту) зобов'язані проводити всебічний контроль (аудит) за дотриманням розпорядниками бюджетних коштів законності щодо мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів держави. У системі державного фінансового контролю (аудиту) важливим є чітке розмежування повноважень і функцій між суб'єктами контролю (аудиту), що сприяє кращому розподілу повноважень й зосередженню зусиль на якості та ефективності роботи контрольних органів. Наразі варто визнати, що одним з недоліків нинішньої системи державного фінансового контролю (аудиту) є дублювання функцій, відсутність належної координації і низька ефективність системи.

В Україні функціонують до 100 органів контролю, які слабо взаємодіють між собою в організаційному, інформаційному і методичному плані. Законодавчо не визначено органи зовнішнього і внутрішнього контролю, як і поняття «зовнішній» і «внутрішній» державний фінансовий контроль (Позняковська, 2017, с. 21). Немає єдиного підходу і до застосування основних термінів у сфері контролю; недостатньо опрацьованими залишаються питання належної взаємодії між регіональними контролюючими органами і органами державного фінансового контролю інших рівнів, законодавчого, нормативно-правового і методичного забезпечення їх діяльності (Виговська, Дячек, 2020, с. 64).

У свою чергу, Г.Б. Погріщук і Н.М. Головай (2022) наголошують, що на даний час вітчизняна система державного фінансового контролю передбачає сукупність слабо взаємодіючих між собою самостійних служб, кожна з яких наділена відповідними повноваженнями і реалізує свої контрольні функції у визначених межах законодавчих вимог. Незважаючи на проведену в останні роки реорганізацію, ще й досі залишилися державні служби з дублюючими функціями. Існування в Україні досить розгалуженої кількості служб та інспекцій, які належать до державних контролюючих органів, не тільки спричиняє великі витрати значних бюджетних ресурсів, а й призводить до невиправданого зростання частоти й тривалості перевірок суб'єктів господарювання.

В Україні немає закону, який би визначав статус, дефініції, регламентував час, масштаб контрольного заходу, розмежовував повноваження, відповідальність різних органів контролю державної влади, а також підвідомчих

організацій. Прийняття такого закону врегулювало б питання правового статусу контролюючих органів, сприяло б уникненню дублювання функцій, економії бюджетних коштів, раціональному розподілу фінансових ресурсів, підвищенню ефективності заходів контролю (аудиту), формуванню прозорого середовища в бюджетній системі (Радіонов, 2020, с. 28). Наприклад, у ст. 1 Закону Латвії «Про Державний контроль»<sup>8</sup> зазначено, що цей орган є незалежною, колегіальною, вищою аудиторською інституцією в Латвійській Республіці (The State Audit Office shall be the independent, collegial supreme audit institution in the Republic of Latvia), яка проводить аудити відповідно до міжнародних стандартів аудиту державного сектору, затверджених Конгресом INTOSAI й визнаних у Латвії Генеральним аудитором.

В Україні не врегульовано питання поміж органів державного фінансового контролю щодо їх статусу, хоча окремі науковці й акцентують, що Рахункова палата є вищим органом аудиту в країні. Це твердження продиктовано, радше, тим, що Рахункова палата України — член Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI), проте у відповідному Законі України цей статус чітко не прописаний, зокрема, у ст. 1 п. 3 зазначено, що Рахункова палата є державним колегіальним органом<sup>9</sup>.

На наш погляд, державний фінансовий контроль (аудит) необхідно реформувати, оскільки його нинішній стан не відповідає суспільним запитам і тим екзистенціальним викликам, які постали перед країною після 24 лютого 2022 р. Нова об'єктивна реальність потребує не старих, а нових підходів до вирішення сучасних проблем з урахуванням передового міжнародного досвіду і новітніх інноваційно-технологічних механізмів і способів їх розв'язання, адже неможливо вирішити сучасні проблеми старими методами і підходами. Проведений детальний аналіз роботи державного фінансового контролю (аудиту), зокрема двох основних інституцій — Державної аудиторської служби і Рахункової палати, від початку війни і по теперішній час дозволив встановити, що обидві інституції, відповідно до їх функціональних повноважень, реалізують контроль і впливають на всю систему державного управління, розпорядження і управління державною власністю, використання фінансових ресурсів, здійснення і моніторингу державних закупівель тощо.

Як зовнішній, так і внутрішній контроль і аудит є актуальними для розвитку держави, зміцнення її економічного, фінансового потенціалу і в мирний час, і в умовах війни. Крім того, держава ніколи не може дозволяти собі розпорощувати бюджетні кошти. Практика показала, що з початком повномасштабної війни наповнення державного і місцевих бюджетів різко знизилася через припинення економічної діяльності суб'єктів господарювання, тому різко зріс дефіцит бюджету, що спричинило зростання дер-

<sup>8</sup> Про Державний контроль. Закон Латвії від 09.05.2020 р. URL: <http://lrvk.gov.lv> (дата звернення 25.02.2024).

<sup>9</sup> Про Рахункову палату. Закон України № 576-VIII від 02.07.2015 р. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page>

жавного боргу. Варто зазначити, що міжнародного досвіду в тих умовах, у яких сьогодні перебуває Україна (управління економікою під час війни, за високої інтенсивності бойових дій), ніде у світі немає. Проте за будь-яких обставин кожна інституція повинна якісно виконувати свої функції. Якщо на початку війни здійснення контрольних заходів було обмеженим, то згодом ситуація змінилась і робота в цьому напрямі відновились, оскільки важливо, щоб кожна бюджетна гривня використовувалася за призначенням у будь-який історичний період суспільного розвитку.

Проведений нами детальний аналіз функціонування цих інституцій у нинішніх умовах розкрив спільну проблему — дефіцит кваліфікованих кадрів, у тому числі брак штатних працівників, що впливає на якість проведення аудитів та інших контрольних заходів. На якість перевірок (аудитів) і підготовки звітів також впливає недостатньо повне розуміння керівництвом цих державних органів причин виникнення проблем усередині інституцій і шляхів їх оперативного вирішення. Якщо оцінювати роботу всієї системи державного фінансового контролю (аудиту) в країні, то, на наш погляд, вона потребує оновлення, щоб не допускати дублювання функцій. Наприклад, Державна аудиторська служба користується Концепцією 2018 року<sup>10</sup>, яка фактично застаріла й не відповідає сучасним потребам. Хоча цей орган відноситься до виконавчої гілки влади, проте, на нашу думку, повинен мати певну самостійність щодо ухвалення управлінських рішень, зокрема стосовно планування перевірок, а також перейти від централізації до децентралізації і співпрацювати й гармонійно доповнювати роботу системи внутрішнього контролю і аудиту в міністерствах і відомствах. Крім того, Державна аудиторська служба повинна застосовувати ризик-орієнтований підхід у своїй діяльності, що підвищить її ефективність. Що стосується Рахункової палати, то її діяльність, на думку міжнародних експертів, не повинна переплітатися з функціями Держаудитслужби, зокрема в плані проведення фінансового аудиту.

Наразі в Комітеті Верховної Ради України з питань бюджету напрацьовується новий законопроект «Про Рахункову палату», який, сподіваємось, відповідатиме кращій міжнародній практиці, розширить повноваження інституції на всі ланки системи публічних фінансів і вплине на ефективність її діяльності в майбутньому. Так, нещодавно відповідним Законом України<sup>11</sup> шляхом внесення змін до ст. 4, 7 і 35 Закону України «Про Рахункову палату» врегульовано питання проведення Рахунковою палатою аудиту відповідності (раніше ця норма не була прописана в Законі). Рахункова палата,

---

<sup>10</sup> Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року. Розпорядження Кабінету Міністрів України № 310-р від 10.05.2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80#Text>

<sup>11</sup> Про внесення змін до деяких законів України щодо забезпечення прав військовослужбовців та поліцейських на соціальний захист. Закон України № 3621-IX від 21.03.2024 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3621-20#n101>

подібно до іноземних вищих органів аудиту, прагне максимально дотримуватись основних принципів і стандартів INTOSAI. У 2023 р. нею було затверджено три основоположні аудиторські методології (з фінансового аудиту, аудиту ефективності й аудиту відповідності), що відповідають Міжнародним стандартам аудиту (ISSAI). Варто зазначити, що в поточному році всі проводжувані Рахунковою палатою аудити відповідають стандартам INTOSAI. У цілому імплементація в діяльність Рахункової палати основних принципів INTOSAI та Системи професійних документів INTOSAI (IFPP), отже, і розробка на їх основі документів Рахункової палати, нерозривно пов'язані з процесом виконання зобов'язань, визначених Угодою про асоціацію між Україною та ЄС (ст. 347), та інших заходів, що вживаються на виконання таких зобов'язань. Професійні стандарти і настанови є надзвичайно важливими для якості й результативності проведення аудитів, а їх застосування забезпечує посилення довіри з боку об'єктів контролю і стейкхолдерів до їх результатів. Для цього Рахункова палата забезпечила переклад ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектору» українською мовою і схвалила його застосування при проведенні аудитів. Сподіваємось, що це дасть можливість підвищити якість аудитів відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (ISSAIs) і краще розуміти зовнішнім користувачам зміст і застосовані процедури при проведенні аудитів.

Серед недоліків інституції, як зазначила Голова Рахункової палати О. Піщанська, є низьке виконання рекомендацій, що підтверджує і статистика: серед наданих за період 2018—2023 рр. об'єктам контролю 4802 рекомендацій повністю виконано лише 2562, частково — 779, ще 370 — у процесі виконання; 141 рекомендація Рахункової палати взагалі втратила актуальність<sup>12</sup>. Ще однією проблемою є відсутність загального стандарту щодо форми надання рекомендацій, відповідно, із звіту у звіт вони виглядають іноді радикально по-різному. Наприклад, у одному звіті їх може бути більше 100, в іншому — лише три; в одному вони розписуються дуже розлого і конкретно, в іншому — лише короткими загальними фразами. Тепер основним завданням керівництво Рахункової палати вважає впровадження внутрішньої цифрової системи моніторингу виконання рекомендацій.

На нашу думку, Рахункова палата, як і Держаудитслужба, з метою підвищення ефективності своєї діяльності повинна впровадити ризик-орієнтований підхід. Це дасть можливість максимально знизити роль людського фактора при плануванні річної діяльності інституцій і забезпечити стабільність при проведенні аудитів. Рахунковій палаті також необхідно підвищити якість кадрового потенціалу, щоб забезпечити проведення на належному рівні аудитів й підготовку професійно-якісних рекомендацій для об'єктів контролю. Кількість рекомендацій залежить від глибини аналізу і результатів аудиту. До того ж, рекомендації повинні бути чітко сформульовані й ске-

<sup>12</sup> 100 днів на посаді Голови Рахункової палати. Результати та плани. *Рахункова палата*. 2024. 18 квіт. URL: <https://rp.gov.ua/PressCenter/News/?id=1887> (дата звернення: 01.05.2024).

ровувати об'єкт контролю на покращення своєї діяльності, виправлення встановлених помилок, недоліків, забезпечувати вдосконалення чинного законодавства, форм і методів роботи, ефективність виконання фінансових ресурсів, функцій та інших завдань. Крім того, важливо налагодити дієву комунікацію із стейкхолдерами, зокрема суспільством і Верховною Радою України. Членам Рахункової палати при формуванні тематики річного плану діяльності слід звертати увагу на обсяг фінансування, соціально-економічне значення тематики і достатній рівень вивчення аудиторями даної проблематики, щоб при виході на об'єкт контролю вони були достатньо підготовленими для якісного проведення аудиту і отримання належного результату.

Україна і сьогодні, і в майбутньому (коли, сподіваємось, стане повноправним членом ЄС) потребуватиме сильних інституцій, спроможних на високому професійному рівні виконувати поставлені завдання і досягати вагомих результативних показників. Основним підґрунтям для розвитку системи державного фінансового контролю в Україні мають бути вдосконалення організаційної, інституційної, інформаційної та методологічної складових цієї структури, чіткий розподіл повноважень контролюючих служб, удосконалення нормативно-правової бази фінансового контролю, підвищення професійного рівня кадрового складу на різних рівнях управління (Погріщук, Головай, 2022).

На нашу думку, вже сьогодні необхідно розробляти пріоритети, за якими реформувати систему державного фінансового контролю з урахуванням тих викликів і загроз, з якими, імовірно, зіштовхнеться Україна після війни. Зміниться суспільство, отже, і держава, і є надія, що ці зміни будуть корисними й позитивно вплинуть на процес відновлення країни. Постає необхідність у новітніх методологічних підходах до вирішення назрілих сучасних проблем, у тому числі з використанням оновленого інструменту, яким мають бути органи державного фінансового контролю (аудиту).

Нинішню систему державного фінансового контролю доцільно вдосконалювати з огляду на об'єктивну потребу побудови стійкої противаги існуючим загрозам у фінансово-бюджетній системі, що, у свою чергу, має зменшити кількість і обсяг бюджетно-фінансових зловживань; покращити фінансову дисципліну і скоротити нецільові витрати; забезпечити повноту надходжень платежів; удосконалити законодавчі норми й посилити відповідальність учасників бюджетного процесу за ухвалені управлінські рішення (Погріщук, Головай, 2022). Державний фінансовий контроль (аудит) має працювати на випередження, бути в авангарді трансформації країни, тригером, який позитивно впливатиме на соціально-економічні процеси й забезпечить динамічний рух до покращення умов життя і підвищення добробуту громадян. Уже сьогодні парадигму контролю необхідно змінити на попередження зловживань у бюджетній сфері, зниження рівня бюджетних порушень, підвищення ефективності управління і досягнення цілей бюджетних програм, інвестиційних проєктів, регіональних і державної стратегій соціально-економічного розвитку країни.

Енергетичні сектори економіки, які здебільшого були сконцентровані на сході країни, практично всі зруйновані війною, а отже, їх відбудова з економічної точки зору є проблематичною й недоречною, їх краще замінити високими технологіями, наприклад аерокосмічними. Крім того, варто розширювати спроможності сильних сторін, якими володіє Україна. Ідеться, наприклад, про сільське господарство і виробництво продуктів харчування. Україна є потужним гравцем на міжнародному ринку продовольства, оскільки має значну частку в експорті зерна. Проте необхідно змінити існуючий стан речей, а саме — розпочати зводити потужності в Україні, щоб переробляти продукцію вітчизняного агропромислового комплексу (створювати нові робочі місця і збільшувати фінансовий простір), розробляти нову лінійку продуктів харчування, розширяти асортимент і виходити з готовим продуктом із значною часткою доданої вартості на світові ринки. Майбутнє — за малими і середніми агрокомпаніями, оскільки вони, на відміну від великих фірм, холдингів і концернів, не мають політичних інтересів. До того ж, рівень корупції, шахрайства в них нижчий, і з цим негативним явищем легше боротися.

Зруйнована економіка та інфраструктура — це велика проблема для країни, проте ще однією є міграція населення з постійних місць проживання під час війни. Знищене війною житло — одна з причин неповернення українців до рідних місць, що вже нині негативно позначається на трудових ресурсах країни. Тих громадян, хто твердо вирішив залишитися в іншій країні, Україна фактично втратила, отже, боротися варто за тих, хто ще вагається. Уряду необхідно вже сьогодні думати над тим, як повернути наших громадян, особливо тих, хто втратив житло та інше майно. Якщо не створити відповідних умов для їхнього повернення, то можна чекати на другу хвилю міграції населення вже після війни, коли чоловіки поїдуть до своїх дружин і дітей на постійне (адаптоване за період війни) місце проживання. Над цією проблемою необхідно міркувати і вживати конкретних заходів уже сьогодні. Проте тут є й певний оптимістичний момент. Ті громадяни, хто залишається в Європі й складуть основу нашої зарубіжної діаспори, сподіваємось, можуть бути корисними для держави, оскільки надсилатимуть гроші додому (до своїх рідних і близьких, хто залишилися); крім того, це місток для відкриття нових ринків і налагодження ділових контактів з розвинутими європейськими та іншими країнами світу. Це так би мовити посилисть «м'яку силу» (soft power) для України. Отже, на даний час перед державою стоять великі виклики, зокрема потрібно повністю пройти процес оцифрування, щоб стати ближчою для громадян, підвищити прозорість і продовжити децентралізацію органів влади.

Проведений нами короткий екскурс у середньострокову перспективу підтверджує необхідність бути готовими до майбутніх викликів (і в першу чергу екзистенціальних), що потребує системних змін у сфері державного фінансового контролю (аудиту). Державний фінансовий контроль (аудит) має змінитися, щоб було менше моніторингу окремих процедур і більше системних аудитів, зокрема, доцільно проводити комплексні аудити ефективності.

У світі існують різнобічні тенденції щодо перспектив розвитку державного фінансового контролю (аудиту). Найбільш популярними є:

- аудити в режимі реального часу;
- кліматичні аудити;
- аудити інформаційних систем для багатьох вищих органів аудиту (ВОА);
- аудит спеціальних фондів.

Наразі створено спеціальні фонди для боротьби із змінами клімату, протидії COVID-19, оборони. Широкомасштабна російська агресія проти України і в цілому нестабільна ситуація у світі змушують уряди багатьох країн переглядати свої оборонні бюджети. Ці тенденції адекватно відображаються на повноваженнях і змушують усю систему державного фінансового контролю (аудиту) країни переформатовуватися з огляду на нові виклики й загрози, щоб вирішувати сучасні складні завдання.

На наш погляд, державне управління зверху донизу має бути спрямоване на досягнення цілей відповідно до програмно-цільового методу бюджетування. І тут для аудиторів виникає інша проблема — як оцінити роботу державних службовців? Чого суспільство (держава) очікує від них? В Україні, як і в багатьох країнах, аудитори зосереджуються на тому, щоб не допускати бюджетних помилок і чітко дотримуватися правил, оскільки чиновники не бачать себе в ролі менеджерів, які повинні досягати стратегічних суспільних цілей. Щоб змінити таке становище, необхідно чітко і грамотно прописати ці норми в законодавстві, зокрема, у новій редакції закону «Про Рахункову палату». Водночас аудитори при проведенні контрольного заходу (аудиту) мають брати це до уваги. До речі, аудит ефективності може мотивувати держслужбовців у цьому питанні. Звісно, не потрібно проводити лише аудит ефективності. Наприклад, аудит відповідності повинен концентруватися на системах контролю, а не на окремих операціях, оскільки це величезний обсяг роботи з малою часткою доданої вартості для загальної системи управління.

Міжнародний досвід показує, що кожна країна використовує різну модель організації державного фінансового контролю (аудиту), пристосовуючи її до своїх потреб і умов. Важливо, щоб створена система була гнучкою й адаптивною до конкретних умов і контекстів. У швидкоплинному, динамічному і складному світі ВОА зобов'язані підвищувати свою актуальність і забезпечувати позитивний вплив на користь стейкхолдерів, тобто зацікавлених сторін. Це може вимагати нових рішень, наприклад, нового стилю (методу) проведення аудиту, коли традиційний фінансовий аудит, аудит відповідності й аудит ефективності не встигають прийнятно швидко реагувати на нові проблеми. Так, наслідуючи досвід і практику Національного аудиторського офісу Великої Британії (National Audit Office of United Kingdom), Аудиторська палата Королівства Нідерландів (Netherlands Court of Audit) запровадила і розвинула функцію швидкого й оперативного аудиту. Цей тип аудиту називається фокус-аудит (investigation), який дозволяє посилити адаптивність, скоротити терміни (до 14 тижнів), реагувати на по-



точні або нові проблеми (наприклад, COVID-19) і бути відкритими (надавати факти) для публічного обговорення. Запроваджені Аудиторською палатою Королівства Нідерланди фокус-аудити не містять жодних висновків і/або рекомендацій, але дозволяють стейкхолдерам сформувані власну думку на основі фактів, наведених у звіті. Фокус-аудити є актуальними, швидкими, цілеспрямованими, практичними, стислими й описовими, оскільки побудовані на п'ятьох основних принципах:

- 1) актуальності: фокус-аудит розглядає актуальні й нагальні питання;
- 2) швидкості: щоб бути актуальними, фокус-аудити проводяться відносно швидко (максимум 14 тижнів від початку до публікації звіту);
- 3) цілеспрямованості: фокус-аудити мають чітко визначену сферу охоплення й чіткий фокус (це відображається у формулюванні дослідницького запитання, яке може бути, наприклад, таким: «Чи правда, що...?», тобто являє собою перевірку фактів);
- 4) практичності: ВОА здійснюють свої повноваження для того, щоб висвітлити факти актуального обговорення (виниклих спорів), тому повідомляють лише факти (у контексті) й не висловлюють жодних думок і/або рекомендацій;
- 5) лаконічності й пояснень: результатом фокус-аудитів є стислі, пояснювальні й чіткі звіти<sup>13</sup>.

У цьому контексті проведений Національним аудиторським офісом Великої Британії фокус-аудит програми «Пенсійні інформаційні панелі» засвідчив, що дана програма дозволить людям онлайн, безпечно і в одному місці переглядати інформацію про свої пенсії, включаючи державні; сприятиме кращому плануванню виходу на пенсію й фінансовому добробуту; допомагатиме відновити зв'язок з втраченими пенсійними рахунками. Програма пенсійних інформаційних панелей є одним з основних проєктів Департаменту праці й пенсійного забезпечення (далі — Департамент) і передбачає впровадження цифрової архітектури, яка лежить у основі пенсійних інформаційних панелей. Департамент делегував відповідальність за реалізацію програми одному із своїх незалежних органів — Службі грошового обігу та пенсійного забезпечення (Money and Pensions Service — MaPS). У березні 2023 р. міністр пенсійного забезпечення оголосив, що програму буде перезавантажено, щоб надати більше часу для впровадження технічного рішення, що уможливить підключення пенсійних провайдерів і схем. У цьому дослідженні також було викладено:

- мету Програми пенсійних інформаційних панелей і те, як її було створено;
- якого прогресу досягли Департамент і Служба грошового обігу та пенсійного забезпечення у виконанні планів реалізації і що спричинило затримки у впровадженні Програми;

<sup>13</sup> Focus audits at the Netherlands Court of Audit. *Netherlands Court of Audit*. URL: <https://english.rekenkamer.nl/about-the-netherlands-court-of-audit/what-we-do/innovation-in-audit/focus-investigations> (дата звернення: 26.02.2024).

• якого прогресу досягли Департамент і Служба грошового обігу та пенсійного забезпечення в перезавантаженні програми і які зміни відбулися в результаті перезавантаження<sup>14</sup>.

Варто зазначити, що Національний аудиторський офіс Великої Британії провів фокус-аудит програми «Дім для українців» і в жовтні 2023 р. представив відповідний звіт. Згідно із звітом, загальний обсяг фінансування Програми станом на вересень 2023 р. дорівнював 2,1 млрд фунтів стерлінгів, при тому, що станом на кінець серпня того ж року до Великої Британії прибули 131 тис. українців. Програма розроблена в співпраці з урядами автономій і діє по всій країні.

Досвід Аудиторської палати Королівства Нідерландів і Національного аудиторського офісу Великої Британії говорить про успішне застосування нових аудиторських практик і підходів, які дають можливість по-сучасному, оперативно проводити контрольний захід (аудит) та інформувати суспільство й інших стейкхолдерів про досягнуті результати, тобто висвітлювати питання, які становлять інтерес для суспільства, уряду та інших зацікавлених сторін. Є надія, що ця практика незабаром буде імплементована в діяльність наших контролюючих інституцій.

Різноманітність сучасних видів, форм і методів державного фінансового контролю (аудиту) дозволяє вибрати й застосовувати ті підходи, інструменти, що якнайкраще відповідають виконанню конкретних завдань для досягнення поставлених цілей. У нинішніх умовах аудит є провідною формою фінансового контролю, але й інші підходи для особливих цілей також важливі. З огляду на сказане, необхідно органічно і гармонійно поєднати діяльність державного фінансового контролю з аудитом і громадським контролем, що може забезпечити реалізацію мультицільового і мультикритеріального ефекту (Лисяк, 2015). Рахункова палата і Державна аудиторська служба відіграють важливу роль у забезпеченні ефективного управління фінансовими ресурсами і державним майном. Проте проблеми неефективного використання бюджетних коштів продовжують існувати, і це потребує відповідного реагування, у тому числі шляхом реформування системи державного фінансового контролю (аудиту). Крім того, вступ України до ЄС вимагає впровадження міжнародних стандартів (ISSAIs), що є важливим кроком у напрямі підвищення дієвості й ефективності всієї системи і забезпечення її відповідності міжнародній практиці.

Державний контроль має відповідати ряду вимог, які визначаються інтересами сучасної держави. Ідеться, насамперед, про забезпечення ефективної діяльності як органів владного апарату, так і всієї системи управління і господарювання в цілому. Важливими складовими забезпечення ефекту від функціонування органів державного контролю є системність, об'єктивність, оптимальність і збалансованість їх контролюючих дій. Не-

---

<sup>14</sup> Investigation into the Pensions Dashboards Programme. *National Audit Office*. 2024. May 10. URL: <https://www.nao.org.uk/work-in-progress/investigation-into-the-pensions-dashboards-programme/> (дата звернення: 26.02.2024).

виконання хоча б однієї з них веде до зриву завдань і неефективного функціонування всієї системи державного контролю (Бардаш, 2012, с. 67). Таким чином, державний фінансовий контроль (аудит) повинен здійснюватися з урахуванням особливостей інституційного середовища та імовірних шляхів його зміни під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників.

## **ВИСНОВКИ**

В умовах воєнного стану питання ефективності функціонування державного фінансового контролю (аудиту) не втратило актуальності, адже війна загострила увагу і пожвавила інтерес до цієї теми. Якщо на початку широкомасштабної агресії РФ проти України здійснення контрольних заходів (аудитів) було обмеженим через бойові дії, то згодом функції контролю повністю відновили. Цілі й завдання фактично не змінилися, проте з 2024 р. Рахункова палата застосовує нову методологію проведення аудитів, яка відповідає міжнародним стандартам (ISSAIs). До того ж, нинішній стан — це шанс для контролюючих органів провести реформи, щоб відповідати сучасним викликам.

На даний час доцільно менше контролювати окремі процедури, натомість проводити більше системних аудитів, зокрема комплексні аудити ефективності. Завдяки залученню інструментів діджиталізації парадигму контролю слід змінити з встановлення факту бюджетного порушення на попередження зловживань у бюджетній сфері, викорінювання причин неефективного розподілу й використання бюджетних коштів, якісне управління державною власністю. Необхідно посилити систему менеджменту для досягнення цілей бюджетних програм, інвестиційних проєктів, регіональних і державної стратегії соціально-економічного розвитку країни в цілому.

## **СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ**

- Погріщук, Г., Головай, Н. (2022). Сучасні проблеми та перспективи розвитку державного фінансового контролю в Україні. *Економіка та суспільство*, (46). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-46-61>
- Данчевська, І. (2018). Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України. Дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук (спеціальність: 08.00.08). Львів. 222 с.
- Чугунов, І. (2021). Бюджетна стратегія суспільного розвитку. Київ, Київ. нац. торг.-екон. ун-т. 532 с. <http://doi.org/10.31617/m.knute.2021-109>
- Лисяк, Л. (2015). Розвиток державного фінансового контролю в Україні. *Економічний вісник університету*. Вип. 26(1). С. 200—206. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu\\_2015\\_26%281%29\\_\\_37](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu_2015_26%281%29__37)
- Хмельков, А. (2017). Державний фінансовий контроль. Підруч. Харків, ХНУ імені В.Н. Каразіна. 228 с.
- Позняковська, Н. (2017). Виникнення та розвиток державного фінансового контролю в Україні. *Вісник НУВГП. Сер.: Економічні науки*. Вип. 1 (77). С. 18—27. URL: <https://ep3.nuwm.edu.ua/9719/1/Ve773%20%D0%B7%D0%B0%D1%85.pdf>

- Качула, С. (2020). Інститут державного контролю як механізм посилення ефективності використання фінансових ресурсів на соціальний розвиток. *Економіка та суспільство*, (21). URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/36>
- Мочерний, С., Ларіна, Я., Устенко, О., Юрій, С. (2005). Економічний енциклопедичний словник. У 2 т. Т. 1. За ред. С.В. Мочерного. Львів, Світ. 616 с.
- Радіонов, Ю. (2019). Формування видатків бюджету. Моногр. Київ, Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 616 с. <http://doi.org/10.31617/m.knute.2019-449>
- Радіонов, Ю. (2011). Проблема ефективності використання бюджетних коштів. *Фінанси України*. № 5. С. 47—55. URL: [https://finukr.org.ua/?page\\_id=723&aid=348](https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=348)
- Радіонов, Ю. (2023). Напрями реформ і соціально-економічного розвитку України в період післявоєнного відновлення. *Економіка України*. 66. 11 (744). 3-26. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2023.11.003>
- Бардаш, С. (2012). Проблеми державного контролю у сфері господарювання та шляхи їх розв'язання. *Інвестиції: практика та досвід*. № 10. URL: [http://www.investplan.com.ua/pdf/10\\_2012/4.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/10_2012/4.pdf)
- Виговська, Н., Дячек, С. (2020). Реформування системи фінансового контролю за виконанням місцевих бюджетів. *Вісник СумДУ. Серія «Економіка»*. № 3. С. 63—71. URL: [https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/issues/3\\_2020/7.pdf](https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/issues/3_2020/7.pdf)
- Радіонов, Ю. (2020). Фінансовий контроль і становлення аудиту відповідності забезпечення ефективного управління бюджетними коштами. *Економіка України*. 63. 11 (708). 21-40. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2020.11.021>

Надійшла 14.03.2024

Прорецензована 05.04.2024

Доопрацьована 08.05.2024

Підписана до друку 24.05.2024

## REFERENCES

- Pohrishchuk, H., Holovai, N. (2022). Current problems and perspectives of the development of state financial control in Ukraine. *Economy and Society*, (46). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-46-61> [in Ukrainian].
- Danchevskaya, I. (2018). State financial control of the use of means of local budgets of Ukraine. PhD Thesis (Econ.). Lviv. 222 p. [in Ukrainian].
- Chuhunov, I. (2021). Budget strategy of social development. Kyiv. 532 p. <http://doi.org/10.31617/m.knute.2021-109> [in Ukrainian].
- Lysiak, L. (2015). Development of public financial control in Ukraine. *University economic bulletin*. Vol. 26(1). P. 200-206. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu\\_2015\\_26%281%29\\_\\_37](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecvu_2015_26%281%29__37) [in Ukrainian].
- Khmelkov, A. (2017). Public financial control. Kharkiv. 228 p. [in Ukrainian].
- Pozniakovska, N. (2017). Appearing and development of state financial control in Ukraine. *Bulletin of the National University of Water and Environmental Engineering. Economic Sciences*. Vol. 1 (77). P. 18-27. URL: <https://ep3.nuwm.edu.ua/9719/1/Ve773%20%D0%B7%D0%B0%D1%85.pdf> [in Ukrainian].
- Kachula, S. (2020). Institute of state control as a mechanism for improvement of efficiency of use of financial resources for social development. *Economy and Society*, (21). URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/36> [in Ukrainian].

- Mochernyi, S., Larina, Ya., Ustenko, O., Yuriy, S. (2005). Economic encyclopedic dictionary. In 2 vols. Vol. 1. S.V. Mochernyi (Ed.). Lviv. 616 p. [in Ukrainian].
- Radionov, Yu. (2019). Formation of budget expenditures. Kyiv. 616 p. <http://doi.org/10.31617/m.knute.2019-449> [in Ukrainian].
- Radionov, Yu. (2011). The problem of efficient use of budgetary funds. *Finance of Ukraine*. No. 5. P. 47-55. URL: [https://finukr.org.ua/?page\\_id=723&aid=348](https://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=348) [in Ukrainian].
- Radionov, Yu. (2023). Directions of reforms and socio-economic development of Ukraine in post-war recovery period. *Economy of Ukraine*. 66. 11 (744). 3-26. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2023.11.003> [in Ukrainian].
- Bardash, S. (2012). Problems of state control in the field of economy and ways to solve them. *Investment: Practice and Experience*. No. 10. URL: [http://www.investplan.com.ua/pdf/10\\_2012/4.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/10_2012/4.pdf) [in Ukrainian].
- Vyhovska, N., Diachek, S. (2020). Reform of the system of financial control over the execution of local budgets. *Visnyk of Sumy State University. Economy*. No. 3. P. 63-71. URL: [https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/issues/3\\_2020/7.pdf](https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/issues/3_2020/7.pdf) [in Ukrainian].
- Radionov, Yu. (2020). Financial control and formation of compliance audit to ensure effective management of budget funds. *Economy of Ukraine*. 63. 11 (708). 21-40. <https://doi.org/10.15407/economyukr.2020.11.021> [in Ukrainian].

Received on March 14, 2024

Reviewed on April 5, 2024

Revised on May 8, 2024

Signed for printing on May 24, 2024

*Yurii Radionov*, Dr. Sci. (Econ.), Head of Unit for Interaction with International Technical Assistance Projects, INTOSAI, EUROSAI Working Bodies, and European Union Operational Programmes  
The Accounting Chamber of Ukraine  
7, Mykhayla Kotsyubynskoho St., Kyiv, 01054, Ukraine

#### ROLE OF PUBLIC FINANCIAL CONTROL (AUDIT) IN ECONOMIC MANAGEMENT

In the conditions of the war, the need arose to transform agencies, institutions and reform the entire public administration system, so that every government body, ministry, agency would ensure high work efficiency and perform their functions effectively in line with existential challenges and public needs. Issues of corruption, inefficient use of financial resources, lack of proper accountability mechanisms and transparency in public administration system cause concern not only in Ukrainian society, but also among international partners who have been providing us with military, humanitarian, and financial assistance since the beginning of the war, including direct budget support to the government of Ukraine.

Attention is focused on two leading public financial control institutions — the State Audit Service of Ukraine, which conducts internal control and belongs to the executive branch of government, i.e. in organizational terms it is subordinate to the Cabinet of Ministers of Ukraine, and the Accounting Chamber, which carries out external control

(audit) measures and acts on behalf of the legislative branch of government (the Verkhovna Rada of Ukraine). The existential challenges faced by them and the efforts they make to ensure the transformation of institutions in line with current needs are revealed. The effectiveness of control (audit) is determined by the efficiency and success of the functioning of the subjects of control, which are part of a single, integral system that functions in the country, its ability to influence the participants of the budget process, to timely detect budget violations, hidden signs of fraud, corruption, to fix gaps in legislation and prevent inefficient allocation and use of budget funds.

Scenarios for the development of the economy after the deoccupation of Ukrainian territories have been worked out. The foreign experience and trends in the development of public financial control (audit) are analyzed, taking into account existential challenges. The need to change the existing control (audit) paradigm is substantiated.

**Keywords:** *public financial control; budget; audit; reforms, budget expenditures; financial resources; martial law; recovery.*