

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**ДЕНИСОВЕЦЬ ЮРІЙ МИКОЛАЙОВИЧ**

**УДК 657:336.1:35.078.3(477+4-6ЄС)**

**ДИСЕРТАЦІЯ  
ФОРМУВАННЯ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО  
ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ В УМОВАХ  
ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ УКРАЇНИ**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Галузь знань 07 – Управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

\_\_\_\_\_ Ю. М. Денисовець

Науковий керівник:

МОРОЗ Юлія Юзефівна,

доктор економічних наук, професор

Житомир – 2025

## АНОТАЦІЯ

**Денисовець Ю. М. Формування ефективної системи державного фінансового контролю бюджетних програм в умовах євроінтеграції України. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування». – Державний університет «Житомирська політехніка», Житомир, 2025.

Дисертацію присвячено теоретичному обґрунтуванню, науково-методичному вдосконаленню та розробці практичних підходів до формування ефективної системи державного фінансового контролю бюджетних програм в Україні відповідно до принципів прозорості, ефективності та підзвітності, з урахуванням вимог європейських стандартів і сучасних викликів у сфері управління державними фінансами.

Об'єктом дослідження є система державного фінансового контролю в Україні як інституційна основа забезпечення законності, цільового використання та ефективності управління державними фінансами в умовах євроінтеграції. Предметом дослідження є сукупність теоретичних положень, методичних підходів та організаційно-практичних механізмів здійснення державного фінансового контролю бюджетних програм в Україні з урахуванням вимог європейських стандартів, принципів результативності та сучасних викликів у сфері управління державними фінансами.

У першому розділі розкрито сутність державного фінансового контролю як ключового елементу системи управління державними фінансами, визначено його роль у забезпеченні прозорості, підзвітності та ефективності використання бюджетних ресурсів. Обґрунтовано еволюцію державного фінансового контролю в Україні – від ревізійної до сучасної ризик-орієнтованої моделі аудиту, інтегрованої з європейськими стандартами. Проаналізовано нормативно-правові засади, стратегічні документи та інституційні зміни, що зумовили

трансформацію підходів до контролю. Виокремлено характерні ознаки традиційної та сучасної моделі, зокрема щодо цілей, методів, суб'єктів та цифрових інструментів. Сформульовано логіку переходу до моделі партнерства і превенції, визначено функціональну структуру державного фінансового контролю та її відповідність вимогам євроінтеграції.

Здійснено системний аналіз співвідношення понять «аудит», «контроль» і «моніторинг» у контексті державного фінансового управління. Визначено їхні функціональні відмінності за метою, інструментами, часовим режимом, правовим статусом та глибиною втручання. Показано, що фінансовий контроль є надсистемою, яка інтегрує аудит як незалежну регламентовану оцінку та моніторинг як інструмент оперативного реагування і раннього виявлення ризиків. Обґрунтовано доцільність побудови цілісної, багаторівневої та адаптивної системи фінансового контролю, де зазначені форми взаємодоповнюють одна одну. Результати можуть бути використані для удосконалення нормативно-методичного забезпечення фінансового нагляду та формування ефективних стратегій управління державними ресурсами.

Проведено міждисциплінарний аналіз вітчизняних і зарубіжних наукових джерел, що дозволило сформулювати комплексне уявлення про напрями розвитку фінансового контролю в умовах цифровізації, впровадження ІТ-рішень, зміцнення інституційної незалежності та використання ризик-орієнтованих підходів.

Обґрунтовано напрями гармонізації національної моделі державного фінансового контролю з європейськими стандартами, зокрема у сфері аудиту. Розроблено матрицю нормативної відповідності та поетапну модель імплементації положень Директиви 2014/56/ЄС і Регламенту № 537/2014 на прикладі досвіду європейських країн. Запропоновано дорожню карту реформування системи державного аудиту України, що охоплює пріоритетні заходи у напрямках нормативного узгодження, інституційного зміцнення, кадрового оновлення та цифрової трансформації, із зазначенням відповідальних суб'єктів та очікуваних результатів.

Другий розділ дисертаційного дослідження присвячено аналізу бюджетних програм як ключового об'єкта державного фінансового контролю в умовах євроінтеграційних трансформацій України. Обґрунтовано, що бюджетні програми становлять не лише інструмент реалізації державної політики, але й формують інституційне підґрунтя стратегічного управління державними фінансами, а отже потребують адекватного контрольного супроводу на всіх етапах бюджетного циклу. Запропоновано розширене трактування сутності бюджетних програм із позицій їх ролі у забезпеченні фінансової самодостатності територіальних громад, сталого розвитку та досягнення соціально-економічних цілей.

Обґрунтовано класифікацію бюджетних програм як об'єктів державного фінансового контролю з урахуванням структури видатків, джерел їх формування та завдань територіальних громад. Визначено систему класифікаційних ознак за функціональним напрямком, економічним змістом, відомчою належністю, програмною спрямованістю, джерелами фінансування, термінами реалізації, складністю завдань, формами участі громадськості, методами формування змісту, сценаріями розвитку, просторовим охопленням і колом суб'єктів фінансування, що забезпечує можливість диференційованого контролю за їх реалізацією та підвищення ефективності бюджетного управління.

У результаті аналізу європейського досвіду встановлено, що застосування програмно-цільового бюджетування сприяє підвищенню ефективності, прозорості й результативності управління державними фінансами, а інтеграція системи контролю, орієнтованої на оцінку ефективності, відповідності та законності використання бюджетних ресурсів, є визначальним чинником успішної реалізації бюджетних програм. На основі цих висновків сформовано практично орієнтовані рекомендації щодо вдосконалення державного фінансового контролю в Україні з урахуванням її інституційної специфіки.

Ідентифіковано ключові проблеми аудиту ефективності бюджетних програм в Україні, зокрема відсутність уніфікованої методики аудиту з

урахуванням міжнародних стандартів, формальний підхід до оцінки результативності та нехтування SMART-критеріями, слабкість аналітичної бази бухгалтерського обліку, недостатня координація між контрольними органами, обмежене використання ІТ-рішень, кадрові та інституційні виклики, брак прозорості та громадського контролю, ігнорування умов воєнного стану та відсутність фокусу на довгостроковій ефективності. Кожна з цих проблем отримала відповідне аналітичне обґрунтування та пропозиції щодо їх подолання, що забезпечило комплексне бачення шляхів підвищення ефективності державного фінансового контролю.

Встановлено, що чинна система бухгалтерського обліку в державному секторі не дозволяє чітко відстежувати витрати за бюджетними програмами за цілями, завданнями та центрами відповідальності, що перешкоджає впровадженню програмно-цільового управління в територіальних громадах. Запропоновано розглядати бюджетні програми як об'єкти аналітичного обліку з впровадженням до Плану рахунків бухгалтерського обліку державного сектору окремого синтетичного бухгалтерського рахунку для відображення витрат за програмною класифікацією (наприклад за вільним кодом 19 «Витрати на виконання бюджетних програм») та відповідної системи субрахунків з деталізацією за центрами відповідальності, що суттєво підвищить прозорість фінансових потоків, контроль та відповідальність у використанні бюджетних коштів.

Виявлено, що основною проблемою аудиту бюджетних програм є недостатня увага до довгострокової оцінки їх ефективності, адже більшість перевірок зосереджена на короткотермінових результатах освоєння коштів, що обмежує можливості для стратегічного управління та удосконалення політики. Запропоновано впровадити комплексний аудит, який включає всі стадії життєвого циклу бюджетної програми (планування, виконання та оцінювання) із застосуванням процедур, що поєднують кількісні і якісні критерії ефективності, результативності та якості.

Третій розділ дослідження присвячено оцінці ефективності та удосконаленню механізмів державного фінансового контролю в контексті управління бюджетними програмами, з урахуванням сучасних викликів, пов'язаних з цифровізацією, ризик-орієнтованістю контролю та необхідністю інтеграції до європейського аудиторського простору. У фокусі дослідження перебувають питання практичної реалізації контрольних функцій держави, розробка кількісних та якісних індикаторів оцінки, а також впровадження інноваційних підходів до моніторингу й аудиту бюджетних ресурсів.

Удосконалено методичний підхід до оцінювання ефективності діяльності органів державного фінансового контролю шляхом запровадження індикативного коефіцієнта бюджетної результативності, що слугує інтегрованим кількісним показником для співставлення бюджетних витрат на контроль із досягнутими результатами у вигляді запобігання чи відшкодування втрат. Проведено компаративний аналіз роботи Державної аудиторської служби України з вищими аудиторськими органами окремих європейських країн, який виявив суттєві відмінності у інституційних моделях, підходах до оцінювання ефективності та організаційній структурі. На підставі отриманих даних запропоновано напрями реформування системи державного контролю в Україні, зокрема переходу від фіскального до стратегічного аудиту, що враховує не лише фінансові, а й довгострокові соціально-економічні ефекти.

Встановлено значні можливості впровадження ризик-орієнтованого контролю публічних закупівель у процесі моніторингу бюджетних програм для підвищення ефективності державного фінансового контролю. Виявлено, що використання цифрових індикаторів та сучасних аналітичних методів дозволяє оперативно виявляти фінансові, процедурні й операційні ризики, що підвищує точність і результативність аудиту. Така інтеграція сприяє зростанню прозорості та підзвітності в сфері публічних закупівель, зменшенню корупційних загроз і раціоналізації використання бюджетних ресурсів. Результати дослідження підтверджують, що ризик-орієнтований контроль є дієвим інструментом для

забезпечення якості, ефективності та відповідності державних фінансових процесів встановленим цілям і стандартам.

Здійснено критичний аналіз інституційної спроможності органів державного фінансового контролю України, зокрема Державної аудиторської служби, в порівнянні з вищими органами фінансового контролю країн ЄС. Розроблено методику оцінювання інституційної спроможності органів державного фінансового контролю за 12 ключовими індикаторами незалежності, що охоплюють фінансовий, кадровий, процедурний, операційний та конституційний виміри. Обчислення агрегованого індексу InSAI дало змогу кількісно виміряти відставання національної моделі ДАСУ від систем контролю провідних країн. Це підтвердило наявність глибинних інституційних бар'єрів для формування ефективного незалежного аудиту в Україні та підкріпило потребу в посиленні гарантій інституційної незалежності через реформу бюджетної автономії, процедур призначення керівництва та механізмів контролю за дотриманням етичних і професійних стандартів. На основі дослідження сформовано дорожню карту гармонізації системи державного фінансового контролю України з вимогами acquis ЄС, яка охоплює блоки нормативного регулювання, інституційної незалежності, кадрової політики та цифрової трансформації.

*Ключові слова:* державний фінансовий контроль, бюджетні програми, видатки, бухгалтерський облік, аудит, державний аудит, аналіз, обліково-аналітичне забезпечення, економічна безпека, бюджет, бюджетна безпека, місцевий бюджет, аудит результативності, ризик-орієнтований контроль, цифрові індикатори.

## ABSTRACT

**Denysovets Y. M. Formation of an effective system of state financial control over budget programs in the context of Ukraine's European integration. – Qualifying scientific work on the rights of manuscript.**

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 071 “Accounting and Taxation”, field of knowledge 07 “Management and Administration.” - Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, 2025.

The dissertation is devoted to theoretical substantiation, scientific and methodological improvement and development of practical approaches to the formation of an effective system of state financial control of budget programs in Ukraine in accordance with the principles of transparency, efficiency and accountability, taking into account the requirements of European standards and modern challenges in the field of public finance management.

The object of the study is the system of state financial control in Ukraine as an institutional framework for ensuring the legality, targeted use and efficiency of public finance management in the context of European integration. The subject of the study is a set of theoretical provisions, methodological approaches and organizational and practical mechanisms for the state financial control of budget programs in Ukraine, taking into account the requirements of European standards, performance principles and current challenges in the field of public finance management.

The first section reveals the essence of the state financial control as a key element of the public finance management system, defines its role in ensuring transparency, accountability and efficiency of the use of budgetary resources. The author substantiates the evolution of state financial control in Ukraine - from the audit to the modern risk-oriented audit model integrated with European standards. The author analyzes the legal framework, strategic documents and institutional changes that have led to the transformation of control approaches. The author identifies the characteristic features of the traditional and modern models, in particular, in terms of goals, methods, subjects and digital tools. The logic of transition to the partnership and prevention model is formulated, the functional structure of the state financial control and its

compliance with the requirements of European integration are determined.

A systematic analysis of the correlation between the concepts of “audit”, ‘control’ and “monitoring” in the context of public financial management is carried out. Their functional differences in terms of purpose, tools, time regime, legal status and depth of intervention are determined. It is shown that financial control is a supersystem that integrates audit as an independent regulated assessment and monitoring as a tool for prompt response and early detection of risks. The expediency of building a holistic, multi-level and adaptive system of financial control, where these forms complement each other, is substantiated. The results can be used to improve the regulatory and methodological support of financial supervision and the formation of effective strategies for managing public resources.

An interdisciplinary analysis of domestic and foreign scientific sources was carried out, which allowed to form a comprehensive view of the directions of development of financial control in the context of digitalization, implementation of IT solutions, strengthening of institutional independence and use of risk-based approaches.

The author substantiates the directions of harmonization of the national model of state financial control with European standards, in particular in the field of audit. A regulatory compliance matrix and a phased model for implementing the provisions of Directive 2014/56/EU and Regulation No. 537/2014 have been developed based on the experience of European countries. The author proposes a roadmap for reforming the state audit system of Ukraine, which covers priority measures in the areas of regulatory harmonization, institutional strengthening, staff renewal and digital transformation, indicating the responsible entities and expected results.

The second section of the dissertation is devoted to the analysis of budget programs as a key object of state financial control in the context of Ukraine's European integration transformations. It is substantiated that budget programs are not only an instrument for implementing state policy, but also form the institutional basis for strategic public finance management, and therefore require adequate control support at all stages of the budget cycle. The author offers an extended interpretation of the essence of budget programs from the standpoint of their role in ensuring financial self-

sufficiency of territorial communities, sustainable development and achievement of socio-economic goals.

The author substantiates the classification of budget programs as objects of the State financial control, taking into account the structure of expenditures, sources of their formation and tasks of territorial communities. The system of classification features by functional direction, economic content, departmental affiliation, programmatic orientation, sources of financing, terms of implementation, complexity of tasks, forms of public participation, methods of content formation, development scenarios, spatial coverage and the range of financing entities is defined, which provides for the possibility of differentiated control over their implementation and increase of efficiency of budget management.

The analysis of the European experience has shown that the use of program-targeted budgeting contributes to increasing the efficiency, transparency and effectiveness of public finance management, and the integration of a control system focused on assessing the effectiveness, compliance and legality of the use of budget resources is a determining factor in the successful implementation of budget programs. Based on these conclusions, the author formulates practically oriented recommendations for improving public financial control in Ukraine, taking into account its institutional specifics.

The author identifies the key problems of auditing the effectiveness of budget programs in Ukraine, including the lack of a unified audit methodology based on international standards, a formal approach to performance evaluation and neglect of SMART criteria, weakness of the analytical accounting base, insufficient coordination between controlling bodies, limited use of IT solutions, human resources and institutional challenges, lack of transparency and public control, ignoring martial law conditions, and lack of focus on long-term efficiency. Each of these problems was analyzed and proposals for overcoming them were made, which provided a comprehensive vision of ways to improve the effectiveness of public financial control.

It is established that the current system of public sector accounting does not allow for clear tracking of budget program expenditures by goals, objectives and centers of responsibility, which impedes the implementation of program-targeted management in

territorial communities. The author proposes to consider budget programs as objects of analytical accounting with the introduction of a separate synthetic account in the Chart of Accounts of the public sector to reflect expenditures by program classification (for example, under free code 19 “Expenditures for the implementation of budget programs”) and the corresponding system of subaccounts with detailing by centers of responsibility, which will significantly increase the transparency of financial flows, control and responsibility in the use of budget funds.

It is found that the main problem of auditing budget programs is insufficient attention to the long-term assessment of their effectiveness, since most audits focus on the short-term results of the use of funds, which limits the possibilities for strategic management and policy improvement. It is proposed to introduce a comprehensive audit that includes all stages of the budget program life cycle (planning, implementation and evaluation) using procedures that combine quantitative and qualitative criteria of efficiency, effectiveness and quality.

The third section of the study is devoted to assessing the effectiveness and improving the mechanisms of state financial control in the context of budget program management, taking into account the current challenges associated with digitalization, risk-oriented control and the need to integrate into the European audit space. The research focuses on the practical implementation of the state's control functions, the development of quantitative and qualitative evaluation indicators, as well as the introduction of innovative approaches to monitoring and auditing budget resources.

The methodological approach to assessing the effectiveness of the state financial control bodies has been improved by introducing an indicative budgetary efficiency coefficient, which serves as an integrated quantitative indicator for comparing budgetary expenditures on control with the results achieved in the form of prevention or compensation of losses. A comparative analysis of the work of the State Audit Service of Ukraine with the supreme audit institutions of some European countries is carried out, which revealed significant differences in institutional models, approaches to performance evaluation and organizational structure. Based on the data obtained, the author proposes directions for reforming the system of state control in Ukraine, in particular, the transition from fiscal to strategic audit, which takes into account not only

financial but also long-term socio-economic effects.

Significant opportunities for implementing risk-based control of public procurement in the process of monitoring budget programs to improve the efficiency of state financial control have been identified. It has been found that the use of digital indicators and modern analytical methods allows to quickly identify financial, procedural and operational risks, which increases the accuracy and efficiency of the audit. This integration contributes to increased transparency and accountability in public procurement, reduced corruption threats and rationalized use of budget resources. The results of the study confirm that risk-based control is an effective tool for ensuring the quality, efficiency and compliance of public financial processes with established goals and standards.

A critical analysis of the institutional capacity of the state financial control bodies of Ukraine, in particular the State Audit Service, in comparison with the supreme audit institutions of the EU countries is carried out. A methodology for assessing the institutional capacity of state financial control bodies based on 12 key indicators of independence covering financial, personnel, procedural, operational and constitutional dimensions has been developed. The calculation of the aggregate InSAI index made it possible to quantify the gap between the national model of SASU and the control systems of leading countries. This confirmed the existence of deep institutional barriers to the formation of an effective independent audit in Ukraine and reinforced the need to strengthen guarantees of institutional independence through the reform of budget autonomy, procedures for appointing management and mechanisms for monitoring compliance with ethical and professional standards. Based on the study, a roadmap for harmonizing Ukraine's state financial control system with the requirements of the EU acquis was developed, which covers the blocks of regulatory regulation, institutional independence, human resources policy, and digital transformation.

*Keywords:* state financial control, budget programs, expenditures, accounting, audit, state audit, analysis, economic security, budget, budget security, local budget, accounting and analytical support, performance audit, risk-based control, digital indicators.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації Статті у наукових фахових виданнях України

1. Мороз Ю. Ю., Денисовець Ю. М. Державний аудит ефективності бюджетних програм розвитку органічного виробництва. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 8. С. 53-60. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2\(55\)-16-26](https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2(55)-16-26) (1,12 д.а., особисто автору належить 0,89 д.а.: розроблено модель оцінювання самодостатності територіальної громади на основі власних доходів і трансферті, запропоновано класифікаційні характеристики бюджетних програм як інструменту програмно-цільового управління, обґрунтовано підходи до інтеграції управлінського обліку в бюджетних установах шляхом створення інформаційних екранів для фіксації витрат, запропоновано використання рахунку 16 або впровадження нового рахунку 19 для обліку витрат за бюджетними програмами з урахуванням специфіки державного сектору).

2. Денисовець Ю. М. Бюджетні програми як інструмент забезпечення самодостатності територіальних громад та об'єкт обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2023. Вип. (2(55)). С. 16–26. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2\(55\)-16-26](https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2(55)-16-26) (1,1 д.а.)

3. Денисовець Ю. М. Інституційні відмінності та спільні характеристики фінансового контролю, аудиту і моніторингу у публічному секторі. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 4(110). С. 222–228. [https://doi.org/10.26642/ema-2024-4\(110\)-222-228](https://doi.org/10.26642/ema-2024-4(110)-222-228) (0,69 д.а.)

4. Денисовець Ю. М. Порівняльний аналіз інституційної незалежності вищих органів фінансового контролю. *Економіка, управління та адміністрування*. 2025. № 1(111). С. 212–218. [https://doi.org/10.26642/ema-2025-1\(111\)-212-218](https://doi.org/10.26642/ema-2025-1(111)-212-218) (0,71 д.а.)

### Опубліковані наукові праці апробаційного характеру

5. Денисовець Ю. М. Управлінський облік бюджетних програм капітальних видатків. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства*: Збірник матеріалів VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана»; 09-10 грудня 2021 року. Київ : КНЕУ, 2021. С. 232-235 (0,24 д.а.)

6. Денисовець Ю. М. Аудит бюджетних програм територіальних громад. *Механізми управління розвитком територій*: зб. наукових праць у 2 ч. Ч. 2. Житомир: Поліський національний університет, 2021. С. 46-52 (0,62 д.а.)

7. Денисовець Ю. М. Бюджетні програми як об'єкт обліку, аудиту та аналітичних досліджень. *Збірник праць учасників Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Фінансові інструменти регіонального розвитку»* (27 жовтня 2021 р.). Том 2. Житомир: Поліський університет, 2021. С. 55-59. (0,56 д.а.)

8. Денисовець Ю. Аналітична оцінка бюджетних програм фінансової підтримки розвитку органічного виробництва. *Органічне виробництво і продовольча безпека* : збірник праць учасників X Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 100-річчю Поліського національного університету, 21–22 квітня 2022 р. Житомир : Поліський національний університет, 2022. С. 184-189. (0,62 д.а.)

9. Денисовець Ю. Облікова політика формування результативних показників інвестування бюджетних коштів: *Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції «100-річчя Поліського національного університету: здобутки, реалії та перспективи»*; 19-20 травня 2022 року. Житомир : Поліський національний університет, 2022. С. 251-259. (0,64 д.а.)

10. Журило М., Денисовець Ю. Управлінський облік витрат в комерційних підприємствах та бюджетних установах. *Збірник праць учасників VIII Всеукраїнської науково-практичної інтернет конференції «Фінансові інструменти регіонального розвитку»* (3 листопада 2022 р.). Житомир :

Поліський національний університет, 2022. С. 322-326 (0,72 д.а., особисто автору належить 0,56 д.а.: здійснено аналіз за бюджетними програмами України як об'єктами управлінського обліку, ідентифіковано особливості управлінського обліку видатків в бюджетних установах щодо їх формування за бюджетними програмами в розрізі видатків з поділом на касові та фактичні з контролюванням на зовнішньому рівні Державною казначейською службою України і на внутрішньому рівні – безпосередньо в процесі здійснення господарських операцій).

11. Денисовець Ю., Журило М. Бюджетування, облік і контролювання витрат в господарській діяльності. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу: зб. праць учасників Міжнар. наук.-практ. конф. (10 листоп. 2022р.)*. Житомир: Поліський національний університет, 2022. С. 59-63 (0,71 д.а., особисто автору належить 0,42 д.а.: розглянуто особливості бюджетування на рівні держави і територіальних громад та системи контролювання – в процесі витрачання коштів через органи казначейства та службами внутрішнього аудиту).

12. Денисовець Ю. Проблемні питання з організації бухгалтерського обліку господарських операцій бюджетних програм. *Наукові читання 2023. Розвиток обліково-аналітичних, контрольних і податкових аспектів управління: європейський вектор* : зб. матеріалів наук.- практи. конф. науково-педагогічних працівників, докторантів та аспірантів (16 травня 2023 р.). Житомир : Поліський національний університет, 2023. С. 37-42. (0,54 д.а.)

13. Денисовець Ю. М. Бюджетні програми як об'єкт фінансового і управлінського обліку. *Наукові читання – 2023: зб. наукових праць працівників, докторантів, аспірантів та молодих вчених ННІ менеджменту, бізнесу і права Поліського національного університету* (23 травня 2023 р.). Житомир: Поліський національний університет, 2023. С. 177-181. (0,65 д.а.)

## СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

- INTOSAI – Міжнародна організація вищих органів аудиту
- ISSAI – Міжнародні стандарти вищих органів аудиту
- RRF – Recovery and Resilience Facility (Інструмент відновлення та стійкості ЄС)
- MFF – Multiannual Financial Framework (Багаторічна фінансова рамка ЄС)
- BCR – Benefit-Cost Ratio (Коефіцієнт бюджетної результативності)
- InSAI – Institutional Strength and Autonomy Index (Індекс інституційної спроможності та автономії)
- БКУ – Бюджетний кодекс України
- ДАСУ – Державна аудиторська служба України
- ЄС – Європейський Союз
- ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку
- РПУ – Рахункова палата України
- КМУ – Кабінет Міністрів України
- МФУ – Міністерство фінансів України
- ПКУ – Податковий кодекс України
- CHU – Central Harmonization Unit (Центральний гармонізаційний підрозділ)
- COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Комітет організацій-спонсорів Комісії Тредвея)
- ISSAI 100 / 200 / 300 / 400 – серії міжнародних стандартів державного аудиту відповідно до його видів
- SIGMA – Підтримка вдосконалення управління та менеджменту (ініціатива ЄС та ОЕСР)
- AML – Anti-Money Laundering (Протидія відмиванню коштів)
- ISSAI-COMPLIANCE – Стандарти аудиту відповідності
- ISSAI-PERFORMANCE – Стандарти аудиту ефективності

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	18
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНІ ОРІЄНТИРИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ.....	28
1.1. Сутність і еволюція державного фінансового контролю в системі управління державним фінансами України.....	28
1.2. Науковий вимір проблематики державного фінансового контролю в національному та міжнародному контексті.....	48
1.3. Гармонізація державного фінансового контролю в Україні зі стандартами Європейського Союзу.....	64
Висновки до розділу 1.....	77
РОЗДІЛ 2. БЮДЖЕТНІ ПРОГРАМИ ЯК ОБ'ЄКТ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ.....	80
2.1. Сутність, класифікація та роль бюджетних програм у забезпеченні самодостатнього розвитку територіальних громад.....	80
2.2. Європейські практики формування та контролю бюджетних програм.....	101
2.3. Удосконалення аудиту бюджетних програм в умовах реформування системи державного контролю та євроінтеграційних процесів.....	120
Висновки до розділу 2.....	143
РОЗДІЛ 3. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	145
3.1. Оцінка ефективності фінансового контролю у сфері реалізації бюджетної політики.....	145
3.2. Впровадження ризик-орієнтованого контролю публічних закупівель для моніторингу бюджетних програм.....	158
3.3. Інституційна спроможність органів державного фінансового контролю України у порівнянні з європейськими моделями.....	171
Висновки до розділу 3.....	184
ВИСНОВКИ.....	186
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	191
ДОДАТКИ.....	218

## ВСТУП

**Актуальність теми.** У сучасних умовах реалізації євроінтеграційного курсу України та багатовимірних викликів, зумовлених воєнним станом, кризою державних фінансів, зростанням ризиків нецільового використання ресурсів і посиленням соціальних потреб, зростає потреба у прозорому, ефективному та підзвітному управлінні бюджетними коштами, що обумовлює нові вимоги до системи державного фінансового контролю.

Особливого значення набуває дослідження ефективності бюджетних програм як ключового об'єкта державного фінансового аудиту. Саме бюджетні програми є інституційною формою реалізації державної політики та механізмом стратегічного використання фінансових ресурсів, тому від ефективності їх виконання значною мірою залежить здатність держави забезпечити стійкий розвиток, публічну підзвітність і антикорупційну спроможність.

Водночас у вітчизняній практиці зберігаються суттєві проблеми, зокрема, відсутність уніфікованих державного фінансового контролю, недостатня координація між контрольними органами, обмежене впровадження ризик-орієнтованих підходів і цифрових рішень. Особливої актуальності набуває проблема інформаційного забезпечення контролю бюджетних програм, що пов'язана із фрагментарністю облікових даних, слабкою інтеграцією управлінського та фінансового обліку, а також відсутністю налаштованих ІТ-інструментів для комплексного моніторингу. Адаптація системи державного фінансового контролю до вимог acquis ЄС передбачає не лише зміну нормативної бази, але й трансформацію інформаційно-аналітичної інфраструктури.

За таких умов наукове осмислення і практичне вдосконалення механізмів контролю бюджетних програм в Україні з урахуванням європейських стандартів, сучасних викликів та потреб цифровізації є вкрай актуальним і має важливе значення для посилення фінансової дисципліни, результативності бюджетних рішень та зміцнення довіри до державних інституцій.

Проблемні питання теоретичних, методичних та практичних засад розвитку державного фінансового контролю, зокрема в частині контролю за виконанням бюджетних програм досліджували: І. Андрощук, О. Артюх, Ю. Баранюк, С. Бардаш, Л. Борисенко, В. Бортняк, О. Дика, О. Долбнєва, О. Духневич, Н. Виговська, Д. Захаров, О. Жадан, О. Жовніренко, В. Ізотов, Г. Калиневич, С. Ключка, Н. Конащук, О. Кононенко, Я. Левицький, В. Молотай, Ю. Мороз, І. Попадинець, В. Прасюк, О. Пушкарьова, М. Піхоцька, С. Свірко, О. Сидоренко, Ю. Слободяник, Л. Суліменко, І. Чумакова, Н. Цегельник, Н. Шалімова, В. Шалімов, О. Шевчук, О. Ярмолюк, М. Яремчук та інші. Дослідження присвячені питанням удосконалення інституційної структури контролюючих органів, розвитку методології аудиту ефективності бюджетних програм, впровадженню ризик-орієнтованого підходу до оцінювання їх реалізації, цифровізації процесів контролю, а також гармонізації національної практики з вимогами стандартів ЄС.

Попри наявність значної кількості досліджень, присвячених різним аспектам державного фінансового контролю, проблематика контролю бюджетних програм залишається фрагментарно висвітленою в українській науковій літературі, що зумовлює потребу у її глибшому теоретичному осмисленні та практичному вдосконаленні. Таким чином, проведення комплексного дослідження, спрямованого на вдосконалення теоретичних, методичних та прикладних засад державного фінансового контролю бюджетних програм в умовах євроінтеграції, є на часі та має важливе значення.

Зазначене свідчить про актуальність дисертаційної роботи та обумовило визначення її мети, завдань, об'єкту і предмета дослідження, практичну значущість.

#### **Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Дисертаційну роботу виконано відповідно до тематики науково-дослідних робіт Державного університету «Житомирська політехніка», а саме за темою «Розробка інструментів державного фінансового аудиту та державного експортного контролю» (номер державної реєстрації 0125U002795), у межах якої

автором розроблено практичні інструменти та пропозиції щодо удосконалення процедур державного фінансового контролю, спрямовані на підвищення ефективності аудиту бюджетних програм.

**Мета та завдання дослідження.** Мета дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні, науково-методичному вдосконаленні та розробці практичних підходів до формування ефективної системи державного фінансового контролю бюджетних програм в Україні відповідно до принципів прозорості, ефективності та підзвітності, з урахуванням вимог європейських стандартів і сучасних викликів у сфері управління публічними фінансами.

Для досягнення мети в роботі поставлено наступні завдання:

- розкрити теоретичну сутність і уточнити зміст поняття державного фінансового контролю як складової системи управління державними фінансами, охарактеризувати основні етапи його еволюції в Україні в контексті трансформацій системи управління державним фінансами;

- проаналізувати еволюцію та зміст наукових підходів до дослідження проблематики державного фінансового контролю у вітчизняному та міжнародному науковому дискурсі, здійснити міждисциплінарний бібліометричний аналіз релевантних публікацій, визначити ключові дослідницькі напрями розвитку системи державного фінансового контролю в контексті сучасних глобальних тенденцій.

- обґрунтувати напрями гармонізації системи державного фінансового контролю України з європейськими стандартами, визначити ключові нормативні та інституційні орієнтири;

- визначити сутність та оцінити роль бюджетних програм у забезпеченні фінансової самодостатності та сталого розвитку територіальних громад в умовах децентралізації та нової бюджетної архітектури;

- розробити систематизовану класифікацію бюджетних програм з урахуванням особливостей їх функціонування в системі державних фінансів;

- дослідити європейські підходи до формування та контролю бюджетних програм, виокремити кращі практики країн ЄС, релевантні для адаптації в

українських умовах, з урахуванням принципів результативності, ефективності та підзвітності;

- обґрунтувати напрями удосконалення державного фінансового аудиту бюджетних програм в Україні з урахуванням потреб реформування системи контролю, інтеграції з європейськими стандартами та впровадження ризик-орієнтованого підходу;

- розробити підхід до обліково-аналітичного супроводу контролю за реалізацією бюджетних програм в Україні, що базується на принципах функціонального розподілу відповідальності за центрами відповідальності, з метою підвищення прозорості та ефективності контролю;

- оцінити ефективність системи державного фінансового контролю у сфері реалізації бюджетної політики України, визначити основні фактори, що впливають на результативність контролю;

- проаналізувати сучасні інструменти ризик-орієнтованого контролю, зокрема застосування цифрових індикаторів, та визначити їх роль у підвищенні якості моніторингу бюджетних програм;

- дослідити інституційну спроможність органів державного фінансового контролю України в порівнянні з відповідними європейськими моделями, виокремити проблемні аспекти та запропонувати заходи щодо їх удосконалення.

**Об’єктом дослідження** є система державного фінансового контролю в Україні як інституційна основа забезпечення законності, цільового використання та ефективності управління державними фінансами в умовах євроінтеграції.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних положень, методичних підходів та організаційно-практичних механізмів здійснення державного фінансового контролю бюджетних програм в Україні з урахуванням вимог європейських стандартів, принципів результативності та сучасних викликів у сфері управління державними фінансами.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є сукупність загальнонаукових і спеціальних методів, що забезпечили комплексне вивчення трансформації державного фінансового контролю в умовах євроінтеграції

України. Для аналізу еволюції контролю від ревізійної до результатно-орієнтованої моделі застосовано методи аналізу, синтезу, історико-логічний і порівняльний. Бібліометричний аналіз, контент-аналіз і групування використано для систематизації наукових публікацій і визначення трендів цифрової трансформації. Метод компаративного аналізу дозволив зіставити інституційні моделі державного аудиту України й країн ЄС, а також побудувати логіку адаптації європейських стандартів. Для обґрунтування підходів до контролю бюджетних програм використано моделювання, структурно-логічний аналіз, табличне і графічне подання інформації. Ефективність органів фінансового контролю оцінювалася за допомогою економіко-статистичних методів, включно з розрахунком індикативного коефіцієнта бюджетної результативності. При аналізі ризик-індикаторів застосовано формалізацію, побудову матриць, верифікацію та графічну інтерпретацію, що дозволило створити оптимізовану модель моніторингу. Результати дослідження узагальнено із застосуванням сучасних візуалізаційних підходів.

*Інформаційною базою дослідження* стали наукові джерела, зокрема монографії, статті у вітчизняних і міжнародних фахових виданнях, матеріали науково-практичних конференцій, що охоплюють теоретичні та практичні аспекти функціонування системи державного фінансового контролю, оцінювання ефективності бюджетних програм, ризик-орієнтованого аудиту і гармонізації з європейськими стандартами. Використано офіційні документи Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Державної аудиторської служби України, Рахункової палати. Для порівняльного аналізу залучено нормативні документи окремих європейських країн, а також рекомендації міжнародних організацій, зокрема INTOSAI, SIGMA, ОЕСР і Європейської комісії. Емпірична база включає статистичні дані Державної служби статистики України, офіційні звіти Державної аудиторської служби України, бюджетні програми територіальних громад. Аналітичні матеріали доповнено даними актуальних публікацій з професійних інтернет-ресурсів і відкритих баз даних.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у теоретичному обґрунтуванні, методичному вдосконаленні та розробці прикладних підходів до формування ефективної системи державного фінансового контролю бюджетних програм в умовах євроінтеграції України. У процесі дослідження отримано результати, що мають наукову новизну:

*удосконалено:*

– підходи до класифікації бюджетних програм в умовах розвитку самодостатніх територіальних громад шляхом обґрунтування системи класифікаційних ознак, яка включає функціональний напрямок, економічний зміст, відомчу належність, програмну спрямованість, джерела фінансування, терміни реалізації завдань, складність завдань, ступінь участі громадськості у формуванні, методи розроблення змісту, сценарії розвитку, просторовий аспект та суб'єкти участі у фінансуванні, що формує основу для здійснення ефективного контролю за результативністю реалізації бюджетних програм;

– інформаційне забезпечення державного фінансового контролю бюджетних програм через розбудову організаційних положень бухгалтерського обліку бюджетних програм у державному секторі шляхом введення до Плану рахунків бухгалтерського обліку державного сектору окремого синтетичного бухгалтерського рахунку для відображення витрат за програмною класифікацією (наприклад за вільним кодом 19 «Витрати на виконання бюджетних програм») та запровадження деталізованої системи аналітичних рахунків з деталізацією за центрами відповідальності, що забезпечує формування прозорості облікової інформації для оцінки ефективності використання бюджетних коштів і здійснення державного фінансового контролю;

– комплексне розуміння аудиту ефективності бюджетних програм, яке передбачає системну оцінку їх довгострокової ефективності на всіх етапах життєвого циклу (планування, виконання, оцінювання) з використанням інтегрованої системи аудиторських процедур, що включає як кількісні, так і якісні показники результативності, ефективності та якості;

– інструментарій оцінювання результативності управління публічними фінансами шляхом застосування індикативного коефіцієнта бюджетної результативності, що дозволяє здійснювати порівняльний аналіз ефективності контрольних процедур на основі співвідношення між витратами на аудит і досягнутими фінансовими результатами;

*набули подальшого розвитку:*

– характеристика еволюції державного фінансового контролю в Україні в контексті реформування системи управління державними фінансами від ревізійної моделі до сучасного державного фінансового аудиту, побудованого з урахуванням європейських стандартів;

– методичні підходи до міждисциплінарного бібліометричного аналізу наукових публікацій у сфері державного фінансового контролю, що дозволили ідентифікувати ключові наукові напрями, кластери досліджень і тренди цифрової трансформації у сфері державних фінансів;

– підхід до гармонізації системи державного фінансового контролю України в частині аудиту з європейськими стандартами шляхом розроблення матриці відповідності положенням *acquis* ЄС (Директиві 2014/56/ЄС і Регламенту 537/2014), що дозволило виявити ключові нормативні прогалини у сферах незалежності, якості, нагляду та ротації аудиторів, а також на цій основі сформовано дорожню карту гармонізації на середньострокову перспективу (до 2030 року), яка охоплює блоки законодавчої адаптації, інституційної незалежності, кадрової політики та цифрової трансформації;

– підходи до впровадження європейських принципів програмно-цільового бюджетування в Україні як інструменту модернізації системи державного фінансового контролю, що дозволило сформувані практично орієнтовані рекомендації щодо переходу до результативної моделі бюджетування з урахуванням національних особливостей;

– ризикоорієнтований інструментарій державного фінансового контролю публічних закупівель у процесі моніторингу бюджетних програм шляхом обґрунтування системи автоматичних індикаторів ризику та запровадження

формалізованих методів їх оцінювання (чутливість, специфічність, точність) на основі побудови матриці помилок і використання статистичних метрик точності, що сприяє підвищенню ефективності, прозорості контролю, своєчасному виявленню ризиків і раціональному використанню бюджетних коштів;

– підхід до порівняльної оцінки інституційної незалежності вищих органів фінансового контролю шляхом кластеризації країн за дванадцятьма показниками автономії SAI, що дозволило виокремити типові профілі інституційної спроможності, виявити сильні та слабкі сторони національних моделей і визначити позицію України в контексті відповідності міжнародним стандартам.

**Практичне значення одержаних результатів.** Основні положення та пропозиції, одержані автором за результатами дослідження, доведено до рівня методичних розробок і практичних рекомендацій, які можуть бути використані в межах функціонування системи державного фінансового контролю України (додаток Ж), зокрема:

– Комітету Верховної Ради України з питань бюджету – щодо підходів до оцінювання ефективності бюджетних програм, удосконалення інструментів державного фінансового контролю та розробки аналітичного супроводу бюджетних рішень (довідка № 395д9/10-2025/181298 від 05 серпня 2025 р.);

– Коростишівської громади – щодо практичного використання класифікації бюджетних програм як об'єктів контролю, організації управлінського обліку витрат у розрізі програм і запровадження індикаторів для оцінювання їх результативності (довідка № 01-21/66 від 07 липня 2025 р.);

– Житомирського обласного об'єднання громадської організації «Спілка економістів України» - при підготовці матеріалів для просвітницьких, аналітичних і консультаційних заходів з питань бюджетної відкритості та ефективності контролю державних фінансів (довідка № 4-6/25 від 12 червня 2025 р.).

Окремі теоретичні і методичні підходи та висновки дисертаційної роботи використовуються в навчальному процесі кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка» для

розробки методичного забезпечення та викладання навчальних дисциплін «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності», «Аудит та внутрішньогосподарський контроль», «Організація та методика аудиту» та «Бюджетна та податкова система» (довідка № 44-01.00/948 від 18.07.2025 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є закінченою, самостійно виконаною науковою працею. Наукові розробки, висновки, рекомендації, положення, які подано у дисертаційній роботі, є результатом самостійно проведеного наукового дослідження. Всі основні результати дисертаційного дослідження, які представлені до захисту, одержані автором особисто (звіт подібності сформований за допомогою програми StrikePlagiarism (додаток И).

**Апробація результатів дисертації.** Головні результати та висновки дисертаційної роботи оприлюднені на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях: «Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства» (09-10 грудня 2021 р.); «Механізми управління розвитком територій» (27-29 жовтня 2021 р.); «Фінансові інструменти регіонального розвитку» (27 жовтня 2021 р.); «Органічне виробництво і продовольча безпека» (21–22 квітня 2022 р.); «100-річчя Поліського національного університету: здобутки, реалії та перспективи» (19-20 травня 2022 р.); «Фінансові інструменти регіонального розвитку» (3 листопада 2022 р.); «Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу»; «Наукові читання 2023. Розвиток обліково-аналітичних, контрольних і податкових аспектів управління» (16 травня 2023 р.); «Наукові читання – 2023 працівників, докторантів, аспірантів та молодих вчених ННІ менеджменту, бізнесу і права Поліського національного університету» (23 травня 2023 р.).

**Повнота опублікування результатів дослідження.** Основні положення наукових розробок, отриманих здобувачем, опубліковано у 13 наукових працях загальним обсягом 8,94 друк. арк. (авторський обсяг – 8,24 друк. арк.), із них 4 статті у наукових фахових виданнях загальним обсягом 3,62 друк. арк.

(авторський обсяг – 3,39 друк. арк.); 9 – у матеріалах і тезах конференцій обсягом 5,32 друк. арк. (авторський обсяг – 4,85 друк. арк.) (додаток Е).

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст викладено на 173 сторінках друкованого тексту. Дисертація містить 29 таблиць, 21 рисунок і 9 додатків. Список використаних джерел нараховує 262 найменування.

## **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНІ ОРІЄНТИРИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

### **1.1. Сутність і еволюція державного фінансового контролю в системі управління державним фінансами України**

Державний фінансовий контроль – це одна з ключових функцій державного фінансового управління, що полягає у нагляді за формуванням, розподілом і використанням державних фінансових ресурсів. Виходячи із положень Закону України [119], сутність державного фінансового контролю можна сформулювати як систему заходів, здійснюваних уповноваженими органами з метою перевірки ефективності, законності та цільового використання державних фінансових ресурсів, активів, бюджетних коштів і державного майна, а також достовірності фінансової звітності та дотримання фінансового і бюджетного законодавства підконтрольними установами. Фактично, контроль виступає управлінською функцією, призначення якої полягає в забезпеченні досягнення цілей фінансової політики шляхом дотримання законності і ефективності у використанні коштів. Як зазначають дослідники, контроль, як функція управління, підпорядкований завданням системи управління і його призначення узгоджується з цілями управління, зумовленими економічними потребами суспільства [140]. Фінансовий контроль є базовим комплексом заходів в управлінні державними фінансами, що полягає у спеціальній діяльності з перевірки правильності формування і використання фінансових ресурсів. Іншими словами, фінансовий контроль – це особлива форма спостереження за формуванням, розподілом і використанням коштів, яка спрямована на перевірку дотримання встановлених норм, лімітів та оцінку фінансового стану суб'єкта. У системі державного управління фінансами державний фінансовий контроль здійснюється уповноваженими органами (Мінфін, Держаудитслужба, Рахункова палата тощо)

і поділяється на декілька форм, зокрема загальнодержавний, відомчий, громадський контроль [28].

Таким чином, в системі державних фінансів фінансовий контроль відіграє ключову роль у забезпеченні їх прозорості, оскільки виступає інструментом запобігання неефективному, нецільовому чи незаконному використанню бюджетних коштів. Через систему контрольних заходів, що охоплюють увесь цикл державних фінансів, від планування бюджету до виконання й звітування, фінансовий контроль забезпечує об'єктивну оцінку того, наскільки відкрито, підзвітно і результативно органи влади управляють державними ресурсами.

Варто зазначити, що державний фінансовий контроль набув свого бурхливого розвитку саме в контексті реформування системи управління державними фінансами України, яке, в свою чергу, було спричинено євроінтеграційними кроками України.

Так, перша Стратегія модернізації системи управління державними фінансами від 2007 року передбачає у здійсненні реформ дотримання таких рекомендацій Європейської комісії як орієнтирів ефективної системи управління державними фінансами [155]: «системність і послідовність політики та дій у сфері державних фінансів, що потребує високого рівня організації роботи державних інституцій, повноти, точності і надійності інформації про стан та розвиток державних фінансів; ефективність управлінських рішень, у тому числі щодо використання бюджетних коштів, які повинні бути спрямовані на досягнення стратегічних цілей та базуватися на результатах аналізу поточної ситуації, попередньому досвіді та оцінці майбутнього впливу; відкритість і прозорість, що передбачає доступність для суспільства і засобів масової інформації процедур розгляду та ухвалення рішень щодо використання державних фінансів, обов'язкове оприлюднення виявлених у процесі контролю фактів їх незаконного, нецільового та неефективного використання, підзвітність та відповідальність суб'єктів сектору державного управління за прийняття та невиконання управлінських рішень». Завданням вказаної Стратегії виступили [155]: «розширення функціональності фінансової системи;

удосконалення державного управління бюджетною сферою; забезпечення прозорості бюджетного процесу, цілісності, актуальності, повноти фінансової звітності; здійснення інформаційної підтримки зазначеної системи та задоволення інформаційних потреб державних установ; продовження проведення розпочатих реформ у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, місцевих бюджетів, податкової системи та модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі; гармонізація нормативно-правового забезпечення системи управління фінансами з прийнятими у державах - членах Європейського Союзу нормами і правилами». Отже, питання державного фінансового контролю винесено в центральні завдання вказаної Стратегії модернізації системи управління державними фінансами.

Правонаступним нормативним документом до вищевказаної Стратегії виступає Концепція розвитку системи управління державним фінансами, згідно якої основним напрямками розвитку останньої серед іншого виступили [76]: розширення повноважень Рахункової палати як незалежного державного органу фінансового контролю у частині здійснення контролю за дохідною частиною державного бюджету, а також надходженням і використанням коштів місцевих бюджетів; ..проведення моніторингу імплементації нормативно-правових актів у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, прийнятих відповідно до статей 26 і 111 Бюджетного кодексу України [14], зокрема: Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади [44]; Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [72]; Стандартів внутрішнього аудиту [150].

Вже через рік на розвиток положень Концепції було прийнято Стратегію розвитку системи управління державними фінансами, яка, серед іншого, ідентифікувала в межах складових системи управління державними фінансами державний внутрішній фінансовий контроль та незалежний зовнішній фінансовий контроль, в межах яких було передбачено виконання таких

середньострокових та довгострокових завдань [123]: «підтримка та розвиток діяльності з питань внутрішнього контролю, в тому числі фінансового управління і відповідальності (підзвітності) керівників бюджетних установ, а також внутрішнього аудиту, що полягають у проведенні навчань, консультацій, засідань за круглим столом, реалізації пілотних проектів, наданні роз'яснень; відстеження проблем практичного використання нормативно-правової бази з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту і внесення відповідних змін до неї; нормативно-правове та методологічне забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту; продовження роботи щодо підтримки та розвитку діяльності з внутрішнього контролю, в тому числі фінансового управління і відповідальності (підзвітності) керівників бюджетних установ, та внутрішнього аудиту; підготовка пропозицій щодо організаційно-структурних змін у Держфінінспекції та Мінфіні; посилення ролі Рахункової палати як незалежного органу зовнішнього фінансового контролю».

Через 3 роки Уряд приймає нову Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки згідно якої державний внутрішній фінансовий контроль, державний фінансовий контроль та незалежний зовнішній фінансовий контроль визнано інструментами забезпечення ефективного виконання бюджету, за якими сформовано таку сукупність завдань [156]: «забезпечення функціонування центрального підрозділу гармонізації у структурі Мінфіну, посилення ефективності внутрішнього аудиту, впровадження внутрішнього контролю, узгодженого з реалізацією Стратегії реформування державного управління України на 2016-2020 роки, посилення інституційної спроможності Держаудитслужби щодо проведення державних фінансових аудитів (спеціалізованих аудитів), підвищення ефективності фінансового інспектування, розроблення стратегічного плану розвитку Рахункової палати, посилення спроможності Рахункової палати щодо здійснення контролю відповідно до міжнародних стандартів INTOSAI та ISSAI, посилення консультативної ролі Рахункової палати відносно Верховної Ради».

І нарешті, чинна Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки серед своїх підоб'єктів виокремлює такі контрольні елементи з відповідними завданнями щодо них [157]: систему державного внутрішнього фінансового контролю (завдання: упровадження внутрішнього контролю, спрямованого на посилення відповідальності керівників за управління і розвиток установи в цілому; посилення ефективності, спроможності та незалежності внутрішнього аудиту; підвищення інституційної спроможності центрального підрозділу гармонізації Мінфіну); державний фінансовий контроль (завдання: посилення державного фінансового контролю у найбільш ризикових сферах; забезпечення ефективної міжвідомчої взаємодії в рамках здійснення фінансового контролю; посилення інституційної спроможності органів Держаудитслужби на центральному, регіональному та місцевому рівні); незалежний зовнішній фінансовий контроль (аудит) (завдання: максимальне наближення методології та практики проведення аудитів до стандартів INTOSAI; посилення консультативної (експертної) ролі Рахункової палати як вищого органу аудиту в Україні)».

Отже, опрацювання нормативно-правових документів з питань управління державними фінансами свідчать про надзвичайну увагу до питань державного фінансового контролю.

Історично державний фінансовий контроль в Україні зазнав значної трансформації: від централізованої ревізійної моделі радянського зразка до сучасної багаторівневої аудиторської системи. З метою візуалізації сутнісних змін, які відбулися в українській системі фінансового контролю в умовах ринку, сформовано порівняльну таблицю, що дозволяє співставити ключові характеристики двох моделей – традиційної (переважно радянського типу) та сучасної (реформованої на основі міжнародних підходів і стандартів) (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Характеристики традиційної та сучасної моделей державного фінансового контролю

Характеристика	Традиційна модель	Сучасна модель
Ціль контролю	виявлення порушень і покарання	профілактика, аналітика, оцінка ефективності
Період перевірки	постфактум	превентивно, в режимі моніторингу
Організаційна структура	централізована, вертикально інтегрована (КРУ при Мінфіні)	функціонально децентралізована, із міжрегіональними офісами ДАСУ
Методи контролю	ревізія, інвентаризація, документальна перевірка	аудит ефективності, ризик-орієнтований підхід, цифрові інструменти
Суб'єкти	КРУ, фінансова інспекція, часто з дублюванням функцій	ДАСУ як спеціалізований орган, координація з Рахунковою палатою
Типові індикатори результативності	кількість перевірок, обсяг виявлених порушень	відношення упереджених витрат до витрат служби (індикативний коефіцієнт)
Взаємодія з зовнішнім аудитом	мінімальна	системна взаємодія з Рахунковою палатою, ЄС, SIGMA
Використання цифрових рішень	обмежене (Excel, паперові акти)	ProZorro, E-Data, аналітика закупівель, модулі ризиків
Міжнародна відповідність	відсутня	часткова або повна відповідність acquis ЄС, стандартам INTOSAI

*Джерело:* сформовано автором на основі [19; 220; 104; 119]

Побудова порівняльної таблиці базувалася на комплексному підході до аналізу трансформаційних змін у системі державного фінансового контролю України, із залученням нормативно-правових, наукових та методичних джерел. У процесі дослідження застосовано структурно-функціональний, історико-логічний, інституційний та компаративний методи, які дозволили виокремити ключові ознаки двох моделей контролю: традиційної (що формувалася у період функціонування командно-адміністративної системи) та сучасної (що розвивається з урахуванням вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів публічного фінансового управління).

Проведене порівняння традиційної та сучасної моделей державного фінансового контролю засвідчує глибоку трансформацію підходів до управління державними ресурсами в Україні в умовах переходу до ринкової економіки та європейської інтеграції. Якщо традиційна модель функціонувала як інструмент

ретроспективного адміністративного впливу, то сучасна модель фокусується на забезпеченні ефективності, прозорості й підзвітності в реальному часі. Зміни торкнулися як цілей і методів контролю, так і інституційної архітектури, нормативної бази та аналітичних підходів.

Сучасна модель фінансового контролю тяжіє до інтеграції міжнародних стандартів (ISSAI, acquis EC), активного використання цифрових технологій та переходу до ризик-орієнтованого аудиту. При цьому особлива увага приділяється не лише фіксації порушень, а й оцінці доцільності, результативності й ефективності управлінських рішень.

Науковий дискурс, присвячений трансформації державного фінансового контролю в Україні, зосереджується на концептуалізації ключових понять, інституційній еволюції системи контролю, рівні адаптації до міжнародних стандартів, викликах воєнного часу та перспективах цифрової трансформації.

У контексті формування сучасної моделі державного фінансового контролю в Україні особливого значення набувають наукові дослідження, що розкривають концепти бюджетної безпеки, трансформацію інструментів фінансового нагляду та гармонізацію контрольних механізмів із європейськими стандартами. У низці робіт узагальнено підходи до визначення та розвитку первинних механізмів забезпечення бюджетної безпеки як ключового елемента державної політики, а також розкрито її роль як динамічної соціально-економічної детермінанти в умовах воєнної трансформації державних фінансів [250; 141].

Зіставлення моделей дозволяє зробити висновок про наявність перехідного етапу, на якому держава має забезпечити баланс між централізованими контрольними функціями (для протидії системним зловживанням) та розвитком внутрішнього аудиту в органах влади як інструмента саморегуляції й управлінської відповідальності [189]. У цьому контексті ДАСУ виконує функцію інституційного мосту між ревізійною традицією та європейською моделлю незалежного аудиту в публічному секторі.

Формування сучасної системи фінансового контролю є не лише інституційним, а й культурним процесом, що передбачає зміну парадигми – від

нагляду до партнерства, від покарання до запобігання, від реактивності до стратегічного аналітичного супроводу державних фінансів.

Структура та інституційна система фінансового контролю в Україні є ієрархічною та визначається системною взаємодією зовнішнього і внутрішнього контролю (рис. 1.1.).

Представлена схема відображає багаторівневу архітектуру державного фінансового контролю в Україні, у межах якої Державна аудиторська служба України виконує функцію центрального органу внутрішнього виконавчого контролю. Її діяльність поєднує функції аудиту ефективності, відповідності та моніторингу бюджетних операцій, спрямованих на забезпечення законності й результативності використання державних фінансів. У свою чергу, Рахункова палата України виступає як незалежний зовнішній аудитор, підзвітний парламенту, що забезпечує стратегічний нагляд за фінансовою політикою держави. Внутрішні аудиторські підрозділи у виконавчих органах доповнюють систему, реалізуючи операційний рівень контролю. Така ієрархічна структура дозволяє розмежовувати функції зовнішнього нагляду, державного фінансового аудиту та внутрішнього контролю, створюючи умови для більш збалансованого і прозорого управління державними ресурсами в контексті європейської інтеграції.

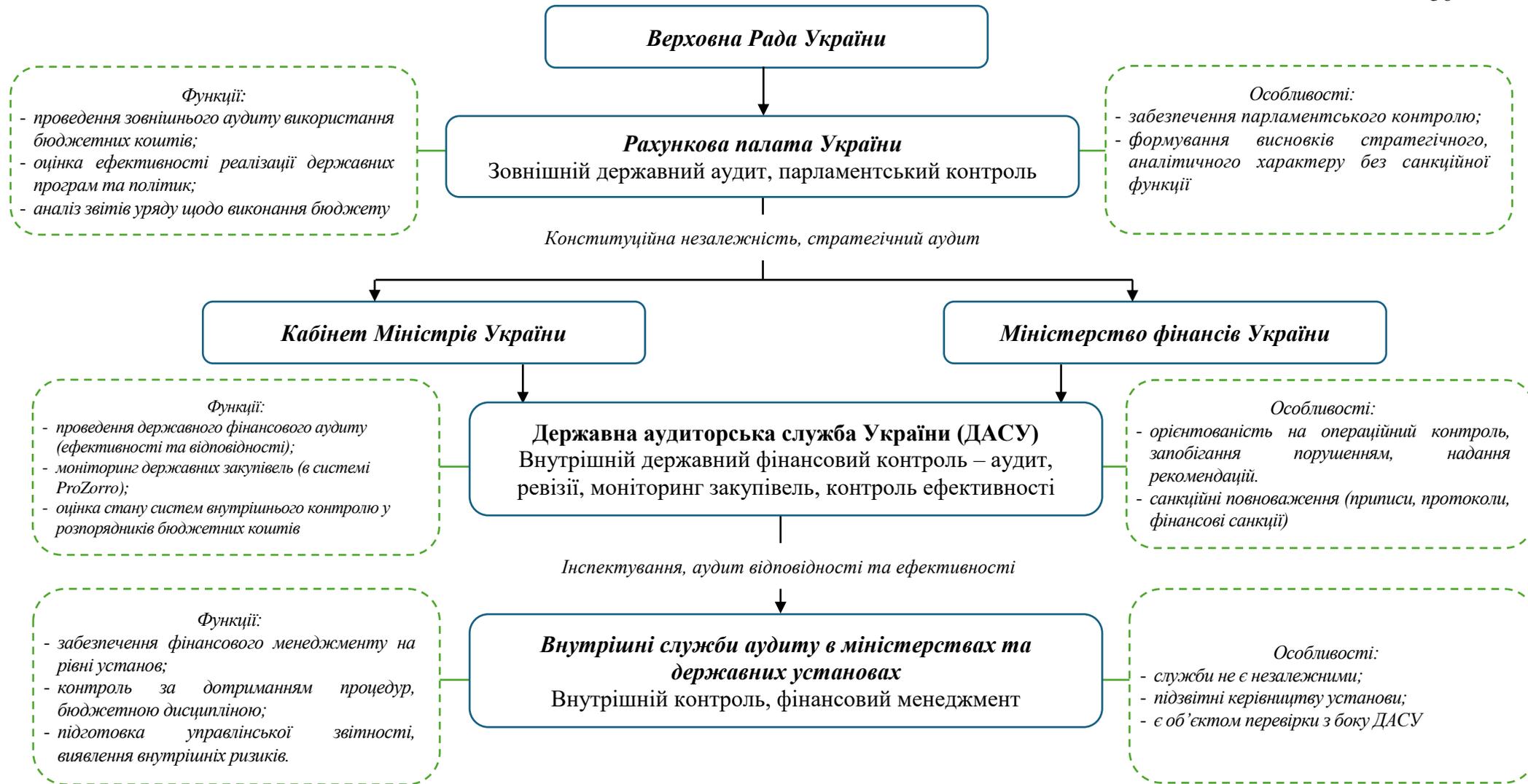


Рис. 1.1. Ієрархічна структура державного фінансового контролю в Україні та місце ДАСУ

Джерело: розроблено автором самостійно.

Відповідно до законодавства [119], державний фінансовий контроль забезпечується через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі. Таким чином, державний фінансовий контроль є поняттям широким, яке охоплює усі види перевірок і наглядових заходів у сфері державних фінансів. Попри це, в науковій літературі ці поняття нерідко використовуються як синоніми або трактуються нечітко, що зумовлює необхідність їх чіткого розмежування.

Розмежування між поняттями «державний фінансовий контроль» та «державний аудит» є предметом численних досліджень. Так, Попович С. підкреслює, що аудит в межах державного контролю слід розглядати як логічно структуровану, доказову функцію, що ґрунтується на принципах професійного скептицизму, системності та об'єктивності [106]. У свою чергу, Русіна Ю. розглядає зазначену категорію крізь призму воєнного часу, акцентуючи на оперативності, гнучкості та ризико-орієнтованому підході до проведення контрольних заходів [135].

Окрема група наукових робіт фокусується на українських реаліях функціонування фінансового контролю. Зокрема, Бардаш С., Баранюк Ю., Долбнева Д. аналізують процеси трансформації державного фінансового аудиту в Україні, акцентуючи увагу на нормативно-організаційних аспектах його реалізації [50; 193].

Інституційна еволюція органів державного аудиту в Україні – від Контрольно-ревізійного управління до Державної аудиторської служби України досліджено в роботі Балан А. та Домбровської В., які наголошують на ключовій ролі євроінтеграційного вектора та Угоди про асоціацію з ЄС у формуванні сучасної моделі аудиту [192]. У цьому контексті, окрему увагу привертають звіти Міністерства фінансів України, в яких висвітлено роль Центрального гармонізаційного підрозділу (CHU) та поступове впровадження елементів системи внутрішнього контролю на основі COSO-моделі [95].

Проблематика незалежності та підзвітності органів аудиту розкрита в рамках міжнародного контексту. INTOSAI у своєму щорічному звіті наголошує

на критичному значенні дотримання принципів, викладених у Lima та Mexico Declarations, для забезпечення інституційної стійкості верховних органів аудиту. Водночас, аналіз Інституту аналітики та адвокації засвідчує наявність практичних проблем реалізації функції підзвітності: лише 14% рекомендацій Рахункової палати мають конкретні вимірювані результати [188]. Схожі аналітичні висновки містяться в звітах ОЕСР, згідно з якими індикатор незалежності верховного органу аудиту для України становить 0,54 при середньому значенні серед країн ОЕСР на рівні 0,7 [236].

Більшість вітчизняних науковців вважають аудит прогресивною, незалежною формою контролю [140]. Аудит, на відміну від традиційної ревізії, не обмежується виявленням порушень, а передбачає глибокий аналіз діяльності для оцінки ефективності управління ресурсами. В Законі України [114] подано визначення аудиту фінансової звітності як незалежної перевірки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності з метою висловлення думки про їх відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам. Отже, аудит суб'єктів господарювання у приватному секторі здійснюється незалежними аудиторами або фірмами і має на меті захист інтересів власників, тоді як державний аудит – це різновид контролю, що проводиться уповноваженими державними органами і фокусується на оцінці законності та ефективності використання публічних коштів.

Аудит традиційно означає незалежну перевірку фінансової інформації суб'єкта, метою якої є висловлення професійної думки щодо її достовірності та відповідності встановленим критеріям [254]. Також важливо, що згідно ГКУ аудит проводиться незалежними фахівцями (аудиторами чи аудиторськими фірмами) і, на відміну від внутрішніх перевірок, має забезпечувати об'єктивність і неупередженість висновків [29]. Науковці також підкреслюють визначені риси аудиту. Так, за одним із класичних підходів, аудит – це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник збирає та оцінює свідчення про інформацію, що підлягає кількісній оцінці, щоб визначити і виразити у висновку

ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям [190]. Таким чином, до ключових ознак аудиту відносяться незалежність, системність, наявність встановлених критеріїв (стандартів) та мета у формі аудиторського висновку про достовірність фінансової звітності.

У контексті державного фінансового контролю аудит набуває специфічних рис. Державний фінансовий аудит є різновидом державного контролю, що проводиться державними органами (Держаудитслужба, Рахункова палата тощо) і спрямований не лише на перевірку звітності, але й на оцінку законності, ефективності й економності використання публічних коштів та майна [29]. За визначенням ГКУ, державний фінансовий аудит полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних/комунальних коштів і майна, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінзвітності, а також оцінці функціонування системи внутрішнього контролю на об'єкті аудиту [29]. На відміну від традиційного незалежного аудиту, що здійснюється на замовлення підприємств приватного сектору, державний аудит має публічно-правовий характер. Метою державного фінансового аудиту є підвищення результативності управління державними фінансами, надати рекомендації для усунення виявлених недоліків і запобігання порушенням у майбутньому [94]. Проте методично державний аудит подібний до класичного аудиту, оскільки включає аналіз документів, перевірку обліку та формулювання аудиторського звіту за результатами перевірки [230].

Дещо іншу мету та завдання має внутрішній аудит. В межах економічного контролю підприємства внутрішній аудит розглядається як складова системи внутрішньогосподарського контролю. Він виконує контрольні функції на користь керівництва, перевіряючи збереження активів, правильність обліку тощо [153]. Через підпорядкованість керівництву внутрішній аудит частково втрачає незалежність, але залишається важливим елементом системи контролю, доповнюючи зовнішній аудит. Попри спільність завдань і процедур, аудит не тотожний повністю поняттю контролю через те, що він має інші цілі та

принципи, які орієнтовані на підтвердження достовірності звітності та консультування з покращення ефективності діяльності підприємства.

Державний аудит – це одна з форм такого контролю, що характеризується незалежністю, системністю та націленістю на підвищення ефективності управління державними ресурсами. У сучасних умовах розвитку державних фінансів роль аудиту зростає, оскільки він сприяє прозорості, підзвітності та раціональному використанню бюджетних коштів [83]. Впровадження аудиторських підходів у державний фінансовий контроль дозволяє не лише виявляти фінансові порушення, а й надавати рекомендації для покращення управління, що має практичну цінність для сфери обліку і контролю.

Попри наявні наукові дослідження та інтерес до проблематики державного фінансового контролю та аудиту, залишається низка проблемних тем, які потребують наукового розкриття. Зокрема, бракує порівняльних панельних досліджень ефективності запровадження міжнародних стандартів аудиту (ISSAI) у європейських країнах, відсутній кількісний аналіз залежності між впровадженням таких стандартів та зростанням бюджетної дисципліни, а також не здійснено систематичного моніторингу ефективності впровадження аудиторських рекомендацій у державному секторі України.

Розглядаючи державний фінансовий аудит як ключову форму державного фінансового контролю, необхідно розуміти його види. Так, за міжнародними стандартами вищих органів аудиту (INTOSAI) визначають три основні види державного аудиту: фінансовий аудит, аудит відповідності (комплаєнс) та аудит ефективності [221]. Зазначені види закріплені у фундаментальних принципах ISSAI 100 та деталізовані в стандартах серії 200–300.

Фінансовий аудит зосереджується на перевірці фінансової звітності та бухгалтерських даних. Його мета - встановити, чи підготовлена фінансова інформація установи в усіх суттєвих аспектах відповідно до чинної концептуальної основи фінансової звітності та законодавчих вимог [221]. Аудитор отримує достатні докази, щоб висловити думку, чи не містять фінансові звіти суттєвих викривлень через помилки або шахрайство. Фінансовий аудит дає

впевненість користувачам звітності, зокрема державним органам і громадськості, щодо правдивості та законності фінансових даних.

Аудит відповідності (комплаєнс-аудит) спрямований на перевірку дотримання об'єктом аудиту вимог законів, правил, політик та інших нормативів. Предметом аудиту відповідності є оцінка, чи відповідають діяльність, фінансові операції та інформація встановленим критеріям відповідно до законодавчих та нормативних вимог [221]. Тобто, аудитору потрібно перевірити законність і правильність здійснення державних витрат та операцій. Результатом комплаєнс-аудиту є незалежний висновок про відповідність об'єкта аудиту вимогам бюджетного законодавства, постанов уряду, міжнародних зобов'язань тощо.

Аудит ефективності (аудит діяльності або «performance audit») має на меті оцінити, наскільки економно, продуктивно і результативно використовуються державні ресурси при досягненні поставлених цілей. Згідно з INTOSAI, аудит ефективності покликаний з'ясувати, чи здійснюються програми та заходи відповідно до принципів економичності, ефективності та результативності, і чи є можливості для їх вдосконалення [221]. Аудитори аналізують, чи отримано заплановані результати за мінімально можливих витрат, визначають причини відхилень від встановлених критеріїв та надають рекомендації щодо покращення діяльності. Тобто аудит ефективності оцінює не лише дотримання правил, а й управлінський аспект, а саме якість виконання державних програм, досягнення цілей та вплив на суспільство.

Отже, міжнародні стандарти INTOSAI регламентують підходи до кожного виду аудиту. ISSAI 200 містить принципи фінансового аудиту, ISSAI 300 – принципи аудиту ефективності, а ISSAI 400 – принципи аудиту відповідності. Відповідно до ISSAI 100, незалежно від типу аудиту, всі вони поділяють спільні фундаментальні елементи: незалежність аудитора, об'єктивність, належна увага до доказів [221].

Практична реалізація зазначених видів державного аудиту в Україні відбувається як через діяльність зовнішніх органів фінансового контролю (Верховного аудиторського органу – Рахункової палати), так і через роботу органів внутрішнього державного фінансового контролю. ДАСУ, будучи

центральним органом виконавчої влади у сфері фінансового контролю, застосовує всі три форми аудиту у своїй роботі. Зокрема, відповідно до законодавства, ДАСУ проводить державний фінансовий аудит, інспектування (ревізії) та перевірки державних закупівель і моніторинг закупівель [104].

Поняття «державний фінансовий аудит» у вітчизняній практиці поєднує елементи аудиту ефективності та аудиту відповідності. За законом [119], державний фінансовий аудит - це форма державного фінансового контролю, що передбачає перевірку та аналіз фактичного стану використання державних і комунальних коштів, майна та інших активів, здійснювану органом державного фінансового контролю. Він охоплює оцінку законності та ефективності такого використання, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності, а також функціонування системи внутрішнього контролю

Результати проведеного аудиту оформлюються у формі звіту з висновками та рекомендаціями. Таким чином, діяльність Держаудитслужби узгоджується з міжнародними стандартами: фінансові аудити забезпечують перевірку звітності підконтрольних установ, аудити відповідності (ревізії) виявляють порушення законодавства, а аудити ефективності (у форматі державного фінансового аудиту) – оцінюють продуктивність і результативність використання бюджетних ресурсів. Всі ці форми контролю спрямовані на підвищення фінансової дисципліни та оптимізацію управління державними фінансами.

Що стосується інспектування, то законодавство [114] визначає його як форму державного фінансового контролю у вигляді ревізії, що передбачає документальну та фактичну перевірку фінансово-господарської діяльності з метою виявлення порушень законодавства та осіб, відповідальних за їх допущення. Тобто, якщо державний аудит спрямований на оцінку ефективності, законності та результативності використання державних ресурсів і формування рекомендацій, то інспектування зосереджене на фіксації правопорушень і встановленні відповідальних.

Окремим і надзвичайно важливим напрямом, що активно розвивається є фінансовий моніторинг, який становить споріднену до державного фінансового

контролю підсистему та набуває розширеного функціонального змісту, виходячи за межі суто спостереження або виявлення фактів порушень. Сьогодні він інтегрується в стратегічну інфраструктуру управління державними фінансами, виконуючи як інструмент попередження, так і механізм реагування на ризики. Крім того, фінансовий моніторинг спрямований на протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, а також фінансуванню тероризму та розповсюдженню зброї масового ураження. Його розвиток визначений як міжнародне зобов'язання України в межах імплементації Угоди про асоціацію з ЄС та приведення законодавства у відповідність до норм Директиви ЄС 2015/849 [48] та Регламенту ЄС 2015/847 [130].

Система фінансового моніторингу в Україні виконує регулятивно-контрольну функцію і розглядається науковцями як елемент профілактичного контролю, спрямованого на запобігання ризикам фінансових зловживань ще до фактичного вчинення правопорушення. Такий підхід відображає превентивну парадигму фінансового контролю, яка відповідає сучасним європейським стандартам.

Науковці, зокрема, Аркуша Л. [2], Базилюк А. [6], Буткевич С. [13] у своїх роботах акцентували на необхідності узгодження законодавства про фінансовий моніторинг з іншими сферами суспільних фінансових відносин та з міжнародною нормативною базою. Вони підкреслюють, що юридичний характер фінансового моніторингу є базовим, оскільки дії, яким він протидіє, класифікуються як кримінальні злочини, що підлягають кримінальній відповідальності відповідно до Кримінального кодексу України.

У контексті державного фінансового контролю моніторинг набув практичного значення, зокрема у сфері публічних закупівель. Наразі Держаудитслужба здійснює моніторинг публічних закупівель шляхом проведення оперативної дистанційної перевірки тендерів у електронній системі задля виявлення порушень ще на стадії проведення закупівлі чи виконання договору [94]. Такий моніторинг проводиться онлайн і дає змогу запобігти порушенням до того, як гроші будуть витрачені. Тобто, моніторинг у фінансовій

діяльності є інструментом попереджувального контролю, що орієнтований на безперервне спостереження та раннє виявлення проблем.

Попри тісний взаємозв'язок таких понять як аудит, контроль і моніторинг, вони мають різні акценти та рольові характеристики (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика понять «аудит», «контроль» і «моніторинг»

Ознака	Аудит	Контроль	Моніторинг
Поняття	незалежна перевірка фінансової звітності, ефективності чи відповідності операцій	система дій для забезпечення дотримання встановлених правил, норм, інструкцій	системне спостереження за процесами або явищами з метою їх аналізу та виявлення відхилень
Мета	надання обґрунтованої думки щодо об'єкта перевірки, формування рекомендацій	виявлення і запобігання порушенням, забезпечення законності	оперативне реагування на зміни, виявлення ризиків, формування ранніх сигналів
Види	фінансовий аудит, аудит відповідності, аудит ефективності	попередній, поточний, наступний контроль	первинний (ex-ante), поточний (on-going), підсумковий (ex-post)
Суб'єкти	зовнішні (ДАСУ, Рахункова палата, аудитори), внутрішні аудитори	внутрішні служби контролю, зовнішні контролюючі органи	служби фінмоніторингу, автоматизовані системи, підрозділи аудиту
Основні інструменти	аудиторські процедури	перевірки, ревізії, інвентаризації, звітність	дані з транзакцій, ризик-індикатори, IT-моніторинг, комплаєнс-аналітика
Часовий аспект	проводиться періодично або після завершення звітного періоду	може бути попереднім, поточним або наступним	в режимі реального часу або з коротким лагом
Приклади застосування	аудит використання коштів держбюджету, аудит ProZorro	контроль державних закупівель, перевірка цільового використання субвенцій	моніторинг операцій з відмивання коштів, моніторинг виконання бюджету

*Джерело:* власна розробка автора

Спільним для всіх інструментів фінансового контролю є спрямування на забезпечення достовірності інформації, законності операцій та ефективності використання ресурсів. Внутрішній аудит, наприклад, виконує функції, багато в чому спільні з функціями внутрішнього контролю, оскільки фактично інтегрований у систему контролю підприємства. Моніторинг, своєю чергою,

можна розглядати як різновид спостережного контролю, оскільки він не втручається в процеси, а тільки фіксує їхні параметри для подальшої оцінки.

Головна відмінність аудиту від контролю полягає в характері і порядку проведення. Контроль (інспектування, ревізія) може здійснюватися раптово, без попередження, часто за ініціативою контролюючого органу, щоб виявити порушення, натомість аудиторська перевірка зазвичай планується і узгоджується з об'єктом – аудитор попередньо домовляється про проведення перевірки, визначає її терміни і програму [125]. Контрольні перевірки державних органів строго регламентовані законодавством і можуть мати імперативний, примусовий характер, тоді як аудит (особливо зовнішній незалежний) діє більш м'яко, консультативно-дорадчим чином. Важливо й те, що аудит в класичному розумінні – це приватна професійна діяльність, що регулюється стандартами і саморегулювальною організацією аудиторів, тоді як державний контроль здійснюється владними повноваженнями на основі законів [125]. З позиції бухгалтерського обліку, аудит орієнтований на підтвердження достовірності фінансової звітності та надання впевненості користувачам, у той час як контроль (ревізія) більше зосереджується на виявленні конкретних порушень, збитків, винних осіб і забезпеченні їх усунення [8]. Наприклад, ревізія як форма контролю ставить за мету викриття фактів розкрадань чи недостач і припинення зловживань, тому під час ревізії детально перевіряються первинні документи, інвентаризується майно, встановлюються винуватці порушень з подальшим притягненням їх до відповідальності. Аудит же концентрується на висловленні незалежної думки щодо звітності в цілому і формулюванні рекомендацій з покращення фінансового стану об'єкта [193].

Моніторинг відрізняється від традиційних перевірок часовим режимом і глибиною втручання. Моніторинг працює безперервно, тоді як аудит і контроль проводяться періодично (разово або за графіком). Моніторинг здійснюється переважно дистанційно та автоматизовано (наприклад, шляхом аналізу звітних даних або електронних показників) і не передбачає повної детальної перевірки всіх документів. Натомість аудит та контроль часто мають характер вибіркової або

комплексної перевірки. Аудитор може перевірити вибірку транзакцій чи звітів, а ревізор суцільно дослідити фінансово-господарські операції за певний період. Натомість моніторинг, по суті, працює як раннє попередження. Відстежуючи ключові індикатори, він сигналізує про потенційні проблеми, які згодом можуть стати об'єктом детального аудиту чи контрольної перевірки. Наприклад, якщо система моніторингу державного бюджету фіксує перевищення витрат за певною програмою, на основі цього сигналу може бути ініційовано позапланову ревізію. У сфері публічних закупівель моніторинг проводиться під час здійснення закупівель і контрактів, що відрізняє його від пост-аудиту [94]. Отже, моніторинг доповнює аудит і контроль, забезпечуючи безперервність контролю між окремими аудиторськими перевірками.

Інструменти державного фінансового аудиту та моніторингу розглядаються як основа для забезпечення фінансової безпеки країни. Окремі дослідження встановлюють зв'язок між ефективністю національної системи фінансового моніторингу та рівнем реалізації безпекових функцій держави [216]. У цьому контексті показано значення превентивного аудиту, раннього виявлення загроз і системного аналізу транзакцій у державному секторі.

Таким чином, терміни «контроль», «аудит» і «моніторинг» мають спільну прикладну природу, однак відрізняються за ієрархією, функціональним навантаженням, методами реалізації та правовим регулюванням. На рис. 1.2 фінансовий контроль представлений як надсистема, що охоплює аудит як регламентовану форму незалежної оцінки, а також моніторинг як безперервний процес спостереження й аналізу.

Схема дає змогу простежити інтеграцію функцій між поняттями, а також виявити зони дублювання завдань, характерних для аналітичної, діагностичної та превентивної складових фінансового контролю. Такий підхід сприяє глибшому розумінню функціонального поділу у сфері державних фінансів, посиленню методологічної чіткості та побудові ефективних моделей взаємодії суб'єктів контролю.

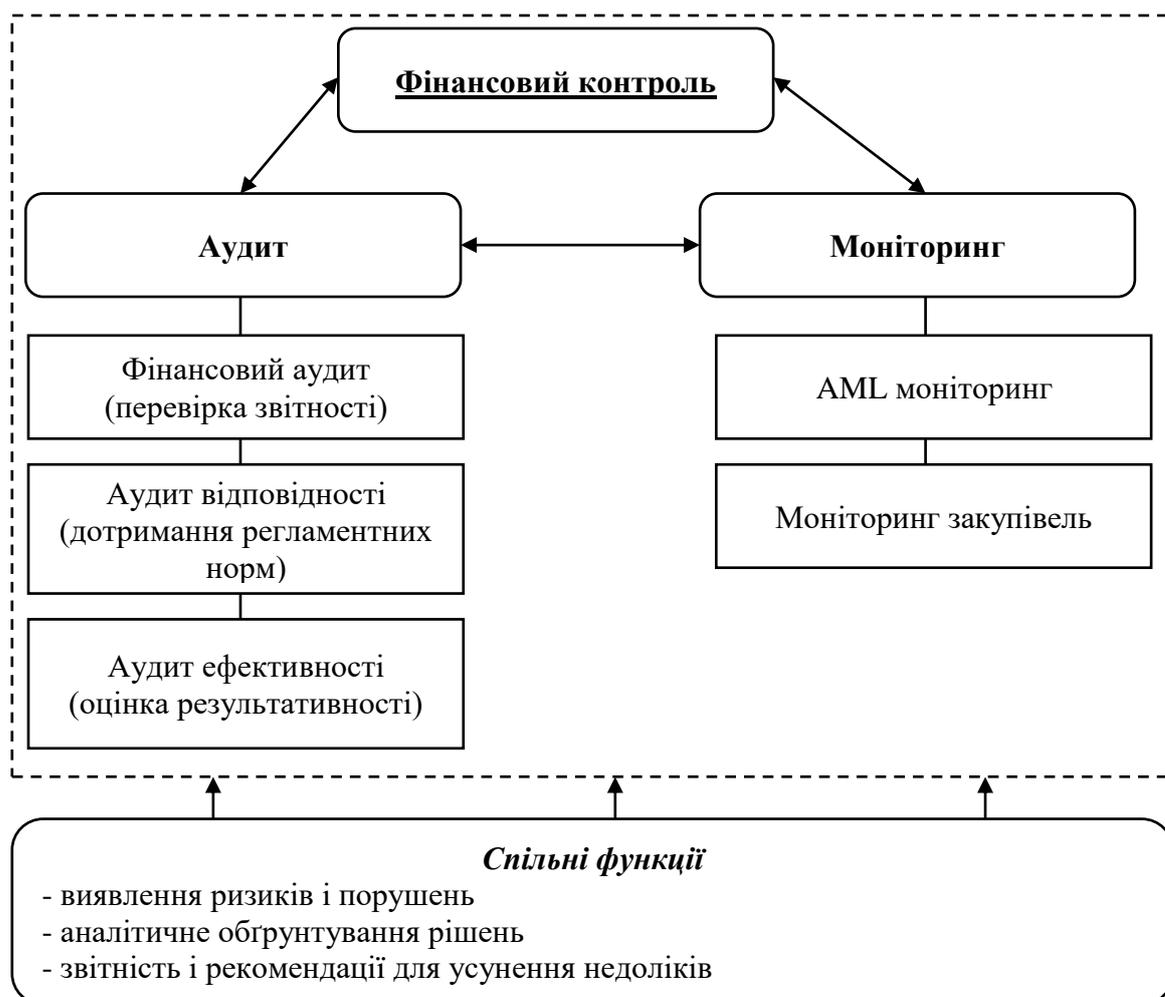


Рис. 1.2. Ієрархія та взаємозв'язки понять «контроль», «аудит» і «моніторинг» в контексті державного фінансового контролю

*Джерело:* власна розробка автора

Побудова ієрархії свідчить про те, що фінансовий контроль виступає надсистемним поняттям, у межах якого функціонують спеціалізовані форми оцінки – аудит та моніторинг, що мають власні інституційні, методологічні та процедурні особливості.

Аудит, зокрема, фокусується на формуванні незалежного судження про стан об'єкта контролю, опираючись на міжнародні стандарти та регламентовані методи. Його головна функція полягає у підтвердженні достовірності звітності, оцінці ефективності та відповідності дій управлінських структур визначеним критеріям. Моніторинг натомість виконує роль превентивного інструмента, забезпечуючи постійне спостереження за фінансовими операціями з метою

раннього виявлення ризиків, а його застосування часто автоматизоване та не потребує безпосередньої присутності контролера.

Важливо підкреслити, що між цими формами існує суттєвий функціональний перетин, який проявляється у використанні спільних інструментів, аналітичних методів і підходів до оцінки. Зокрема, елементи моніторингу дедалі активніше впроваджуються у процеси ризик-орієнтованого аудиту, а результати аудиторських перевірок можуть слугувати основою для налаштування систем моніторингу.

Отже, схема підтверджує, що ефективна система фінансового контролю має бути цілісною, багаторівневою та адаптивною, де аудит, контроль і моніторинг не конкурують, а взаємодоповнюють одне одного. Їхнє гармонійне поєднання забезпечує досягнення стратегічної мети – прозорого, підзвітнього та результативного управління державними фінансами.

Таким чином, дослідження доводить, що трансформація державного фінансового контролю в Україні перебуває на етапі переходу до сучасної моделі публічного аудиту, орієнтованої на результативність, прозорість і стратегічну доцільність. Отримані результати можуть бути використані як теоретична база для подальших досліджень, а також для розробки дорожньої карти реформування державного аудиту в контексті адаптації до європейських практик та стандартів.

## **1.2. Науковий вимір проблематики державного фінансового контролю в національному та міжнародному контексті**

В сучасній системі соціально-економічних взаємозв'язків фінансовий контроль є одним із ключових механізмів забезпечення ефективності використання публічних фінансів, прозорості управлінських процесів та фінансової безпеки держави. Як зазначають В. І. Вербінець та В. Р. Якушкіна «визначення фінансового контролю є предметом різних тлумачень, зокрема як комплексна категорія, що поєднує два види контролю – державного та недержавного, відокремлення державного фінансового контролю та появу нової категорії – публічного фінансового контролю» [18]. Тому варто розглянути

питання «фінансового контролю», оскільки актуальність підтверджується як у науковому, так і в прикладному аспектах, зокрема у провідних наукових базах даних (Scopus, Web of Science, Google Scholar) опубліковано значну кількість досліджень, присвячених питанням організації, ефективності та модернізації фінансового контролю, захищено значна кількість дисертацій на теми, пов'язані з внутрішнім, державним, банківським та міжнародним фінансовим контролем, при тому тематика охоплює аналіз інституційних механізмів, оцінку ефективності контрольних процедур, впровадження сучасних цифрових інструментів та запобігання корупційним ризикам.

Дисертаційні дослідження з тематики фінансового контролю в Україні охоплюють широкий спектр питань: від теоретико-методологічних основ державного фінансового контролю до прикладного його застосування в окремих сферах державного управління, цифровізації, правового регулювання, внутрішнього аудиту, публічних закупівель, освіти та місцевих бюджетів.

Аналітичне узагальнення виконано на основі національного репозиторію академічних текстів [91], станом на 2025 рік, захищено 153 дисертації за різними науковими спеціальностями, у тематиці яких фігурує поняття «фінансовий контроль» (рис. 1.3).

Дослідження дисертаційних робіт, вибірка яких сформована за тематикою фінансового контролю, дала змогу визначити спектр наукових спеціальностей та напрямів, у межах яких можна виявити актуальні наукові інтереси та аспекти вивчення проблемних питань.

Аналіз засвідчив, що фінансовий контроль як об'єкт наукового дослідження є міждисциплінарним явищем, яке охоплює переважно економічну, правову та управлінську площини, при тому найбільша кількість дисертацій виконана у межах спеціальностей, що належать до фінансово-економічного блоку, тому можна стверджувати, що фінансовий контроль передусім розглядається як елемент управління фінансовими потоками, державними та корпоративними ресурсами, а також як інструмент забезпечення фінансової безпеки. Водночас значна частина дисертаційних робіт представлена в рамках правових аспектів,

що вказує на зростання ролі нормативно-правового регулювання, а також на актуальність досліджень адміністративно-правових засад здійснення контролюючих функцій.

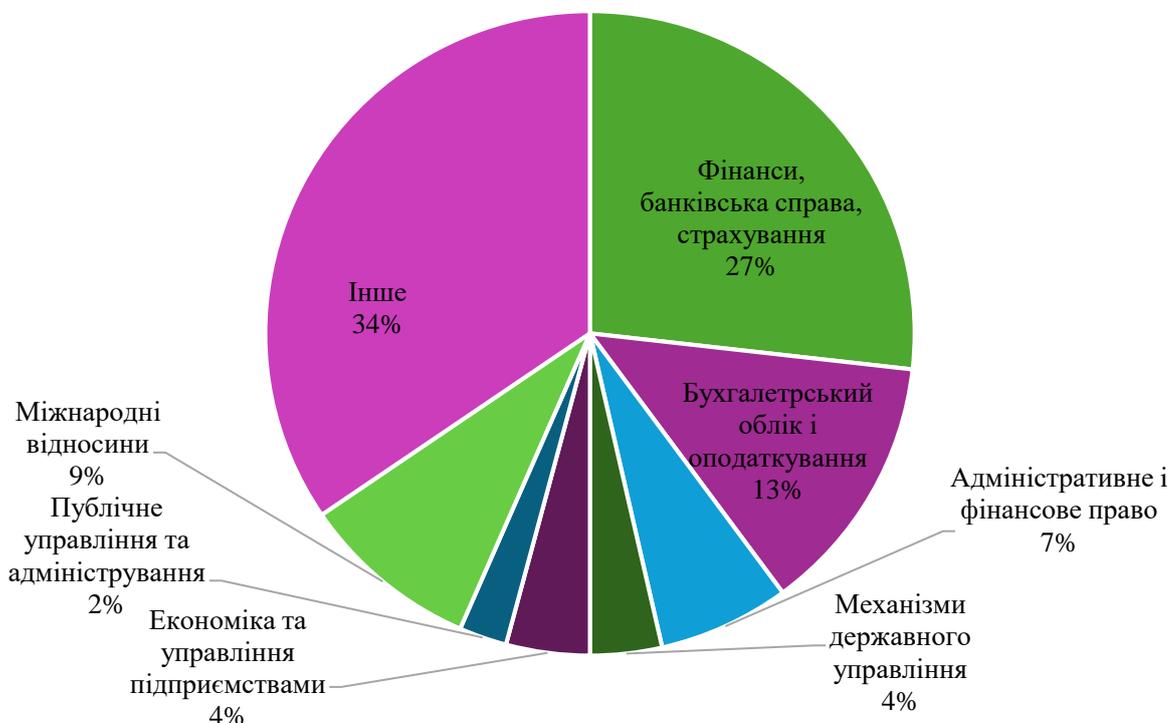


Рис. 1.3. Дисертаційні дослідження за тематикою «фінансовий контроль» в розрізі наукових спеціальностей

*Джерело:* складено автором на основі [91] за ключовими словами «фінансовий контроль»

Помітною є присутність досліджуваної тематики й у наукових напрямках, пов'язаних із державним управлінням, що логічно впливає з огляду на роль державних інституцій у системі фінансового контролю, особливо у бюджетній сфері, крім того, деякі роботи досліджують контрольні функції в розрізі міжнародної економіки, аудиту, економічної безпеки, що демонструє розширення питань, у яких розглядається фінансовий контроль.

У табл. 1.3. подано актуальну вибірку дисертаційних досліджень, систематизованих за основними науковими напрямками відповідно до їх змісту, ключових понять та сфери застосування, такий поділ дозволяє проаналізувати тематику досліджень, зрозуміти динаміку розвитку наукових підходів та оцінити сучасні вектори державної фінансової політики.

## Дисертаційні дослідження за напрямом фінансового контролю

Спеціальність	Рік	Автор	Назва дисертації
072/08.00.08 Фінанси, банківська справа, страхування/ Гроші, фінанси і кредит	2025	Піхоцька Марія Романівна [102]	Державний фінансовий контроль в Україні в умовах євроінтеграції
	2021	Жадан Олена Володимирівна [57]	Фінансовий контроль виконання місцевих бюджетів
	2021	Борисенко Лариса Миколаївна [11]	Модернізація державного фінансового контролю в Україні
	2020	Баранюк Юрій Романович [7]	Державний фінансовий контроль в умовах інституційних трансформацій
	2019	Конащук Надія Едуардівна [73]	Фінансовий контроль у сфері публічних закупівель
071/08.00.09 Облік і оподаткування/ Бухгалтерський облік, аналіз, аудит	2025	Шевчук Олег Антонович [180]	Цифровізація обліку і контролю електронних транзакцій: фінансовий, управлінський та безпековий рівні
	2020	Пушкарьова Олена Юрійівна [127]	Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю
	2020	Кононенко Олена Леонідівна [74]	Аналіз та контроль фінансової звітності бюджетних установ України
	2019	Артюх Оксана Валентинівна [3]	Податковий аудит у системі фінансового контролю: теорія, методологія та організація
	2011	Жовніренко Олена Вікторівна [58]	Фінансовий контроль діяльності сільськогосподарських підприємств
08.00.03 Економіка та управління національним господарством	2018	Ключка Сергій Сергійович [70]	Державний фінансовий контроль у системі економічної безпеки держави
	2018	Калиневич Галина Михайлівна [67]	Регуляторні засоби забезпечення фінансового контролю в системі освіти України
	2017	Сидоренко Олексій Миколайович [144]	Роль системи державного фінансового контролю України у забезпеченні економічної безпеки
281/12.00.07 Публічне управління та адміністрування/ Адміністративне право і процес, фінансове право, інформаційне право	2025	Левицький Ярослав Юрійович [79]	Державний фінансовий контроль в забезпеченні бюджетної безпеки держави
	2024	Духневич Ольга Володимирівна [54]	Державний внутрішній фінансовий контроль в правоохоронних органах влади (на прикладі Національної поліції України)
	2024	Бортняк Валерій Анатолійович [12]	Адміністративно-правові основи фінансового контролю в Україні: теорія та практика
	2021	Ізотов Віталій Валерійович [65]	Адміністративно-правові засади забезпечення та реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю
	2020	Прасюк Володимир Маркович [113]	Адміністративно-правове регулювання державного фінансового контролю за законодавством України
	2020	Попадинець Ігор Ігорович [105]	Організаційно-правові форми фінансового контролю

Джерело: розроблено автором на основі [91]

За результатами аналізу дисертаційних робіт спостерігається стійке зростання наукового інтересу до проблематики державного фінансового контролю, зокрема тематика дисертацій охоплює як загальнотеоретичні, так і прикладні напрями, серед яких: модернізація державного фінансового контролю, контроль у сфері публічних закупівель, внутрішній аудит, цифровізація обліку та контролю електронних трансакцій, податковий аудит, а також адміністративно-правове регулювання контрольної діяльності. Значна частина досліджень зосереджена на забезпеченні економічної та бюджетної безпеки держави, що свідчить про переорієнтацію фінансового контролю на потреби стратегічного управління та державного розвитку.

Аналіз за спеціальностями демонструє міждисциплінарний характер досліджень, зокрема економічні науки акцентують увагу на інструментарії та ефективності контролю, тоді як правові дослідження формують концептуальні підходи до нормативно-правового забезпечення контрольної діяльності. Особливої актуальності набувають праці останніх років, у яких висвітлюються питання цифровізації фінансового контролю, впровадження сучасних ІТ-рішень у сфері аудиту та обліку, а також правових механізмів забезпечення прозорості й підзвітності у державному секторі.

Дисертаційні дослідження Піхоцької М.Р., Баранюка Ю.Р. та Борисенко Л.М. зосереджуються на системному аналізі трансформації державного фінансового контролю та впливу євроінтеграційних процесів, інституційних змін та модернізації контрольного середовища. У роботі Піхоцької М.Р. запропоновано концептуальні підходи до адаптації фінансового контролю в Україні до вимог ЄС, з урахуванням стандартів прозорості та підзвітності [102], Баранюком Ю.Р. обґрунтовано роль фінансового контролю як інструменту забезпечення інституційної спроможності публічного сектору [8], а Борисенко Л.М. акцентує увагу на необхідності технічного й організаційного оновлення контрольної системи [11].

Основними викликами, що постають перед сучасною системою фінансового контролю, є адаптація до стандартів ЄС, забезпечення комплексної автоматизації

контрольних процедур, подолання фрагментарності правового регулювання, а також інтеграція внутрішнього й зовнішнього аудиту в єдину систему моніторингу державних фінансів.

Значну увагу питанням прикладного застосування фінансового контролю в бюджетному процесі приділено у працях Жадан О.В., Конащук Н.Є. та Калиневич Г.М. Зокрема, Жадан О.В. досліджує специфіку контролю виконання місцевих бюджетів та пропонує напрями підвищення ефективності контролю в органах місцевого самоврядування [57]. У роботі Конащук Н.Є. розглянуто методологію здійснення контролю у сфері публічних закупівель, а також критерії оцінки результативності контрольних заходів [73]. Калиневич Г.М. аналізує регуляторні механізми фінансового контролю в системі освіти, запропонувавши рекомендації щодо його вдосконалення [67].

Питання цифровізації, внутрішнього аудиту та автоматизації обліково-контрольних процедур висвітлено у дослідженнях Шевчука О.А., Пушкарьової О.Ю. та Артюх О.В. Зокрема, Шевчук О.А. запропонував комплексну модель цифрового контролю електронних трансакцій, яка охоплює фінансовий, управлінський і безпековий рівні [180], Пушкарьова О.Ю. удосконалила організаційно-методичне забезпечення внутрішнього аудиту як складової державного фінансового контролю [127], а Артюх О.В. дослідила теоретико-методологічні засади податкового аудиту в загальній системі фінансового контролю [3].

У низці дисертацій, виконаних за адміністративно-правовим напрямом, зокрема Левицького Я.Ю., Духневич О.В., Бортняка В.А., Ізотова В.В., Прасюка В.М., Попадинця І.І., досліджено питання правового регулювання державного фінансового контролю, адміністративної відповідальності та організаційно-правових механізмів реалізації контрольної функції держави. Зокрема, Левицьким Я.Ю. охарактеризовано фінансовий контроль як інструмент забезпечення бюджетної безпеки держави [79], а Духневичем О.В. проаналізовано функціонування внутрішнього фінансового контролю в правоохоронних органах [54]. Ізотов В.В., Прасюк В.М. та Попадинець І.І.

розглянули адміністративно-правові основи організації контролю та проблеми законодавчого забезпечення цієї сфери [65; 113; 105]. Також актуальними є питання аналізу державного фінансового контролю використання міжнародної технічної допомоги [47; 46]. Автори визначають державний фінансовий контроль як стратегічний інструмент зміцнення бюджетної безпеки.

Перспективними напрямками подальших досліджень у сфері фінансового контролю є удосконалення механізмів цифрової трансформації контрольної діяльності, зокрема впровадження інтегрованих інформаційно-аналітичних систем, заснованих на технологіях Big Data, штучного інтелекту та блокчейну. Актуальним є також формування ризикоорієнтованих моделей оцінювання ефективності бюджетного контролю, що дозволяють зосередити ресурси на найуразливіших напрямках витрачання публічних коштів. Подальшого теоретико-методологічного обґрунтування потребує синергія між внутрішнім та зовнішнім контролем, а також їх інтеграція в загальну систему управління державними фінансами, крім того, перспективним напрямом є дослідження правових механізмів підвищення відповідальності посадових осіб за результати контрольних дій, а також удосконалення структури та фінансування органів державного фінансового контролю з урахуванням ефективних міжнародних практик. Усе це зумовлює необхідність міждисциплінарного підходу до вивчення проблематики фінансового контролю в поєднанні економічних, управлінських та правових впливів.

Виявлення основних проблемних питань, актуальності та перспективних напрямків дослідження вимагають комплексного аналізу вже існуючих наукових праць. У процесі дослідження було використано провідні наукометричні платформи Scopus, Web of Science та Google Scholar, що забезпечили доступ до значного обсягу наукових публікацій, присвячених широкому спектру актуальних тем. Вибір саме цих баз обумовлений високим рівнем їх наповнення, систематизованістю даних та доведеним рівнем достовірності й академічної якості представлених джерел. Аналітичною основою дослідження виступив бібліометричний підхід, який розглядається як інструмент кількісної оцінки

зовнішніх параметрів наукових публікацій: обсягу, динаміки, цитованості, авторських мереж тощо. Обраний метод є загально визнаним у контексті метааналітичних досліджень та дозволяє виявляти як кількісні тенденції, так і якісні зміни у розвитку наукової тематики.

Бібліографічний аналіз складався з двох послідовних етапів: пошук і систематизація релевантної наукової інформації, а також поглиблений аналіз змісту та взаємозв'язків між публікаціями, що дозволило сформулювати цілісне бачення стану та перспектив досліджуваної галузі. На першому етапі було виконано пошук за ключовими словами «public financial control» (державний фінансовий контроль). Такий вибір був зумовлений прагненням охопити найбільш репрезентативну частину наукової літератури, яка прямо стосується концептуальних, правових, організаційних та прикладних аспектів функціонування фінансового контролю в публічному секторі. Варто відзначити, що поняття фінансового контролю є багатокomпонентним і комплексним та охоплює не лише контроль у вузькому розумінні, але й тісно пов'язані з ним процеси, такі як фінансовий моніторинг, внутрішній і зовнішній аудит, ревізія, оцінка ефективності використання ресурсів, а також інструменти нагляду, перевірки, звітності та ризик-менеджменту. Таке широке трактування відповідає сучасним підходам до управління публічними фінансами, де контроль виступає не лише засобом виявлення порушень, а й інструментом запобігання, стратегічного планування, забезпечення прозорості та зміцнення довіри до державних інституцій. Таким чином обрана вибірка шляхом фільтрування виявила найбільш релевантні наукові праці: Scopus – 1330 публікацій, Web of Science – 4828 публікацій; Google Scholar – 4960 публікацій (рис. 1.4).

На рисунку 1.4 представлено порівняння динаміки використання ключових слів «фінансовий контроль» у наукометричних базах Web of Science та Scopus у період з 2000 по 2024 рік.

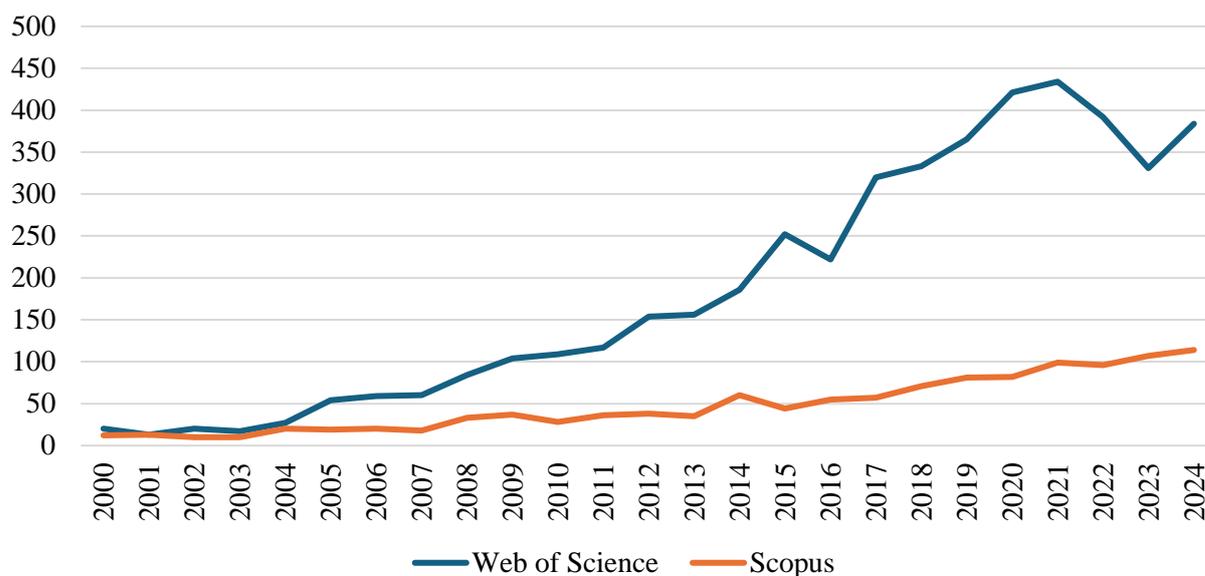


Рис. 1.4. Порівняння динаміки використання ключових слів «фінансовий контроль» в наукометричних базах Scopus та Web of Science

*Джерело:* власна розробка автора

Аналіз графічних даних свідчить про суттєву відмінність у кількості наукових публікацій, починаючи з 2007 року, спостерігається поступове зростання кількості публікацій у базі Web of Science, яке набуває інтенсивного характеру після 2013 року, з піковими значеннями у 2021 та 2022 роках, що перевищують 400 публікацій, у той час як у базі Scopus динаміка зростання є більш стабільною та помірною. Загалом отримані результати демонструють зростаючий науковий інтерес до проблематики фінансового контролю, особливо за останні роки (табл. 1.4).

Аналіз наукових публікацій в наукометричній базі Scopus, присвячених проблематиці фінансового контролю, дозволяє виокремити ключові напрями сучасних досліджень у цій галузі, зокрема серед основних тематик виділяють питання організації та удосконалення фінансового контролю як у корпоративному, так і в державному секторах, розробка методичних підходів до оцінювання його ефективності, а також дослідження історичних, інституційних та технологічних аспектів контролю.

Основні наукові дослідження з проблематики фінансового контролю, що індексуються в наукометричній базі Scopus

№	Назва публікації	Автор(и)	Рік
1.	A negotiated order perspective on public sector accounting and financial control	Shiraz Rahaman, A., Lawrence, S.	2001
2.	Corporate financial control mechanisms and firm performance: The case of value-based management systems	Ryan Jr., H.E., Trahan, E.A.	2007
3.	Development of the financial control system in the company in crisis	Osadchy, E.A., Akhmetshin, E.M.	2015
4.	Methodical approaches to rating the quality of financial control at the enterprise	Zavalko, N.A., Kozhina, V.O., Zhakevich, A.G., Matyunina, O.E., Lebedeva, O.Y.	2017
5.	The role of financial control in new product development: empirical insights into project managers' experiences	Tervala, E., Laine, T., Korhonen, T., Suomala, P.	2017
6.	Financial controls to control corruption in an African country: Insider experts within an enabling environment	Lassou, P.J.C., Hopper, T., Soobaroyen, T.	2021
7.	Investigating the Application of Digital Tools for Information Management in Financial Control: Evidence from Bulgaria	Zhelev, Z., Kostova, S.	2024
8.	Internal control under public financial control system reformation: The state of implementation and development prospects	Dikan, L.V., Synyuhina, N.V., Deyneko, Y.V.	2014
9.	Assessment of the state financial control condition in the public sector	Natarova, O.	2015
10.	The institution of the users interested in the financial control information	Lukin, A.G.	2015
11.	From Rate Regulation to Financial Control: Accounting and Public Policy at the Interstate Commerce Commission, 1887–1933	Miranti, P.J., Collier, D.M., Palmon, D.	2023
12.	Costs: Key element of financial control	Stratan, A., Manole, T.	2018
13.	The control pyramid: A model of integrated public financial control	Porras-Gómez, A.-M.	2020

Джерело: власна розробка автора

Особливу увагу вчені приділяють вивченню внутрішнього контролю в умовах реформування публічних фінансів [204], механізмам запобігання корупції [224], використанню цифрових інструментів для підвищення якості контролю [262].

Серед основних проблем, виявлених у результаті аналізу, варто відзначити фрагментарність систем фінансового контролю, відсутність уніфікованих підходів до їх оцінювання, а також низький рівень цифровізації процесів

контролю у публічному секторі, крім того, дослідники фіксують обмежений рівень інтеграції контролю в загальну систему управління, що знижує його потенціал як інструменту стратегічного розвитку. Водночас спостерігається зростаючий інтерес до досліджень, які розглядають фінансовий контроль у контексті вартості компанії [242] та нових продуктів [253]. Перспективними напрямками подальших досліджень варто відзначити розробка інноваційних моделей контролю (зокрема, багаторівневих, як «піраміда контролю» [234]), впровадження інтелектуальних технологій (AI, Big Data) у процеси моніторингу й оцінки, а також порівняльний аналіз міжнародного досвіду щодо функціонування ефективних систем фінансового контролю.

На рис. 1.5 наведено візуалізацію мережевого аналізу публікацій в наукометричній базі Scopus за проблематикою фінансового контролю.

На основі візуалізації мережевого аналізу наукових публікацій у базі Scopus за ключовими словами «public financial control» виявлено міждисциплінарний характер досліджень, що охоплює як макро-, так і мікроекономічні виміри функціонування системи державного фінансового контролю. У структурі тематичних зв'язків домінують кілька кластерів, кожен з яких окреслює окремий аспект досліджуваної проблематики. Центральне місце в мережі займає кластер, пов'язаний із категоріями «corporate governance», «financial performance», «risk management», «transparency» та «internal audit», що актуалізує необхідність запровадження механізмів підвищення прозорості, відповідальності та ефективності в управлінні державними фінансами, саме через призму корпоративного управління все частіше розглядаються питання контролю в публічному секторі, зокрема внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та фінансової звітності.



розглядається як ключовий інструмент адаптації фіскальної політики до нових умов, забезпечення сталого економічного зростання та фінансової стабільності.

Тематика «audit quality», «internal controls», «financial reporting» формує окремий технічний кластер, що демонструє практичні підходи до забезпечення ефективності фінансового контролю через інструменти зовнішнього й внутрішнього аудиту, в свою чергу, взаємозв'язки з темами «corporate social responsibility», «corruption», «public administration» свідчать про зростання інтересу до етичного виміру контролю, доброчесності публічних фінансів та зміцнення інституційної спроможності органів фінансового контролю. Тому, сучасні наукові дослідження, що стосуються державного фінансового контролю, концентруються не лише на перевірці дотримання фінансової дисципліни, але й на впровадженні принципів управління, регуляторних інновацій, контролю ефективності та суспільної відповідальності.

На рисунку 1.6 представлено бібліометричну візуалізацію ключових термінів, що використовувалися в дослідженнях, пов'язаних із темою «public financial control» та суміжними поняттями, у часовій динаміці з 2000-х до 2025 року. Горизонтальні лінії відображають періоди активного використання термінів, а розмір маркерів вказує на інтенсивність наукових публікацій у відповідні роки. Такий підхід дозволяє проаналізувати еволюцію тематичного простору, виокремити ключові етапи його трансформації та з'ясувати основні наукові тренди.

Аналіз термінологічної еволюції у 2000–2010-х роках свідчить про стійку присутність традиційних понять, таких як «audit committees», «privatization», «decision making», «disclosure» та «internal audit», які відображають класичний інструментарій державного фінансового контролю, при тому особливу увагу варто звернути на раннє використання термінів «risk management» та «budget», що свідчить про застосування ризик-орієнтованого підходу та бюджетної аналітики як методологічної основи.

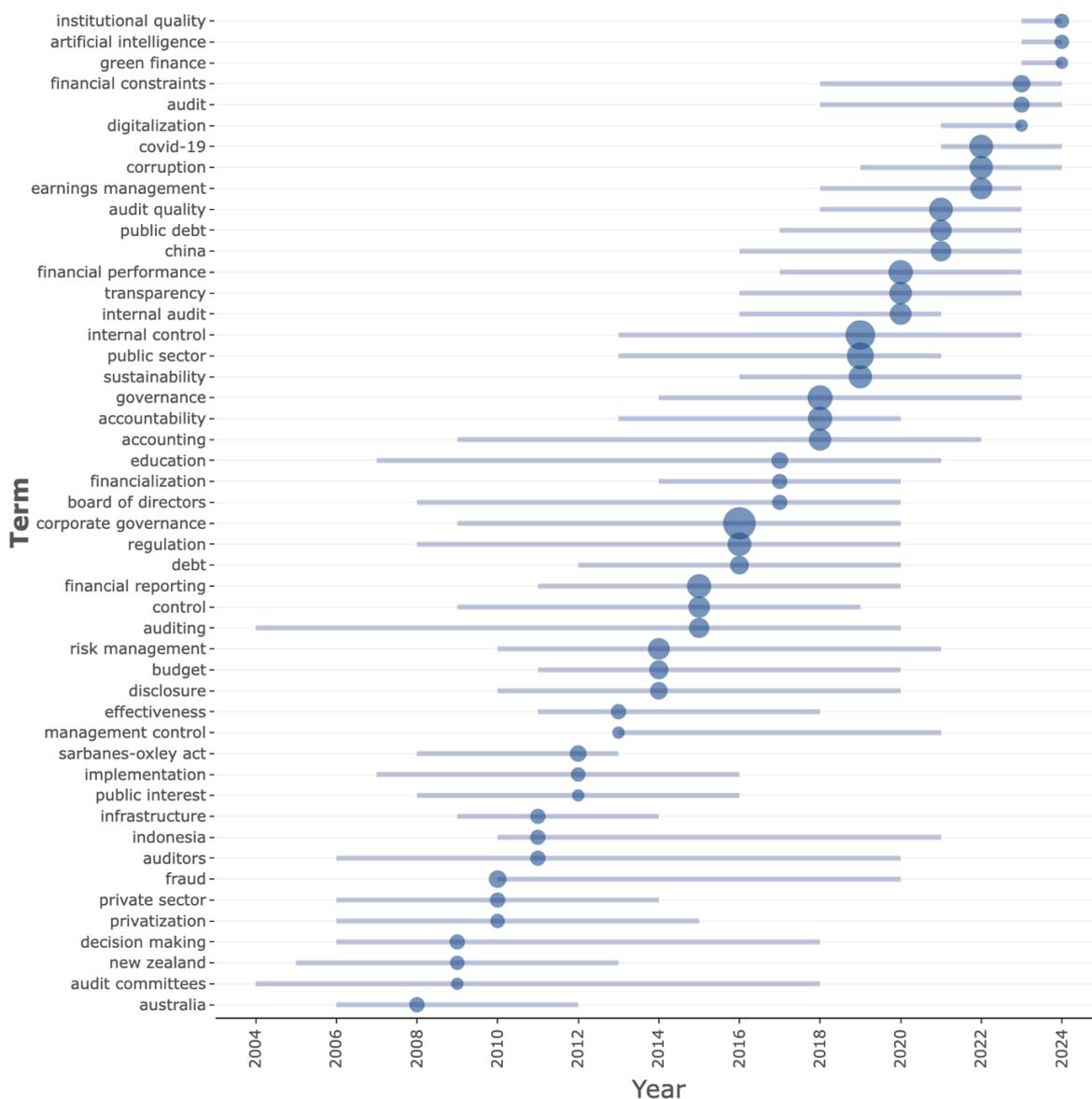


Рис. 1.6. Тренди наукових досліджень в сфері державного фінансового контролю

*Джерело:* власна розробка автора з використанням bibliometrix

З 2013–2015 років помітно розширення понять, зокрема «transparency», «financial performance», «control» та «audit quality» відображає акцент на підвищенні якості управлінських рішень, обґрунтованості бюджетних витрат та підзвітності публічних інституцій. У цей період також набувають актуальності поняття «public sector» і «governance», що вказує на посилення інтересу до системного аналізу функціонування державного сектору у фінансовому вимірі.

З 2018 року та особливо після 2020-го року, коли у світовому масштабі посилювались виклики, пов'язані з пандемією COVID-19, до тематичного поля досліджень входять нові категорії, такі як «corruption», «digitalization», «covid-

19», «artificial intelligence», «green finance». Їх поява свідчить про нову фазу, зокрема інтеграцію державного фінансового контролю у сферу цифрових трансформацій, боротьби з кризовими явищами та екологічними викликами. Таким чином, спостерігається переосмислення ролі фінансового контролю від традиційних процедур аудиту та ревізії до складних інструментів оцінки ефективності в умовах багатовекторного ризику та необхідності адаптивного управління.

Особливої уваги заслуговує поява понять «artificial intelligence» та «digitalization», які демонструють спроби інтегрувати новітні технології в систему державного фінансового контролю, що може свідчити про поступове формування нового наукового напрямку, як цифровий фінансовий нагляд, що здатен суттєво вплинути на майбутнє публічного сектору.

Таким чином, аналіз підтверджує, що дослідження у сфері публічної політики пройшли шлях від інституційно-адміністративних до комплексних, глобалізованих та міждисциплінарних моделей. Основними викликами сучасного етапу є забезпечення сталого розвитку, екологічних проблем, управління кризами, а також впровадження інновацій у систему публічного управління.

Окрім вже встановлених тенденцій, важливим аналітичним аспектом поданої візуалізації, що зображена на рис. 1.7 є виявлення кластерів тематичних взаємозв'язків, які розкривають еволюцію поняття «державного фінансового контролю» від технократичного інструмента до елемента міжгалузевого управління, зокрема, помітна поява й активне представлення у вибірці таких термінів, як «emission control», «climate change», «sustainable development» та «developing countries».

Такі категорії демонструють не лише розширення функціонального поля фінансового контролю, а й зміну акцентів у бік оцінювання соціальних, демографічних та екологічних наслідків державних фінансових рішень, що вказує на поступову інтеграцію державного фінансового контролю в парадигму сталого розвитку, де контроль фінансових потоків трактується як механізм забезпечення соціальної справедливості, інклюзивності й екологічності.

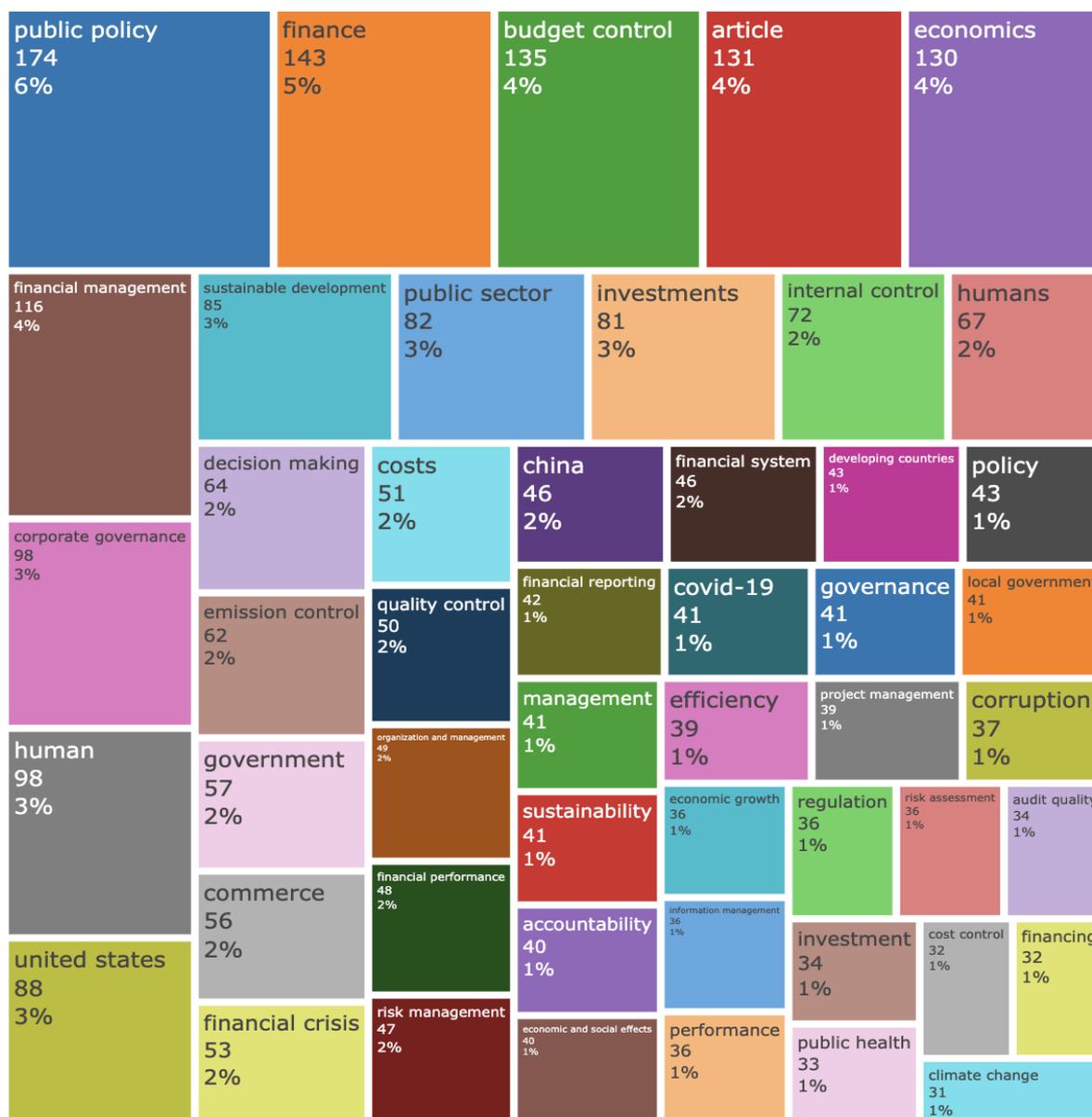


Рис. 1.7. Напрями наукових досліджень з проблематики державного фінансового контролю

Джерело: власна розробка автора з використанням bibliometrix

Таким чином, контроль набуває не лише інституційно-наглядових, а й нормативно-мотиваційних функцій, спрямованих на досягнення макроекономічних та соціально-екологічних цілей, це підтверджує наявність у вибірці понять «decision making», «efficiency», «quality control» та «information management», що функціонує на основі даних, аналітики та ризик-орієнтованих підходів.

Окремі терміни «policy analysis», «institutional framework», «project management», «economic» and «social effects» свідчать про переосмислення ролі фінансового контролю як частини стратегічного планування держави, що підтверджує сучасну наукову гіпотезу про перехід до контролю упередження, а не лише реагування, що вимагає нових методологій, включно з інструментами оцінки впливу, індикаторами ефективності політик, міждисциплінарними підходами до аудиту.

У підсумку, аналіз візуалізованих даних засвідчує трансформацію державного фінансового контролю з традиційного інструмента бухгалтерського нагляду у багатовекторний механізм стратегічного управління, що функціонує на перетині публічної політики, сталого розвитку, ризик-менеджменту та соціально-економічного прогнозування, що створює нові виклики як у сфері нормативного забезпечення, так і в площині професійної підготовки кадрів, цифровізації процесів контролю та підвищення громадського залучення до моніторингу публічних фінансів.

### **1.3. Гармонізація державного фінансового контролю в Україні зі стандартами Європейського Союзу**

Гармонізація системи аудиту України з вимогами Європейського Союзу є одним із ключових напрямів імплементації положень Угоди про асоціацію, зокрема у сфері фінансового контролю, прозорості звітності та боротьби з корупцією. Відповідність Директиві 2014/56/ЄС та Регламенту ЄС № 537/2014 передбачає модернізацію інституційної архітектури, посилення незалежності органів нагляду, запровадження ризикоорієнтованого аудиту та цифрових інструментів. Останніми роками науковці активно досліджують ці процеси, аналізуючи нормативні, організаційні та практичні аспекти адаптації.

Шалимова Н.С. та Кузьменко Г.І. [175] у своєму дослідженні визначають основні методологічні вектори наближення українського аудиторського законодавства до стандартів ЄС. Автори акцентують на наявних прогалинах у

сферах незалежності аудитора, заборони неаудиторських послуг, системи гарантії якості та публічного нагляду. Метод геп-аналізу (gap analysis) пропонується як ефективний інструмент виявлення невідповідностей та формування дорожньої карти реформ.

Левицький Я.Ю. [80] систематизував підходи до адаптації державного фінансового контролю України до *acquis* ЄС, розробивши семирівневу модель, що охоплює правове, інституційне, методологічне, кадрове, інформаційне, процедурне та етичне забезпечення. На його думку, впровадження моделі Public Internal Financial Control (PIFC) є базовим кроком для синхронізації з європейською практикою.

Питання організаційної структури аудиту розглядається у працях Лукановської І. [81] та Рядінської В. [241], які підкреслюють важливість інституційної незалежності ОСНАД та ДАСУ. Дослідження наголошують на недосконалість системи, а саме підпорядкування ДАСУ Міністерству фінансів і обґрунтовують необхідність створення незалежного органу з аудитом у публічному секторі, підзвітного парламенту. Аналізуючи досвід Польщі, пропонується перенести елементи моделі Najwyższa Izba Kontroli (NIK) до українських умов, зокрема механізми ризик-орієнтованого планування аудитів і відкрити звітність [241].

Бариніна М.В. і Кириченко С.В. [10] розглядають розвиток людського капіталу у контексті впровадження внутрішнього аудиту в державному секторі, зокрема в оборонній сфері. Вони наголошують на потребі комплексної системи підготовки, перекваліфікації та етичного супроводу внутрішніх аудиторів відповідно до міжнародних стандартів (IPPF, IESBA). Значна увага приділяється участі європейських донорських програм (EU-FAAR, Twinning) у розвитку кадрового потенціалу.

З метою здійснення системної оцінки рівня гармонізації національних нормативно-правових актів із положеннями європейського законодавства, сформовано матрицю відповідності законодавства України вимогам *acquis* ЄС у сфері обов'язкового аудиту. Основне призначення матриці полягає у виявленні прогалів між чинними нормами українського права та вимогами Директиви

2014/56/ЄС і Регламенту 537/2014, які регулюють питання незалежності, якості та публічного нагляду за аудитом суб'єктів публічного інтересу.

Формування матриці дозволяє визначити сфери, де вже досягнуто відповідності (наприклад, у загальних підходах до незалежності аудиторських органів), ідентифікувати положення, які реалізовані частково або формально, без належної деталізації процедур (наприклад, посилення на міжнародні стандарти без імплементації ISA), а також виявити можливості правового врегулювання в критичних сферах, як-от система гарантії якості аудиту, незалежний нагляд чи ротація аудиторів (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Матриця відповідності законодавства України вимогам *acquis* ЄС у сфері обов'язкового аудиту

Норма законодавства ЄС		Ключовий зміст вимоги	ЗУ про держфін. контроль	Положення про ДАСУ)
1	2	3	4	5
Директива 2014/56/ЄС	Art. 22 Незалежність та об'єктивність аудитора	заборона фінансової/особистої залежності, обмеження на непрофільні послуги	містить загальні норми «правовий захист, відсутність втручання», але не деталізує конфлікт інтересів	не регулює незалежність аудиторів, а лише держслужбовців
	Art. 24 Призначення та звільнення аудитора	формалізована процедура та обґрунтоване звільнення	<i>відсутня відповідність</i>	<i>відсутня відповідність</i>
	Art. 26 Обов'язкове застосування ISA	міжнародні стандарти аудиту як мінімальна база	<i>відсутня відповідність</i>	Δ посилення на «міжнародні практики» без прямої імплементації ISA
	Art. 29 Система гарантії якості (quality assurance)	періодичні зовнішні перевірки аудиторів	<i>відсутня відповідність</i>	<i>відсутня відповідність</i>
	Art. 32 Публічний нагляд за аудиторською професією	незалежний орган публічного нагляду	<i>відсутня відповідність</i>	<i>відсутня відповідність</i>
Регламент ЄС 537/2014	Art. 5 Заборона певних неаудиторських послуг	чіткий перелік заборонених послуг для аудитора РІЕ	<i>відсутня відповідність</i>	<i>відсутня відповідність</i>
	Art. 17 Обов'язкова ротація аудиторів РІЕ	граничний строк 10 років (з можливим подовженням)	<i>відсутня відповідність</i>	<i>відсутня відповідність</i>

Art. 23 Прозоре формування винагороди	заборона умов «contingent fee»	<i>відсутня відповідність</i>	<i>відсутня відповідність</i>
Art. 26 Додатковий звіт аудитора для комітету з аудиту	комплексний технічний звіт про перевірку РІЕ	<i>відсутня відповідність</i>	<i>відсутня відповідність</i>
Art. 27 Документування та звітність до наглядових органів	уніфікований формат передавання інформації	<i>відсутня відповідність</i>	<i>відсутня відповідність</i>
Art. 39–41 Комітет з аудиту у суб'єктах публічного інтересу	створення незалежного audit committee	<i>відсутня відповідність</i>	<i>відсутня відповідність</i>

*Джерело: власна розробка автора*

Порівняння показує майже повну відсутність формальної відповідності українських актів вимогам Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту 537/2014, що природно пояснюється різницею сфер регулювання: Закон 1993 р. і постанова № 43 створюють правову основу державного фінансового контролю, тоді як *acquis* ЄС стосується зобов'язкового зовнішнього аудиту публічних інтересів. Єдині часткові збіги спостерігаються у загальних нормах про незалежність посадових осіб та посиленнях на міжнародні стандарти, що підтверджує потребу в розробленні окремого, євроінтегрованого законодавчого інструменту, який регулюватиме як зовнішній аудит суб'єктів публічного інтересу, так і публічний нагляд за аудиторською професією, із прямою імплементацією ключових статей Директиви 2014/56/ЄС і Регламенту 537/2014.

У контексті євроінтеграції матриця відіграє роль дорожньої карти для правової адаптації, допомагаючи законотворцям, урядовцям і представникам професійного середовища сформулювати пріоритети законодавчої роботи та технічної допомоги. Водночас вона є важливим елементом обґрунтування реформ у сфері аудиту при підготовці національних звітів щодо виконання Угоди про асоціацію та кандидатського статусу. Прикладом стратегічного каналу євроінтеграції є програма Twinning.

Україна з 2006 року активно долучилась до програми Twinning, спрямованої на гармонізацію національних інституцій з нормами ЄС. Одним із перших пріоритетних напрямків стала модернізація Рахункової палати України. Партнером

проєкту був ведучий орган із країни-члена ЄС, з яким Twinning тісно працював над адаптацією до міжнародних аудиторських стандартів. У межах проєкту було запроваджено ISSAI I–III, переглянуто методологію проведення фінансових та performance-аудитів, посилено незалежність і підзвітність органу, а також впроваджено системи електронного подання звітності. Як результат цієї співпраці у 2015 році Верховна Рада України ухвалила нову редакцію Закону «Про Рахункову палату», що суттєво розширила її мандат, включила автономні процедури звітності та прозорості, встановила конкурсний порядок формування кадрового складу та обов'язок використання ISSAI [256]. Програма Twinning також передбачала реформування Державної аудиторської служби України [258]. За допомогою експертів із ЄС була апробована ризик-орієнтована модель контрольних процедур та проведена цифровізація аудитів, зокрема інтеграція з ProZorro. Також в межах реформ бухгалтерського обліку Мінфін реалізував Twinning-проєкти, спрямовані на вдосконалення НП(С)БО, регламентації звітності та посилення аналітичних спроможностей Державної казначейської служби.

Для досягнення повної відповідності системи аудиту України європейським стандартам потрібен поетапний план дій. В табл. 1.6 представлено дорожню карту гармонізації, розраховану на середньострокову перспективу. Вона складається з чотирьох ключових блоків дій: (1) законодавча адаптація, (2) інституційна незалежність, (3) кадрова політика, (4) цифрова трансформація. Кожен блок містить конкретні заходи реалізації та передбачає участь відповідальних сторін (Міністерство фінансів, ОСНАД, ДАСУ, професійні організації, бізнес-спільнота, міжнародні партнери).

Виконання зазначеної дорожньої карти дій дасть змогу протягом найближчих років інтегрувати українську систему аудиту до європейського простору. Кожен із блоків є критично важливим: без належної законодавчої бази, незалежних інституцій, кваліфікованих кадрів, цифрових рішень та підтримки з боку бізнесу гармонізація не буде повною. Скоординоване просування за всіма напрямками закладе фундамент для відчутних економічних і соціальних вигід.

## Дорожня карта гармонізації системи аудиту України європейським стандартам

1. Законодавча адаптація			
Напрямок	Базова мета	Об'єкти змін	Відповідальні органи
1	2	3	4
1. Доопрацювання аудиторського законодавства	Усунути залишкові неузгодженості між Законом №2258-VIII та нормами Директиви 2014/56/ЄС, Регламенту 537/2014	Норма про обов'язкові аудиторські комітети для всіх PІEs (зміни до законів про акціонерні товариства, банки)	Мінфін, Комітет ВР з фінансів, НКЦПФР, НБУ, Аудиторська палата, ОСНАД, проф. асоціації
		Ротація аудитора – граничний строк 10 років, запровадити тендер на обрання нового аудитора	
		Заборонені NAS – актуалізувати перелік згідно з останніми рекомендаціями ЄС, установити 70 %-й ліміт на супутні послуги	
2. Новий закон про державний фінансовий контроль / внутрішній аудит (PIFC-підхід)	Імплементувати європейську модель Public Internal Financial Control, змістити фокус ДАСУ з інспектування на ризик-орієнтований аудит ефективності	Дати правове визначення внутрішнього аудиту у держсекторі	Мінфін (департамент гармонізації), ДАСУ, SIGMA/OECP, Рахункова палата, КМУ
		Закріпити центральну координацію (гармонізацію) за Мінфіном	
		Гарантувати організаційну незалежність підрозділів внутрішнього аудиту у міністерствах	
		Оновити мандат ДАСУ щодо ризикоорієнтованого підходу, аудиту ефективності, кооперації з ЄС-PIFC	
3. Адаптація суміжного законодавства	Забезпечити узгодженість усіх пов'язаних актів із реформою аудиту	Закон про бухоблік – термінологія, посилання на ISA та XBRL	Мінфін, НБУ, НКЦПФР, Комітети ВР, профільні НКР, АПУ
		Банківське та страхове законодавство – вимоги до зовнішнього аудиту, комітетів з аудиту	
		Спеціальні закони про інвестфонди, емітентів, держпідприємства	
		Кодекс про АП та Кримінальний кодекс – відповідальність за завідомо неправдивий аудиторський висновок	
4. Врахування нових ініціатив ЄС (CSRD)	Проактивно інтегрувати європейські зміни до українського права, зокрема щодо нефінансової звітності	Моніторинг Директиви ЄС 2022/2464 (CSRD)	Мінфін, Мінекономіки, НКЦПФР, ОСНАД, бізнес-асоціації, проекти тех-допомоги ЄС (EU TAІEX, Twinning)
		Підготувати положення про аудит нефінансової звітності, ESRS-орієнтовані стандарти)	
		Закріпити в законодавстві вимогу подвійної суттєвості, XBRL-формату	
		Узгодити графік поетапного охоплення компаній ESG-аудитом	

1	2	3	4
<b>2. Інституційна незалежність</b>			
1. Зміцнення незалежності ОСНАД	Гарантувати організаційну й фінансову автономність	Фінансова незалежність – підвищити частку внесків аудиторських фірм у бюджеті ОСНАД, знизити частку держкоштів	ВР, Мінфін, ОСНАД, професійні асоціації аудиторів, бізнес-спільнота
		Надання статусу центрального органу зі спецстатусом або незалежного регулятора, підзвітного парламенту	
		Автономність рішень Наглядової ради; Мінфін – лише координація євроінтеграції	
		Залучення представників громадськості та бізнесу до зовнішньої оцінки діяльності ОСНАД	
2. Реформа ДАСУ	Підвищити інституційну спроможність і незалежність державного фінконтролю	Перепідпорядкувати ДАСУ безпосередньо КМУ або трансформувати на незалежний орган, підзвітний ВР (за аналогією з Рахунковою палатою)	КМУ, ВР, Мінфін (департамент гармонізації), ДАСУ, SIGMA/OECP, Рахункова палата
		Розмежувати функції: Мінфін – методологія; ДАСУ – операційний аудит	
		Запровадити ризикоорієнтоване планування аудитів (пріоритет коштів ЄС, ключові реформи)	
		Захист керівництва: фіксований термін, конкурсний відбір, прозорі критерії кваліфікації	
3. Інтеграція з європейськими мережами нагляду	Забезпечити взаємосумісність українських інституцій з системою нагляду ЄС	Поглиблення участі в СЕАОВ (від статусу спостерігача до повноправного члена)	ОСНАД, ДАСУ, Мінфін, ЄС-СЕАОВ, IFIAR, SIGMA/OECP
		Співпраця з IFIAR; Європейським судом аудиторів; регулярні перевірки ОСНАД	
		Для ДАСУ – обмін практиками PIFC із SIGMA/OECP; навчальні програми, спільні аудити коштів ЄС	
<b>3. Кадрова політика</b>			
1. Підготовка фахівців для ОСНАД та ДАСУ	Сформувати професійні кадри для реформованих органів нагляду і контролю	Рекрутинг досвідчених аудиторів до інспекції ОСНАД (конкурентна оплата, незалежність)	Мінфін, ОСНАД, ДАСУ, Представництво ЄС, програми технічної допомоги (EU TAIEH, Twinning)
		Організація тренінгів від європейських органів нагляду	
		Для ДАСУ – перекваліфікація кадрів: аудит ефективності, ІС-аудит	
		Створення постійної програми підготовки кадрів до 2030 року у співпраці з ЄС (на базі досвіду EU-FAAR project)	

1	2	3	4
2. Етичні стандарти та контроль	Підвищити добросесність аудиторів і довіру до професії	Оновлення Кодексу етики за IESBA та імплементація через навчання	ОСНАД, Мінфін, ІФАС, проф. об'єднання, держоргани, контролюючі служби
		Створення Комітету з етики: розгляд скарг, узагальнення кейсів	
		Впровадження етичних кодексів у держсекторі та для головних бухгалтерів держкомпаній	
		Підвищення кваліфікаційних вимог до керівників фінслужб через атестацію або сертифікацію	
<b>4. Цифрова трансформація</b>			
1. Впровадження XBRL і єдиної електронної звітності	Уніфікувати фінансову звітність у цифровому форматі, полегшити доступ до даних для нагляду й аудиту	Розширити застосування iXBRL на середні підприємства	Мінфін, НКЦПФР, НБУ, ОСНАД, ДПС, бізнес-спільнота
		Забезпечити інтеграцію бази XBRL із ДПС та НБУ для обміну даними	
		Налагодити автоматизовану перевірку якості звітності	
		Використовувати базу як джерело інформації для аудитів та нагляду	
2. AuditTech: цифрові інструменти для аудиту	Підвищити ефективність і прозорість аудиторських перевірок	Розробка та адаптація програмного забезпечення для аудиторів (електронні документи, шаблони, інструменти вибірки тощо)	ОСНАД, Аудиторська палата, професійні об'єднання, постачальники ПЗ
		Створення онлайн-системи подання звітів до ОСНАД	
		Підвищення цифрової грамотності аудиторських фірм	
3. Аналітика та великі дані в нагляді	Ідентифікувати ризики через аналітику XBRL-даних і підвищити якість аудиту	Розробка risk assessment-системи для добору PІEs для перевірок	ОСНАД, НКЦПФР, НБУ, Мінфін (ІТ-департамент), аналітичні провайдери
		Інструменти для автоматичного виявлення аномалій у фінпоказниках	
		Використання штучного інтелекту у перевірках і моніторингу	
		Візуалізація звітності для регуляторів	
4. Електронний документообіг і дистанційний аудит	Спростити взаємодію аудиторів, клієнтів і регуляторів через цифрові рішення	Закріпити на рівні стандартів можливість дистанційного аудиту (захищені відеозустрічі, спільні хмари документів)	ОСНАД, ДАСУ, профільні ІТ-департаменти Мінфіну / КМУ, аудитфірми
		Створення електронного кабінету аудиторської фірми для подання звітів, декларацій, прозорості	
		Система онлайн-моніторингу бюджетних транзакцій, панелі аналітики аудитів ефективності.	

Джерело: створено автором на основі [211; 187; 168; 237]

Досвід держав-членів ЄС у сфері державного фінансового контролю є цінним орієнтиром для України. Показовими прикладами, які демонструють різні аспекти європейських підходів до організації контролю та аудиту є Польща (як держава Центрально-Східної Європи, що успішно пройшла шлях адаптації до стандартів ЄС), Німеччина (як представник розвиненої західноєвропейської моделі) та Словенія (як невелику постсоціалістичну країну, котра реалізувала PIFC).

Система державного аудиту Польщі характеризується чітким розмежуванням зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю та раннім впровадженням вимог ЄС. Вища палата контролю Польщі (Najwyższa Izba Kontroli, NIK) здійснює зовнішній державний аудит (подібно до Рахункової палати України) [185]. NIK діє за стандартами INTOSAI, має повноваження перевіряти виконання бюджету, діяльність уряду, місцевих органів, державних підприємств та фондів [260]. NIK відома розвиненими практиками аудиту ефективності і відповідності та регулярним звітуванням Сейму і суспільству про результати аудитів, що відповідає принципам прозорості.

З іншого боку, внутрішній контроль і аудит у Польщі був запроваджений в ході підготовки до вступу в ЄС. У 2001–2002 рр. прийнято поправки до Закону про публічні фінанси, які зобов'язали всі державні установи впровадити внутрішній аудит. Прийняті зміни були серед вимог ЄС. Як зазначається в дослідженнях, Євросоюз поставив умовою для Польщі наявність механізмів внутрішнього аудиту для моніторингу витрачання коштів, зокрема фондів ЄС [259]. Відтак, з 2002 р. у міністерствах, воєводствах і великих розпорядниках коштів працюють внутрішні аудитори, функціонально незалежні від виконавчих підрозділів. Їхня діяльність методологічно координується Мінфіном Польщі. Польські регуляції внутрішнього аудиту відповідають міжнародним стандартам і застосовуються тільки до публічного сектору [259]. Оскільки на початку 2000-х Польща не мала історично розвиненої системи держфінконтролю, а колишня «ревізія» була слабкою, впровадження PIFC відбулося досить успішно від самого початку її створення. Державна фінансова інспекція як окрема структура там не була основним гравцем; натомість акцент зроблено на внутрішньому аудиті в

установах та зовнішньому контролю з боку НІК. Для України польський досвід показує важливість політичної волі законодавчо закріпити обов'язковість внутрішнього аудиту і забезпечити його ресурсами. Така основа функціонування зовнішнього органу може змістити свою увагу з дрібних перевірок на моніторинг і методичну підтримку.

В свою чергу Німеччина має довгу історію державного аудиту. Федеральна Незалежний зовнішній аудит федерального бюджету здійснює Рахункова палата Німеччини (Bundesrechnungshof) [199]. Орган здійснює перевірку доцільності і законності використання коштів федеральними міністерствами, установами, державними підприємствами, а також надає висновки щодо виконання федерального бюджету. Окремо в кожній землі є свої Рахункові палати для контролю земельних і комунальних фінансів. Німецька модель забезпечує повне покриття всіх рівнів публічних фінансів аудитом від центрального рівня до муніципалітетів [129]. Зокрема, німецькі колеги у співпраці з Україною, наголошуючи на важливості охоплення зовнішнім аудитом усіх рівнів бюджету, щоб посилити підзвітність за витрачання коштів.

Німецька система внутрішнього контролю децентралізована. Замість централізованого органу, кожне відомство встановлює власний внутрішній аудиторський підрозділ, ключова функція якого полягає в оцінюванні ефективності систем управління, ризиків та процедур, визначених керівництвом установи. Модель передбачає співпрацю через професійний стандарт ІА у державному секторі – Deutsche Institut für Interne Revision (DIIR) виступає як професійний орган підвищення кваліфікації аудиторів із публічною функцією, одночасно розробляючи національні стандарти на основі принципів ІА [257].

Підхід Німеччини можна вважати еталонним, але його впровадження можливе за умов високої дисципліни і зрілої бюрократії. Україна наразі рухається до цього. Впроваджуючи PIFC, в Україні формується культура managerial accountability. Проте на перехідному етапі наявність ДАСУ, що здійснює централізовані перевірки, виправдана для подолання системних зловживань.

На відміну від згаданих вище країн, Словенія цікава тим, що має схожу з Україною вихідну точку, а саме слабку систему контролю і водночас невеликий масштаб, що дозволило швидко провести реформи після вступу до ЄС.

Рахунковий суд Республіки Словенія виконує функцію вищого органу аудиту, який є повністю незалежним. Він аудитує державний бюджет, бюджети громад, фонди ЄС та інші публічні кошти. В 1995 р. Словенія ухвалила «Закон про аудиторський суд», який встановив відповідність принципам Лімської декларації INTOSAI: незалежність, широкі повноваження, публічність звітів [203]. Аудиторський суд Словенії відомий впровадженням аудиту ефективності та екологічного аудиту [245]. Таким чином, спостерігаємо перехід від вузьких ревізій до сучасних форм аудиту, чого прагне й Україна.

На рівні уряду Словенія впровадила PIFC однією з перших серед кандидатів з 2002 р. Всі бюджетні установи зобов'язані впровадити систему внутрішнього аудиту, через поправки до законів про державні фінанси [218; 184]. Крім того, у структурі Мінфіну Словенії існує Управління з бюджетного нагляду (Budget Supervision Office). Особливістю роботи органу полягає в об'єднанні кількох функцій: координація внутрішнього фінансового контролю, централізована бюджетна інспекція і незалежний аудит коштів ЄС та зовнішньої допомоги [184]. Фактично, орган виконує роль і центрального гармонізаційного підрозділу, і органу контролю за коштами ЄС (AFCOS), і проводить перевірки ефективності ФМС у відомствах. Така інтегрована модель є надзвичайно корисною для України. Частково подібний функціонал має нині ДАСУ, особливо в частині контролю коштів ЄС, де ДАСУ визначена національним органом контролю програм транскордонного співробітництва та координатором з OLAF [117; 96]. Словенський досвід доводить, що навіть невелика країна може побудувати ефективну систему PIFC, якщо чітко визначити відповідальних і об'єднати зусилля. В Україні, з її більшим масштабом, можливо, функції доведеться розподілити між кількома органами, наприклад: Мінфін – гармонізація, ДАСУ – інспектування, Рахункова палата – зовнішній аудит.

Отже, аналіз систем аудиту в країнах ЄС дозволяє сформулювати декілька висновків. По-перше, забезпечення незалежності зовнішнього аудиту є спільною характеристикою. Серед трьох проаналізованих країн, всі вони мають незалежні вищі органи аудиту, підзвітні парламенту. Україна зробила це через Рахункову палату, і надалі слід зміцнювати її спроможність, розширювати охоплення, наприклад, аудит місцевих бюджетів, що зараз обмежений. По-друге, інституціоналізація внутрішнього аудиту. Як Польща, так і Словенія запровадили інститут внутрішніх аудиторів у державних органах. Україна також це зробила, але якість ще потребує покращення, через проведення тренінгів, сертифікацію кадрів, створення аудиторських комітетів в міністерствах тощо, як передбачають стандарти ПА. По-третє, налагодження центральної координації. В усіх розглянутих країнах Мінфін (або спеціальне агентство) відіграє роль координатора PIFC – видає методичні рекомендації, готує щорічні звіти про стан внутрішнього контролю, контактує з OLAF. В Україні Мінфін уже має департамент гармонізації, але йому варто надати більше авторитету і ресурсів. По-четверте, сприяння ефективності і економії. Європейські державні аудитори зосереджуються не лише на викритті порушень, а й на пошуку шляхів поліпшення управління фінансами. Польський NIK проводить аналізи політик, німецький БРХ відомий рекомендаціями, що дозволили зекономити сотні мільйонів євро, словенський Аудиторський суд проводить аудит результативності владних програм. ДАСУ України вже робить кроки в цьому напрямі, а саме проводить державні фінансові аудити виконання бюджетних програм, діяльності державних підприємств з точки зору ефективності. Європейський досвід підказує розширювати цю практику, зокрема через впровадження оцінки внеску аудитів у бюджетні заощадження, наприклад в Німеччині це один з КРІ аудиту. Ще один важливий аспект – кадровий потенціал і культура контролю. Успіх Польщі чи Словенії значною мірою обумовлений навчанням персоналу, перейняттям найкращих практик. Через програми Twinning та інші проекти ЄС українські аудитори теж отримують знання. Доречно адаптувати підготовчі програми, наприклад, досвід Словенії у створенні навчального центру

внутрішніх аудиторів при Мінфіні, або досвід Німеччини щодо системи підвищення кваліфікації державних контролерів. Такі європейські підходи, адаптовані в Україні, дозволять не лише змінити формальні правила, а й закласти нову культуру аудиту, орієнтовану на відповідальне управління публічними фінансами.

Гармонізація української системи аудиту з європейськими стандартами – складний багатогранний процес, що охоплює зміни в законодавстві, інституційному устрої, професійній культурі та технологіях. Проведений геп-аналіз показав, що Україна досягла істотного прогресу: більшість вимог Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту ЄС №537/2014 імplementовані, зокрема створено незалежний наглядовий орган, запроваджено міжнародні стандарти аудиту, посилено вимоги до аудиторів і їхньої роботи [166; 5]. Водночас існують сфери часткової відповідності, зокрема недостатня автономність інституцій, практичне впровадження певних норм, інтеграція ДАСУ в європейські принципи PIFC, підвищення ролі аудиторських комітетів тощо.

Розроблена дорожня карта окреслює чотири пріоритетних напрямів дій – законодавчу адаптацію, інституційну незалежність, кадрову політику, цифрову трансформацію та комунікаційну стратегію – які в комплексі дозволять до 2030 року досягти повної гармонії з європейською системою аудиту. Її реалізація принесе відчутні соціально-економічні вигоди. Європейський досвід свідчить, що якісний незалежний аудит підвищує довіру інвесторів та є обов’язковим для майбутнього зростання інвестицій [238]. В українських реаліях це означає більше внутрішніх і зовнішніх інвестицій, дешевший капітал, розвиток ринків, прозорість і відповідальність у корпоративному секторі. У оптимістичному сценарії такі ефекти можуть мати трансформаційний характер – зробити Україну інтегрованою в європейський фінансовий простір і закласти підвалини для швидкого економічного розвитку на роки вперед [209].

Водночас, невиконання чи уповільнення реформ містить ризики втрати цих можливостей. Україна вже зробила перші успішні кроки – ухвалила прогресивне законодавство, отримала позитивну оцінку від ЄС щодо змін у сфері аудиту [166]. Наступні кроки вимагатимуть наполегливості: запровадити на практиці

все задумане і подолати опір там, де він ще є. Науково обґрунтований підхід і міжнародна підтримка, зокрема, через технічну допомогу, що триватиме до 2030 року, мають забезпечити успішну реалізацію дорожньої карти [209].

Таким чином, гармонізація системи аудиту – не разова дія, а програмний процес, результатом якого стане підвищення прозорості, довіри і ефективності в економіці України. До 2030 року, за умови виконання намічених реформ, українська практика аудиту повністю відповідатиме європейській, що сприятиме як вступу України до ЄС, так і внутрішньому добробуту. У випадку успішної послідовної реалізації реформ очікуються вигоди у вигляді зростання інвестицій та економії від кращого управління значно перевищать витрати на реформу. Українські компанії та держава матимуть міцнішу репутацію, інвестори – більше впевненості, а суспільство – прозоріші фінанси. Недарма реформу аудиту вже зараз називають однією з тих, що комплексно вирішують наявні проблеми і відкривають нові перспективи. Завдання на наступні роки – реалізувати ці перспективи повною мірою, зробивши українську систему аудиту взірцем успішної євроінтеграції та драйвером соціально-економічного розвитку країни.

### **Висновки до розділу 1**

У межах дослідження вдосконалено періодизацію становлення та розвитку системи державного фінансового контролю в Україні, що дало змогу систематизувати ключові етапи її трансформації від контрольної-ревізійної моделі до сучасної інституційної структури, орієнтованої на незалежний державний аудит. На основі компаративного аналізу з урахуванням положень європейських стандартів, обґрунтовано відмінності між традиційною ревізійною парадигмою та реформованою моделлю аудиту ефективності, яка тяжіє до ризик-орієнтованого підходу та інтеграції цифрових інструментів. Виявлено зміни у нормативно-правовому забезпеченні, методології перевірок, індикаторах результативності та організаційній структурі системи контролю. Визначено, що сучасна модель потребує подальшої інституційної консолідації та функціонального збалансування між зовнішнім і внутрішнім контролем.

Уточнено теоретико-методологічні засади державного фінансового контролю через вивчення стану наукових досліджень в Україні та світі, що дало змогу сформувавши цілісне уявлення про еволюцію наукового дискурсу у сфері контролю публічних фінансів. Здійснено міждисциплінарний аналіз наукових праць присвячених проблематиці фінансового контролю, що охоплюють економічні, правові, управлінські та інформаційні аспекти. Проведений аналіз демонструє зростання академічного інтересу до тем цифровізації контрольних процедур, інтеграції ризик-менеджменту, інституційної спроможності органів контролю, а також правових механізмів забезпечення прозорості й підзвітності. Обґрунтовано доцільність поєднання кількісних та якісних методів аналізу для подальшого дослідження ефективності контролю в умовах публічного управління, а також доцільність адаптації зарубіжного досвіду щодо впровадження сучасних ІТ-рішень у сфері аудиту та моніторингу публічних фінансів.

Досліджено механізми нормативно-інституційної гармонізації державного фінансового контролю в Україні із законодавством і практиками Європейського Союзу. На основі аналізу положень Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту ЄС № 537/2014 вдосконалено підхід до розроблення дорожньої карти імплементації європейських вимог у національну практику державного аудиту. Здійснено компаративний аналіз досвіду Польщі, Німеччини та Словенії, який дозволив ідентифікувати структурні моделі організації незалежного аудиту у країнах ЄС та визначити напрями їх адаптації до українських реалій. Обґрунтовано необхідність забезпечення фінансової автономії контрольних органів, інституційної незалежності в частині планування, кадрової політики та формування висновків за результатами аудиту. Запропоновано систему критеріїв відповідності українського контролю *acquis* ЄС, що може бути покладена в основу аудиту відповідності національного законодавства міжнародним зобов'язанням України у сфері фінансового управління.

Таким чином, отримані результати дозволяють обґрунтувати концептуальні засади формування ефективної, незалежної та європейсько-орієнтованої моделі

державного фінансового контролю в Україні, яка спирається на принципи прозорості, підзвітності, результативності й технологічної інтегрованості.

## **РОЗДІЛ 2. БЮДЖЕТНІ ПРОГРАМИ ЯК ОБ'ЄКТ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

### **2.1. Сутність, класифікація та роль бюджетних програм у забезпеченні самодостатнього розвитку територіальних громад**

В Україні завдяки реформуванню адміністративно-територіального устрою створено умови для формування самодостатніх громад, які спроможні самостійно забезпечувати життєдіяльність населення і економічну стійкість бізнесу на своїй території. Самодостатні громади і потужна система ефективного з великою часткою доданої вартості територіального приватно-комунального бізнесу – це основа сталого розвитку України.

Проте сьогодні значна частина територіальних громад стикається з необхідністю збільшення власних фінансових ресурсів та вдосконалення механізмів їх ефективного використання. Ці завдання набувають особливої ваги в умовах, коли в Україні йде війна та, одночасно, необхідно здійснювати масштабну відбудову національної економіки.

Наразі в Україні налічується 136 районів та 1 469 територіальних громад (сільських, селищних, міських) (рис. 2.1), що формує масштабну й водночас різнорівневу мережу місцевих бюджетів. За такої адміністративно-територіальної конфігурації питання кількості, структури та якості місцевих бюджетних програм виходить далеко за межі технічного обліку й набуває стратегічного значення. Велика кількість суб'єктів бюджетного планування означає пропорційно широкий портфель програм із суттєвими відмінностями у їх цільових установках, структурі видатків та системах результативних показників. Територіальні громади істотно різняться за фінансовою спроможністю, управлінськими ресурсами й рівнем воєнних втрат. У таких умовах надмірна або нефокусована кількість програм розпорошує обмежені кошти та ускладнює належну оцінку результативності. Це підвищує вимоги до уніфікації підходів, порівнянності даних і методичної узгодженості, а також

актуалізує потребу в системному аудиті ефективності, що враховує як масштаб програмного портфеля, так і реальну спроможність громад забезпечувати якісні, верифіковані показники. На рис. 2.1. наведено адміністративно-територіальний устрій України за областями.



Рис. 2.1. Адміністративно-територіальний устрій України за областями:  
населення, площа, райони та територіальні громади

Джерело: [4]

Оскільки масштаби та різномірнева спроможність територіальних громад мають безпосередній вплив на формування й виконання місцевих бюджетних програм, доцільно перейти від загальних міркувань до кількісної картини. У табл. 2.1. подано узагальнені результати оцінки фінансової спроможності територіальних громад України за підсумками 2024 року. В ній відображено кількість громад за рівнями фінансової спроможності, що дозволяє окреслити регіональні відмінності, важливі для подальшого аналізу бюджетних програм та аудиту їх ефективності.

Таблиця 2.1

Узагальнені показники оцінки фінансової спроможності територіальних громад  
України за 2024 рік

Області	Кількість територіальних громад за рівнями					Разом
	високий	оптимальний	задовільний	низький	критичний	
Вінницька	19	22	12	9	1	63
Волинська	9	9	10	13	13	54
Дніпропетровська	46	24	13	3	-	86
Донецька*	5	5	8	12	4	34
Житомирська	16	13	24	10	3	66
Закарпатська	9	2	13	16	24	64
Запорізька*	3	5	5	9	3	25
Івано-Франківська	11	4	7	23	17	62
Київська	58	8	3	-	-	69
Кіровоградська	34	8	5	2	-	49
Луганська *	-	-	-	3	1	4
Львівська	30	15	10	14	4	73
Миколаївська	20	18	12	2	-	52
Одеська	32	26	23	10	-	91
Полтавська	42	16	-	2	-	60
Рівненська	9	8	14	14	19	64
Сумська	14	16	11	8	2	51
Тернопільська	8	10	13	15	9	55
Харківська	16	18	15	7	-	56
Херсонська*	-	1	4	12	1	18
Хмельницька	14	17	17	7	5	60
Черкаська	34	18	8	6	-	66
Чернівецька	2	3	6	17	24	52
Чернігівська	25	18	9	4	1	57
Разом	456	284	242	218	131	1331

\* до дослідження не були включені територіальні громади, розташовані на тимчасово окупованих територіях.

*Джерело:* [66]

Експертами Казюк Я. та Венцель В. [66] оцінювання фінансової спроможності територіальних громад було проведено за результатами звітних показників 2024 року, охоплюючи 1331 територіальну громаду. Аналіз базувався на 11 ключових показниках фінансової спроможності, розрахованих із урахуванням чисельності населення та бюджетних показників виконання відповідних громад. До дослідження не були включені 107 територіальних громад, розташованих на тимчасово окупованих територіях, які відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2025 рік» були виключені з розрахунку базової та реверсної дотацій.

За результатами оцінювання 456 територіальних громад або 34,3 % від загальної кількості оцінених віднесено до категорії з високим рівнем фінансової спроможності. Найбільша концентрація таких громад спостерігається у Київській області – 58, Дніпропетровській – 46 та Полтавській – 42 громади.

Оптимальний рівень спроможності характеризує 284 територіальні громади або 21,3 %, з яких найбільша кількість зафіксована в Одеській області – 26, Дніпропетровській – 24 та Вінницькій – 22 громади.

До задовільного рівня належить 242 громади або 18,2 %, зокрема в Житомирській області – 24, Одеській – 23 та Хмельницькій – 17.

Категорію з низьким рівнем фінансової спроможності складають 218 громад або 16,4 %, серед яких найбільша кількість у Івано-Франківській – 23, Чернівецькій – 17 та Закарпатській – 16 областях.

Критичний рівень спроможності встановлено у 131 територіальній громаді або 9,8 %, із найбільшою їх кількістю у Закарпатській та Чернівецькій областях – по 24 громади в кожній, а також у Рівненській – 19 і Івано-Франківській – 17 громадах.

В Житомирській області налічується 4 райони та 66 територіальних громад (рис. 2.2) та додаток А.

У додатку Б подано показники оцінки фінансової спроможності територіальних громад Житомирської області за 2024 р. За результатами оцінювання 16 територіальних громад віднесено до категорії з високим рівнем фінансової спроможності. Оптимальний рівень спроможності характеризує 13 територіальних громад. До задовільного рівня належить 24 громади. Категорію з низьким рівнем фінансової спроможності складають 10 громад. Критичний рівень спроможності встановлено у 3 територіальних громадах.

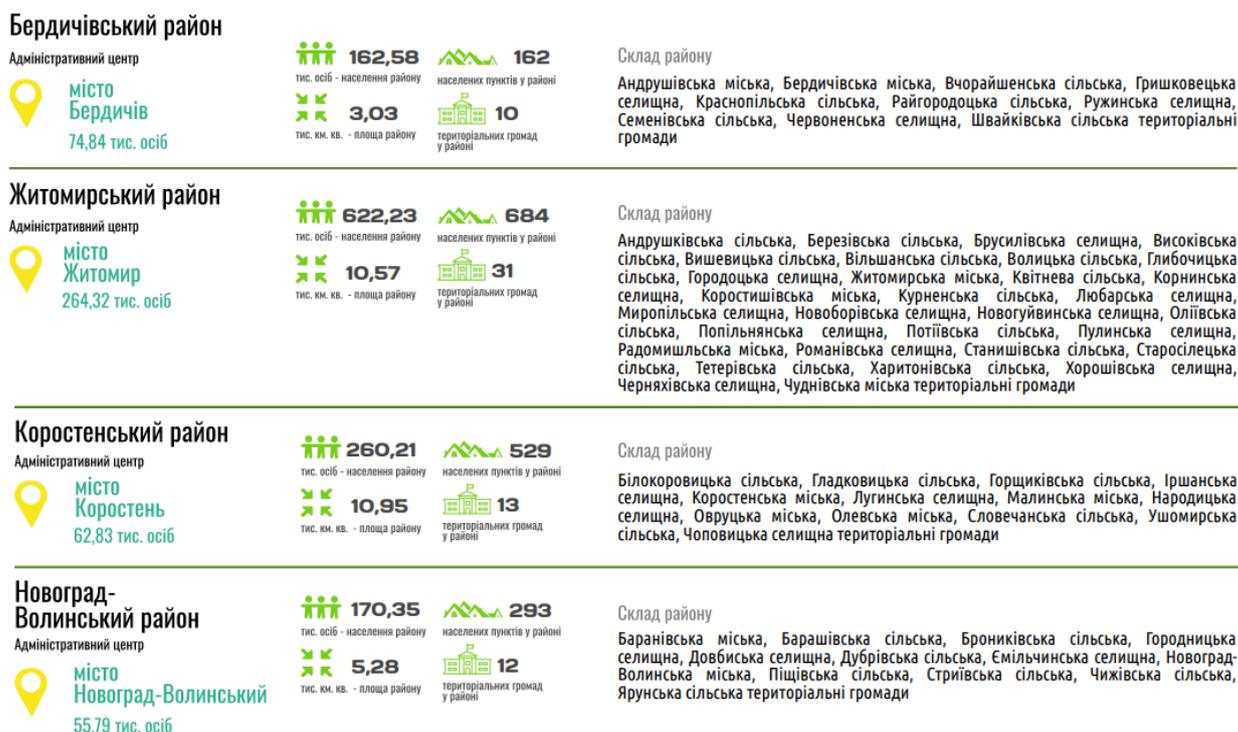


Рис. 2.2. Адміністративно-територіальний устрій Житомирської області за районами: населення, площа, населені пункти та територіальні громади

Джерело: [4]

Узагальнюючи наведені дані, слід підкреслити, що фінансова спроможність територіальних громад в Україні є високодиференційованою: поряд із чисельною групою фінансово сильних громад зберігається значний сегмент територій із низьким і критичним рівнем ресурсної забезпеченості. Така різномірність означає не лише нерівні стартові умови для розвитку, а й суттєві відмінності у здатності громад формувати, якісно адмініструвати та результативно виконувати свої бюджетні програми. В умовах воєнних втрат, повоєнної відбудови та зростання вимог до прозорості публічних фінансів аналіз саме бюджетних програм стає ключовим аналітичним інструментом для виявлення диспропорцій, обґрунтування міжбюджетної підтримки та оцінки ефективності використання коштів.

Загалом, територіальна громада в економічному аспекті – це система, що здатна до функціонування та розвитку на основі наявних фінансових ресурсів.

Проте, необхідно визнати, що формування таких громад залишається для України великою проблемою, яка потребує вирішення двох завдань:

- 1) створення ефективної системи акумулювання доходів для забезпечення розвитку територіальних громад;
- 2) побудова результативного механізму використання одержаних коштів на фінансування видатків територіальних громад.

Процеси функціонування територіальних громад в умовах децентралізації актуалізували необхідність досягнення їх самодостатності як критерію розвитку в довгостроковому періоді. Самодостатність територіальної громади необхідно тлумачити, виходячи із слова «самодостатній», яке в Академічному тлумачному словнику української мови трактується як той, «який має цінність сам по собі; який має цілком самостійне значення» [1].

У контексті визначення економічної самодостатності територіальної громади вперше її обґрунтування як проєктної спроможності було дано в Методиці формування спроможних територіальних громад [85]. Самодостатня територіальна громада повинна мати змогу самостійно за рахунок наявних фінансових ресурсів задовольняти різноманітні потреби населення громади і надавати йому високоякісні суспільні послуги.

Основні змістовні характеристики самодостатньої громади наведено на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Змістовна характеристика самодостатньої територіальної громади

Джерело: узагальнено автором за даними [85]

Економічними показниками, які використовуються для оцінювання рівня спроможності територіальної громади, є індекс спроможності бюджету та частка місцевих податків і зборів у доходах бюджету [85].

Для спроможної територіальної громади її податкоспроможність має характеризуватися індексом 0,9, а частка місцевих податків і зборів у доходах бюджету бути більш як 40 %.

В аспекті самодостатності територіальних громад Європейська хартія місцевого самоврядування визначає її такими характеристиками [55]:

- наявність у органів місцевого самоврядування адекватних фінансових ресурсів;
- можливість приводити наявні ресурси, наскільки це практично допустимо, у відповідність до реального зростання вартості виконуваних завдань для громади.

Проте в Україні на сьогодні фінансові ресурси територіальних громад характеризуються переважним використанням на поточне утримання адміністративної та соціально-культурної сфери, як правило, на рівні витрат нижчому, ніж соціальні стандарти, і одночасно не залишаючи коштів для інвестування у розвиток.

Забезпечення економічної самодостатності територіальних громад в Україні за рахунок створення ефективної системи акумулювання доходів необхідно здійснювати на основі розумного співвідношення між власними джерелами коштів і фінансовою допомогою з вищих територіальних бюджетів та держави. Рівень трансфертного надходження коштів для територіальних громад необхідно визначати, виходячи з потреб на вирішення в громаді державних питань з місцевою специфікою.

Приріст власних доходів громади може формуватися за рахунок:

- зміни пропорцій розподілу податкових платежів між бюджетами на користь місцевих громад;
- поліпшення системи місцевих податків і зборів та використання коштів добровільного самооподаткування бізнесу на потреби місцевого характеру;

- розвитку приватної і комунальної економіки територіальних громад та нарощування її потенціалу;
- залучення коштів грантових програм та бізнесу через механізм соціальної відповідальності та інші форми співробітництва на вирішення комунальних потреб громади.

Водночас нарощування рівня самодостатності територіальних громад необхідно здійснювати не тільки за рахунок зростання доходів, але і шляхом створення результативного механізму використання одержаних коштів.

Основним інструментом створення результативного механізму щодо використання коштів у громаді є бюджетна програма, яка, як інструмент управління державними фінансами, дозволяє забезпечити:

- зв'язок між цілями політики та бюджетними ресурсами;
- системний підхід до оцінювання результатів діяльності головних розпорядників коштів;
- можливість громадського та парламентського контролю за ефективністю бюджетних витрат;
- прозорість планування та виконання бюджетів усіх рівнів.

Бюджетні програми як інструмент управління державними фінансами сформувалися на перетині двох потреб: підвищення ефективності державних витрат та посилення підзвітності органів влади перед суспільством. Їх поява пов'язана з еволюцією бюджетних систем у другій половині XX століття, коли традиційне кошторисне планування почало поступатися місцем підходам, орієнтованим на результат.

Перші елементи програмно-цільового методу бюджетування були розроблені в США в 1960-х роках у рамках ініціативи Planning-Programming-Budgeting System (PPBS), започаткованої за адміністрації президента Ліндона Джонсона. Вона передбачала чітке планування цілей, визначення альтернатив, оцінку ефективності та відображення рішень у бюджеті. Попри труднощі в реалізації, ці підходи стали основою для подальших реформ у Канаді, Великій Британії, Франції, Австралії, Швеції та інших країнах. У 1990–2000 роках

поширення ПЦМБ стало частиною ширших реформ державного управління, відомих як «нове публічне управління», орієнтованих на результативність, прозорість і конкурентність у використанні ресурсів.

Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) активно просувала підходи до бюджетування, заснованого на результатах, як ключовий елемент фіскальної стійкості та відповідального управління публічними фінансами. Країни ЄС почали поступово впроваджувати елементи програмного бюджетування, особливо в контексті переходу до багаторічного бюджетного планування (Multiannual Financial Frameworks), що включало стратегічні програми розвитку з оцінкою результативності.

Впровадження програмно-цільового методу в Україні розпочалося відносно нещодавно – на державному рівні з 2001 р., а згодом було поширено і на місцеві бюджети. Початково цей підхід застосовувався експериментально, але вже з 2010 р. він став основною формою планування видатків як на центральному, так і на місцевому рівнях

Поняття «бюджетна програма» в термінології законодавства України з'явилося у 2001 році [15] та в Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі у 2002 році як систематизований перелік заходів, що спрямовуються на досягнення єдиної мети та завдань, які передбачається виконувати за рахунок коштів бюджетів [15]. У 2010 році в законодавстві було уточнено поняття «бюджетної програми» як сукупності заходів, спрямованих на досягнення не тільки мети, завдань, але і очікуваних результатів від використання бюджетних коштів [14].

На сьогодні, бюджетні програми в Україні характеризуються такими кількісними показниками (табл. 2.2, додаток В).

## Кількість місцевих бюджетів України

Типи місцевих бюджетів	Всього місцевих бюджетів	з них мають взаємовідносини з державним бюджетом
Обласні бюджети, бюджет АРК	25	24
Бюджети міст республіканського та обласного значення	1	1
Районні бюджети	136	119
Бюджети територіальних громад	1469	1438
Бюджети районів у містах обласного значення	28	0
Бюджети міст районного значення	6	0
Бюджети селищ міського типу	39	0
Бюджети сільрад (сіл)	229	0
РАЗОМ	1933	1582

*Джерело:* [43]

Загальна функціональна структура бюджетних програм територіальних громад в Україні наведено на рис. 2.4.

Під час складання паспортів бюджетних програм для забезпечення ефективності витрат формується їх мета, завдання, напрями, результативні показники та визначаються відповідальні виконавці [112].

Мета бюджетної програми, яка має бути чіткою, реальною та досяжною, формується як цілі, що відповідають пріоритетам громади, які необхідно досягти під час її виконання.

Завдання бюджетної програми – конкретний, спрямований на досягнення мети комплекс заходів, який відображає основні етапи досягнення поставленої мети, визначає шляхи виконання програми, підлягає перевірці та має містити результативні показники бюджетної програми.

Напрями використання бюджетних коштів – дії (заходи), пов'язані з наданням публічних послуг та/або забезпеченням їх надання, що спрямовуються на досягнення мети та забезпечують виконання завдань.

Результативні показники бюджетної програми – кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання бюджетної програми, характеризують перебіг її реалізації, ступінь досягнення цілей державної політики у відповідній сфері діяльності, досягнення мети і виконання завдань, висвітлюють обсяг і якість надання публічних послуг.

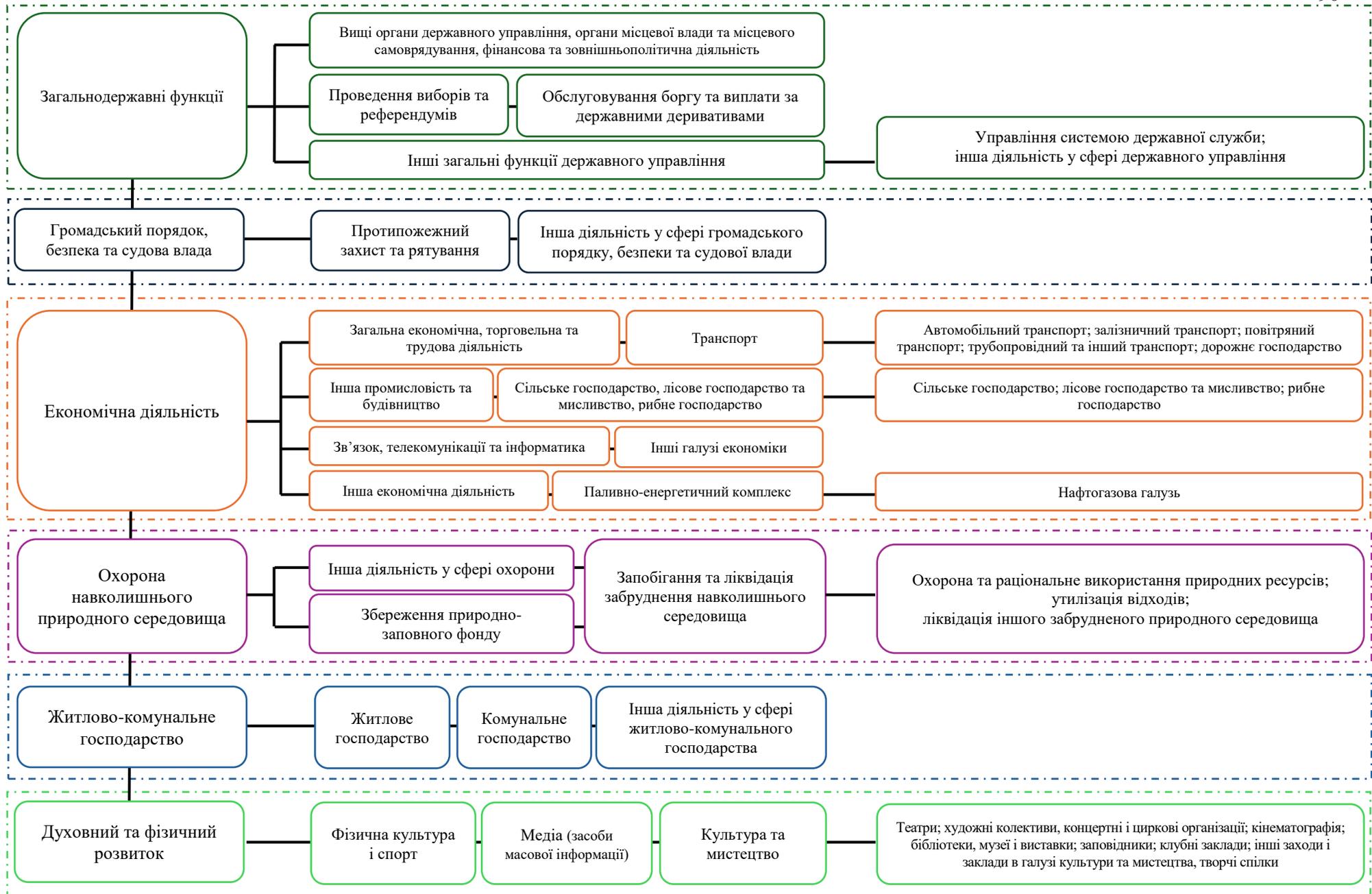


Рис. 2.4. Загальна функціональна структура бюджетних програм територіальних громад в Україні (початок)

Джерело: побудовано автором на основі [43]

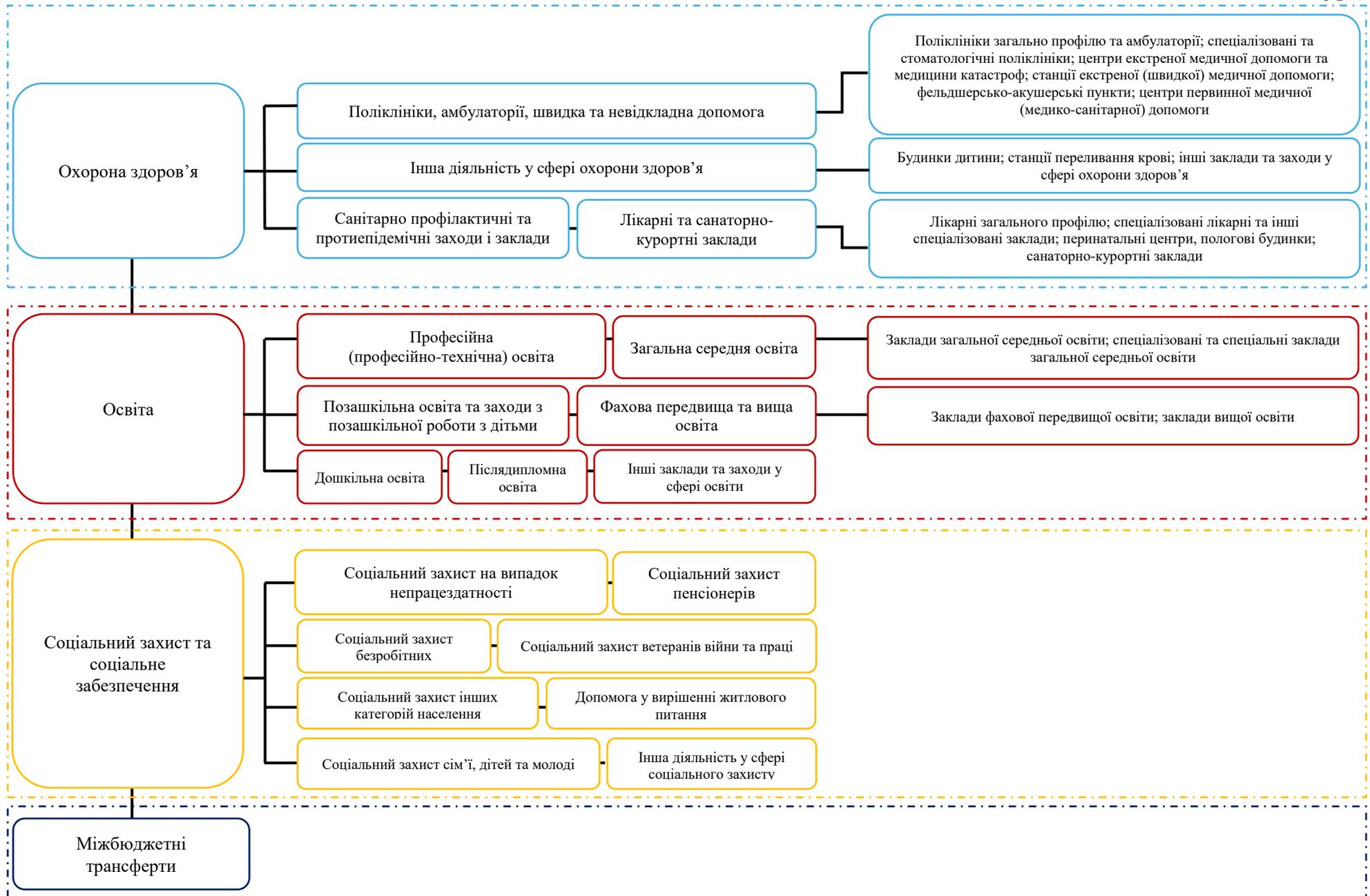


Рис. 2.4. Загальна функціональна структура бюджетних програм територіальних громад в Україні (закінчення)

Джерело: побудовано автором на основі [43]

Бюджетна програма як економічна категорія має такі ознаки:

- історичність, бюджетні програми як категорія сформувалися історично, мають свої специфічні риси зародження, які продовжують проявлятися в сучасних умовах;
- плановість, оскільки основою функціонування бюджетної програми є її плановий характер;
- юридичний характер – бюджетна програма має силу нормативного акта;
- строк дії – бюджетна програма складається і функціонує протягом певного періоду.

До функцій бюджетних програм належать:

1) розподільна – громада зосереджує усі джерела доходів бюджету з метою використання їх з найбільшою ефективністю, тобто перерозподілення між об'єктами діяльності за допомогою бюджетних програм з метою забезпечення економічних і соціальних потреб усіх членів громади;

2) контрольна – громада через інструменти бюджетних програм контролює використання доходів, одержаних для громади. Основна особливість контролю бюджетних програм в тому, що контролюються не витрати, а досягнення від них – одержані результати.

Учасниками економічних відносин, які виникають у зв'язку з бюджетними програмами, є громада, суб'єкти господарювання всіх форм власності та населення.

У процесі відносин щодо виконання бюджетних програм:

- громада використовує ресурси для виконання власних функцій;
- суб'єкти господарювання як постачають ресурси громаді, так і можуть від неї їх отримувати залежно від місця і ролі у виконанні функцій громади;
- населення може бути як джерелом ресурсів для громади, так і отримувачем від неї ресурсів, а також ініціювати використання коштів через бюджети участі.

Відносини в сфері бюджетних програм передбачають два аспекти: економічний та правовий.

Як економічна категорія бюджетна програма є централізованим грошовим фондом, який створюється на рівні певної громади та яким розпоряджається відповідний орган. Бюджетні програми в процесі виконання можуть зазнавати змін. Коригування бюджетних програм обов'язково наявні як на стадіях їх розроблення, так і виконання за умови скорочення або збільшення джерел витрат.

Як правова категорія бюджетна програма характеризується необхідністю затвердження представницьким органом громади, визначення строку дії та закріплення прав і обов'язків її учасників.

Дослідження у сфері формування виконання бюджетних програм висвітлені в працях таких науковців, як У.Ватаманюк-Зелінська [16], Г.Возняк [23], А.Дем'янюк [139], С.Єгоричева [56], О.Кириленко [68], В.Коваль [71], В.Мікловда [87], Ю.Назар [90], Є.Романенко [133], Т.Станкус [151] та інших. Важливе місце серед досліджень за цим напрямом у галузі проблематики бухгалтерського обліку витрат займають роботи, авторами яких є Л.Гуцайлюк, Л.Мікрюкова [88], Л.Коритник [77], Т.Писаренко [100], С.Свірко [142; 143], Р.Федів [169], І.Шевченко [178] та інші.

За результатами проведених наукових розвідок було обґрунтовано сутність та умови забезпечення самодостатності територіальних громад [68], розглянуто механізми зміцнення фінансової самодостатності [23], охарактеризовано досвід забезпечення самодостатності територіальних громад в країнах ЄС [56], розкрито змістовну характеристику фінансової самодостатності територіальної громади [71], досліджено організаційні питання аналізу виконання бюджетних програм [169], доведено необхідність модернізації системи обліку результативних показників бюджетних програм [77], сформовано загальну змістовну модель, яка враховує принципи, критерії і характеристику результативних показників цільових бюджетних програм [142; 143], конкретизовано поняття «витрати» для бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору [88], висвітлено питання організації управлінського обліку в бюджетних установах [100; 142].

Питання обліково-аналітичного забезпечення реалізації бюджетних програм досліджуються у працях Л. Суліменко та Н. Цегельник, які обґрунтовують необхідність інтеграції аналітичних показників результативності в систему обліку як інструмент підтримки управлінських рішень [159]. Н. Цегельник у низці досліджень пропонує методологічні підходи до оцінювання економічної безпеки територіальних громад, а також висвітлює роль внутрішнього аудиту в умовах цифровізації, з акцентом на прозорість і ефективність інформаційних ресурсів [172; 171].

Для виконання бюджетними програмами визначеної мети і завдання та досягнення очікуваних результатів важливе місце займає їх класифікація відповідно до ознак, які характеризують видатки, що забезпечують потреби громади. Визначені класифікаційні ознаки бюджетних програми є основою як на етапі виділення бюджетних коштів для окремих потреб громади, так і для організації аналітичного обліку здійснених за ними господарських операцій і одержаних результатів. Але, незважаючи на важливість класифікації бюджетних програм, вона в діючих на сьогодні нормативних документах чітко не визначена, відсутні в цьому напрямі і достатні наукові розвідки.

У законодавстві України визначено тільки класифікацію видатків бюджету за функціями, з виконанням яких вони пов'язані (функціональна), економічною характеристикою витратних операцій (економічна), ознакою розпорядника бюджетних коштів (відомча) та за призначенням бюджетних програм (програмна).

Водночас прийняті розпорядження і завдання щодо розробки типового переліку бюджетних програм були реалізовані лише частково за окремими галузями без загальної класифікації [95; 124].

Проведена розвідка стану розгляду цього питання вченими свідчить, що і серед науковців необхідних напрацювань немає, а є тільки спроба О.М. Сукача звернути увагу на актуальність цієї проблематики. Проте запропонована в дослідженні науковця класифікація бюджетних програм має загальноекономічний характер за ознаками в цілому поняття «програма» не як складової бюджетної системи [158, с. 217].

Проаналізувавши структуру видатків бюджетних коштів, їх джерела та систему завдань, на вирішення яких відбуваються господарські операції з використанням доходів громад, є підстава визначити систему ознак для класифікації бюджетних програм (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

## Класифікація бюджетних програм як об'єктів державного фінансового контролю

Класифікаційна ознака	Види бюджетних програм
Функціональний напрямок (функції держави)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– загальнодержавні функції;</li> <li>– економічна діяльність;</li> <li>– охорона навколишнього природного середовища;</li> <li>– охорона здоров'я;</li> <li>– оборона;</li> <li>– громадський порядок, безпека та судова влада;</li> <li>– житлово-комунальне господарство;</li> <li>– освіта;</li> <li>– соціальний захист та соціальне забезпечення.</li> </ul>
Економічний зміст	<ul style="list-style-type: none"> <li>– поточні видатки (споживання);</li> <li>– капітальні видатки (розвитку).</li> </ul>
Відомча належність	– за головними розпорядниками бюджетних коштів
Програмна (цільова) спрямованість бюджетних видатків	<ul style="list-style-type: none"> <li>– за цілями програми (основні програми);</li> <li>– за завданнями програми (цільові підпрограми в межах основної програми);</li> <li>– за структурою виконання (за відповідальним виконавцем, номером програми)</li> </ul>
Джерела фінансування видатків з бюджету громади	<ul style="list-style-type: none"> <li>– загального фонду;</li> <li>– спеціального фонду;</li> <li>– змішаного фінансування</li> </ul>
Термін (часові межі) реалізації завдань	<ul style="list-style-type: none"> <li>– короткострокові;</li> <li>– річні;</li> <li>– довгострокові</li> </ul>
Складність завдань	<ul style="list-style-type: none"> <li>– однокомпонентні;</li> <li>– багатоконпонентні</li> </ul>
Ступінь участі громадськості у формуванні	<ul style="list-style-type: none"> <li>– програми, ініційовані виконавчими органами місцевої влади;</li> <li>– програми громадського бюджету (бюджету участі)</li> </ul>
Методи розроблення змісту	<ul style="list-style-type: none"> <li>– програми минулого бюджетного періоду;</li> <li>– програми первинної розробки</li> </ul>
Сценарії розвитку	<ul style="list-style-type: none"> <li>– оптимістичні (прогноз з позитивною динамікою);</li> <li>– реалістичні (базовий прогнозний сценарій);</li> <li>– песимістичні (з урахуванням ризиків та обмежень)</li> </ul>
Просторовий аспект	<ul style="list-style-type: none"> <li>– окремої територіальної громади;</li> <li>– міжтериторіальні (об'єднані)</li> </ul>
Суб'єкти участі у фінансуванні	<ul style="list-style-type: none"> <li>– фінансування територіальною громадою;</li> <li>– фінансування за участі стейкхолдерів громади (бізнесу, населення, держави, грантових донорів) (на поворотній і безповоротній основі)</li> </ul>

*Джерело:* власна розробка автора

Бюджетні програми поділяються відповідно до кодів та найменувань функціональної класифікації видатків [115; 110] (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Функціональна класифікація бюджетних програм

*Джерело:* узагальнено автором за Наказом Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» від 14 січня 2011 року № 11 [115]

Розмежування бюджетних програм за економічними ознаками видатків здійснюється на визначенні поточних (споживання) і капітальних (розвитку) видатків.

Бюджетні програми з поточними видатками (видатками споживання) направляються на забезпечення фінансування діяльності підприємств, установ, організацій і органів влади та заходів соціального забезпечення населення.

Бюджетні програми за капітальними видатками (видатками розвитку) забезпечують фінансування інвестиційно-інноваційної діяльності територіальної громади.

Бюджетні програми за відомчими ознаками характеризуються переліком розпорядників бюджетних коштів на основі реєстрів [111]. Інформація щодо їх кількісного складу в Україні наведена в табл 2.4; 2.5.

Таблиця 2.4

## Кількість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів

Категорія	Разом	%	Державний бюджет	%	Місцеві бюджети	%
Головні розпорядники	7 894	16,79	71	0,86	7 823	20,15
Розпорядники нижчого рівня	21 891	46,57	7 311	89,38	14 580	37,55
Одержувачі	17 214	36,62	797	9,74	16 417	42,29
Усього	46 999	100,00	8 179	100,00	38 820	100,00

Джерело: [43]

Таблиця 2.5

## Кількість розпорядників та одержувачів бюджетних коштів місцевих бюджетів в розрізі найбільших відомств

№	Відомство	Кількість розпорядників та одержувачів
1.	Орган з питань освіти і науки	9436
2.	Апарат (секретаріат) місцевої ради (Верховної Ради Автономної Республіки Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських рад, районних рад і рад міст республіканського та районного значення Автономної Республіки Крим, міських, селищних, сільських рад, районних рад у містах)	8642
3.	Орган з питань житлово-комунального господарства	4018
4.	Виконавчий комітет місцевої ради (міської, селищної, сільської ради), Рада міністрів Автономної Республіки Крим, державна адміністрація (обласні державні адміністрації, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації, районні державні адміністрації (управління, відділи))	3740
5.	Орган з питань праці та соціального захисту населення	3428
6.	Орган з питань культури, національностей та релігій	2235
7.	Орган з питань охорони здоров'я	1670
8.	Орган з питань фінансів	1658
9.	Орган з питань молоді та спорту	1480
10.	Районні державні адміністрації у містах з районним поділом за відсутності районних у містах рад	737
11.	Орган у справах дітей	601
12.	Орган з питань економічного розвитку, торгівлі та інвестицій	297
13.	Військова адміністрація населеного пункту (населених пунктів)	278
14.	Орган з питань будівництва	246
15.	Орган з питань інформаційної діяльності, медіа (засобів масової інформації) та комунікацій з громадськістю	242

Джерело: складено автором на основі [43]

Програмна (цільова) класифікація – передбачає розподіл видатків бюджету за окремими програмами. Така класифікація дозволяє визначати, яка діяльність фінансується та які завдання і цілі ставляться при цьому. Програма складається з тісно пов'язаних між собою дій, спрямованих на досягнення цілей. Сукупність дій, спрямованих на виконання окремих завдань, може формувати цільові підпрограми.

Структуризація дій програми означає, що видатки бюджету об'єднуються в напрями, що створює умови для міжпрограмного порівняння.

Отже, програмна класифікація є формою реалізації безпосереднього зв'язку між видатками бюджетів та одержаними результатами від їх використання. Структурний код Програмної класифікації видатків бюджету містить сім знаків: ознака головного розпорядника бюджетних коштів (2-знаки), відповідальний виконавець (1-знак) і номер бюджетної програми (4-знаки) [110].

Відповідно до джерел фінансування видатків з бюджету громади можна виокремити бюджетні програми загального фонду, спеціального фонду та змішаного фінансування.

Бюджетні програми загального фонду призначені для реалізації першочергових функцій діяльності органів влади. Бюджетні програми спеціального фонду фінансуються за рахунок цільових надходжень безпосередньо до бюджетів окремих громад на конкретні цілі. Існування спеціального фонду та формування з нього бюджетних програм, з одного боку, зменшує ризики неефективності самостійного використання цих коштів бюджетними установами, а з другого боку, забезпечує бюджети додатковим ресурсом, який має цільове використання.

Окремі бюджетні програми можуть мати змішане фінансування за рахунок часток коштів з двох фондів.

За термінами (часовими межами) реалізації завдань бюджетні програми розмежовують на короткострокові, річні і довгострокові.

Часові межі короткострокових (оперативних) бюджетних програм визначаються терміном до 1 року.

Річні бюджетні програми виконуються в межах терміну дії бюджету, який для бюджетної системи України становить один календарний рік, починаючи з 1 січня кожного року і закінчуючи 31 грудня того ж року.

Довгострокові бюджетні програми складаються з сукупності річних бюджетних програм декількох бюджетних періодів, які виконуються на основі єдиного завдання, що потребує реалізації довгострокового проєкту.

Виходячи зі структури завдань бюджетної програми, їх поділяють на однокомпонентні та багатокомпонентні. У однокомпонентних бюджетних програмах формується єдине комплексне завдання, направлене на досягнення результату. Багатокомпонентні бюджетні програми поділяються на підпрограми, які спрямовуються на комплексне досягнення загальної мети.

Підпрограми забезпечують конкретизацію заходів, спрямованих на виконання програми, та дають змогу оцінити ефективність бюджетної програми в розрізі її складових.

Для демократичного суспільства обов'язковою вимогою є високий рівень прозорості бюджетного процесу та участі громадськості у формуванні бюджетних програм. У зв'язку з цим бюджетні програми громади за суб'єктами ініціативи поділяють на бюджетні програми, ініційовані виконавчими органами місцевої влади, і програми громадського бюджету (бюджету участі).

Бюджетні програми участі – це спосіб визначення видатків за допомогою прямого волевиявлення членів територіальної громади і можливість кожному мешканцю відчувати причетність та відповідальність за те, якою буде громада.

Будь-який мешканець громади може подати свою бюджетну програму, взяти участь у конкурсі, перемогти і спостерігати як програму реалізують у громаді.

Бюджетні програми підготовлені виконавчими органами влади забезпечують досягнення мети поточної діяльності і розвитку громади відповідно до заходів, які заплановані в бюджеті радою громади.

За методами розроблення змісту бюджетних програм вирізняють програми, побудовані на бюджетних програмах минулого бюджетного періоду та розроблені з «нуля». Перші формуються від досягнутого рівня в минулому

бюджетному періоді з певним корегуванням залежно від впливу зовнішніх і внутрішніх факторів. Такі бюджетні програми розробляються без перегляду їх основ шляхом перенесення наявних складових методом приросту рівня завдань, витрат і результатів.

Бюджетні програми розроблені заново, як правило, здійснюються в громаді вперше. При цьому вони вимагають дуже ретельного обґрунтування співвідношення витрат і результативних показників та подальшого моніторингу їх виконання.

У процесі прийняття бюджетних програм доцільно розробляти кілька їх варіантів: оптимістичний, реалістичний та песимістичний і визначати певні рамки можливих результатів – від найменших до найбільших значень, з обчисленням ймовірності розвитку кожного з варіантів сценарію. Окрім цього, за наявності таких розрахунків є можливість здійснювати змістовний аналіз виконання фактичних показників.

За просторовим аспектом можуть формуватися бюджетні програми щодо окремої територіальної громади та міжтериторіальні (об'єднані). Перші – розв'язують питання функціонування однієї громади, другі – забезпечують виконання завдань, які є спільними для декількох громад та потребують об'єднання коштів і координації дій на міжтериторіальному рівні. Міжтериторіальні бюджетні програми будуються на можливості одержання синергетичного ефекту від використання спільних ресурсів громад на задоволення потреб їх жителів. Необхідність формування механізму міжтериторіальної економічної координації діяльності територіальних громад зумовлена потребою кооперації у використанні спільних виробничих і соціальних об'єктів інфраструктури, кластерною побудовою інтегральних міжтериторіальних зв'язків та здійсненням заходів у сфері раціонального природокористування.

За суб'єктами участі у фінансуванні бюджетних програм вирізняють програми бюджету територіальної громади та спільного фінансування за участі стейкхолдерів громади (бізнесу, населення, держави, грантових донорів) на поворотній і безповоротній основі. Програми бюджету громади фінансуються

тільки за кошти бюджету територіальної громади, а у програмах спільного фінансування використовуються кошти всіх зацікавлених осіб у розвитку громади.

Науково-обґрунтована класифікація бюджетних програм є запорукою для здійснення ефективного контролю за ефективністю їх реалізації.

## **2.2. Європейські практики формування та контролю бюджетних програм**

У контексті євроінтеграції України модернізація бюджетного процесу має пріоритетне значення для підвищення прозорості та підзвітності використання державних коштів. Одним з ключових напрямів реформ є запровадження програмно-цільового методу (ПЦМ) бюджетування (Performance-Based Budgeting (PBB)), яке відповідає сучасним європейським стандартам публічного управління. Підхід ПЦМ бюджетування спрямований на зміну культури витрачання коштів від контролю витрат до фокусування на досягнутих результатах та цінності за витрачені кошти. Європейська Комісія з 2015 року реалізує ініціативу «EU Budget Focused on Results», яка орієнтована на результати виконання бюджету ЄС [208].

Програмно-цільове бюджетування означає процес планування бюджету, за якого розподіл ресурсів здійснюється на основі очікуваних або досягнутих результатів діяльності, а не лише за інерцією минулих витрат. Концептуально це відрізняє програмно-цільове бюджетування від традиційного інкрементального бюджетування, орієнтованого на затрати замість результатів. Іншими словами, ПЦМ змінює базове питання з «скільки ми витратили?» на «які результати за витрачені кошти?». Для впровадження такого підходу необхідна наявність достовірної інформації про результати бюджетних програм та витрати на їх досягнення, тобто наявність системи показників ефективності, аналітичних оцінок та моніторингових даних. Такі показники результативності є

фундаментальним елементом ПЦМ і повинні бути чітко визначені, вимірювані та інтегровані в процес ухвалення бюджетних рішень.

Міжнародні організації та дослідники з інших країн також приділяють велику увагу питанням результативного бюджетування, особливо в контексті підвищення ефективності управління державними фінансами. Так, ОЕСР у своєму звіті «Good Practices for Performance Budgeting» акцентує, що результатно-орієнтованого бюджетування має впроваджуватися у комплексі з ширшими інституційними реформами державного управління. Зокрема, підкреслюється взаємозв'язок між бюджетуванням за результатами та реформою державної служби (мотивація і оплата праці орієнтовані на досягнення цілей), реорганізацією урядових структур (створення виконавчих агенцій, оптимізація кількості програм і відповідальних органів) та посиленням зовнішнього нагляду (контроль з боку Парламенту, Рахункової палати) [93]. Таким чином, ефективність результативного бюджетування значно зростає, якщо воно є частиною концепції управління, орієнтованого на результат. Така концепція змінює поведінку всього державного апарату, фокусуючи його на кінцевих соціально-економічних ефектах, а не на внутрішніх процесах.

МВФ ще у 2009 році розробив базову модель програмно-цільового бюджетування для країн, що впроваджують цей підхід вперше [219]. Важливо, що методика передбачала попередні умови для початку переходу до бюджетування за результатами. До таких передумов віднесено належну систему публічних фінансів, прозорість і підзвітність, а головне – нерозвиненість серйозних дисфункцій управління, таких як масова корупція чи відсутність фінансової дисципліни. Іншими словами, експерти МВФ підкреслюють, що ПЦМ не можна розглядати як панацею, яка автоматично вирішить проблеми. Програмно-цільове бюджетування запрацює лише за умов політичної волі і певного мінімуму порядку в фінансовій системі. В тих країнах, де система управління фінансами слабка, спочатку треба зміцнити базові процеси, а вже потім впроваджувати складні механізми результативності. Також МВФ

рекомендує для початку впроваджувати найпростіші моделі ПЦМ і уникати надмірної складності індикаторів чи формул на перших етапах [219].

Окремий аспект, який висвітлюють зарубіжні дослідження полягає в створенні та розвитку єдиної інформаційної бази показників результативності. Аналітичне дослідження Європарламенту наголошує, що у великих системах, таких як бюджет ЄС або країни з децентралізованими фінансами, виникає проблема різноманітності показників, дублювання або прогалин у вимірюванні прогресу [194]. Рішенням є створення централізованого реєстру чи каталогу показників, яким користуються всі розпорядники. Схожі пропозиції є і в методиці ОЕСР, що в стандартному фреймворку програмно-цільового бюджетування має бути передбачено стандартний набір індикаторів/цілей та єдиний ІТ-інструмент для звітування про них [93]. Налагодження такої системи не лише полегшує зведення та аналіз даних, а й задає єдиний методологічний підхід до вимірювання ефективності. Для України рекомендацією є формування такого реєстру індикаторів бюджетних програм, що міститиме типові показники результативності для різних сфер (освіти, охорони здоров'я, інфраструктури тощо).

Залежно від ступеня впливу показників результативності на розподіл коштів та мети їх використання, виділяють кілька моделей ПЦМ, які описані в стандартах ОЕСР [93]. Класично розрізняють три основні моделі:

- презентаційне бюджетування - показники ефективності додаються до бюджетних документів для підвищення прозорості та підзвітності, але не визначають ухвалення рішень щодо виділення ресурсів. Такі показники надаються як фонові інформації для звітування і діалогу з парламентом та громадськістю, проте прямого впливу на обсяги фінансування не мають;

- бюджетування, інформоване показниками – показники результативності системно враховуються при ухваленні бюджетних рішень, але не мають заздалегідь визначеної ваги і не призводять автоматично до зміни фінансування. Дані про заплановані чи досягнуті результати програм регулярно включаються до процесу планування бюджету поряд з іншою інформацією (фіскальні обмеження, пріоритети політики), проте рішення про виділення коштів

ухвалюються не за формулою, а на основі експертної оцінки та без жорсткого зв'язку «результат = обсяг фінансування»;

- пряме (формульне) бюджетування за результатами – фінансування програм напряму залежить від досягнутих результатів за заздалегідь визначеною формулою. У такій моделі виконання планових показників веде до автоматичного збільшення або зменшення коштів. Наприклад, кожне додаткове досягнення (одиниця результату) забезпечує відповідний приріст фінансування. Пряме бюджетування вважається найжорсткішою моделлю, яку іноді називають реальним бюджетуванням за результатами. Через високі вимоги до вимірювання ефектів, вона застосовується рідко і переважно в окремих секторах (освіта, охорона здоров'я тощо) у кількох країнах ОЕСР [93].

Окрім згаданих, серед моделей ОЕСР виокремлюють також модель управлінського бюджетування, коли показники результативності використовуються головним чином для внутрішнього управління та підзвітності менеджменту, а не для перерозподілу ресурсів. В більшості країн ЄС домінує підхід бюджетування, інформованого показниками, тобто орієнтація на результати при плануванні, але без формульного розподілу коштів. Презентаційна та інформативна моделі вважаються менш жорсткими і більш поширеними, натомість пряме формульне бюджетування реалізується лише точково (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

## Підходи до бюджетування за результатами діяльності країн ОЕСР

Підхід	Кількість країн	Країна
Презентаційне бюджетування	10	Австралія, Бельгія, Німеччина, Данія, Іспанія, Італія, Польща, Словаччина, Словенія, Туреччина
Бюджетування, інформоване показниками	12	Австрія, Швейцарія, Чилі, Чехія, Франція, Угорщина, Ірландія, Японія, Південна Корея, Нідерланди, Нова Зеландія, Швеція
Управлінське бюджетування	8	Канада, Естонія, Фінляндія, Велика Британія, Ісландія, Латвія, Мексика, Норвегія

Джерело: [93, с. 16]

Таким чином, європейська практика здебільшого зводиться до того, що показники ефективності активно використовуються для обґрунтування рішень, але не є їх єдиною основою – зберігається гнучкість управлінських оцінок.

Міжнародні стандарти визначають ряд принципів, дотримання яких є необхідним для успішного впровадження програмно-цільового бюджетування. Серед ключових принципів можна виділити такі: стратегічна орієнтація, вимірюваність результатів, відповідальність, прозорість та гнучкість управління.

Планування видатків повинно здійснюватися відповідно до середньострокових стратегічних пріоритетів уряду. Бюджетні програми мають бути прямо пов'язані з цілями державної політики. За стандартами ЄС і ОЕСР, ефективна система РВВ спирається на наявність стратегічних документів та середньострокової бюджетної рамки, що задає напрям витрачання коштів [82]. В Україні донедавна спостерігався розрив між стратегічним плануванням та бюджетуванням – середньостроковий План дій Уряду не використовувався Міністерством фінансів як орієнтир для пріоритезації видатків [82]. Європейські ж підходи вимагають тісної інтеграції стратегій розвитку з бюджетним процесом, щоб ресурси спрямовувалися на досягнення конкретних стратегічних результатів.

Кожна бюджетна програма повинна мати чітко визначені результативні показники, які кількісно або якісно відображають досягнення цілей програми. ОЕСР рекомендує запровадження єдиного стандарту показників, який уніфікує перелік метрик ефективності, зрозумілих для всіх учасників процесу. Важливо, щоб інформація про результати збиралася систематично, була достовірною, оперативною і придатною для використання при прийнятті рішень. Успішні практики передбачають також створення сучасних ІТ-систем для збору і моніторингу даних про виконання бюджетних програм. Зокрема, в ЄС просувається цифровізація та взаємоінтеграція інформаційних систем публічних фінансів задля підвищення якості даних і зменшення адміністративного навантаження.

ПЦМ вимагає чіткого визначення, хто саме (який орган чи підрозділ) відповідає за досягнення цілей кожної бюджетної програми. В практиці країн ЄС прийнято вводити посади керівників програм, які відповідальні перед

парламентом за показники своєї програми [217]. В Україні ж досі не закріплено на рівні нормативних вимог, який структурний підрозділ міністерства є власником програми, що ускладнює притягнення конкретної посадової особи до відповідальності за недосягнення цілей [82]. Встановлення персональної відповідальності та механізмів оцінки діяльності керівників за результати є обов'язковим принципом ПЦМ у країнах ОЕСР [93]. Персональна відповідальність підсилює внутрішній контроль та мотивує менеджмент до ефективнішого використання ресурсів.

Орієнтований на результат бюджет передбачає відкритість інформації про плани і досягнення. Бюджетні документи повинні містити не лише фінансові показники, але й цілі та очікувані результати програм, а після завершення періоду звіти про фактичні результати. У ЄС ця вимога закріплена інституційно: щороку Єврокомісія подає Annual Management and Performance Report з оцінкою виконання бюджету, а також Programme Performance Overview – огляд прогресу по кожній програмі [206]. Подібні підходи впроваджуються й у країнах-членах. В Україні кроком до прозорості стали поправки до Бюджетного кодексу, які зобов'язують Уряд подавати разом з проектом бюджету інформацію про цілі та показники ефективності по кожному головному розпоряднику, а після року звіт про досягнення запланованих цілей і показників бюджетних програм [82]. Такі заходи підвищують підзвітність виконавчої влади перед парламентом і суспільством.

Міжнародний досвід свідчить, що для орієнтації на результати органи влади повинні мати певну гнучкість у перерозподілі коштів під час виконання бюджету. Менеджери програм повинні мати можливість оптимізувати витрати в межах затверджених лімітів, реагуючи на зміну обставин, щоб максимально ефективно досягти поставлених результатів. ОЕСР рекомендує запровадження середньострокових обмежень видатків за програмами чи напрямками, в рамках яких розпорядники можуть самостійно перегруповувати ресурси [93]. У такий спосіб відповідальні виконавці отримують свободу управління, необхідну для досягнення цілей, і водночас зберігається загальна фінансова дисципліна.

Натомість надмірно жорстке регулювання кожного кроку витрачання може стримувати ініціативу і знижує результативність програм.

На рівні Європейського Союзу концепція бюджету, орієнтованого на результат, реалізована через цілий ряд інструментів та управлінських новацій. В рамках ініціативи «ЄС бюджет, орієнтований на результати» було переглянуто бюджетні процедури та документи ЄС із акцентом на результативність. Програма запроваджує Щорічний звіт з управління та результативності (AMPR), який подається до Європарламенту і Ради в контексті процедури затвердження виконання бюджету. Починаючи з 2020 року до цього звіту додано Огляд результативності програм (Programme Performance Overview), додаток, що містить стислі паспорти по кожній бюджетній програмі ЄС із інформацією про її цілі, показники та прогрес виконання [206]. Таким чином, забезпечується прозоре інформування, як кожна програма ЄС сприяє реалізації політик та яких результатів досягнуто за звітний рік.

Крім звітності, ЄС удосконалює й планування бюджету на основі результатів. У Багаторічній фінансовій рамці (Multiannual Financial Framework, MFF) на 2021-2027 роки впроваджено посилену результатно-орієнтовану архітектуру [229]. Зокрема, кожна програма фінансування ЄС має набір ключових показників ефективності та цільових значень на кінець періоду, а прогрес моніториться через проміжні оцінки та огляди виконання. У 2024 році запроваджено новий регламент Фінансових правил ЄС, який ще більше інтегрує принципи РВВ [239]. Так, вимагається чіткий зв'язок між видатками бюджету ЄС та досягненням політичних пріоритетів Союзу, посилено роль оцінювання програм на етапі середньострокового перегляду тощо.

На інституційному рівні, практики програмно-цільового бюджетування в ЄС підкріплюються й іншими інструментами. Так, в рамках щорічного циклу бюджетного контролю Європарламент особливу увагу звертає на результати роботи комітету з бюджету, який аналізує показники виконання програм; Європейська Рахункова палата (ЕСА) проводить аудити ефективності і готує Звіт з ефективності [252; 197]. У багатьох країнах-членах ЄС стали обов'язковими

середньострокові бюджетні декларації, які аналогічні до впровадженої в Україні Бюджетної декларації та пов'язують бюджет з прогнозами розвитку та стратегічними завданнями на 3 роки [82]. Таким чином, на рівні ЄС та національному рівні створюється ціла екосистема бюджетування, орієнтованого на результат, від планування до виконання та контролю.

Багато держав ЄС за останні два десятиріччя здійснили глибокі реформи бюджетної системи з метою впровадження методики програмно-цільового бюджетування. Розглянемо кілька показових прикладів.

У Франції прийнято у 2001 році бюджетну реформу LOLF (*Loi Organique relative aux Lois de Finances*), яка змінила французьку бюджетну систему, запровадивши програмно-цільовий підхід [93; 213]. Бюджет став будуватися за трирівневою структурою: місії (великі напрями політики); програми (відповідають цілям політики); дії (конкретні заходи). Кожна програма отримала чітко визначені цілі та показники результативності. Відповідальність за виконання програми покладено на спеціального директора програми, який звітує перед парламентом.

До бюджетного законодавства інтегровано процедури звітування про результати. Разом з проектом бюджету подається Щорічний план результативності по кожній програмі, де вказуються її цілі, індикатори і цільові значення; по завершенні року уряд подає Щорічний звіт про результативність, який показує фактичні значення індикаторів і аналіз досягнення цілей [255]. Така система забезпечує замкнений цикл «план – результат – звіт» [93]. Парламент спочатку затверджує очікувані результати, а згодом оцінює, наскільки вони виконані. Французька реформа також збільшила автономію менеджерів у використанні коштів при одночасному посиленні відповідальності за досягнення ефекту. В результаті Франція стала одним з лідерів у застосуванні програмно-цільового методу бюджетування у Європі, а її досвід часто рекомендується для наслідування іншим країнам.

Австрійська бюджетна реформа, завершена в 2013 році, також відома інтеграцією принципів результативності. В бюджетному кодексі Австрії

закріплено вимогу «орієнтації на результати та наслідки» для кожного розділу бюджету. Кожне міністерство формує ключові цілі своєї діяльності, які мають узгоджуватися із загальнонаціональною Стратегією сталого розвитку та цілями ЄС [93]. Під ці цілі визначаються показники та цільові значення, і вони включаються до бюджетних документів.

Усі 32 розділи федерального бюджету Австрії містять по 5 стратегічних цілей. Для реалізації цілей міністерства розробляють конкретні заходи, а в ході виконання звітують про прогрес. Така чітка зв'язка «ціль – показник – ресурс» підвищила прозорість і керованість бюджету, оскільки парламент та Рахункова палата Австрії отримали змогу краще відстежувати, яких саме результатів досягають міністерства за виділені кошти [93]. Австрійський підхід часто наводиться ОЕСР як приклад кращої практики системної прив'язки бюджету до стратегій розвитку.

Польща запровадила програмно-цільовий метод бюджетування однією з перших у Центральній Європі. Пілотні кроки розпочалися у 2006-2007 роках, а повномасштабне впровадження – на початку 2010-х [212]. Метою реформи було підвищити якість управління публічними фінансами, пов'язати витрати з цілями урядової політики та посилити відповідальність розпорядників за результати. Уряд Польщі сформував каталог цілей та завдань по кожному розділу бюджету, розробив комплекс показників ефективності. Однак впровадження наштовхнулося на численні практичні труднощі. Згідно з оцінками міжнародних експертів, протягом перших років Польща реалізовувала РВВ радше формально.

Проблеми впровадження ПЦМ бюджетування полягали у тому, що зібрана інформація про результати мало використовувалася при ухваленні реальних рішень, не було перебудовано державний апарат під нову культуру управління, а також бракувало навичок та мотивації у чиновників [212]. Надалі Польща докладала зусиль для поглиблення реформ. Протягом короткого періоду часу було ухвалено нову методологію оцінки бюджетних програм, створено окремий підрозділ при Міністерстві фінансів для координації РВВ, проводилися навчання кадрів [212]. У підсумку ПЦМ став невід'ємною частиною бюджетного процесу

Польщі, хоча експерти відзначають, що повною мірою потенціал ПЦМ ще не реалізований і потребує подальшого вдосконалення, зокрема, у частині використання даних про ефективність для перерозподілу ресурсів. Польський досвід цікавий Україні тим, що демонструє типові труднощі перехідних економік, яка характеризується сильною інерцією старої системи, дефіцитом навичок аналізу ефективності, необхідністю політичної волі для реального врахування результативності при прийнятті рішень.

Окремо слід розглянути дві ключові бюджетні рамки ЄС, а саме Мультифінансову рамку (MFF) та Механізм відновлення та стійкості (RRF), оскільки програмно-цільовий метод бюджетування в них реалізований по-різному (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Порівняльна характеристика програмно-цільового методу бюджетування в ЄС

Характеристика	Бюджетні рамки ЄС	
	мультифінансова рамка	механізм відновлення та стійкості
Тип підходу	бюджетування, що інформоване показниками	пряме (формульне) бюджетування
Прив'язка фінансування до результатів	немає жорсткої прив'язки, результати використовуються для інформування рішень	виплата лише після досягнення цільових показників
Типи показників	загальні показники для всіх країн	індивідуальні показники для кожної країни
Форма моніторингу	щорічні звіти, проміжні огляди	оцінка ЄК перед кожним траншем на основі досягнень
Гнучкість у прийнятті рішень	висока гнучкість – рішення залежать від управлінців і політичних органів	низька гнучкість – механізм автоматичної виплати при досягненні цілей
Мета	планування і управління довгостроковими бюджетними програмами	стимулювання швидкої реалізації реформ і інвестицій після кризи

*Джерело:* створено автором на основі [206; 243; 194]

Мультифінансова рамка ЄС (семирічний бюджет Союзу) використовує переважно «управлінську» модель бюджетування за результатами. Таким чином, показники ефективності і досягнення програм у рамках MFF застосовуються переважно для інформування рішень та коригування програм, але фінансування не прив'язане жорстко до результатів. Наприклад, у сфері політики згуртованості кожна програма має набір індикаторів, проводяться щорічні моніторингові звіти

і проміжний огляд виконання [243]. Якщо програма не досягає певних цілей, це може стати підставою для рекомендацій щодо поліпшення або перерозподілу коштів, але автоматичного скорочення фінансування не відбувається – рішення залишаються за управлінцями та політичними органами. Отже, MFF впроваджує програмно-цільовий метод бюджетування скоріше в інформативному форматі, де інформація про результати використовується для управління і підзвітності, але без формульного санкціонування бюджетів.

Натомість Механізм відновлення та стійкості, створений у 2021 р. для подолання наслідків пандемії COVID-19, є прикладом прямого бюджетування за результатами на рівні ЄС. Фінансування з RRF прив'язане до виконання чітко визначених цільових показників, які затверджені в індивідуальних Планах відновлення та стійкості кожної країни [194]. Кошти виплачуються траншами тільки після того, як країна досягла погоджених проміжних та кінцевих цілей, наприклад, реалізувала певну реформу, що є якісним показником або досягла конкретного кількісного показника. Європейська Комісія ретельно оцінює виконання цих умов перед схваленням кожного платежу. Такий підхід фактично переводить бюджетування на підхід «оплата за результат». Країни отримують фінансування лише за досягнення домовлених результатів, що стимулює ефективність та прискорює реформи. Вперше в історії ЄС фінансова підтримка настільки прямо залежить від прогресу реформ, і цей досвід RRF розглядається як можливий прототип для майбутніх інструментів бюджету ЄС.

Порівняння MFF та RRF виявляє цікаві відмінності підходів програмно-цільового методу бюджетування. З одного боку, RRF демонструє жорстку результатоорієнтованість, що забезпечує високий рівень відповідальності країн за використання коштів, а з іншого боку, MFF – більш гнучкий і довгостроковий інструмент, де акцент на моніторингу та оцінці, а не на негайних фінансових санкціях. У дослідженнях Європарламенту зазначається, що MFF відображає «управлінський підхід», за якого інформація про результати використовується для адаптації програм в ході виконання. Тоді як RRF є прикладом «повноцінного бюджетування за прямим результатом діяльності», де фінансування прив'язане до

виконання показників [194]. Також у рамках MFF застосовуються спільні індикатори для всіх країн, які не завжди ідеально відображають внесок окремих проектів, тоді як RRF оперує індивідуальними для кожного плану, чітко пов'язаними з конкретними інвестиціями чи реформами [206]. Обидва підходи мають свої переваги і виклики, так MFF дає більше простору для врахування національних особливостей та якісної оцінки, RRF натомість забезпечує сильний стимул до результату. Європейський досвід у межах RRF і MFF показує, що орієнтація на результат може бути гнучко вбудована у різні бюджетні механізми – від рекомендаційного використання показників до прямої умовності фінансування.

Вітчизняні науковці і практики фінансового контролю активно досліджують питання впровадження результатно-орієнтованого бюджетування та його інтеграції в систему державного контролю. Наукові дослідження зазначеної проблематики наголошують на необхідності інтеграції результативних індикаторів у систему бюджетного контролю, удосконалення нормативно-методичного забезпечення ПЦМ та цифровізації процесів моніторингу [9; 160]. Зокрема, наголошується, що органи фінансового контролю мають оцінювати не тільки законність та повноту використання коштів, але й аналізувати, яких результатів досягнуто за допомогою цих коштів. Для цього слід перебудувати систему звітності, шляхом запровадження в паспортах бюджетних програм розділи з очікуваними результатами, показниками ефективності та джерелами даних для їх вимірювання.

Варто зазначити про вже зроблені кроки. З 2019 року Бюджетний кодекс України вимагає, щоб у паспорті програми зазначалися цілі політики головного розпорядника, на досягнення яких спрямована програма [82]. Однак на практиці якість цих показників залишається низькою, часто формальною. Потрібна розробка єдиного реєстру ключових індикаторів бюджетних програм, уніфікованого для всіх розпорядників, що забезпечить порівнянність і спрощення оцінювання.

Незважаючи на формальне запровадження ПЦМ в бюджетному процесі України, на практиці він досі не став повноцінно орієнтованим на результат.

Існує ряд системних бар'єрів, що перешкоджають імплементації європейських стандартів ПЦМ у вітчизняну практику державного фінансового контролю.

Бюджетні паспорти та звіти часто містять нечіткі, формальні показники, які не дозволяють реально оцінити ефективність витрат. Урядові практики моніторингу та звіту отримують невисокі оцінки [41], що свідчить про серйозні проблеми із наповненням та поданням інформації. Показники не відображають впливу політики, результати подаються вибірково, відсутній аналіз причин невиконання цілей. Низька якість даних ускладнює як парламентський, так і громадський контроль. Фактично, немає надійної основи для оцінки, наскільки ефективно використано кошти.

За індексом Open Budget Index Україна має достатньо високі показники прозорості бюджету, але значно гірші за показниками участі та бюджетного нагляду [202]. Такі тенденції частково відображають, що інформація про результати хоч і стає доступною, але не використовується у повній мірі ні всередині уряду, ні назовні.

Для поступового переходу України до бюджетування, орієнтованого на результат за європейським зразком, потрібен комплекс взаємопов'язаних заходів. Кожна державна програма має бути забезпечена своєрідною дорожньою картою результатів, з чітким формулюванням мети, завдань, очікуваних результатів, показників їх вимірювання, а також припущень та ризиків. Запропонована концепція запозичена з методології Logical Framework Approach, широко застосовуваної в управлінні проектами, у тому числі європейськими [225]. В контексті бюджетного процесу логіко-структурна матриця програми дозволить пов'язати ресурси – заходи – результати – вплив. Такий підхід вже частково використовується, наприклад в соціальних програмах, що фінансуються міжнародними донорами, вимагається подавати проміжні звіти та перспективи продовження програми. Для державного бюджету доцільно інтегрувати такі матриці в паспорт бюджетної програми або у пояснювальну записку до нього. Такий крок значно полегшить як планування (розпорядник розуміє, чого і яким чином прагне досягти), так і оцінку (аудитор бачить, які саме

показники задекларовано і чи досягнуто їх). Логіко-структурний підхід також допоможе виявляти дублювання програм або прогалін. Якщо декілька програм мають однакові цілі, їх можна об'єднати, або навпаки, якщо мета важлива, а програми під неї немає – ініціювати її створення. У результаті підвищиться зв'язність і зрозумілість бюджетних програм.

Бюджетування, орієнтоване на результат, є одним із ключових напрямів модернізації системи публічних фінансів, яке довело свою ефективність у країнах ЄС та світу. Перехід від утилітарного контролю за витратами до управління за досягнутими наслідками дозволяє забезпечити більшу прозорість, підзвітність і раціональність використання бюджетних коштів. Європейські стандарти передбачають наявність чітко сформульованих цілей, системи вимірювання результативності, інтеграцію цієї інформації в ухвалення бюджетних рішень та інституційні механізми, що гарантують відповідальність за результати.

Досвід Європейського Союзу свідчить, що впровадження ПЦМ – це комплексний процес, який охоплює всі стадії бюджетного циклу: від стратегічного планування до виконання і оцінки. Країни-члени ЄС, такі як Франція, Австрія, Польща, пройшли через глибокі реформи, що включали зміну законодавства, перебудову бюджетної архітектури, навчання персоналу та поступове нарощування спроможності аналізувати ефективність витрат. Результативність бюджету потребує політичної волі, інституційної спроможності та культури орієнтації на результат.

Контроль за виконанням бюджетних програм охоплює систему заходів моніторингу, аналізу та оцінки ефективності використання бюджетних коштів за визначеними програмами [154]. Відповідно до пункту 6 статті 20 Бюджетного кодексу України, учасники бюджетного процесу на всіх його стадіях зобов'язані здійснювати оцінку результативності бюджетних програм у межах своїх повноважень. Така оцінка традиційно проводиться на основі методичних рекомендацій [154]. Метод передбачає, що видатки групуються за програмами з чітко визначеними цілями, завданнями і показниками виконання, а контроль полягає у відстеженні досягнення запланованих результатів кожної програми.

Контроль бюджетних програм здійснюється у формі аудиту, який спрямовано на забезпечення ефективного, результативного та законного використання бюджетних коштів. У контексті ПЦМ бюджетування, що застосовується в Україні та більшості країн ЄС, аудит бюджетних програм дає змогу не лише перевіряти відповідність здійснених видатків чинному законодавству, а й оцінювати досягнення програмних цілей та ефективність реалізованих заходів.

Згідно з міжнародною практикою, зокрема відповідно до стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), державний аудит поділяється на три основні види: фінансовий, відповідності (дотримання), ефективності.

У випадку бюджетних програм найактуальнішим і водночас найскладнішим є аудит ефективності, оскільки він дає змогу оцінити не лише процеси, а й результати реалізації програм.

Існують різні тлумачення аудиту ефективності в міжнародній практиці. ОЕСР визначає аудит ефективності як оцінку економії вхідних ресурсів, ефективності вихідних результатів та ефективності державної політики щодо результатів [198].

INTOSAI ідентифікує аудит ефективності як незалежну, об'єктивну та достовірну перевірку того, чи працюють державні підприємства, системи, операції, програми, діяльність або організації відповідно до принципів економії, ефективності та результативності [222].

Аудит ефективності надає об'єктивний аналіз, результати та висновки, які допомагають керівництву та особам, відповідальним за управління та нагляд, серед іншого, покращити ефективність програм та операцій, зменшити витрати, полегшити прийняття рішень сторонами, відповідальними за нагляд або ініціювання коригувальних дій, а також сприяти підвищенню рівня громадської підзвітності. Цілі аудиту ефективності широко варіюються і включають оцінку ефективності, економічності та результативності програми, внутрішнього контролю, дотримання законодавства та перспективний аналіз. Цілі аудиту можуть також стосуватися поточного статусу або стану програми. Ці загальні

цілі не є взаємовиключними. Наприклад, аудит ефективності, що має на меті визначити або оцінити ефективність програми, може також включати додаткову мету – оцінити систему внутрішнього контролю програми [222].

Офіс урядової підзвітності США визначає аудит ефективності як надання об'єктивного аналізу, результатів і висновків, що допомагають керівництву та відповідальним за управління й нагляд приймати обґрунтовані рішення. Такий аудит сприяє підвищенню ефективності програм та операцій, зниженню витрат, а також полегшує ініціювання коригувальних заходів. Крім того, аудит ефективності підвищує рівень публічної підзвітності та довіри до органів влади. Цілі аудиту ефективності охоплюють широкий спектр завдань, зокрема: оцінку ефективності, економічності та результативності програм; аналіз систем внутрішнього контролю; перевірку дотримання встановлених вимог; проведення перспективного аналізу для виявлення можливостей покращення. Загальні цілі не є взаємовиключними. Наприклад, аудит ефективності, що має на меті визначити або оцінити ефективність програми, може також включати додаткову мету – оцінити систему внутрішнього контролю програми [210].

Аудит ефективності створює додаткову інформаційну цінність та знання шляхом:

- надання нових аналітичних висновків, які включають більш глибокий або широкий аналіз, а також відкривають нові перспективи розгляду проблеми;
- забезпечення покращеної доступності та зрозумілості наявної інформації для різних зацікавлених сторін;
- формування незалежного і авторитетного погляду або висновку, базованого на об'єктивних аудиторських доказах;
- розробки рекомендацій, що ґрунтуються на комплексному аналізі результатів аудиту, спрямованих на підвищення ефективності управління. [222].

Цілі та очікування від аудиту ефективності зростають, зокрема вищими стають критерії на основі міжнародних стандартів (наприклад, екологічних) та сталого розвитку. Це забезпечує більшу додану цінність та вплив [214].

Аудит ефективності здійснюється на основі встановлених принципів (табл. 2.8).

## Принципи аудиту ефективності бюджетних програм

Назва принципу	Сутність принципу
Економності	мінімізація витрат ресурсів - ресурси, що використовуються, повинні бути доступними вчасно, у відповідній кількості та якості і за найкращою ціною.
Ефективності	отримання максимальної віддачі від наявних ресурсів - стосується взаємозв'язку між використаними ресурсами та отриманими результатами з точки зору кількості, якості та термінів.
Результативності	виконання поставлених завдань і досягнення запланованих результатів.

*Джерело:* складено автором на основі [222]

Між принципами аудиту ефективності бюджетних програм існує тісний взаємозв'язок (рис. 2.6).

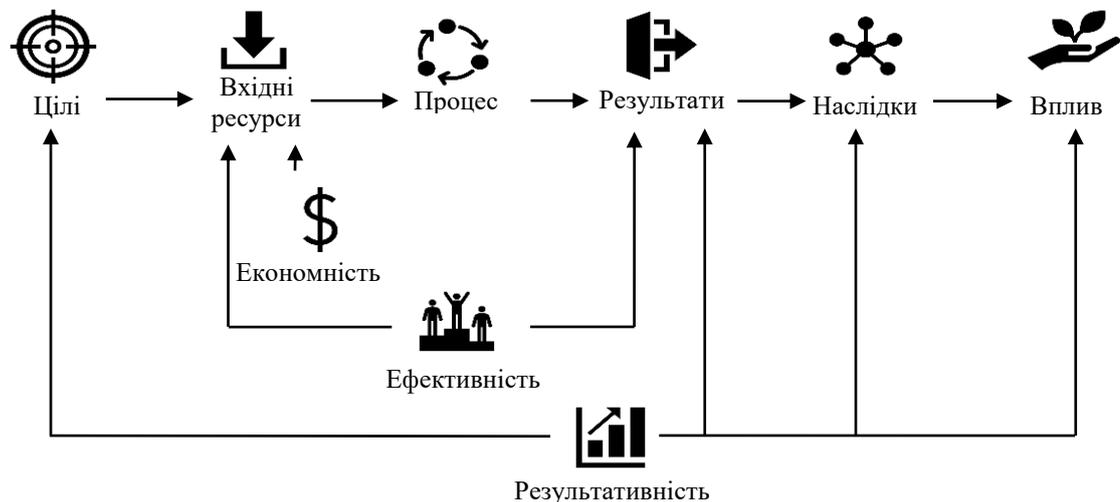


Рис. 2.6. Взаємозв'язок принципів аудиту ефективності бюджетних програм

*Джерело:* [232]

Аудит ефективності бюджетних програм має специфіку, відмінну від традиційного контролю видатків. Його мета полягає не в покаранні за порушення, а у формуванні обґрунтованих рекомендацій для покращення управління державними ресурсами, оптимізації програм, удосконалення процедур планування й оцінки результатів.

У країнах Європейського Союзу аудит бюджетних програм є невід'ємною частиною публічного управління фінансами та забезпечення належного врядування. Його здійснюють Вищі органи аудиту (Supreme Audit Institutions,

SAIs), які функціонують незалежно від виконавчої влади та виконують переважно зовнішній аудит державного сектору. У більшості країн ЄС аудит програм реалізується через аудит ефективності, що охоплює оцінку досягнення цілей, використання ресурсів та забезпечення належної управлінської практики.

Підходи країн ЄС до аудиту бюджетних програм базуються на стандартах, розроблених INTOSAI (табл. 2.9), а також на принципах SIGMA/OECD, які підтримують вдосконалення систем управління державними фінансами в контексті європейських цінностей прозорості, підзвітності, результативності та незалежності аудиту.

Таблиця 2.9

## Ключові стандарти INTOSAI (ISSAI) щодо аудиту ефективності

Номер стандарту	Зміст стандарту
ISSAI 300	визначає концепцію аудиту ефективності як незалежної та об'єктивної оцінки економності, результативності та продуктивності діяльності публічних органів
ISSAI 3100–3199	рекомендації з практичних аспектів аудиту ефективності, включаючи формулювання питань дослідження, вибір об'єктів, аналіз доказів, оцінка результатів
ISSAI 4000–4999	регламентують аудит відповідності законодавству, який нерідко поєднується з аудитом ефективності для комплексної оцінки реалізації бюджетної програми
ISSAI 100–200	встановлюють фундаментальні принципи державного аудиту, які мають бути дотримані незалежно від виду аудиту: прозорість, професійна доброчесність, об'єктивність, системний підхід, незалежність

*Джерело:* [146].

У межах політики розширення ЄС та підтримки держав-членів і країн-кандидатів, Європейський Союз активно застосовує інструменти технічної допомоги, зокрема через ініціативу SIGMA, яка функціонує під егідою OECD та ЄС. SIGMA розробила бенчмарки для оцінки систем державного фінансового контролю, які зосереджуються на таких аспектах: інституційна незалежність аудиторських органів; відповідність національних стандартів міжнародним; професійний розвиток аудиторів; ефективність процедур аудиту; прозорість результатів.

Європейський рахунковий суд (European Court of Auditors, ECA) здійснює аудит бюджету Європейського Союзу та програм, що фінансуються з коштів ЄС. Він також відіграє методологічну роль, публікуючи рекомендації щодо підходів

до аудиту ефективності, що застосовуються в національних контекстах. Висновки та звіти ЕСА є відкритими, широко обговорюються в Європейському парламенті та слугують орієнтиром для національних SAIs.

Нижче наведено узагальнення підходів до аудиту ефективності в окремих країнах Європи з урахуванням їхніх інституційних особливостей та сфер застосування (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

### Практика аудиту ефективності у країнах Європи

Країна	Інституція	Ключові особливості аудиту ефективності
Німеччина	Bundesrechnungshof (Федеральна аудиторська палата) [199]	зосереджує увагу на економному використанні ресурсів; аналізує програми енергозбереження, цифровізації освіти, інфраструктурні проекти; висновки аудиту сприяють змінам у законодавстві та політиках.
Польща	Najwyższa Izba Kontroli (Вища контрольна палата) [185]	активно застосовує аудит ефективності у сферах охорони здоров'я, соціального захисту, місцевого самоврядування; відзначається активною комунікацією з парламентом та залученням громадськості до обговорення звітів.
Франція	Cour des comptes (Рахункова палата) [247]	оцінює ефективність програм у контексті суспільної користі, акцентує на впливі на добробут громадян; щорічно готує звіт про стан державних фінансів та надає уряду рекомендації з оптимізації витрат.
Швеція	Riksrevisionen (Національна аудиторська служба) [186]	орієнтується на політику відкритих даних; проводить аналіз досягнення цілей державної політики, враховує довгострокові соціальні результати, зокрема щодо боротьби з бідністю та підтримки зайнятості.

*Джерело:* розроблено автором на основі інформації європейських інституцій.

Аналіз європейського досвіду засвідчує, що аудит ефективності виходить за межі суто фінансового контролю та зосереджується на досягненні соціально-економічних результатів. У більшості країн спостерігається тісний зв'язок між результатами аудиту та формуванням державної політики, що підтверджує його роль як інструменту стратегічного управління.

Практика європейських країн демонструє, що ефективний аудит бюджетних програм:

- поєднує оцінку результативності з рекомендаціями щодо вдосконалення управління;
- має високий ступінь прозорості, що сприяє довірі суспільства до публічних фінансів;
- базується на єдиних методологічних стандартах, але адаптується до національного контексту;
- здійснюється інституційно незалежними органами, які мають фахову, фінансову та інформаційну спроможність.

Україна, інтегруючись до європейського простору управління публічними фінансами, має гармонізувати власні підходи до аудиту бюджетних програм із цими стандартами, зберігаючи водночас чіткий фокус на результатах, а не лише на дотриманні процедур.

### **2.3. Удосконалення аудиту бюджетних програм в умовах реформування системи державного контролю та євроінтеграційних процесів**

Впровадження європейських підходів програмно-цільового методу бюджетування для України є не лише технічним завданням бюджетного менеджменту, а важливою складовою євроінтеграційного курсу та внутрішньої потреби підвищення суспільної довіри до влади. Аналіз свідчить, що базові інституційні та нормативні передумови вже сформовані, однак їх потенціал реалізується неповною мірою. Недосконалою залишається й система контролю бюджетних програм: вона все ще переорієнтована переважно на процесні аспекти, а не на результати, і потребує подальшого методичного та інституційного вдосконалення.

Вивчення сутності контролю бюджетних програм дає підстави стверджувати, що на практиці він реалізується у формі аудиту, головне призначення якого полягає не лише у верифікації законності здійснених видатків, а у визначенні ступеня досягнення цілей та результативності використаних ресурсів. Така логіка зумовлює звернення до аудиту ефективності,

що фокусується на взаємозв'язку між витратами, отриманими результатами та їх суспільним впливом.

Основні завдання аудиту ефективності бюджетних програм охоплюють: оцінку якості планування та виконання результативних показників; виявлення організаційних, нормативно-правових і фінансово-облікових недоліків та оцінку їх впливу на своєчасність, повноту й якість досягнення запланованих цілей; формування практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів. У цьому контексті аудит ефективності розглядається як цільовий різновид державного фінансового аудиту, що поєднує аналіз законності, економічності та результативності управління бюджетними коштами, перевіряє достовірність даних і виявляє резерви підвищення результативності програм.

Кінцева суспільна місія такого аудиту полягає у збереженні та примноженні публічних ресурсів в інтересах нинішнього й майбутніх поколінь

Питання аудиту ефективності бюджетних програм привертає значну увагу науковців та практиків, що зумовлено його ключовою роллю у забезпеченні прозорості та результативності використання бюджетних коштів. У літературі сформовано широкий спектр підходів до визначення сутності цього виду аудиту, його завдань, принципів та інституційних механізмів реалізації. Дослідники аналізують взаємозв'язок аудиту ефективності з фінансовим аудитом, порівнюють національні та міжнародні практики, зокрема з урахуванням вимог стандартів INTOSAI. Розмаїття наукових позицій свідчить про дискусійність питання та необхідність узагальнення теоретичних напрацювань для формування цілісного розуміння його змісту і функцій у системі державного фінансового контролю.

Проблеми теорії і практики державного і внутрішнього аудиту використання бюджетних коштів на виконання програм функціонування і розвитку національної економіки в своїх наукових працях висвітлювали Гайдук Т. [26], Рябчук О., Гайова А. [136], Гаркуша Д. [137], Долбнєва Д. [49],

Дорошенко О. [51], Здирко Н. [63], Олендій О. [26], Трайтлі В. [167], Яцишин С., Хаблюк О. [183], Шевченко І. [179; 176] та інші.

О. О. Височан та Н. О. Литвиненко досліджують теоретичні аспекти аудиту ефективності використання бюджетних коштів відповідно до критеріїв результативності, економності та продуктивності. Автори пропонують базові постулати державного контролю за ефективністю реалізації бюджетного процесу, виходячи з нормативного трактування принципу ефективності. У роботі розкрито поняття «аудит ефективності» на основі літературних джерел і класифікації INTOSAI, а також представлено модель взаємозв'язку між фінансовим аудитом та аудитом ефективності використання бюджетних коштів. Дослідники наводять характеристики аудиту ефективності, узагальнені з наукових праць та нормативної бази, і роблять висновок щодо можливості практичного застосування технологій оцінювання ефективності використання ресурсів за параметрами результативності, продуктивності та економності [20].

Н. В. Шевченко узагальнює складові державного фінансового контролю та аналізує їх взаємозв'язок із різними видами державного фінансового аудиту в національній і зарубіжній практиці. Автор звертає увагу на відсутність єдності у визначенні поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» і, поєднавши наявні підходи, пропонує власне трактування цього терміна. У роботі розкрито теоретичні засади державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм шляхом уточнення його мети та завдань, принципів, а також визначення суб'єктів і об'єктів проведення [179].

В останні роки спостерігається підвищена увага дослідників до проблематики аудиту ефективності виконання бюджетних програм. Дослідження наголошують на важливості аудиту ефективності як ключового інструменту державного фінансового контролю. Теоретичні засади цього напрямку були ґрунтовно розроблені І. О. Шевченком, який визначає аудит виконання бюджетних програм як невід'ємну частину сучасної системи державного аудиту, що поєднує елементи фінансового контролю, аналізу результативності та оцінювання суспільної корисності витрат [177]. Також Д. В.

Долбнєва розглядає сучасний стан державного аудиту бюджетних програм в Україні, акцентуючи увагу на діяльності Державної аудиторської служби. Вона наголошує на розбіжностях між законодавчо закріпленими завданнями аудиту ефективності та фактичними практиками його реалізації, що часто обмежуються формальним оцінюванням відповідності, а не досягненням цілей і результатів бюджетної програми [50]. О. О. Дорошенко пропонує методичний підхід до аудиту ефективності, в якому детально розкривається структура процесу аудиту, критерії оцінки та механізми обґрунтування аудиторських висновків. В результаті обґрунтовано потребу уніфікації підходів до проведення такого типу аудиту на всіх рівнях бюджетної системи [51].

Значний внесок у розвиток проблематики зробила Н. Г. Здирко, яка виокремлює типові труднощі, з якими стикаються суб'єкти аудиту ефективності. Йдеться про нечіткість формулювання цілей програм, відсутність критеріїв результативності та методичних рекомендацій щодо порівняння фактичних і очікуваних результатів [63]. Розгляд специфіки аудиту в окремих галузях представлений у дослідженні О. Г. Рябчук та Д. О. Гаркуші. Вони аналізують аудит використання бюджетних коштів в освітній сфері, підкреслюючи значення об'єктивної оцінки результатів освітніх програм для забезпечення прозорості та якості надання публічних послуг [137].

У роботі О. В. Дуліної увага зосереджена на інтеграції міжнародних стандартів INTOSAI у вітчизняну практику фінансового контролю, де обґрунтовує важливість імплементації принципів прозорості, незалежності та орієнтації на результат як фундаментальних засад ефективного державного аудиту [53].

У роботі В.Ф. Піхоцького, В.В. Рисіна, А.М. Любенко висвітлюється взаємозв'язок між якістю фінансового контролю, зокрема аудиту ефективності, та фінансово-економічною стійкістю держави. Автори доводять, що стратегічний підхід до аудиту має враховувати не лише показники витрат, а й довгострокові наслідки прийнятих управлінських рішень для суспільного добробуту [103]. І. В. Ващенко розглядає аудит ефективності як дієвий інструмент оцінювання результативності бюджетного процесу. Згідно

пропозицій І.В. Ващенко, головна цінність такого аудиту полягає у його здатності виявляти не лише фінансові порушення, а й системні недоліки у плануванні та реалізації бюджетних політик [17].

Окремо в наукових дослідженнях наводяться пропозиції щодо класифікації видів державного аудиту, зокрема фінансового та аудиту ефективності, як основних інструментів контролю за доцільністю використання бюджетних коштів [145].

Проведений аналіз нормативних документів, наукових досліджень, а також практики аудиту бюджетних програм в процесі державного фінансового контролю, дозволив ідентифікувати низку системних проблем, що його супроводжують та знижують ефективність та аналітичну цінність.

Однією з ключових проблем є *відсутність чіткої та уніфікованої методики аудиту*, яка б забезпечувала єдиний підхід до оцінки досягнення цілей, використання ресурсів та ефективності програм. Діюча в Україні нормативно-правова база формування бюджетних програм [60; 107; 111; 161; 162; 163; 164; 165] та аудиту їх ефективності [22; 86; 108; 149] не визначає положень як загальної методики, так і стосовно специфіки об'єктів використання коштів бюджетів за більшістю видів економічної діяльності.

В правовому полі України на сьогодні залишаються чинними методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм, які діють з 17 травня 2011 року відповідно до наказу Міністерства фінансів України [86] та розроблені з метою подальшого розвитку програмно-цільового методу в бюджетному процесі для використання головними та іншими розпорядниками бюджетних коштів.

Крім того, ДАСУ ще в 2020 р. розроблено проект Стандарту (методики) проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту ефективності [149], однак до сьогодні його не введено в дію.

Відтак, в сфері державного аудиту України на сьогодні відсутні будь-які методичні рекомендації щодо аудиту ефективності бюджетних програм, а діє лише порядок його проведення [108].

Порядком визначено термін державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм як аудит, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності управління і використання коштів державного та місцевих бюджетів під час виконання бюджетних програм, досягнення економії бюджетних коштів та їх цільового використання, досягнення результативних показників бюджетних програм, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової та бюджетної звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту.

Натомість, державний фінансовий аудит ефективності законодавством офіційно не визначено, його сутність викладена лише в Проекті [149] як форма контролю, яка спрямована на проведення дослідження проблемних питань об'єкту аудиту ефективності, визначення та підтвердження доказовою базою їх причин з метою розробки пропозицій щодо вдосконалення системи фінансового управління і контролю, підвищення ефективності використання ресурсів. Аудит ефективності спрямований на отримання додаткового результату в організаційних процесах та, як наслідок, досягнення покращення фінансових/економічних, якісних результатів діяльності.

Суперечності спостерігаються в питаннях складання плану аудиту ефективності бюджетних програм. Так, в порядку проведення ДАС державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [109] передбачено 4 етапи аудиту (рис. 2.7).

В міжнародному стандарті ISSAI 3100 виділено 4 етапи аудиту ефективності, які мають інше змістовне наповнення (рис. 2.8).

В довіднику ISSAI «Аудит ефективності» процес аудиту деталізовано та запропоновано проводити його в 6 етапів (табл. 2.11) [232].

Крім того, нестардантизованими залишаються окремі етапи аудиту, наприклад планування, формування вибірки, аналіз результативних показників, що призводить до неоднорідності підходів у їх реалізації і ускладнює порівнянність висновків.

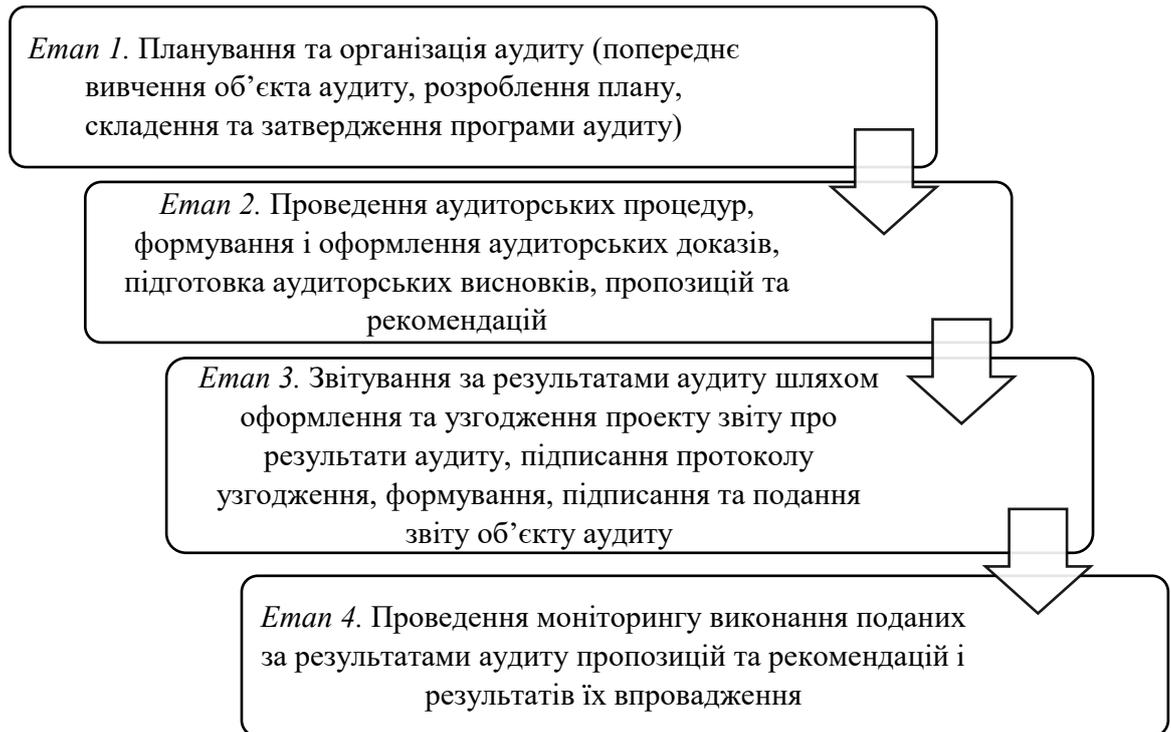


Рис. 2.7. Етапи проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Джерело: [109]



Рис. 2.8. Етапи планування аудиту ефективності за ISSAI 3100

Джерело: [223]

## Процес аудиту ефективності за ISSAI

Назва етапу	Сутність етапу
1. Вибір теми аудиту	визначення теми, що має високу суспільну значущість, потенційний вплив, стратегічну відповідність, а також відповідає наявним ресурсам і компетенціям.
2. Планування аудиту	формування чіткої логіки аудиту – визначення мети, питань для аудиту, критеріїв, методів збору доказів, а також оцінка ризиків і обсягів.
3. Проведення аудиту	збір доказів відповідно до затвердженої методології, їх валідація, аналіз та документування з урахуванням професійного судження.
4. Формулювання висновків і рекомендацій	інтерпретація зібраних даних, формулювання обґрунтованих висновків, висвітлення причин і наслідків виявлених проблем.
5. Підготовка аудиторського звіту	написання звіту з урахуванням аудиторських доказів, логічної структури, мови, яка є зрозумілою користувачам, і дотримання стандартів якості.
6. Моніторинг реалізації результатів аудиту	моніторинг виконання наданих рекомендацій, оцінка прогресу, зворотний зв'язок з аудиторським об'єктом та інформування зацікавлених сторін.

*Джерело:* узагальнено автором на основі [232]

Додатково проблему поглиблює недостатня імплементація міжнародних стандартів INTOSAI та практик ЄС, які містять усталені принципи ризик-орієнтованого планування, вибірки на основі суттєвості та оцінки ефективності використання бюджетних коштів, яка передбачає аналіз витрат та результатів з точки зору їхньої економічності, ефективності та дієвості (ефективності впливу).

Для узгодження національної практики з міжнародними стандартами аудиту необхідно розробити та затвердити уніфіковану методику аудиту бюджетних програм, яка б враховувала принципи та вимоги INTOSAI.

На нашу думку, в процесі проведення аудиту бюджетних програм необхідно виконати наступні завдання:

1. Провести аналітичні дослідження та здійснити контрольні заходи:
  - планових розрахунків (бюджетування) бюджетних програм щодо їх законності та ефективності, виконання і досягнення результативних показників;
  - фактичних показників виконання бюджетних програм щодо їх законності та ефективності управління і використання бюджетних коштів;

– визначення правильності ведення фінансового і управлінського обліку, достовірності фінансової, податкової, статистичної і бюджетної звітності;

– функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту щодо видатків і результативних показників бюджетних програм;

2. Здійснити оцінювання наявної економії та перевитрат, розкрадань, привласнень, нестач бюджетних коштів, цільового їх використання і результативності.

3. Визначити ступінь впливу виявлених упущень та недоліків на ефективність використання коштів бюджетних програм територіальних громад.

4. Розробити пропозиції та рекомендації щодо:

– усунення виявлених під час проведення аудиту недоліків і порушень;

– обґрунтування доцільності подальшої реалізації або припинення виконання бюджетних програм;

– запобігання виявлених недоліків у подальшому.

Однією з найгостріших проблем є *відсутність належної управлінської інформаційної бази в системі бухгалтерського обліку для здійснення якісного контролю*. Саме бухгалтерський облік є інструментом, який дозволяє формувати якісну та достовірну інформацію для оцінювання різних варіантів управлінських рішень з метою досягнення очікуваних результатів, а також для дієвого державного фінансового контролю.

Інформаційна база бухгалтерського обліку повинна забезпечувати:

1) ідентифікацію господарських операцій, об'єктів і бюджетних програм розвитку;

2) аналітичне формування об'єктів обліку в цілому, і зокрема, в частині використання коштів бюджетних програм;

3) синтетичне відображення об'єктів обліку з виділенням субрахунків і рахунків бухгалтерського обліку за сукупністю аналітичної інформації;

4) створення умов для простежування руху об'єктів обліку;

5) формування господарських операцій відповідно до вимог створення окремих об'єктів обліку.

Кожна бюджетна програма використання коштів в бухгалтерському обліку ідентифікується за господарськими операціями надходження ресурсів, їх використання та одержаними результатами.

У системі бухгалтерського обліку процес господарювання територіальної громади є його предметом, а бюджетна програма, з її паспортом, як те, що забезпечує її функціонування, є об'єктом.

Сучасна система бухгалтерського обліку в бюджетних установах не забезпечує прозорість бюджетних програм у частині розкриття інформації про ефективність використання бюджетних коштів за центрами відповідальності.

Для ведення обліку витрат бюджетних програм в Плані рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі (Наказ Мінфіну України від 31.12.2013 р. № 1203) передбачено бухгалтерський рахунок 80 «Витрати на виконання бюджетних програм», а також субрахунок 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» [118]. Він за структурою не формує інформацію щодо окремих програм використання бюджетних коштів.

За дебетом цього рахунку відображаються суми визнаних витрат, пов'язаних із виконанням бюджетних програм, а за кредитом – суми коштів, які надійшли на відновлення витрат, і списання їх в порядку закриття на фінансовий результат виконання кошторису [118].

Субрахунок бухгалтерського рахунку за кодом 801 «Витрати розпорядників бюджетних коштів на виконання бюджетних програм» дозволяє тільки узагальнити господарські операції про використання бюджетних коштів в цілому щодо бюджетних програм бюджетної установи в розрізі окремих елементів витрат: 8011 «Витрати на оплату праці»; 8012 «Відрахування на соціальні заходи», а також 8013 «Матеріальні витрати» і 8014 «Амортизація».

Розкриття інформації про витрати кожної бюджетної програми, її результативні показники та за центрами відповідальності рахунок 80 «Витрати на виконання бюджетних програм» не передбачає. Тому одержана інформація щодо витрат бюджетних програм не має зв'язку з їх паспортами, центрами фінансування і відповідальними особами.

Бюджетні програми в контексті управлінського обліку необхідно розглядати як центри відповідальності за витрати та їх результати. За таких умов будуть повною мірою використані основні положення програмно-цільового методу управління бюджетними коштами.

Виходячи з цього, бюджетні програми виконують різні функції і мають відповідні назви, а щодо центрів відповідальності, то вони можуть трактуватися як результативні центри та об'єкти аналітичного обліку.

Використання такого підходу в побудові системи бухгалтерського і управлінського обліку дозволить оперативно визначати ефективність управління коштами територіальних громад та встановлювати відповідальність за економічні і соціальні результати реалізації бюджетних програм.

Проте, щоб запровадити управлінський облік бюджетних програм, необхідно створити інформаційні екрани для відображення на них господарських операцій щодо формування витрат за рахунок бюджетних коштів. Субрахунки та аналітичні рахунки за бюджетними програмами повинні формуватися за програмною класифікацією видатків державного і місцевих бюджетів. Система субрахунків для обліку бюджетних програм за програмною класифікацією видатків місцевого бюджету наведена на рис. 2.9; 2.10; 2.11. Формування інформаційних ресурсів про витрати в розрізі бюджетних програм повинно передбачати використання окремого бухгалтерського рахунку, за прикладом рахунку 16 «Виробництво». Тому для узагальнення інформації щодо виконання бюджетних програм доцільно ввести в План рахунків бухгалтерського обліку державного сектору (Наказ Міністерства України від 31.12.2013 р. № 1203) окремий рахунок, наприклад за вільним кодом 19 «Витрати на виконання бюджетних програм».

У фінансовому обліку на рахунку 19 «Витрати на виконання бюджетних програм» будуть формуватися витрати в розрізі центрів відповідальності за бюджетними програмами з узагальненням інформації щодо окремих субрахунків відповідно кодів програмної класифікації та рахунків аналітичного характеру за кожною бюджетною програмою.



Рис. 2.9. Система субрахунків обліку бюджетних програм за програмною класифікацією видатків місцевого бюджету (субрахунки другого порядку в розрізі центрів відповідальності)

*Джерело:* узагальнено автором за Типовою програмною класифікацією видатків та кредитування місцевого бюджету (Наказ Міністерства фінансів України від 20.08. 2017 р. № 793)



Рис. 2.10. Система субрахунків третього порядку обліку бюджетних програм за програмною класифікацією субрахунку другого порядку 7000 «Економічна діяльність»

*Джерело:* узагальнено автором за Типовою програмною класифікацією видатків та кредитування місцевого бюджету (Наказ Міністерства фінансів України від 20.08. 2017 р. № 793)



Рис. 2.11. Система субрахунків четвертого порядку обліку бюджетних програм за програмною класифікацією субрахунку третього порядку 7100 «Сільське, лісове, рибне господарство та мисливство»

*Джерело:* узагальнено автором за Типовою програмною класифікацією видатків та кредитування місцевого бюджету (Наказ Міністерства фінансів України від 20 вересня 2017 року № 793)

Наприклад, субрахунок першого порядку – це центр відповідальності бюджетної установи за бюджетну програму, субрахунок другого порядку – сукупність бюджетних програм центру відповідальності за кодом субрахунку 7000. «Економічна діяльність», субрахунок третього порядку щодо бюджетних програм за кодом 7100. «Сільське, лісове, рибне господарство та мисливство», субрахунок четвертого порядку за бюджетними програмами коду 7110. «Реалізація програм в галузі сільського господарства».

Субрахунок четвертого порядку буде представлений аналітичними рахунками конкретних бюджетних програм, які відображають напрями використання бюджетних коштів, як приклад «Забезпечення придбання та передачі нетелей багатодітним сім'ям, де виховується 5 і більше дітей до 18 років».

Якщо процес оцінювання використання бюджетних коштів за інформаційними ресурсами бухгалтерського обліку відобразити на рисунку, то буде наступна схема (рис. 2.12).

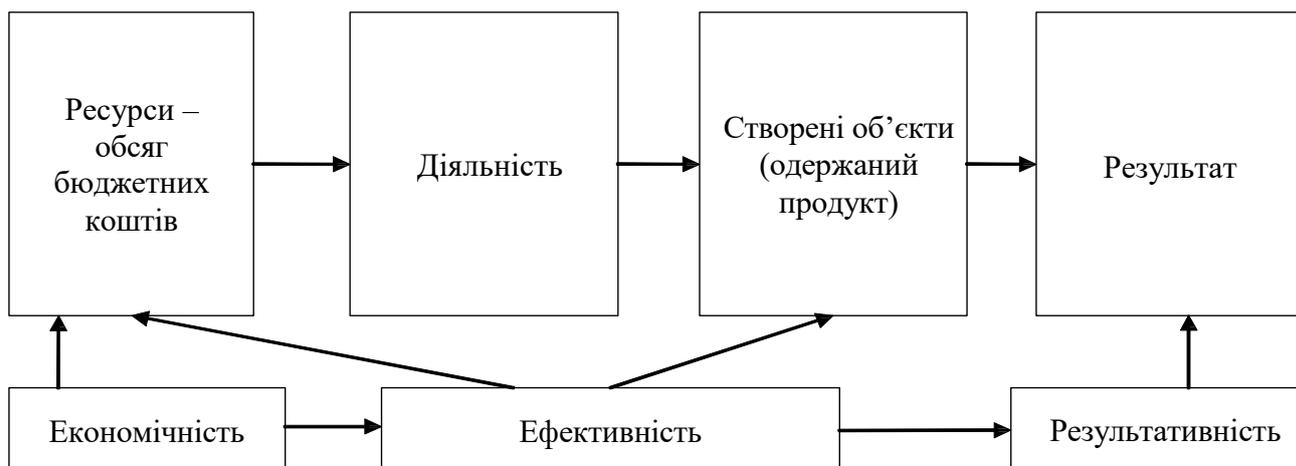


Рис. 2.12. Модель оцінювання використання бюджетних коштів

Джерело: власна розробка автора

Отже, формування інформаційних ресурсів про витрати на виконання бюджетних програм та їх результати необхідно розглядати як процес узагальнення господарських операцій в аналітичному розрізі щодо окремих програм використання бюджетних коштів.

Крім того, в системі аудиту простежується *формальний підхід до оцінки результативних показників*, де основна увага приділяється факту освоєння коштів, а не досягнутому суспільному ефекту. Показники результату та впливу залишаються недостатньо розвиненими, що не дозволяє здійснювати глибинну оцінку ефективності витрат.

Наразі, законодавством передбачено 4 групи результативних показників бюджетних програм (табл. 2.12).

На жаль, вони не в повній мірі відповідають висунутим до них вимогам (табл. 2.13).

Таблиця 2.12

## Групи результативних показників бюджетних програм

Група показників	Сутність
Показники затрат	визначають обсяги та структуру ресурсів, необхідних для виконання бюджетної програми. Можуть включати штатну чисельність працівників, кількість отримувачів послуг, нормативні розміри виплат, площу об'єктів, обсяг робіт, загальну потребу в ресурсах та вартість інвестпроектів.
Показники продукту	характеризують безпосередні результати діяльності за бюджетною програмою: кількість наданих публічних послуг, виконаних робіт або виробленої продукції, кількість осіб, яким ці послуги були надані.
Показники ефективності	відображають економність використання ресурсів: витрати на одиницю продукції, співвідношення між обсягом наданих послуг (продукту) та витраченими коштами.
Показники якості	характеризують відповідність продукту стандартам, ступінь реалізації завдань програми, задоволеність отримувачів послуг, соціальну користь, вплив на економічні/соціальні тенденції, рівень гендерної рівності. Не включають показники освоєння коштів.

Джерело: [122]

Таблиця 2.13

## Вимоги до результативних показників бюджетних програм

Вимога	Сутність вимоги
Зв'язок з цілями державної політики	показники мають формуватися на основі стратегічних цілей у відповідній сфері, з урахуванням досягнень у минулих періодах, тенденцій розвитку галузі чи регіону та прогнозів на майбутнє.
Чіткість і доступність формулювання	показники повинні бути сформульовані однозначно, зрозуміло для широкого загалу та не викликати подвійного тлумачення.
Висвітлення кількісних і якісних характеристик	повинні охоплювати як числові значення очікуваних результатів, так і їх якісні аспекти у межах одного бюджетного періоду.
Охоплення всіх завдань програми	кожне завдання та напрям витрат бюджетних коштів має бути відображено через відповідний показник.
Відповідність специфіці діяльності	показники повинні об'єктивно відображати особливості та специфіку діяльності головного розпорядника у відповідній сфері.
Вимірюваність і порівнюваність	показники мають бути кількісно вираженими, придатними для порівняння між періодами та установами, мати відповідні одиниці виміру.
Джерела інформації	повинні ґрунтуватися на офіційних статистичних, фінансових, бухгалтерських або управлінських даних, або розраховуватись на їх основі.

Джерело: [122]

Наведемо аргументи такої невідповідності. Коли мова йде про показники затрат, то нормативні документи визначають їх як відображення ресурсної бази бюджетної програми. Проте у практичних переліках до цієї групи нерідко

потрапляють параметри, які не є власне ресурсами, наприклад, кількість отримувачів послуг або площа об'єктів. Такі показники доцільніше відносити до продукту чи контекстних характеристик. Важливо враховувати, що показники затрат повинні мати вартісний вимір, оскільки саме вартісні ресурси відображають витрати бюджету.

Показники продукту характеризують фактичний обсяг і структуру наданих публічних послуг або виконаних робіт за програмою й вимірюються у натуральних одиницях (осіб, випадків, відвідувань, км, м<sup>2</sup> тощо). Важливо розрізняти окремі операції від завершених послуг (наприклад, проведені заняття та кількість осіб, що їх завершили). Показник «кількість отримувачів послуг» доцільно остаточно закріпити саме в цій групі, а не в показниках затрат, щоб уникнути подвійного обліку. За потреби продукт можна деталізувати за типами послуг чи регіональним охопленням.

Показники ефективності відображають співвідношення між витратами у вартісному вираженні та отриманим продуктом: витрати на одну послугу, продуктивність персоналу, використання потужностей тощо. До цієї ж логіки належать і показники економності закупівель (ціна ресурсу порівняно з ринковою чи нормативною). Аналітичну доказовість підсилюють порівняння у часі та зі встановленими нормами чи аналогічними програмами.

У нормативній класифікації група показників якості охоплює широкий спектр характеристик – від якості послуг до досягнення цілей програми та ширшого суспільного впливу, включно із задоволеністю отримувачів і гендерними аспектами. Для аналітики корисно внутрішньо розрізняти: якість наданої послуги; зміни в стані цільових груп; довгострокові соціально-економічні ефекти.

Узагальнюючи, нормативна класифікація результативних показників (затрат, продукту, ефективності, якості) забезпечує базову структуру оцінювання бюджетних програм, однак для цілей аудиту потребує аналітичного уточнення меж між групами, уникнення подвійного включення показників і введення підрівнів, що розрізняють ресурси, фактично надані послуги, співвідношення

витрат та результатів, а також якість, результативність і ширший суспільний вплив. Така деталізація підвищує порівнянність даних і придатність системи показників до аудиту ефективності.

Щоб проілюструвати вищевказане, для прикладу, наведемо систему показників бюджетних програм Новогуйвинської територіальної громади, Тетерівської територіальної громади та Коростишівської міської територіальної громади Житомирського району Житомирської області відповідно до оприлюднених паспортів бюджетних програм (табл. 2.14).

Однією з ключових проблем аудиту ефективності бюджетних програм в Україні є *формальний підхід до оцінки результативності програм та відсутність системної перевірки результативних показників на відповідність SMART-критеріям* (Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Time-bound). У багатьох паспортах бюджетних програм показники формуються формально, без належного аналізу їх специфічності та вимірюваності. Часто показники носять надто загальний характер, не мають чіткої одиниці виміру, не відображають реальних термінів досягнення результатів або не пов'язані безпосередньо з цілями програми. Це призводить до труднощів у проведенні якісного аудиту ефективності, оскільки відсутні чіткі критерії для оцінки досягнутих результатів і впливу використаних ресурсів. Такий підхід суперечить європейським практикам та рекомендаціям INTOSAI, де перевірка SMART-відповідності є одним із базових етапів підготовки аудиторської оцінки.

Наступною важливою проблемою аудиту ефективності бюджетних програм є *недостатнє використання сучасних аналітичних інструментів та інформаційних технологій*. Відсутність автоматизованих систем збору, обробки та аналізу даних ускладнює оперативне та комплексне оцінювання результативності програм. Через це аудитори змушені працювати з фрагментарною, розрізненою або застарілою інформацією, що підвищує ризик помилок і знижує якість висновків.

Таблиця 2.14

Фрагмент системи показників бюджетних програм окремих територіальних громад Житомирського району  
Житомирської області відповідно до оприлюднених ними паспортів бюджетних програм

Назва бюджетної програми	Показники			
	затрати	продукт	ефективність	якість
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<b>Новоуївинська громада</b>				
Багатопрофільна стаціонарна медична допомога населенню	кількість штатних одиниць; кількість установ; кількість ліжок у стаціонарах денного перебування; кількість ліжок у звичайних стаціонарах; Обсяг видатків на придбання медичного обладнання	кількість ліжко-днів у стаціонарах денного перебування; кількість пролікованих хворих у стаціонарі; кількість лікарських відвідувань (у поліклінічних відділеннях лікарень); Кількість медичного обладнання	середня тривалість лікування в стаціонарі одного хворого; завантаженість ліжкового фонду у стаціонарах денного перебування; завантаженість ліжкового фонду у звичайних стаціонарах; Зниження рівня захворюваності порівняно з попереднім роком; Середні витрати на придбання медичного обладнання	рівень виявлення захворювань на ранніх стадіях; Рівень виявлення захворювань у осіб працездатного віку на ранніх стадіях; Зниження показників летальності
Забезпечення діяльності бібліотек	обсяг видатків на забезпечення діяльності бібліотек; кількість установ; кількість штатних одиниць	число читачів; кількість книговидач	кількість книговидач на одного працівника	динаміка поповнення бібліотечного фонду в плановому періоді відповідно до фактичного показника попереднього періоду
Організація благоустрою населених пунктів	обсяг видатків	територія об'єктів зеленого господарства, на якій планується санітарне прибирання (догляд)	середні витрати на санітарне прибирання (догляд) 1 га території об'єктів зеленого господарства	темп зростання середніх витрат на санітарне прибирання (догляд) 1 га території об'єктів зеленого господарства порівняно з попереднім роком

1	2	3	4	5
<b>Коростишівська громада</b>				
<p>Організаційне, інформаційно-аналітичне та матеріально-технічне забезпечення діяльності обласної ради, районної ради, районної у місті ради (у разі її створення), міської, селищної, сільської рад</p>	<p>кількість штатних одиниць</p>	<p>кількість прийнятих нормативно-правових актів; кількість отриманих листів, звернень, заяв, скарг</p>	<p>витрати на утримання однієї штатної одиниці; кількість прийнятих нормативно-правових актів на одного працівника;</p>	<p>–</p>
<p>Заходи із запобігання та ліквідації надзвичайних ситуацій та наслідків стихійного лиха</p>	<p>Обсяг видатків</p>	<p>Кількість заходів, спрямованих на попередження та ліквідацію надзвичайних ситуацій та їх наслідків</p>	<p>Рівень виконання заходів; кількість виконаних листів, звернень, заяв, скарг на одного працівника</p>	<p>–</p>
<p>Організація благоустрою населених пунктів</p>	<p>площа міських автошляхів та споруд на них, які потребують поточного (капітального) ремонту; обсяг видатків на проведення поточного / капітального ремонту об'єктів транспортної інфраструктури; загальна площа кладовищ, що потребує благоустрою;</p>	<p>площа вулиць, мостів та шляхопроводів (доріг та тротуарів), що планується утримувати в належному стані у весняно-літній період; площа, що підлягає прибиранню, догляду; кількість зелених насаджень, що планується видалити;</p>	<p>середня вартість утримання 1 кв. м вулиць, мостів та шляхопроводів (доріг та тротуарів) - осінньо-зимовий період; середні витрати на видалення одного дерева; середньорічні витрати на благоустрій 1 га кладовища;</p>	<p>питома вага площі кладовищ, благоустрій яких планується здійснювати, у загальній площі кладовищ; Відсоток світлоточок, які планується відремонтувати до загальної кількості світлоточок; динаміка утримання світлофорних об'єктів та камер відеоспостереження</p>

1	2	3	4	5
	<p>Кількість світлоточок, всього; Загальна протяжність електричних мереж; Загальна кількість світлофорних об'єктів та камер відеоспостереження; Кількість придбаних предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю; Сума погашення податкового боргу</p>	<p>площа кладовищ, благоустрій яких планується здійснювати; Кількість світлоточок, які знаходяться на утриманні; Кількість світлоточок, які планується відремонтувати; Кількість світлофорних об'єктів та камер відеоспостереження, що планується утримувати; Кількість проєктів землеустрою щодо відведення земельної ділянки для розміщення полігону твердих побутових відходів</p>	<p>Середня вартість утримання 1 світлофорного об'єкта та камери відеоспостереження; Частка видатків на придбання предметів, матеріалів, обладнання, інвентарю із загальної суми видатків на благоустрій; Середні витрати на розроблення 1 проєкту</p>	<p>порівняно з минулим роком; повне забезпечення предметами, матеріалами, обладнанням, інвентарем необхідних для проведення робіт з благоустрою;</p>

Джерело: складено автором на основі [98; 97; 99].

Впровадження сучасних ІТ-рішень та аналітичних платформ є необхідною умовою для підвищення прозорості, оперативності та глибини аудиторських перевірок, а також для формування об'єктивної картини ефективності бюджетних видатків.

Викликом для аудиту бюджетних програм є *недостатня координація між різними органами фінансового контролю*, що здійснюють перевірки на різних рівнях та з різною методологією. Відсутність ефективного обміну інформацією і спільного планування аудиторських заходів призводить до дублювання зусиль, неповного охоплення ключових аспектів програм та зниження загальної ефективності контролю. Посилення координації між державними органами, а також узгодження стандартів і процедур контролю є необхідним кроком для підвищення якості аудиту бюджетних програм.

Серед важливих викликів аудиту бюджетних програм слід виділити *кадрові та інституційні проблеми*. Недостатній рівень професійної підготовки аудиторів, нестача спеціалізованих знань з питань оцінки результативності та ефективності, а також обмеженість досвіду у застосуванні сучасних методик аудиту суттєво ускладнюють проведення якісних перевірок. Інституційно відсутність чітко визначених повноважень і відповідальності за аудит ефективності, а також недостатня взаємодія між контролюючими органами гальмують розвиток системного підходу до державного фінансового контролю. Усунення цих проблем потребує посилення підготовки кадрів, оновлення нормативно-методичної бази та вдосконалення організаційної структури відповідних інституцій.

Істотною проблемою аудиту бюджетних програм є *недостатня прозорість процесу аудиту та обмежене оприлюднення його результатів*. Відсутність відкритого доступу до звітів, висновків і рекомендацій ускладнює громадський контроль і знижує довіру до ефективності використання бюджетних коштів. Неefективна комунікація між аудиторськими органами, розпорядниками коштів та суспільством призводить до повторення помилок і недостатнього впровадження рекомендацій. Забезпечення відкритості та регулярне публічне

звітування є важливими умовами підвищення відповідальності та якості державного фінансового контролю.

Однією з актуальних проблем аудиту бюджетних програм є *неврахування специфіки воєнного стану та пов'язаних із ним нових ризиків*. Особливі умови функціонування державних інституцій, швидкі зміни у пріоритетах фінансування, а також зростання загроз безпеці вимагають адаптації методик аудиту та застосування нових підходів до оцінки результативності. Ігнорування цих факторів призводить до неповної або некоректної оцінки ефективності використання бюджетних ресурсів у надзвичайних обставинах. Впровадження спеціалізованих процедур аудиту з урахуванням воєнного контексту є необхідним кроком для забезпечення адекватного контролю в умовах підвищеної невизначеності.

Вагомою проблемою аудиту бюджетних програм є *відсутність системної оцінки довгострокової ефективності їх реалізації*. Зазвичай аудит зосереджується на короткострокових показниках виконання та освоєння коштів, тоді як вплив програм на сталий розвиток, соціально-економічні зміни та якість життя оцінюється недостатньо або взагалі ігнорується. Такий підхід обмежує можливості для формування стратегічних рекомендацій та коригування політики, що негативно позначається на раціональному використанні бюджетних ресурсів. Впровадження механізмів моніторингу і оцінки довгострокових результатів є необхідним для забезпечення комплексного аудиту ефективності.

На нашу думку, аудит ефективності бюджетної програми необхідно здійснювати за всіма етапами її життєдіяльності:

- планування - здійснюється аудит обґрунтування бюджетної програми, зокрема оцінка потреби в ресурсах, відповідності цілей програмним пріоритетам та раціональності передбачених видатків. Аналіз включає перевірку логіки формування програми, адекватність прогнозів та обґрунтованість обсягів фінансування;

- виконання –аудит зосереджується на контролі законності, своєчасності, повноти та цільового характеру використання коштів у процесі реалізації програми. Перевіряється відповідність фактичних господарських операцій плановим показникам, дотримання процедур та бюджетної дисципліни;

- оцінювання - передбачає аналіз досягнутих результатів за ключовими показниками ефективності та якості, оцінку відповідності фактичних результатів заявленим цілям, а також виявлення резервів покращення. Оцінювання включає не лише кількісні, а й якісні аспекти впливу бюджетної програми на цільові групи та суспільство загалом.

На кожному етапі аудиту має використовуватися система аудиторських процедур та інструментів попереднього, поточного і заключного контролю.

На етапі планування бюджетної програми здійснюється перевірка документального обґрунтування її необхідності у визначеному обсязі, прийняття рішення про виділення коштів та своєчасності фінансування суб'єктів використання, формування паспорту бюджетної програми в якому відображається хід її реалізації, ступінь досягнення мети, виконання завдань та система результативних показників.

На етапі виконання програми відбувається перевірка законності отримання коштів відповідно до передбачуваної діяльності, повнота і достовірність відображення здійснених за рахунок бюджетного фінансування господарських операцій відповідно до бюджетної програми в системі фінансового обліку і звітності.

На етапі оцінювання проводиться аналіз виконання результативних показників програми та здійснюється висновок про її ефективність.

За кожним напрямом фінансової підтримки в процесі аудиту необхідно оцінювати сукупність інформації, яка формується на основі чотирьох видів показників: затрат, продукту, ефективності і якості.

## Висновки до розділу 2

У результаті дослідження сутності бюджетних програм як об'єкта державного фінансового контролю уточнено їх роль у забезпеченні економічної самодостатності територіальних громад в умовах децентралізації та воєнної трансформації публічних фінансів. Визначено, що бюджетна програма є не лише інструментом реалізації цілей державної фінансової політики, а й об'єктом управлінського і фінансового обліку, який виступає центром відповідальності за досягнуті результати. Запропоновано багаторівневу класифікацію бюджетних програм за функціональними, економічними, цільовими, часовими, територіальними та ініціативними ознаками, що дозволяє інтегрувати облікову інформацію у процес планування та контролю бюджетних рішень. Вдосконалено підхід до обліку витрат за бюджетними програмами через впровадження аналітичних рахунків на базі рахунків 16 та 19, що забезпечує прозорість відображення витрат і формує інформаційне підґрунтя для оцінки ефективності використання коштів громадами.

Розкрито сутність програмно-цільового методу бюджетування як ключового елемента гармонізації бюджетного процесу України з європейськими стандартами. На основі аналізу підходів ОЕСР, ЄС та практики країн-членів (Франція, Австрія, Польща) доведено, що ефективне запровадження результатно-орієнтованого бюджетування потребує наявності чіткої системи індикаторів ефективності, стратегічної інтеграції бюджетного планування з пріоритетами державної політики, розвитку інформаційної інфраструктури та посилення відповідальності виконавців за досягнення результатів. Визначено, що практики бюджетування, інформованого показниками, домінують у більшості країн ЄС, тоді як модель прямого (формульного) фінансування реалізується у спеціальних програмах, таких як RRF. Узагальнено європейські принципи прозорості, стратегічної спрямованості, вимірюваності результатів і управлінської гнучкості як базові для трансформації національного бюджетного процесу України.

Обґрунтовано напрями вдосконалення системи державного фінансового контролю за бюджетними програмами. Встановлено, що чинна система оцінки програм в Україні має переважно формальний характер і не дозволяє забезпечити належний рівень підзвітності, аналітичного обґрунтування управлінських рішень і прозорого розподілу ресурсів. Запропоновано концепцію результатно-орієнтованого аудиту бюджетних програм, що базується на поетапному оцінюванні цілей, завдань, заходів і досягнутих результатів. Розроблено підхід до інтеграції системи облікових показників у процес фінансового контролю через уніфіковану класифікацію програм та запровадження реєстру індикаторів ефективності, орієнтованого на ключові сфери державної політики. Також обґрунтовано доцільність застосування ризик-орієнтованого підходу до вибору програм для перевірки, що дозволить зосередити зусилля ДАСУ на найбільш пріоритетних і чутливих напрямках використання бюджетних ресурсів.

## РОЗДІЛ 3. ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

### 3.1. Оцінка ефективності фінансового контролю у сфері реалізації бюджетної політики

Питання оцінювання ефективності органів державного фінансового контролю дедалі більше привертає увагу як національних, так і міжнародних дослідників у контексті підвищення прозорості публічних фінансів і впровадження принципів належного врядування.

У працях українських науковців розглядаються різні підходи до кількісного вимірювання ефективності бюджетного контролю. Наприклад існує запропонована комплексна система оцінки бюджетного процесу, що включає не лише прямі фінансові результати, а й інституційні та процедурні критерії, однак автори визнають обмеження у застосуванні багатофакторного аналізу для швидкого міждержавного порівняння [215]. Водночас індикатор BCR показав свою ефективність як простий і наочний засіб оцінки ефективності аудиторської діяльності в публічному секторі. BCR дозволяє обчислити співвідношення витрат на аудит до виявленого або попередженого збитку. Автори підкреслюють його придатність до широкого використання в органах державного аудиту та бюджетного контролю, оскільки цей показник відображає фактичну «окупність» контрольних функцій.

На рівні міжнародної практики використання BCR знаходить підтвердження у звітах Вищих органів аудиту. Зокрема, у звіті «Public Audit in the European Union», підготовленому Європейським судом аудиторів, наголошується на потребі забезпечення вимірності ефективності аудиту як одного з принципів, передбачених стандартами INTOSAI [235]. Тут BCR згадується як приклад метрики, яка дозволяє пояснити суспільству вартість і доцільність існування аудиторських установ, особливо у країнах з обмеженими бюджетними ресурсами.

Особливої уваги заслуговують дослідження Н. Шалімової, яка системно підходить до розробки механізмів внутрішнього та зовнішнього аудиту. Зокрема, в дослідженнях висвітлено практики аудиту місцевих бюджетів, внутрішній аудит трудових процесів, а також його роль у розвитку кадрового потенціалу [173; 174]. Особливий акцент в дослідженнях робиться на мультидисциплінарному підході до контролю, а також функціях антикорупційного аудиту в умовах євроінтеграційної політики [226].

Окремий інтерес становить дослідження Міллера Ф. та ін., де розроблено алгоритми оптимізації BCR на основі моделі Дінкелбаха [227]. Проведене дослідження демонструє, як BCR може виступати не лише як індикатор експост-оцінки ефективності, а й як критерій для ухвалення управлінських рішень у публічному секторі на етапі планування аудиторських інтервенцій.

Отже, спостерігається зростаюча увага до BCR як універсального та порівнюваного показника ефективності державного фінансового контролю. Його застосування в межах дослідження дозволяє здійснити аналіз аудиторських практик різних країн та сформулювати обґрунтовані висновки щодо напрямів реформування української системи контролю у відповідності до *acquis* ЄС та стандартів INTOSAI.

Більшість сучасних досліджень зосереджуються на пошуку об'єктивних індикаторів вимірювання ефективності державного фінансового контролю, серед яких BCR посідає провідне місце завдяки своїй порівнянності й аналітичній прозорості. Водночас варто зазначити, що кількісні метрики набувають практичного сенсу лише тоді, коли їх інтерпретацію підкріплено чіткими нормативно-правовими вимогами до аудиторської діяльності та інституційними гарантіями незалежності й прозорості.

Нормативно-правові акти Європейського Союзу у сфері аудиту – насамперед Директива 2014/56/ЄС [205] (внесла зміни до основної Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит фінансової звітності) та Регламент №537/2014 [240] задають високі стандарти незалежності, якості та нагляду за аудитом. Метою зазначених нормативно-правових актів є підвищення

достовірності і якості фінансової звітності компаній та публічних установ шляхом удосконалення аудиту. Згідно з Європейською Комісією, ключові цілі реформ аудиту в ЄС включають: посилення незалежності аудиторських фірм і аудиторів від підконтрольних їм компаній, підвищення інформативності аудиторських звітів для інвесторів, сприяння транскордонному наданню аудиторських послуг, розвиток конкурентності на ринку аудиту та посилення нагляду за аудиторською професією [191]. Для цього Директива 2014/56/ЄС встановила, що країни-члени мають впровадити публічний нагляд за аудиторами, гарантувати застосування Міжнародних стандартів аудиту під час проведення обов'язкового аудиту фінзвітності, визначити вимоги до кваліфікації та етики аудиторів тощо [205; 25].

Регламент №537/2014 доповнює Директиву, запроваджуючи спеціальні вимоги до аудиту суб'єктів публічного інтересу, до яких у ЄС відносяться, зокрема, банки, страхові компанії, підприємства, акції яких котируються на біржі, та інші великі компанії, що становлять суспільний інтерес) [240]. Регламент встановлює норми щодо обов'язкової ротації аудиторських фірм, обмеження надання аудиторами неаудиторських послуг своїм клієнтам, посилює роль аудиторських комітетів при нагляді за аудитом, а також передбачає підготовку додаткового звіту аудитора для аудиторського комітету з детальними результатами перевірки [240]. Так, усі публічно-значимі суб'єкти в ЄС зобов'язані створити незалежний аудиторський комітет, який бере участь у виборі аудитора і контролює його роботу.

Українське законодавство про державний фінансовий контроль має іншу сферу регулювання, тому його пряме порівняння з Директивою 2014/56/ЄС та Регламентом №537/2014 має умовний характер. Закон «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» та постанови КМУ №868 і №43 регулюють внутрішньодержавний фінансовий контроль – діяльність ДАСУ щодо перевірки використання бюджетних коштів, майна, бухгалтерського обліку в публічному секторі. Натомість європейські акти стосуються обов'язкового зовнішнього аудиту фінансової звітності підприємств

і створення системи незалежного аудиторського нагляду. Тобто об'єкт та інструменти контролю відрізняються. ДАСУ не проводить аудит фінансової звітності компаній з метою підтвердження її достовірності для інвесторів, а здійснює постконтроль і аудит ефективності у сфері державних фінансів.

Втім, концептуальні принципи, закладені в *acquis* ЄС, є релевантними для реформування української системи держфінконтролю. По-перше, вимога незалежності та об'єктивності контролю. У ЄС незалежний аудит забезпечується через відокремленість аудиторів від об'єкта аудиту та наявність наглядових органів. В Україні ДАСУ є органом виконавчої влади, підпорядкованим уряду, тобто інституційно не є незалежним, на відміну від Рахункової палати, яка є незалежним органом парламентського контролю. Така структура відповідає моделі внутрішнього контролю, де орган підпорядкований уряду, але не моделі зовнішнього аудиту. Європейські стандарти вимагають, щоб зовнішній державний аудит був незалежним від виконавчої влади [92]. Таким чином, для гармонізації Україна має чітко розмежувати сфери незалежний зовнішній фінансовий контроль, який здійснює Рахункова палата і внутрішній контроль, який здійснює ДАСУ та внутрішні аудитори в міністерствах. Норми українського закону частково це відображають, оскільки ДАСУ координується через Мінфін, а Рахункова палата діє за окремим законом як незалежний орган.

По-друге, європейські вимоги акцентують стандартизацію та якість аудиту. Директива 2014/56/ЄС зобов'язує застосовувати Міжнародні стандарти аудиту для фінзвітності. В діяльності ДАСУ об'єкт інший, але є аналог – стандарти INTOSAI для публічного сектору та стандарти внутрішнього аудиту. Наразі українське законодавство прямо не вимагає від ДАСУ дотримання міжнародних стандартів при проведенні аудитів, але в практиці служби поступово впроваджуються методики, наближені до міжнародних, зокрема, проведення державних фінансових аудитів ефективності за методологією, розробленою з урахуванням ISSAI. На законодавчому рівні гармонізація могла б означати закріплення обов'язку використовувати міжнародні стандарти або найкращі практики аудиту при здійсненні державного фінансового контролю, що

відповідає також зобов'язанням України за Угодою про асоціацію: стаття 346 Угоди передбачає розвиток систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах і принципах прозорості, ефективності, економності та результативності [69].

По-третє, відповідальність і підзвітність аудиторів. В ЄС діє жорстка система нагляду: аудиторські фірми підконтрольні органам публічного нагляду, за порушення – санкції, аудитори зобов'язані щорічно звітувати про незалежність аудиторському комітету клієнта тощо [240]. В українському держфінконтролі механізми підзвітності інші: результати аудитів ДАСУ оформлюються актами і рекомендаціями, які доводяться до об'єктів контролю та органів влади; ДАСУ може притягати винних посадовців до адміністративної відповідальності чи фінансових санкцій у межах повноважень. Проте принцип підзвітності суспільству наразі реалізований слабо, оскільки звіти ДАСУ публікуються лише частково. Натомість Рахункова палата як зовнішній аудитор щороку подає Верховній Раді звіт, який є публічним. Європейський досвід вказує, що прозорість результатів аудиту – невід'ємна частина довіри до системи фінконтролю [92]. Отже, гармонізація передбачає підвищення прозорості, оприлюднення звітів про основні результати роботи ДАСУ, забезпечення доступності інформації про виявлені фінансові порушення.

По-четверте, Регламент №537/2014 фокусується на суб'єктах публічного інтересу. В українських реаліях до них належать і великі державні підприємства, банки, що мають стратегічне значення, і т.д. Європейські вимоги вимагають, щоб їхня фінзвітність аудитувалася незалежними аудиторами з додатковими заходами контролю. В Україні ці підприємства підпадають під подвійний контроль, де з одного боку, вони зобов'язані проходити незалежний аудит фінзвітності за законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», а з іншого – можуть перевірятися ДАСУ щодо ефективності використання коштів, дотримання законодавства тощо [104]. Для уникнення дублювання та конфлікту, Україні важливо врегулювати координацію між ДАСУ та незалежними аудиторами. Європейський підхід передбачає

розмежування внутрішнього контролю, включно з державним аудиторським наглядом за бюджетними коштами і зовнішнього аудиту фінзвітності. Тому одним із напрямів узгодження з *acquis* є імплементація принципу «єдиної лінії захисту». Фінансова звітність перевіряється незалежним аудитором, а державний контролер зосереджується на законності і ефективності використання публічних фінансів. Наразі ці функції виконуються ДАСУ.

Отже, прямої відповідності між згаданими актами України та ЄС немає, адже різняться сфери внутрішнього державного контролю та незалежного аудиту фінансової звітності. Проте кореляція простежується на рівні принципів та кінцевої мети. Українська система державного фінансового контролю має еволюціонувати у напрямі, який відповідає європейським нормам – забезпечувати надійність фінансового управління, прозорість, підзвітність та ефективність витрачання коштів. Законодавче поле вже містить подібні цілі. Наприклад, закон декларує контроль ефективності, економності і результативності використання бюджетних ресурсів, що узгоджується з принципами «3Е» в ЄС [104]. Наступним кроком є закріплення на рівні підзаконних актів методології аудиту на основі міжнародних стандартів та практик ЄС, а також створення механізмів зовнішнього оцінювання якості роботи ДАСУ за аналогією з системою незалежного нагляду, щоб забезпечити відповідність стандартам якості, як цього вимагає європейське право від аудиторів.

З метою визначення результативності управління публічними фінансами здійснено комплексний порівняльний аналіз ефективності функціонування Державної аудиторської служби України та відповідних контрольних органів Польщі і Німеччини шляхом обчислення індикативного коефіцієнта бюджетної результативності. Індекс BCR дозволяє продемонструвати кількісне співвідношення між витратами на аудиторський контроль і досягнутим фінансовим результатом.

Індекс BCR пропонується визначати як відношення обсягу зекономлених, відновлених або попереджених втрат публічних фінансів до витрат на

забезпечення функціонування контрольного органу за відповідний бюджетний рік:

$$BCR = \frac{\text{Сума зекономлених, відшкодованих коштів (попереджені витрати)}}{\text{Кошторисні витрати контрольного органу}}$$

Показник є зрозумілим для зацікавлених сторін, зокрема державних органів, донорів, громадськості та ЗМІ, оскільки прямо вказує, скільки умовних одиниць державних коштів збережено завдяки кожній витраченій грошовій одиниці на процедури аудиту. Використання BCR дозволяє здійснювати як динамічний аналіз ефективності одного органу в часі, так і порівняльний аналіз між різними країнами, незалежно від абсолютного рівня їх бюджетів.

Дослідження ґрунтується на аналізі відкритих офіційних джерел: публічні річні звіти, фінансові огляди, що містять інформацію про фактичні касові видатки на функціонування органів аудиту та результати у формі відшкодованих або упереджених бюджетних втрат. Для України використано звіти Державної аудиторської служби, зокрема аналітичні звіти за 2021-2023 роки, а також фінансову звітність у межах програмної класифікації видатків державного бюджету. Для Польщі джерелом інформації слугували щорічні звіти NIK (Sprawozdanie z działalności Najwyższej Izby Kontroli), з яких отримано дані про фінансові результати контролю у вигляді «korzyści finansowe». Для Німеччини проаналізовано звіти Bundesrechnungshof («Bemerkungen zur Haushalts- und Wirtschaftsführung»), що включають розділи з оцінкою потенційної економії від реалізації аудиторських рекомендацій.

Показник інтерпретується як співвідношення між сумою фактично збережених або відновлених публічних коштів і витратами на функціонування відповідного контролюючого органу у межах одного бюджетного року. Отримані значення дозволяють оцінити, скільки одиниць національної валюти (гривень, злотих, євро) було зекономлено завдяки кожній витраченій одиниці на забезпечення аудиторської діяльності.

Здійснення порівняння між країнами Україна, Польща, Німеччина обґрунтовано поступовою гармонізацією національної системи фінансового

контролю України із європейською практикою. Польща виступає прикладом держави Центрально-Східної Європи, яка успішно адаптувала постсоціалістичну модель контролю до вимог ЄС, водночас зберігаючи елементи парламентського нагляду. Німеччина репрезентує розвинену західноєвропейську модель, де інституційна незалежність органу аудиту поєднується з його функціональною спроможністю впливати на бюджетну політику через рекомендаційно-аналітичну діяльність. Такий вибір забезпечує міжмодельне зіставлення у межах спільного правового поля, а саме ISSAI, *acquis* ЄС та дозволяє оцінити відносну результативність і трансформаційний потенціал українського інституту державного аудиту.

З метою уніфікації порівняння та усунення ефекту валютних курсів аналіз здійснювався у національних одиницях виміру без перерахунку у спільну валюту, оскільки завданням дослідження є не міждержавна фінансова оцінка, а виявлення ефективності функціонування кожної установи в межах її бюджетного середовища.

Результати розрахунків візуалізовано у вигляді табл. 3.1, що демонструють динаміку коефіцієнта ефективності кожного органу впродовж трирічного періоду. Такий підхід забезпечує емпіричну основу для подальших висновків щодо напрямів вдосконалення ДАСУ в контексті євроінтеграційних процесів.

Порівняльний аналіз результативності трьох провідних органів державного фінансового контролю (ДАСУ, NIK, Bundesrechnungshof) засвідчив помітну варіативність у підходах до реалізації контрольного мандату попри спільні базові принципи, закріплені у стандартах INTOSAI та положеннях *acquis* ЄС.

Дані за 2021-2023 роки демонструють суттєві відмінності у показниках співвідношення між витратами на утримання служби та обсягами виявлених або упереджених втрат.

Таблиця 3.1

Індикативний коефіцієнт бюджетної результативності органів державного фінансового контролю України, Польщі та Німеччини за 2021-2023 рр.

Орган	Показник	Рік		
		2021	2022	2023
ДАСУ (грн)	Кошторисні витрати (млн)	863,5	940,97	865,4
	Відшкодовані / попереджені втрати (млн)	1 703,4 (попереджено)	2 900,0 (попереджено)	19 800,0
	Ефективність	1,97	3,08	22,9
NIK PL (pIn)	Кошторисні витрати (млн)	414,1	446,7	387,6
	Відшкодовані / попереджені втрати (млн)	5,473	9,954	17,352
	Ефективність	0,01	0,02	0,04
Bundesrechnungs- hof DE (€)	Кошторисні витрати (млн)	170,3	179,1	181,4
	Відшкодовані / попереджені втрати (млн)	1 440,0	1 680,0	1 750,0
	Ефективність	8,46	9,38	9,64

*Джерело:* створено автором на основі [21; 246; 200]

У 2023 році ДАСУ забезпечила фінансовий ефект на рівні 22,9 від виділених коштів, що вдесятеро перевищує аналогічний показник BRH (9,6) і є на порядок вищим за показник NIK (0,04). Цей результат свідчить про активне впровадження інструментів попереджувального контролю, зокрема ризик-орієнтованого моніторингу закупівель, цифровізації аудиту та адаптації міжнародних підходів до національних умов. Водночас, така високий коефіцієнт може також свідчити про залишки елементів «карального контролю», характерного для пострадянських моделей аудиту, де основним критерієм результативності виступає саме грошовий еквівалент втрат, а не стратегічний чи політичний вплив аудиту.

Хоча Рахункова палата України формально є Вищим органом аудиту згідно з принципами INTOSAI, її не було включено до кількісного порівняння в цьому дослідженні через низку методологічних, функціональних та інформаційних причин. Насамперед, предметом дослідження є органи виконавчої вертикалі, які

безпосередньо здійснюють фінансовий контроль у межах урядових програм, тобто державного внутрішнього контролю. ДАСУ, як центральний орган виконавчої влади, реалізує контрольні функції в межах підпорядкування Міністерству фінансів і має чітко вимірювані показники ефективності у вигляді упереджених чи відшкодованих бюджетних втрат. Саме ці показники дозволяють обраховувати індикативний коефіцієнт бюджетної результативності, застосований у дослідженні. Натомість Рахункова палата України здійснює зовнішній аудит на замовлення парламенту, а її основною функцією є аналітична й експертна оцінка ефективності використання бюджетних коштів та державної політики в цілому. Звіти РПУ не орієнтовані на безпосередній фінансовий ефект (відшкодовані кошти або запобігання втратам), а радше на експертну оцінку доцільності, результативності та законності програмних рішень.

Реалізація контрольних функцій органами державного фінансового нагляду суттєво відрізняється залежно від обраної інституційної моделі, попри формальну подібність мандатів, що базуються на положеннях ISSAI та рекомендаціях Європейської рахункової палати. В табл. 3.2 наведено виявлені особливості інституційної архітектури державного контролю. Попри спільну мету забезпечення ефективного управління публічними фінансами, органи державного аудиту функціонують у різних інституційних середовищах. Українська модель тяжіє до фіскальної орієнтації з акцентом на виявлення фінансових порушень, польська – до системного управлінського аналізу, тоді як німецька реалізує стратегічну функцію формування бюджетної політики через аудит ефективності.

В Україні Державна аудиторська служба функціонує в парадигмі орієнтації на безпосереднє виявлення і попередження порушень, що виражається у високій питомій вазі контролюючих заходів, спрямованих на досягнення вимірюваної бюджетної економії. Основним критерієм результативності в цій моделі виступає сума відшкодованих або упереджених втрат, що надає службі виразно виражений фіскальний вектор діяльності.

Порівняльна характеристика інституційної архітектури органів державного фінансового контролю України, Польщі та Німеччини

Ознака інституційної архітектури	ДАСУ (Україна)	NIK (Польща)	Bundesrechnungshof (Німеччина)
Основний контрольний фокус	виявлення та попередження фінансових порушень, моніторинг публічних закупівель	оцінка належності управління та дотримання законодавства, системний аналіз ризиків	аудит ефективності із рекомендаціями щодо фіскальних корекцій і структурних реформ
Критерій результативності, що публікується	сума відшкодованих / попереджених втрат бюджету	«Korzyści finansowe» – ідентифіковані фінансові наслідки	«Wirtschaftlichkeitspotenzial» – потенційна економія бюджету
Метод обліку ефекту	факт відновлення або недопущення втрат після приписів служби	факт виправлення порушень та донарахування доходів; менший акцент на грошовій економії	оцінка можливих довгострокових бюджетних наслідків за умов реалізації рекомендацій
Домінантний тип контрольних заходів	ревізії, перевірки закупівель, державний фінансовий аудит ефективності	аудит відповідності та системний аудит управління	аудит ефективності (performance) і стратегічний аналіз державних програм
Взаємодія з внутрішнім аудитом	ДАСУ перевіряє стан систем внутрішнього аудиту у розпорядників коштів	внутрішній аудит функціонує у міністерствах	децентралізований внутрішній аудит у федеральних відомствах
Тип оприлюднення результатів	акти, публічні звіти на сайті ДАСУ та ProZorro, вибіркові прес-релізи	щорічний звіт + інтерактивна база висновків; висока медійна активність	щорічні звіти з докладними таблицями економії; прес-конференції з ключових тем

*Джерело:* власна розробка автора

Натомість у польській практиці, представленій діяльністю NIK, контрольна функція зосереджена переважно на оцінці належності управління публічними ресурсами, дотриманні законодавства та ефективності управлінських процесів. Тут пріоритет надається аналітичному осмисленню системних помилок і недоліків, а не фіксації прямого економічного ефекту. Така модель передбачає значно ширше розуміння аудиторського впливу, де головна цінність полягає у формуванні обґрунтованих висновків для парламентського і урядового контролю, а не у фінансовій репрезентативності результатів.

У німецькій моделі, що реалізується Федеральною рахунковою палатою, домінує підхід аудиту ефективності, у межах якого головну роль відіграють стратегічні рекомендації щодо удосконалення бюджетної політики, запровадження фіскальних корекцій та реалізації структурних реформ. При цьому результати діяльності мають здебільшого характер потенційної економії, тобто відображають оцінку фінансових втрат, яких вдалося уникнути за умови впровадження рекомендацій, а не безпосереднє відшкодування бюджетних ресурсів.

Попри значні відмінності у числових показниках результативності, всі розглянуті органи поступово рухаються у напрямі гармонізації з європейськими нормами. Відбувається посилення прозорості процедур, впровадження ризик-орієнтованого планування, використання цифрових інструментів аналізу даних та розширення сфери аудиту на стратегічні, політичні та програмні аспекти управління публічними фінансами. Це свідчить про поступову зміну парадигми фінансового контролю від «аудиту фактів» до «аудиту впливу», що відповідає положенням Блакитної книги ЄС про реформу публічних фінансів.

Отримані результати дослідження підтверджують, що різні організаційні моделі, підходи до оцінювання ефективності та методики обліку результатів контролю суттєво впливають на зовнішні показники рентабельності органів державного аудиту. Це підкреслює необхідність методологічної уніфікації підходів до звітності про результати аудиторської діяльності в межах інтеграції України до європейського аудиторського простору.

Реформування української системи державного фінансового контролю відповідно до європейських стандартів не є питанням прямого нормативного перенесення, а потребує глибокого інституційного й концептуального узгодження. Незважаючи на розбіжності у функціональному призначенні та правових основах діяльності ДАСУ, NIK та Bundesrechnungshof, виявлено наявність спільних принципів, які визначають ефективну архітектуру державного аудиту: незалежність, підзвітність, орієнтація на стратегічний вплив, застосування міжнародних стандартів та забезпечення прозорості.

Порівняльний аналіз на основі індикативного коефіцієнта бюджетної результативності засвідчив відчутну варіативність підходів до оцінювання ефективності аудиторської діяльності. Високе значення BCR у випадку України демонструє потенціал ДАСУ у сфері попередження бюджетних втрат, однак водночас вказує на переважання фіскального вектора в системі контролю. Для забезпечення довгострокової відповідності принципам ЄС доцільно розширювати рамки оцінювання аудиту, включаючи якісні аспекти, такі як вплив на прийняття управлінських рішень, реалізацію політики, ефективність державних програм.

Європейський підхід до публічного аудиту, представлений у Директиві 2014/56/ЄС та Регламенті №537/2014, наголошує на необхідності інституційної незалежності, обов'язковому дотриманні міжнародних стандартів, багаторівневого нагляду, та чіткому розмежуванні сфер контролю. Українська модель, попри наявність формально подібних норм, досі функціонує у змішаній парадигмі внутрішнього контролю та залишкових рис адміністративного нагляду.

Результати порівняння із практиками Польщі та Німеччини засвідчують важливість системної трансформації від контролю, орієнтованого на виявлення порушень, до аудиту, що формує стратегічну оцінку політики і забезпечує якісні зміни у публічному управлінні. Запровадження підходів а, інституційного розмежування контролюючих функцій, розвиток механізмів зовнішнього оцінювання діяльності ДАСУ є ключовими напрямками майбутньої адаптації.

Отже, для ефективної інтеграції до європейського аудиторського простору Україна має не лише вдосконалити нормативно-правову базу, а й змінити концептуальну парадигму фінансового контролю. Поєднання кількісної результативності із якісними індикаторами впливу здатне сформувати нову модель державного аудиту, яка відповідатиме принципам прозорості, ефективності та доброго врядування, закладеним у європейські стандарти.

### **3.2. Впровадження ризик-орієнтованого контролю публічних закупівель для моніторингу бюджетних програм**

В умовах зростаючої складності та масштабності бюджетних програм ефективний контроль за використанням бюджетних коштів набуває особливого значення. Одним із ключових напрямів підвищення якості такого контролю є впровадження ризик-орієнтованого підходу, що дозволяє зосередити увагу на найбільш вразливих та критичних зонах фінансової діяльності. Публічні закупівлі, як одна з найбільш значущих складових бюджетного процесу, часто стають точкою підвищеного ризику неефективного чи непрозорого використання ресурсів. Тому застосування ризик-орієнтованого контролю саме у сфері публічних закупівель є важливим інструментом моніторингу бюджетних програм загалом.

Застосування сучасних цифрових індикаторів та аналітичних інструментів у процесі такого контролю дозволяє своєчасно виявляти відхилення від планових показників, попереджувати можливі зловживання та забезпечувати більш прозору і підзвітну систему управління бюджетними коштами. Впровадження ризик-орієнтованого контролю публічних закупівель у контексті моніторингу бюджетних програм сприяє підвищенню ефективності та результативності державного фінансового контролю, що є особливо актуальним в умовах посилення вимог до прозорості і відповідальності у сфері публічних фінансів. Це створює передумови для підвищення відповідальності розпорядників коштів, зниження фінансових ризиків і забезпечення досягнення запланованих цілей бюджетних програм.

Дотримання основних принципів здійснення публічних закупівель, таких як відкритість та прозорість, рівний доступ учасників тендеру, належний контроль за використанням державних коштів стає основою довіри до державних інституцій та інструментом протидії корупції [121]. Зокрема, впровадження електронної системи Prozorro, уніфікація процедур та оновлення законодавчої бази є підґрунтям для більш прозорого використання бюджетних коштів, однак ці процеси потребують постійного аудиту, адже саме незалежний контроль

дозволяє виявити порушення, запобігти неефективних витратам та посилювати відповідальність розпорядників коштів.

Одним із ключових викликів сучасного державного фінансового контролю є підвищення точності та ефективності виявлення порушень у сфері використання публічних коштів. У цьому контексті особливої актуальності набуває впровадження автоматизованих індикаторів ризику, які дозволяють у режимі реального часу ідентифікувати потенційно проблемні транзакції або процедури. Однак наявність формального сигналу ризику ще не гарантує його аналітичної цінності для органів аудиту чи моніторингу. Тому необхідним етапом є вимірювання фактичної здатності таких індикаторів виявляти порушення, з метою вдосконалення аналітичного інструментарію державного фінансового контролю.

Публічні закупівлі становлять зручну та інформативну сферу для практичного застосування таких методик. По-перше, Prozorro як відкрита електронна система надає повний масив даних про закупівлі, хід їхнього проведення та результати моніторингу. По-друге, саме у сфері публічних закупівель активно використовуються ризик-орієнтовані індикатори, які автоматично сигналізують про потенційні порушення. І, по-третє, наявність перевірених органами аудиту висновків щодо наявності або відсутності порушень дає змогу зіставити автоматичне спрацювання з фактичним результатом.

Дослідження ролі державного аудиту та контролю у сфері публічних закупівель в Україні спирається на напрацювання вітчизняних і зарубіжних науковців, які вивчали питання ефективного використання бюджетних коштів, удосконалення систем фінансового контролю, а також прозорості та підзвітності у сфері публічних закупівель. Вагоме місце займають наукові праці, присвячені розвитку державного аудиту, впровадженню електронних систем закупівель, формуванню сучасної моделі бухгалтерського обліку в державному секторі та забезпеченню належного контролю за витрачанням публічних ресурсів, зокрема ці питання досліджували такі вчені як: Н. Здирко, Г. Калетнік, В. Русін, А. Денисова, С. Баранов, С. Остапчук, Я. Горбатюк, О. Шалева, О. Духневич, О. Костенко та інші.

С. Сисюк [147] в своєму дослідженні виявила, що вдосконалення нормативно-правового регулювання контролю у сфері публічних закупівель в Україні позитивно вплинуло на його ефективність, однак подальший розвиток потребує чіткого методичного забезпечення нових форм контролю, зокрема моніторингу та обґрунтовує необхідність запровадження нормативно закріпленого порядку здійснення моніторингу закупівель із використанням ризик-орієнтованого підходу, що дозволить своєчасно виявляти закупівлі з підвищеними ризиками завдяки експрес аналізу за визначеними показниками. В свою чергу, В. Русін [134] наголошує на тому, що на практиці залишається ще багато фактів порушень, тому попри досягнення у реформуванні публічних закупівель, система контролю потребує подальшого вдосконалення шляхом розширення повноважень контрольних органів, запровадження автоматизованих перевірок, посилення відповідальності за порушення та підвищення обізнаності учасників закупівель. Проте, на думку Н. Здирко [62] ефективність діяльності ДАСУ за останні роки значно знизилась на тлі зростання фінансових порушень та зменшення кількості контрольних заходів, що свідчить про послаблення державного фінансового контролю та обумовлено низкою проблем, зокрема відсутністю національних стандартів, недостатньою взаємодією між контролюючими органами та обмеженими технічними засобами. Для підвищення ефективності контролю автор пропонує запровадження автоматизованих систем, інституту бюджетної консультації та посилення відповідальності за порушення фінансової дисципліни. В. Хомутенко та А. Хомутенко [170] вважають, що моніторинг, який здійснює Державна аудиторська служба України, є найбільш дієвим інструментом урядового фінансового контролю у сфері публічних закупівель та передбачає перевірку правомірності проведених процедур, дотримання законодавчих вимог, своєчасність постачання товарів, надання послуг та виконання робіт, а також оцінювання рівня прозорості й дотримання принципів публічних закупівель.

Отже, виходячи з вищенаведеного, можна зробити висновок, що ефективно застосування моніторингу в системі публічних закупівель, зокрема діяльності

ДАСУ, сприяє виявленню порушень на ранніх етапах, підвищенню прозорості процесів та забезпеченню більш раціонального використання бюджетних коштів, що є ключовим чинником посилення фінансової дисципліни в державі, проте такий механізм вимагає удосконалення нормативно-правового забезпечення, достатнього кадрового та технічного ресурсу та чітко визначених процедур взаємодії.

Державна аудиторська служба України виступає центральним органом виконавчої влади, що здійснює реалізацію державної політики у сфері фінансового контролю та базується на таких засадах як: верховенство права, законності, професіоналізму, прозорості, політичної неупередженості, незалежності, конфіденційності та доброчесності [Ошибка! Источник ссылки не найден.], що відповідає загальноновизнаним міжнародним стандартам аудиту. Однією з функцій реалізації державного фінансового контролю є здійснення інспекцій, перевірок закупівель, моніторинг закупівель та проведення державного фінансового аудиту. Тому, базові принципи функціонування ДАСУ орієнтовані на захист публічних інтересів, виявлення та відшкодування втрат (збитків), запобігання фінансовим порушенням та їх негативним наслідкам, окрім того, до ключових завдань належить оперативне реагування на загрози фінансовій безпеці держави, а також застосування ризикоорієнтованого підходу при плануванні контрольних заходів. У межах наданих повноважень ДАСУ здійснює перевірку фінансової та бухгалтерської документації, звітності, кошторисів, проводить інвентаризації, а у разі необхідності – вживає заходів із забезпечення збереження матеріальних і грошових цінностей. Загалом система фінансового контролю в Україні сфокусована на трьох рівнях: Рахункова палата України (зовнішній нагляд), державна аудиторська служба (контроль на національному рівні) та підрозділи внутрішнього аудиту. Трирівнева система здатна виявити не лише належне витрачання коштів, але й оцінити ефективність та досягнення цілей – як установами так і урядом вцілому. Попри певну подібність у сфері діяльності їх функціональні ролі, правовий статус та підпорядкування суттєво відрізняються, що наведено на рис. 3.1. Розмежування повноважень між цими

інституціями має принципове значення для забезпечення ефективного, збалансованого та незалежного контролю за управлінням публічними коштами.

ДАСУ здійснює внутрішній контроль в органах виконавчої влади, орієнтуючись на попередження, виявлення та мінімізацію фінансових ризиків у режимі ex-ante та в реальному часі. Рахункова палата як незалежний зовнішній аудитор парламентського типу проводить стратегічний аудит та оцінює доцільність і результативність державних програм. Обидва органи використовують ризик-орієнтований підхід і дедалі активніше інтегрують цифрові інструменти аналізу для раннього виявлення порушень і підвищення прозорості бюджетного процесу.



Рис. 3.1. Основні спільні та відмінні риси функціонування ДАСУ та Рахункової палати України

Джерело: власна розробка автора

Застосування ризикоорієнтованого підходу до планування контрольних заходів, а також визначення ризиків як окремого та обов'язкового етапу

проведення державного аудиту, засвідчує стратегічне переорієнтування діяльності Державної аудиторської служби України від переважно формального, нормативно-орієнтованого контролю до комплексного аналізу найбільш вразливих напрямів функціонування системи публічних фінансів. Такий підхід відповідає сучасним міжнародним практикам та рекомендаціям INTOSAI [148] і полягає у використанні аналітичних інструментів для виявлення об'єктів із підвищеним ступенем ймовірності порушень чи неефективного використання бюджетних коштів. Так, як з погляду користувача аудиторською інформацією важливим значенням є не лише виявлення фактів порушення, але й визначення сфери на які виявляється найбільший вплив. Наявність системних порушень та неефективності діяльності в ділянках з високим рівнем ризику унеможливають формування обґрунтованих управлінських рішень, належне стратегічне планування, об'єктивність моніторингу ефективності реалізації бюджетних програм та зменшує довіру щодо можливості управління бюджетними коштами.

Сфера публічних закупівель в Україні демонструє стійке зростання та адаптацію до нових викликів, зокрема в умовах воєнного стану. Платформа Prozorro є наявним прикладом електронної системи закупівель та демонструє високий рівень відкритості, конкурентності та економічної ефективності процесів використання публічних коштів. Зростання кількості процедур, учасників та обсягів укладених договорів є важливими індикаторами активізації закупівельної діяльності як з боку держави, так і бізнесу. Водночас зі збільшенням обсягів бюджетного фінансування посилюється потреба в ефективному фінансовому контролі за дотриманням принципів законності, прозорості та результативності витрачання коштів. Саме тому аналіз публічних закупівель неможливий без урахування діяльності ДАСУ, яка здійснює моніторинг, перевірки та аудит процедур закупівель. Система Prozorro демонструє значну динаміку та адаптацію до поточних умов, зокрема у 2023 році було проведено 3,62 млн. процедур, що становить 96,5% від загальної кількості оголошених закупівель (1,27 трлн. грн.), а сума підписаних договорів становила 1,25 трлн. грн. [131]. У 2024 році спостерігалось подальше зростання активності:

обсяг конкурентних закупівель збільшився з 616,8 млрд. грн. у 2023 році до 841 млрд. грн. Сума укладених угод зросла майже в 5 разів, а загальна економія для бюджету за 4 роки перевищила 11,4 млрд. грн. Система також продемонструвала високий рівень конкурентності у прифронтових областях, досягнувши 77% у Запорізькій області та 63% у Харківській. У 2023 році до Prozorro приєдналося 9099 нових учасників та 1435 нових організаторів, що свідчить про зростання зацікавленості бізнесу та державних установ у використанні системи публічних закупівель [101]. Зростання обсягу конкурентних закупівель та суми укладених угод у 2024 році після значних показників 2023 року, а також високий рівень конкурентності навіть у прифронтових областях, свідчить про успішну адаптацію системи Prozorro до умов воєнного стану та її значну стійкість. Такі тенденції можуть вказувати на результативність зусиль з відновлення прозорості після початкового спрощення процедур на початку повномасштабного вторгнення.

В свою чергу, державна аудиторська служба України у 2023 році продовжила реалізацію пріоритетного напрямку своєї діяльності – здійснення державного фінансового контролю у сфері публічних закупівель. У звітному періоді проведено 12191 моніторинг процедур закупівель, що становило 90,3% від загальної кількості заходів державного фінансового контролю. За результатами зазначеного моніторингу було виявлено порушення на загальну суму 92 млрд. грн., що свідчить про наявність суттєвих ризиків у сфері закупівель та потребу в їхньому системному усуненні. Крім того, у межах контрольної діяльності здійснено 395 перевірок закупівель, що склало 2,9% від загального обсягу заходів фінансового контролю. Зазначене підтверджує високий рівень концентрації ресурсів ДАСУ на превентивному нагляді та аналітичному моніторингу з метою підвищення прозорості та ефективності витрачання публічних коштів [126]. У 2024 році ДАСУ продовжила реалізацію своїх контрольних функцій, охопивши перевірку 3,6 трлн. грн. бюджетних коштів, основні показники наведено в табл. 3.3.

## Основні показники ДАСУ у сфері публічних закупівель у 2024 році

Показник	Значення	Примітки
Загальна кількість заходів контролю	12 000	включає перевірки, ревізії та моніторинги закупівель
Кількість перевірок та ревізій	1 149	детальніші форми контролю, що передбачають глибокий аналіз фінансової діяльності
Кількість державних фінансових аудитів	213	спрямовані на оцінку ефективності використання бюджетних коштів
Кількість моніторингів закупівель	10 000	превентивний інструмент для виявлення порушень щодо переказу коштів
Кількість закупівель з виявленими порушеннями	6 000	кожна з цих закупівель містила одне або кілька порушень
Загальна сума виявлених порушень	89,9 млрд. грн.	потенційно неефективні або незаконні витрати
Запобіжні порушення	22,4 млрд. грн.	сума коштів, які вдалося зберегти завдяки оперативному втручанню ДАСУ
«Окупність» функціонування ДАСУ	371%	кожна гривня витрат на ДАСУ згенерувала $\approx$ 4 грн у вигляді збережених коштів

Джерело: узагальнено автором на основі [Ошибка! Источник ссылки не найден.]

Механізм здійснення моніторингу публічних закупівель визначено положенням Закону України «Про публічні закупівлі» [121] та регламентовано Порядком проведення перевірок закупівель затверджений Кабінетом Міністрів України [110]. Відповідно до статистичних даних, найбільша кількість процедур щодо моніторингу ініціюється органами державного фінансового контролю, що становить приблизно 72,46%, далі – це автоматизовані ризик-індикатори та запити від громадських об'єднань. Моніторингу можуть підлягати як публічні, так і оборонні закупівлі, зокрема процедури: відкритих торгів, спрощених закупівель, закупівель без застосування електронної системи.

Зважаючи на значну кількість порушень у сфері публічних закупівель, ще одним з ефективних механізмів контролю є система автоматичних ризик-індикаторів, що являють собою набір критеріїв, за допомогою яких

ідентифікуються закупівлі з підвищеним ризиком виявлення порушення законодавства. В системі представлено певну кількість затверджених індикаторів ризику, яким присвоєна певна значимість, що відображає ймовірність наявності порушень у відповідній закупівлі. У разі виявлення індикаторів ризику, система здійснює підрахунок їх сумарної значимості та присвоює один з пріоритетів ризику: високий, середній або низький. Пріоритетність ризику встановлюється з урахуванням потенційного впливу виявлених ознак порушень законодавства у сфері публічних закупівель на результати відповідної процедури. Цей показник використовується під час застосування індикаторів ризику з метою формування переліку процедур, що потребують моніторингу, що, у свою чергу, забезпечує прийняття прозорого, обґрунтованого та неупередженого рішення про доцільність початку контрольного заходу відповідно до вимог чинного законодавства [84]. Для обчислення значень ризик-індикаторів система використовує інформацію з таких джерел:

- електронної системи публічних закупівель;
- єдиних державних реєстрів;
- відкритих баз даних, доступ до яких має центральний орган виконавчої влади, відповідальний за реалізацію державної політики у сфері фінансового контролю;
- інших джерел, що містять релевантну інформацію для виявлення ознак порушень у сфері публічних закупівель.

Застосування таких індикаторів дозволяє органам державного фінансового контролю, зокрема Державній аудиторській службі, оперативно виявляти найпоширеніші та найбільш типові відхилення від вимог чинного законодавства у сфері закупівель та спрямовувати контрольні заходи на більш уразливі ділянки. У табл. 3.4 наведено ризик-індикатори, за результатами яких найчастіше фіксуються порушення в ході здійснення моніторингу, що свідчить про їхню практичну ефективність у процесі прийняття рішень щодо ініціювання контрольних заходів.

Ризик-індикатори відповідно до яких ДАСУ найчастіше виявляє  
порушення

№	Назва індикатору	Опис
1.	RISK-2-11	Безпідставна відміна тендеру
2.	RISK-2-15	Закупівля товарів чи робіт у одного учасника
3.	RISK-2-16	Відмова переможця від підписання договору
4.	RISK-1-16	Несвоєчасне укладення замовником договору про закупівлю за результатами проведення процедури закупівлі
5.	RISK-1-7	Перевищення строку розгляду тендерної пропозиції, яку за результатами оцінки визначено найбільш економічно вигідною
6.	RISK-1-1	Застосування переговорної процедури закупівлі без наявності законодавчо визначених підстав, особливо, коли попередні відкриті торги були скасовані двічі
7.	RISK-2-9	Відхилення найбільш економічно вигідної тендерної пропозиції учасника
8.	RISK-1-18	Замовник не уклав договір про закупівлю вчасно після завершення переговорної процедури закупівлі (у зв'язку з нагальною потребою та закупівлю конкретних товарів і послуг)
9.	RISK-2-19-1	Відхилення двох тендерних пропозицій

*Джерело:* побудовано автором на основі [182]

Аналіз найпоширеніших ризик-індикаторів свідчить про застереження на типових порушеннях процедурного характеру, що дозволяє ефективно спрямовувати контрольні заходи на проблемні ділянки закупівель та підвищувати якість фінансового контролю. Якщо більш конкретно розглянути можливі порушення, які найчастіше виявляє ДАСУ, то це можуть бути:

- порядок визначення предмета закупівлі (порушення норм Наказу Мінекономіки №708 – неправильно визначено державні класифікатори, в т.ч. ДК021:2015);

- помилки в складанні тендерної документації (замовники не включають усі обов'язкові відомості, передбачені ч. 2 ст. 22 Закону України «Про публічні закупівлі», а також неправильно визначають підстави для відмови учасникам, що суперечить вимогам ст. 17 Закону);

- не дотримання строків оприлюднення інформації закупівель (порушення встановлених Законом строків оприлюднення інформації в електронній системі закупівель, зокрема терміни публікації оголошень, внесення змін, рішень про

кваліфікацію, укладення договору або звітування про його виконання, що суперечить вимогам ст. 10 Закону України «Про публічні закупівлі»);

- закупівля не була відмінена при потребі (замовники не скасовують закупівлі за наявності підстав, передбачених ст. 32 Закону України «Про публічні закупівлі», а також продовжують процедуру після пропущення строків укладення договору за переговорною процедурою, що порушує п. 5 ч. 8 ст. 40 Закону);

- тендерна пропозиція не була відхилена (порушення статті 31 Закону України «Про публічні закупівлі»);

- внесення істотних змін до умов договору, не передбачених Законом.

Системне виявлення типової сукупності порушень у сфері публічних закупівель, зокрема завдяки діяльності ДАСУ, дає змогу не лише оперативно реагувати на ризики, а й формувати ефективну стратегію запобігання процедурним зловживанням, що в підсумку посилює ефективність фінансового контролю та підвищує добросовісність процесу публічних закупівель.

Оцінка ефективності індикаторів ризику у сфері моніторингу публічних закупівель вимагає застосування формалізованих методів валідації, які дозволяють виявити реальний рівень точності автоматизованих спрацювань. У цьому контексті побудова матриці помилок є необхідним кроком для кількісної оцінки здатності індикатора ідентифікувати закупівлі з порушеннями (табл. 3.5). Такий підхід базується на порівнянні автоматичного сигналу індикатора з підтвердженим результатом перевірки, що дозволяє класифікувати кожен випадок як справжнє спрацювання, хибне спрацювання, пропущене порушення або правильне ігнорування. Аналіз чотирьох категорій створює основу для подальшого обчислення ключових метрик – чутливості, специфічності та точності. Надалі метрики можуть бути використані для формування обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення системи індикаторів.

Таблиця 3.5

## Матриця помилок для моніторингу публічних закупівель

Характеристика	Факт: Порушення	Факт: Немає порушень
Виявлено порушення	Справжнє спрацювання	Хибне спрацювання
Не виявлено	Пропущене порушення	Правильне ігнорування

*Джерело:* власна розробка автора

Для об'єктивної оцінки ефективності індикаторів ризику в системі моніторингу публічних закупівель доцільно використовувати низку формалізованих статистичних метрик, що дозволяють виміряти здатність алгоритмів точно виявляти та фільтрувати порушення. Метрики базуються на співвідношенні чотирьох основних результатів, визначених у матриці помилок: справжніх спрацювань, хибних сигналів, пропущених порушень та правильних ігнорувань.

Однією з базових метрик є «чутливість» – частка справжніх порушень, які були правильно виявлені системою. Показник чутливості важливий для контролюючих органів, оскільки характеризує здатність індикаторів не пропускати порушення, що має пряме значення для ефективного нагляду.

$$\text{Чутливість} = \frac{\text{Справжнє спрацювання}}{\text{Справжнє спрацювання} + \text{Пропущене порушення}}$$

Іншим важливим параметром є «специфічність», який відображає, наскільки добре система уникає помилкових спрацювань і не втручається в закупівлі, що пройшли без порушень. Висока специфічність дозволяє знижувати адміністративне навантаження та уникає надлишкового втручання у доброчесні процеси.

$$\text{Специфічність} = \frac{\text{Правильне ігнорування}}{\text{Правильне ігнорування} + \text{Хибне спрацювання}}$$

Показник «Точність» визначає, яку частку серед усіх спрацювань становлять реальні порушення. Вона дозволяє оцінити обґрунтованість звинувачень і є ключовою з позиції довіри до автоматизованої системи з боку стейкхолдерів.

$$\text{Точність} = \frac{\text{Справжнє спрацювання}}{\text{Справжнє спрацювання} + \text{Хибне спрацювання}}$$

Застосування матриці помилок та похідних кількісних індикаторів є доречним у контексті оцінки ефективності функціонування індикаторів ризику в системі публічних закупівель. Обрані показники дозволяють здійснювати аналіз

не лише кількості спрацювань, а й якості таких сигналів з точки зору їх здатності виявляти реальні порушення або, навпаки, уникати хибних звинувачень. На відміну від суто описових характеристик, зазначені індикатори забезпечують доказову базу для прийняття управлінських рішень щодо вдосконалення автоматизованих процедур моніторингу, пріоритетизації ризиків і оптимізації ресурсів органів контролю.

Для проведення таких розрахунків необхідно мати доступ до двох типів даних: 1) вибірка тендерів, по яких спрацювали відповідні індикатори; 2) підтверджена інформація про наявність або відсутність порушень за результатами моніторингу. Обидва типи даних можна отримати за допомогою інструментів BI Prozorro [195] або через API-інтерфейси системи Dozorro, які дозволяють завантажувати інформацію про закупівлі, їх моніторинг та пов'язані з ними індикатори ризику.

Регулярна оцінка ефективності ризик-орієнтованих механізмів із використанням зазначених кількісних показників повинна стати невід'ємною складовою розвитку сучасної аналітики державного фінансового контролю в Україні. Таким чином, ефективне функціонування системи публічних закупівель є ключовою складовою забезпечення соціально-економічної стабільності, прозорості управління державними ресурсами та зміцнення довіри до органів влади. Реформування закупівельної системи України, зокрема через впровадження Prozorro, створення системи автоматичних ризик-індикаторів та активізацію діяльності Державної аудиторської служби України (ДАСУ), значно посилили контроль за витрачанням бюджетних коштів. Система державного фінансового контролю, зокрема на рівні ДАСУ, демонструє високу результативність у виявленні порушень та запобіганні неефективним витратам. Превентивний характер контролю, широке використання аналітичних інструментів та ризикоорієнтованого підходу дозволяє вчасно реагувати на потенційні загрози фінансовій безпеці держави. Водночас, аналіз найпоширеніших процедурних порушень у сфері закупівель свідчить про потребу в посиленні кваліфікації замовників, оновленні нормативної бази та

впровадженні більш автоматизованих процесів виявлення порушень для зниження людського фактора. Крім того, варто зосередити увагу на оцінці ефективності використання бюджетних коштів в ділянках з підвищеним рівнем ризику та вивченні потенціалу цифровізації аудиту й впровадження інноваційних IT-рішень у систему фінансового контролю.

### **3.3. Інституційна спроможність органів державного фінансового контролю України у порівнянні з європейськими моделями**

У сучасних умовах суспільно-політичної трансформації та затяжної воєнної загрози Україна потребує ефективних механізмів управління публічними фінансами, які б забезпечували не лише прозорість розподілу ресурсів, а й їх цільове та продуктивне використання. Центральною інституцією, що гарантує належний фінансовий нагляд у демократичних державах, є верховний орган аудиту (Supreme Audit Institution, SAI), незалежність і професійна спроможність якого прямо корелюють із рівнем бюджетної дисципліни та довірою суспільства до державних інститутів. Попри значний прогрес у реформуванні Державної аудиторської служби України та закріплення низки принципів INTOSAI на нормативному рівні, низка критичних питань щодо конституційної автономії, фінансового забезпечення та права визначати обсяг аудиту залишається відкритою. Недостатня інституційна незалежність органів держфінконтролю зумовлює ризики застосування «каральної» парадигми ревізій замість стратегічного аудиту ефективності та ускладнює гармонізацію з найкращими практиками ЄС.

Проблематика інституційної незалежності вищих органів аудиту займає чільне місце у сучасному дискурсі публічного управління, особливо в контексті забезпечення фіскальної дисципліни та прозорості державних фінансів. У численних дослідженнях обґрунтовано, що рівень незалежності SAI безпосередньо впливає на ефективність виконання ними своїх наглядових функцій, а також на здатність стримувати надмірні бюджетні витрати й підвищувати підзвітність виконавчої влади. Зокрема, С. Ялчін доводить на емпіричному рівні, що зростання незалежності SAI корелює зі зменшенням рівня

державного боргу [261]. В дослідженні використовується агрегований індекс незалежності, який охоплює юридичну, фінансову та функціональну автономію, та продемонстровано, що розширення повноважень аудитора щодо обсягу аудиту й доступу до інформації посилює бюджетну дисципліну.

У дослідженні М. Серованець проведено порівняльний аналіз правового регулювання фінансової автономії SAI у країнах ЄС [244]. Встановлено, що повноцінна незалежність передбачає не лише відсутність прямого впливу з боку виконавчої влади, а й можливість SAI самостійно подавати бюджетні запити без узгодження з урядом. Це положення суттєво зміцнює реальну незалежність установи та її здатність функціонувати як інституція контролю.

У звіті Світового банку, який присвячений індексу InSAI, демонструється позитивна кореляцію між рівнем інституційної незалежності органу аудиту та прозорістю державних фінансів (зокрема за показником Open Budget Index) [249]. В дослідженні оцінюється незалежність у трьох ключових вимірах: юридичному, функціональному та фінансовому. Обґрунтовується, що зазначені складові є необхідною передумовою для належного функціонування системи демократичного контролю.

Вища інституційна автономія SAI є не лише цінністю як такою, а й інструментом досягнення кращих фіскальних результатів. Країни, що забезпечили своїм вищим органам аудиту широкі повноваження, незалежне фінансування та захищений правовий статус, демонструють нижчий рівень бюджетних порушень, меншу схильність до накопичення структурного дефіциту та вищу якість державного управління загалом. У цьому контексті дослідження моделей інституційного розриву між Україною та групою лідерів має не лише аналітичну, а й прикладну цінність для формування політики у сфері аудиту державних фінансів.

Аудит ефективності в ЄС поступово трансформується з формального інструменту контролю в дієвий механізм впливу на політико-адміністративну систему [196]. Ключовим чинником зростання ефективності цього інструменту стало впровадження систем оцінки політик на основі результатів, що дозволяє не

лише виявляти порушення, а й надавати рекомендації з покращення управлінських практик [196].

В українському контексті питання аудиту ефективності досліджувались у працях Радіонова Ю. [128], Щур Р., Плєць І., Мацьків В., Білошкурська Н. [181], де наголошувалось на обмеженій методологічній базі, фрагментарному застосуванні цього виду аудиту та відсутності реального впливу аудиторських звітів на управлінські рішення. При цьому Державна аудиторська служба України поступово розширює практику аудиту ефективності, особливо в частині оцінки використання коштів у медичній, освітній та інфраструктурній сферах.

SAI виступають як ключові елементи антикорупційної інфраструктури, здатні виявляти системні слабкості, недоліки у внутрішньому контролі та неефективне використання публічних коштів. У країнах з високим рівнем підзвітності звіти SAI безпосередньо сприяли ініціюванню розслідувань та реформ у сферах державного управління, охорони здоров'я, освіти та публічних закупівель [207]. В дослідженні ОЕСР наголошується, що аудит ефективності, який охоплює аналіз досягнення цілей державної політики, дозволяє виявити не лише незаконні дії, а й системну неефективність, яка часто є ґрунтом для зловживань [207].

Окремо в дослідженні, де порівнюється практика аудиту ефективності в п'яти країнах (Нідерланди, Швеція, Велика Британія, Франція, Фінляндія) отримано декілька важливих висновків: 1) аудит ефективності набуває різних форм – від глибоко аналітичного (Швеція, Велика Британія) до більше формального та процедурного (Франція); 2) незалежність та стратегічна спрямованість SAI суттєво впливають на якість аудиту та його вплив на державне управління; 3) найбільш ефективним є аудит, який зосереджений на результативності політики, а не лише на дотриманні правил [233].

На тлі вимог Угоди про асоціацію між Україною та ЄС та імплементації стандартів ISSAI виникає потреба у кількісному вимірюванні реального стану інституційної незалежності ДАСУ та його порівнянні з країнами-лідерами. Також, дефіцитне навантаження на державний бюджет, підсилене воєнними

видатками, вимагає переосмислення ролі аудиту як інструмента запобігання фіскальним ризикам, що робить оцінку зв'язку між автономією SAI та бюджетним балансом особливо нагальною. Однак, наукові дослідження досить часто обмежується переважно якісними дослідженнями або глобальними агрегованими індексами, тоді як емпіричні роботи, що поєднують комплекс інституційних індикаторів SAI із макрофіскальними результатами у форматі панельних даних, залишаються поодинокими.

Таким чином важливим є здійснення всебічної оцінки інституційної незалежності органів державного аудиту України у порівняльному контексті та виявлення її впливу на показники бюджетної дисципліни.

Для оцінки інституційної незалежності вищих органів фінансового контролю та її впливу на бюджетну дисципліну держав застосовано комбінацію кількісних методів аналізу. Для збору даних та проведення розрахунків використано масив Global Synthesis Report on Supreme Audit Institutions, який охоплює 131 країну та містить оцінки за дванадцятьма показниками незалежності, а також інтегральний показник.

Для первинної кількісної верифікації рівня інституційної незалежності верховних органів аудиту розраховано описову статистику, що відображає базові тенденції та аналіз дванадцяти показників і агрегованого показника у вибірці з 131 країни. Обчислено середнє, медіану, кuartилі (25-й та 75-й) і стандартне відхилення. Описова статистика дає змогу оцінити не лише типові значення, а й глибину варіації між державами, що важливо для подальшого групування спостережень і порівняльного аналізу (табл. 3.6). Вибір зазначених характеристик обґрунтований однорідністю шкали суб-індикаторів (0; 0,5; 1), що дозволяє інтерпретувати відмінності без потреби додаткового зважування.

Середнє інтегральне значення на рівні 7,01 із стандартним відхиленням 1,84 свідчить про переважно помірно високий, але неоднорідний ступінь інституційної автономії аудиторських органів у світовій вибірці.

Описова статистика показника незалежності вищих органів фінансового контролю (Supreme Audit Institutions)

Показник	Середнє значення	Медіанне значення	25%	75%	Стандартне відхилення
Агрегований показник	7,01	7,50	6,00	8,50	1,837
Конституційна основа	0,66	0,50	0,50	1,00	0,325
Прозорість процедури призначення керівника SAI	0,58	0,50	0,50	1,00	0,383
Фінансова автономія	0,49	0,50	0,13	0,50	0,352
Види аудиту	0,73	1,00	0,50	1,00	0,311
Операційна автономія	0,75	1,00	0,50	1,00	0,298
Кадрове забезпечення	0,50	0,50	0,50	0,50	0,310
Аудиторський мандат	0,83	1,00	0,50	1,00	0,288
Повноваження SAI самостійно визначати обсяг аудиту	0,86	1,00	0,50	1,00	0,235
Доступ до документів і інформації	0,82	1,00	0,50	1,00	0,258
Право та обов'язок публікації аудиторського звіту	0,80	1,00	0,50	1,00	0,301

*Джерело:* розраховано автором на основі [248]

Найбільший прогрес спостерігається за такими компонентами, як право SAI самостійно визначати обсяг аудиту (середнє = 0,86; медіанне = 1,00) та операційна автономія (середнє = 0,75), що відображає поширення практик ризик-орієнтованого планування та процесуальної незалежності. Водночас найнижчими залишаються оцінки фінансової автономії (середнє = 0,49) і прозорості процедури призначення керівника SAI (середнє = 0,58), що вказує на збереження залежності від виконавчої влади та можливості політичного впливу через бюджетні й кадрові механізми. Значення стандартних відхилень для зазначених слабких складових (0,35–0,38) підкреслюють значну різницю між країнами й наявність як високорозвинених, так і юрисдикцій, що суттєво відстають.

Зіставлення кватилів демонструє, що верхній 25-й для більшості ключових індикаторів сягає максимального рівня 1,00, тоді як нижній 25-й прагне до 0,50 або менше. Така асиметрія свідчить про поляризацію світового аудиторського простору, тобто частина держав уже забезпечила майже повну відповідність принципам INTOSAI, у той час як інша група зберігає лише базові гарантії незалежності.

Отримані результати визначають «вузькі місця» інституційної архітектури, насамперед у сфері фінансування та процедур призначення керівництва.

З метою виявлення типових профілів інституційної незалежності вищих органів фінансового контролю було здійснено кластеризацію країн на основі дванадцяти ключових показників. Метод кластерного групування дозволяє узагальнити складну багатовимірну інформацію в обмежену кількість однорідних категорій, у межах яких країни демонструють подібну архітектуру незалежності органів аудиту. В табл. 3.7 узагальнено дані, де для кожного з чотирьох виявлених кластерів наведено середнє значення дванадцяти показників інституційної незалежності верховних органів аудиту, а також чисельність країн, що потрапили до відповідної групи. Табл. 3.7 відображає «середній профіль» кожного кластеру: наскільки добре країни усередині нього забезпечують конституційну та фінансову автономію, прозорість призначень, повний спектр аудиторських функцій, доступ до інформації тощо. Відображення кількості країн дозволяє одразу оцінити репрезентативність кожного типу й порівнювати вагу окремих груп у глобальній вибірці. Тому кластеризація країн служить інструментом для швидкого зіставлення рівнів інституційної спроможності між кластеризованими групами держав і допомагає виявити характерні сильні та слабкі сторони кожного типу аудиторської системи.

Таблиця 3.7

Кластеризація країн за показником незалежності вищих органів  
фінансового контролю

Кластер	Агрегований показник	Конституційна основа	Прозорість процедури призначення керівника SAI	Фінансова автономія	Види аудиту	Операційна автономія	Кадрове забезпечення	Аудиторський мандат	Повноваження SAI	Доступ до документів і інформації	Право та об'єм язок публікації аудиторського звіту	Кількість країн в кластері
0	8,02	0,48	0,81	0,64	0,69	0,9	0,81	1,0	0,88	0,9	0,9	21
1	4,13	0,38	0,23	0,19	0,42	0,46	0,25	0,54	0,62	0,58	0,46	26
2	8,65	0,96	0,77	0,7	0,94	0,93	0,57	0,95	0,96	0,95	0,91	41
3	6,57	0,6	0,48	0,37	0,73	0,63	0,38	0,78	0,92	0,8	0,87	30

*Джерело:* розраховано автором на основі [248]

Результати кластерного аналізу свідчать про наявність чотирьох чітко виражених типів країн за рівнем інституційної незалежності SAI. Найвищий середній агрегований бал (8,65) спостерігається в кластері 2, до якого входить найбільша кількість країн (41). Кластер 2 характеризується майже повною відповідністю принципам незалежності, зокрема за такими параметрами як конституційна основа (0,96), повноваження на доступ до інформації (0,95) та право визначати обсяг аудиту (0,96). Країни, які відносяться до цього кластеру, умовно визначені як «лідери», демонструють системний підхід до інституційного забезпечення контролю.

Кластер 0 також відзначається високим інтегральним показником (8,02), але має іншу внутрішню конфігурацію. В кластері 0 значно нижча конституційна автономія (0,48) та стандарти призначення керівництва (0,81) при високих показниках операційної автономії (0,90) і фінансової спроможності (0,64). Такий тип можна трактувати як групу країн із практично ефективною, але менш формалізованою у правових механізмах системою контролю.

Країни кластеру 3 (30 країн) займають середню позицію (6,57) та демонструють фрагментовану інституційну структуру: перевага надається доступу до інформації (0,92) і праву на звітування (0,87), тоді як фінансова автономія (0,37) і призначення керівника (0,48) залишаються обмеженими. Така конфігурація вказує на певну формальну незалежність без належного ресурсного забезпечення.

Найменш розвиненим є кластер 1 (середнє = 4,13), представлений 26 країнами. Всі ключові параметри інституційної автономії в кластері залишаються на рівні нижче 0,5, зокрема фінансова автономія (0,19), кадрове забезпечення (0,25) та аудиторський мандат (0,54). Кластер 1 ідентифікується як зразок низької спроможності SAI до незалежного функціонування та потребує системного посилення як нормативної, так і процедурної бази.

Кластеризація підтверджує значну глобальну диференціацію підходів до забезпечення незалежності SAI і дає змогу не лише виявити групи з подібною інституційною архітектурою, а й сформулювати орієнтири для країн, що перебувають у перехідних або вразливих станах. Зокрема, позицію України, що

потрапила до кластеру 3, можна інтерпретувати як індикатор часткової відповідності, яка потребує посилення в напрямі фінансової автономії, прозорості призначень та ресурсного забезпечення.

Оцінка інституційного розриву слугує інструментом порівняльної оцінки, який дає змогу визначити, наскільки інституційна модель державного аудиту України відповідає найвищим міжнародним стандартам (табл. 3.8). У дослідженні лідерами вважалися країни, чий інтегрований показник незалежності SAI становить не менше дев'яти балів. Для кожного показника «незалежності» обраховано різницю між середнім значенням цієї групи та значенням, зафіксованим для України. Позитивне відхилення означає сферу, де національна система недосягає рівня референтної групи; негативне або нульове – сегмент, у якому Україна демонструє паритет або перевагу. Обраний підхід дозволяє окреслити конкретні ділянки інституційного рівня розвитку, що потребують законодавчого або організаційного втручання для наближення до найкращих практик INTOSAI.

Таблиця 3.8

Оцінка інституційного розриву за рівнем України та країнами-лідерами у сфері державного аудиту

Показник	Україна	Лідер	Різниця
Повноваження SAI	0,5	1,000	0,500
Види аудиту	0,5	0,947	0,447
Конституційна основа	0,5	0,868	0,368
Фінансова автономія	0,5	0,816	0,316
Кадрове забезпечення	0,5	0,737	0,237
Операційна автономія	1,0	1,000	0,000
Аудиторський мандат	1,0	0,974	-0,026
Доступ до документів і інформації	1,0	0,974	-0,026
Право та обов'язок публікації аудиторського звіту	1,0	0,947	-0,053
Прозорість процедури призначення керівника SAI	1,0	0,921	-0,079

*Джерело:* розраховано автором на основі [248]

Аналіз виявив п'ять критичних зон відставання. Найбільший розрив спостерігається у повноваженнях ДАСУ, що характеризується самостійністю визначати обсяг аудиту (різниця = 0,5). Різниця показника між Україною та

країнами-лідерами в 0,5 свідчить про необхідність зміцнення процедурної автономії у плануванні контрольних заходів. Відсутність повного спектра аудитів – зокрема системного, підтверджується у відхиленні за показником «Види аудиту» (0,45). Недостатнє конституційне підґрунтя (0,37) та обмежена фінансова автономія (0,32) підкреслюють брак гарантій, здатних усунути ризики політичного й бюджетного впливу. Найменший, але відчутний, розрив зафіксовано у кадровій незалежності (0,24), що сигналізує про потребу підвищення привабливості та стабільності служби. Водночас Україна повністю відповідає або дещо перевищує середні показники лідерів щодо операційної автономії, мандату на аудит, доступу до інформації, права та обов'язку оприлюднювати звіти, а також прозорості призначення керівника SAI, що свідчить про наявність міцної функціональної основи, на яку можуть спиратися подальші реформи.

На рис. 3.2. графічно відображено порівняння відповідності показників рівня інституційного розвитку України з країнами-лідерами у сфері державного аудиту.



Рис. 3.2. Порівняльний аналіз інституційної відповідності у сфері державного аудиту

Джерело: розраховано автором на основі [248]

Отримані результати підтверджують подвійність поточного стану української системи державного фінансового контролю. З одного боку, ДАСУ демонструє сильні позиції щодо операційної автономії, доступу до інформації та права публікувати звіти, що свідчить про наявність функціонально дієвого, проте адміністративно вразливого інституту. З іншого боку, вагомі розриви у фінансовій автономії, конституційному статусі, спектрі аудитів і дискреції у виборі об'єктів контролю сигналізують про системні обмеження, які стримують перехід від «каральної» ревізійної моделі до стратегічного аудиту ефективності.

Порівняння з країнами-лідерами показує, що найбільш критичним є саме дефіцит процедурної та ресурсної незалежності. Коли право самостійно визначати обсяг аудиту забезпечене лише наполовину від еталонного рівня, аудитори змушені орієнтуватись на затвердені «згори» теми, а не на ризик-орієнтований підхід. Аналогічно, недофінансованість та відсутність гарантованого бюджетного рядка збільшують уразливість до політичного тиску й унеможливають довготермінове планування кадрового розвитку. Сукупний ефект – схильність до формалізованих перевірок, що фіксують порушення постфактум, але рідко змінюють управлінські практики.

Міжнародний досвід також підкреслює важливість чіткого розмежування функцій внутрішнього та зовнішнього аудиту, а також інтеграції їхніх висновків у процес бюджетного циклу. Саме ці елементи роблять аудит ефективності дієвим інструментом публічної політики, перетворюючи звіти SAI з «експертної літератури» на аргумент у парламентських дебатах і підґрунтя для регуляторних змін. Українське законодавство лише частково імплементує подібні механізми; тому існуюча аналітика ДАСУ лишається недостатньо вбудованою у процес ухвалення рішень, а рекомендації часто втрачають силу на етапі імплементації.

Поглиблення реальної незалежності Держаудитслужби має стати основою подальших реформ. На конституційному рівні доцільно закріпити автономію SAI від виконавчої влади та визначити порядок призначення керівництва з парламентським вотумом довіри, що мінімізує політичний вплив. Водночас

бюджет ДАСУ повинен подаватися безпосередньо до Верховної Ради окремою програмою, що гарантує стабільне фінансування й дає можливість залучати та утримувати висококваліфіковані кадри.

Паралельно слід розширити законодавчий мандат на проведення повного спектра аудитів, включно з системним аудитом ефективності, і надати аудиторам беззаперечне право самостійно формувати програму перевірок. Це передбачає перехід від ревізійного мислення до аналітики політики, де ключовим результатом є не стягнені суми, а покращені управлінські рішення.

Реформа неминуче потребує інвестицій у людський капітал: запровадження професійних маршрутів кар'єрного зростання, академічних програм з аудиту ефективності та спільних навчань із парламентськими комітетами і центральними органами виконавчої влади. Зміцнення співпраці між ДАСУ, Рахунковою палатою та внутрішніми аудиторами міністерств допоможе зменшити дублювання функцій, створити єдину екосистему контролю й підвищити вагу рекомендацій у бюджетному процесі.

Отримані результати виявили наявність суттєвих відмінностей між країнами, що зумовлює потребу не лише в кількісній оцінці незалежності, але й у якісному аналізі організаційних моделей SAI. Для глибшого розуміння особливостей функціонування зовнішнього аудиту доцільно перейти до типологізації моделей SAI за інституційною структурою, механізмом впливу та характером підзвітності (табл. 3.9). Запропонований підхід дозволяє не лише порівняти окремі елементи незалежності, а й оцінити загальний системний формат зовнішнього контролю у тій чи іншій країні.

Українська система зовнішнього державного аудиту вже функціонує на основі змішаної парламентсько-колегіальної моделей: Рахункова палата, будучи колегіальним органом, підзвітна Верховній Раді і поєднує парламентський механізм контролю з колективним ухваленням рішень, тоді як Державна аудиторська служба забезпечує внутрішній контроль виконавчої гілки й нагадує інтегрований інспекційний орган [201]. Спроба повністю перейти до судової моделі видається недоцільною, оскільки чинна система адміністративного

правосуддя вже містить інструменти персональної відповідальності посадовців, а дублювання квазісудових повноважень ДАСУ створило б конфлікт юрисдикцій і потребувало б глибинних конституційних змін [228].

Таблиця 3.9

## Моделі зовнішнього державного аудиту та їх значення для України

Ключові риси	Парламентська (Parliamentary Model)	Судова модель (Judicial or Napoleonic Model)	Колегіальна модель (Board / Collegiate)
1	2	3	4
Інституційна логіка	зв'язок із парламентською підзвітністю, де незалежний аудитор звітує Комітету з держфінансів	інтегрований у судову систему орган з квазісудовими повноваженнями; може накладати санкції та виносити обов'язкові до виконання рішення	колегіальний орган (3-15 членів), рішення ухвалюються більшістю; часто поєднує риси парламентської та судової моделей
Сфера аудиту	фінансовий аудит, аудит відповідності та ефективності; акцент на прозорості та впливу; надання рекомендацій через парламент	правосуб'єктність зосереджена на законності й відповідності; аудит ефективності розвивається повільніше	фінансовий аудит, аудит відповідності й дедалі більше аудит ефективності; можливі квазісудові функції у межах колегії
Механізм впливу	публічний звіт → Парламент → політичний та медійний тиск на виконавчу владу	юридична сила рішень через відшкодування збитків та персональну відповідальність посадовців	колективне рішення, що може містити і припис, і рекомендацію; реалізація залежить від законодавчих механізмів
Сильні сторони	висока прозорість, розвинута система аудиту ефективності, гнучкість методів	пряма виконавча сила рішень, потужний превентивний ефект, тісний зв'язок із адміністративним правосуддям	баланс думок, менша персоніфікованість, можливість поєднувати аналітичний і юридичний підходи
Слабкі сторони	не має власних санкцій; успіх залежить від активності парламенту, ЗМІ, громадських організацій	ризик надмірної правової формалізації й затягування процедур; слабший фокус на продуктивності	повільний процес ухвалення рішень, розмиття відповідальності, обмежена видимість для парламенту

*Джерело:* створено автором на основі [201; 251; 228]

Поглиблення нинішньої колегіально-парламентської моделі має кілька переваг. Колегіальність знижує ризик політичної персоніфікації рішень і дає змогу залучати експертів різних профілів, тоді як парламентський механізм забезпечує публічну видимість аудиторських висновків і стимулює медійний та

політичний тиск на уряд [251]. У поєднанні з розвинутою системою внутрішнього контролю, яку забезпечує ДАСУ, утворюється подвійний контур зовнішнього й внутрішнього нагляду, що відповідає рекомендаціям ОЕСР для юрисдикцій із підвищеними корупційними ризиками [201].

Для посилення ефективності поточної моделі доцільно законодавчо врегулювати обов'язковість розгляду всіх звітів Рахункової палати профільним парламентським комітетом у чітко визначені строки, що зміцнить ланцюг підзвітності. Бюджет ДАСУ слід забезпечити шляхом прямого подання кошторису до Верховної Ради за аналогом класичної парламентської моделі, мінімізувавши вплив виконавчої влади на фінансування контролера. Подальше розширення практик аудиту ефективності можливе через адаптацію методологій провідних інституцій (Національної аудиторської служби Великої Британії та Riksrevisionen Швеції) для оцінки програм післявоєнного відновлення й оборонних закупівель. Додаткову прозорість може забезпечити спільний веб-портал, де у реальному часі відображатиметься статус виконання рекомендацій як Рахункової палати, так і ДАСУ. Очікується, що впровадження моніторингового порталу здатне зменшити дублювання перевірок та надасть громадськості інструмент для контролю та аналізу змін.

Поєднання парламентської видимості, колегіальної багатофункціональності та тісної координації з внутрішнім контролем ДАСУ дає змогу Україні рухатися до європейських стандартів INTOSAI без радикальних інституційних трансформацій, зберігаючи необхідну гнучкість і поступово нарощуючи потенціал для стратегічного аудиту.

Отже, результати дослідження демонструють наявність суттєвого розриву між Україною та країнами-лідерами у сфері державного фінансового контролю. Основними зонами відставання є фінансова автономія, право самостійно визначати обсяг аудиту, спектр аудитів, конституційна основа діяльності органу контролю та кадрове забезпечення. Водночас сильними сторонами залишаються операційна автономія, доступ до інформації, публікація звітів і прозорість призначення керівництва.

Результати кластерного аналізу свідчать, що Україна належить до групи держав з фрагментарною інституційною архітектурою, що вказує на потребу посилення нормативного та фінансового забезпечення органів аудиту. Українська система зовнішнього контролю, яка базується на колегіально-парламентській моделі, має потенціал до еволюції у напрямі стратегічного аудиту за умови збереження балансу між підзвітністю парламенту, незалежністю від виконавчої влади та операційною гнучкістю. Основним напрямом подальших реформ є зміцнення законодавчого статусу органів аудиту, впровадження гарантій бюджетної незалежності та розширення методологічного арсеналу аудиту ефективності. Без суттєвих конституційних змін, Україна може поступово гармонізувати свою модель державного фінансового контролю з найкращими практиками ЄС, зокрема через адаптацію інструментів стратегічного контролю, удосконалення механізмів парламентської підзвітності та цифрову інтеграцію рекомендацій у бюджетний цикл.

### **Висновки до розділу 3**

В дослідженні здійснено кількісну оцінку ефективності державного фінансового контролю в Україні з використанням індикативного коефіцієнта бюджетної результативності, що дозволило співвіднести витрати на функціонування контрольного органу з отриманим фінансовим ефектом у вигляді попереджених або відшкодованих бюджетних втрат. Порівняльний аналіз діяльності Державної аудиторської служби України, Найвищої контрольної палати Польщі та Федеральної рахункової палати Німеччини засвідчив суттєві відмінності в підходах до контролю, інституційній структурі та оцінці ефективності. Виявлено, що українська модель демонструє високий показник фіскального ефекту, що, з одного боку, свідчить про потенціал органу у сфері попередження втрат, а з іншого – акцентує на залишках ревізійної парадигми. Визначено необхідність переходу до змішаної системи оцінки, що поєднує кількісні й якісні індикатори ефективності аудиту в контексті європейських стандартів.

Дослідження інтеграції ризик-орієнтованого контролю публічних закупівель у систему моніторингу бюджетних програм дозволило системно оцінити переваги застосування цифрових індикаторів та сучасних аналітичних інструментів для виявлення фінансових, процедурних і операційних ризиків, що суттєво підвищує точність та ефективність державного фінансового контролю. Такий підхід сприяє підвищенню прозорості, підзвітності, зниженню корупційних ризиків і оптимальному використанню бюджетних ресурсів, підтверджуючи його роль як дієвого механізму забезпечення якості реалізації бюджетних програм.

Здійснено порівняльний аналіз інституційної незалежності органів державного фінансового контролю України та країн ЄС. Встановлено, що, незважаючи на наявність формальних гарантій незалежності, Державна аудиторська служба України перебуває у виконавчій вертикалі, що обмежує її автономію, зокрема у питаннях кадрової політики, планування аудитів та визначення обсягу перевірок. Проведено порівняння з моделями Польщі та Німеччини, які функціонують у межах парламентського та стратегічного аудиту, відповідно. Вдосконалено методіку оцінювання інституційної незалежності за допомогою системи 12 індикаторів та кластерного аналізу, що дозволяє виявити інституційні прогалини та визначити конкретні напрями реформування. Обґрунтовано необхідність законодавчого закріплення принципу функціонального розмежування повноважень між ДАСУ (внутрішній контроль) та Рахунковою палатою (зовнішній аудит), а також імплементації стандартів INTOSAI щодо незалежності органів фінансового контролю.

Результати дослідження підтверджують необхідність глибокої модернізації механізмів державного фінансового контролю в Україні. Запровадження індикаторів ефективності аудиту, автоматизація виявлення ризиків, а також зміцнення інституційної незалежності контрольних органів формують підґрунтя для переходу до моделі стратегічного, прозорого та результатно-орієнтованого аудиту.

## ВИСНОВКИ

Проведене дослідження у сфері формування ефективної системи державного фінансового контролю бюджетних програм в умовах євроінтеграції України дозволило сформулювати ключові висновки щодо її розвитку, проблемних аспектів і шляхів удосконалення.

1. Встановлено логічну послідовність трансформації державного фінансового контролю в Україні від ревізійної моделі до сучасного аудиту ефективності, що враховує міжнародні стандарти та орієнтований на прозорість і підзвітність. Проаналізовано ключові етапи розвитку інституційної структури контролю, визначено існуючі прогалини між старою і новою моделлю його функціонування та обґрунтовано потребу у подальшій оптимізації системи з урахуванням викликів децентралізації та цифровізації управління державними фінансами.

2. Узагальнено сучасні наукові підходи до вивчення державного фінансового контролю на основі бібліометричного аналізу публікацій, що дозволило окреслити ключові напрями трансформації контролю в умовах цифровізації, зростання ролі ІТ-рішень, ризик-орієнтованих підходів та інституційної незалежності контрольних органів. Це забезпечило комплексне розуміння динаміки наукового дискурсу та створило основу для подальших досліджень і адаптації провідного міжнародного досвіду.

3. Удосконалено теоретико-методологічні засади гармонізації системи державного фінансового контролю України з європейськими стандартами. Сформовано матрицю відповідності законодавства України положенням *acquis* ЄС у сфері обов'язкового аудиту, яка дозволила комплексно оцінити рівень нормативної узгодженості та виявити критичні розбіжності у сфері незалежності, якості та публічного нагляду за аудитом. На основі компаративного аналізу досвіду Польщі, Німеччини, Словенії розроблено поетапну модель імплементації положень Директиви 2014/56/ЄС і Регламенту ЄС № 537/2014, що передбачає узгодження правових норм, зміцнення

інституційної незалежності, кадрове оновлення та цифрову трансформацію системи аудиту. Запропонована дорожня карта гармонізації розрахована до 2030 року та охоплює чотири стратегічні напрями дій із чітко визначеними відповідальними суб'єктами реалізації.

4. На основі проведеного аналізу структури видатків бюджетних коштів територіальних громад, джерел їх формування та завдань, які реалізуються за рахунок цих коштів, обґрунтовано класифікацію бюджетних програм як об'єктів державного фінансового контролю. Запропонована система класифікаційних ознак дозволяє здійснювати диференційований підхід до оцінювання програм за такими характеристиками, як функціональний напрямок, економічний зміст, відомча належність, програмна спрямованість, джерела фінансування, терміни реалізації, складність завдань, форми участі громадськості, методи формування змісту, сценарії розвитку, просторове охоплення та коло суб'єктів фінансування. Така класифікація забезпечує цілісне уявлення про різновиди бюджетних програм і створює підґрунтя для вдосконалення методичних підходів до їх контролю, оцінки ефективності, прозорості та результативності реалізації в умовах розвитку самодостатніх територіальних громад.

5. У ході дослідження європейських практик формування та контролю бюджетних програм було встановлено, що застосування програмно-цільового бюджетування в країнах ЄС дозволяє підвищити ефективність, прозорість і результативність державних фінансів. Доведено, що інтеграція системи контролю, яка охоплює оцінку ефективності, відповідності та законності використання бюджетних ресурсів, є ключовим фактором успішного управління бюджетними програмами. Отримані результати стали підґрунтям для формування практично орієнтованих рекомендацій щодо вдосконалення системи державного фінансового контролю в Україні з урахуванням національних особливостей.

6. Виявлено системні проблеми аудиту ефективності бюджетних програм в Україні, серед яких ключовими є: відсутність уніфікованої методики аудиту з урахуванням міжнародних стандартів; формальний підхід до оцінки

результативності та нехтування SMART-критеріями; слабкість аналітичної бази бухгалтерського обліку; недостатня координація між контрольними органами; обмежене використання ІТ-рішень; кадрові та інституційні виклики; брак прозорості та громадського контролю; ігнорування умов воєнного стану та відсутність фокусу на довгостроковій ефективності. Кожна з ідентифікованих проблем у межах дослідження отримала відповідне концептуальне або практичне вирішення, що дозволило сформулювати обґрунтовані пропозиції з удосконалення аудиту бюджетних програм в Україні.

7. Встановлено, що чинна система бухгалтерського обліку в державному секторі не дозволяє ідентифікувати витрати за бюджетними програмами у розрізі цілей, завдань і центрів відповідальності, що ускладнює застосування програмно-цільового методу в управлінні самодостатністю територіальних громад. Запропоновано розглядати бюджетні програми як об'єкти аналітичного обліку і центри відповідальності, з відображенням операцій у межах програм, пов'язаних з паспортами, джерелами фінансування та результативністю. Обґрунтовано необхідність ввести до Плану рахунків бухгалтерського обліку державного сектору окремий синтетичний бухгалтерський рахунок для відображення витрат за програмною класифікацією (наприклад за вільним кодом 19 «Витрати на виконання бюджетних програм»), та створення системи субрахунків з деталізацією за центрами відповідальності. Така модель посилює контрольну функцію обліку, забезпечує прозорість рішень і підвищує фінансову дисципліну в управлінні громадами.

8. Встановлено, що одним із ключових недоліків аудиту бюджетних програм є відсутність системної оцінки довгострокової ефективності їх реалізації. Зазвичай аудит зосереджується на короткострокових показниках виконання та освоєння коштів, що обмежує можливості формування стратегічних рекомендацій і коригування політики. Доведено необхідність впровадження комплексного підходу до аудиту, що охоплює всі етапи життєвого циклу бюджетної програми — планування, виконання та оцінювання — із

застосуванням системи аудиторських процедур, яка враховує як кількісні, так і якісні показники ефективності, результативності та якості.

9. Вдосконалено методичний підхід до оцінювання ефективності діяльності органів державного фінансового контролю. Обґрунтовано застосування індикативного коефіцієнта бюджетної результативності як інтегрального кількісного показника, що дозволяє співвідносити бюджетні витрати на контрольну діяльність з досягнутими результатами у вигляді запобігання або відшкодування втрат. Проведене міжкраїнне порівняння Державної аудиторської служби України з вищими органами аудиту Польщі і Німеччини дало змогу виявити відмінності в інституційних моделях, підходах до оцінювання ефективності та організаційних структурах. На цій основі обґрунтовано напрями реформування української системи контролю відповідно до міжнародних принципів, зокрема в частині переходу від фіскального до стратегічного аудиту, що враховує не лише фінансові наслідки, а й довгостроковий суспільний ефект.

10. Дослідження впровадження ризик-орієнтованого контролю публічних закупівель для моніторингу бюджетних програм дозволило системно проаналізувати можливості та переваги такого підходу у підвищенні ефективності державного фінансового контролю. Встановлено, що інтеграція цифрових індикаторів і сучасних аналітичних інструментів у систему контролю закупівель дає змогу своєчасно ідентифікувати фінансові, процедурні та операційні ризики, що значно підвищує точність і результативність аудиту. Це, у свою чергу, забезпечує посилення прозорості та підзвітності у сфері публічних закупівель, сприяє зменшенню корупційних ризиків та оптимізує використання бюджетних ресурсів. Результати дослідження підтверджують, що застосування ризик-орієнтованого контролю в контексті моніторингу бюджетних програм є дієвим механізмом для забезпечення якості, ефективності та відповідності реалізації державних фінансових заходів встановленим цілям і стандартам.

11. На основі компаративного аналізу з практиками країн ЄС та ОЕСР розроблено методику оцінювання інституційної спроможності контролюючих

органів за 12 ключовими індикаторами незалежності, що охоплюють фінансову, кадрову, процедурну, операційну та конституційну складові. Розрахунок агрегованого індексу InSAI забезпечив кількісну оцінку розриву між національною моделлю ДАСУ та провідними країнами-лідерами у сфері державного аудиту. Результати підтвердили наявність суттєвих інституційних обмежень, які негативно впливають на об'єктивність, підзвітність і довіру до аудиторської діяльності в Україні. Визначено нагальну потребу у посиленні гарантій незалежності, зокрема шляхом забезпечення бюджетної автономії, вдосконалення процедур призначення та звільнення керівництва, а також посилення контролю за дотриманням професійних стандартів і етики аудиторської практики.

Отримані результати дослідження не лише поглиблюють теоретичне усвідомлення особливостей та викликів формування системи державного фінансового контролю бюджетних програм в Україні, але й забезпечують надійну методичну та практичну базу для впровадження ефективної, прозорої, інституційно стійкої та відповідної європейським стандартам моделі фінансового контролю у державному секторі.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Академічний тлумачний словник української мови : в 11 т. / АН УРСР, Інститут мовознавства ; за ред. І.К. Білодіда. Київ : Наукова думка, 1970–1980.
2. Аркуша Л. І. Легалізація (відмивання) доходів, одержаних у результаті організованої злочинної діяльності: характеристика, виявлення, розслідування : монографія. Одеса : Юрид. література, 2010. 376 с.
3. Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: теорія, методологія та організація дис. ... д-р екон. наук: 08.00.09. Одеса, 2019. 574 с.
4. Атлас адміністративно-територіального устрою України/ [За заг. ред. Остапенка П.] /видання друге, доповнене; Проєкт «Підтримка належного врядування в місцевих громадах як складової реформи децентралізації» Координатора проєктів ОБСЄ в Україні, Міністерство розвитку громад та територій України, Товариство дослідників України. Київ. 2021. 441 с.
5. Аудиторська реформа в Україні. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. URL: [https://www.apob.org.ua/?page\\_id=481](https://www.apob.org.ua/?page_id=481)
6. Базилюк А. В. Роль законодавства у формуванні реалізації схем відмивання грошей та мотивація виводу капіталу за кордон. *Економічний часопис XXI*. 2002. № 5. С. 11–13.
7. Баранюк Ю. Р. Державний фінансовий контроль в умовах інституційних трансформацій: дис. ... д-ра філософії: 072. Київ, 2020. 254 с.
8. Бардаш С. В. Сутність та значення аудиту і ревізії у практиці контрольної діяльності. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 2. С. 152–157.
9. Бардаш С.В., Свірко С.В. Ефективність державного фінансового контролю:підходи до оцінювання та умови підвищення. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2024. № 2(58). С. 3–11. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2024-2\(58\)-3-11](https://doi.org/10.26642/pbo-2024-2(58)-3-11)
10. Бариніна М., Кириченко С. Запровадження і розвиток внутрішнього аудиту у сфері оборони України в контексті європейської та євроатлантичної інтеграції. *Наукові праці НДФІ*. 2020. № 2. С. 138–156. <https://doi.org/10.33763/npndfi2020.02.138>

11. Борисенко Л. М. Модернізація державного фінансового контролю в Україні: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2021.
12. Бортняк В. А. Адміністративно-правові основи фінансового контролю в Україні: теорія та практика: дис. ... д-р юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2024. 432 с.
13. Буткевич С. А. Фінансовий моніторинг в Україні (організаційно-правові аспекти) : монографія. Сімферополь : КРП «Вид-во «Кримнавчпеддержвидав», 2010. 286 с.
14. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
15. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III (втратив чинність). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2542-14#Text>
16. Ватаманюк-Зелінська У. З., Шевчук Н. В. Макрофінансове бюджетування : навч. посіб. Львів : РВВ НЛТУ України, 2015. 140 с.
17. Ващенко І. В. Застосування аудиту ефективності при використанні бюджетних коштів. *Вісник економічної науки України*. 2008. Вип. 102. С. 47-50.
18. Вербінець В., Якушкіна В. Державний фінансовий контроль: поняття та класифікація. *Комунальне господарство міст*. 2024. Т. 2. Вип. 183. С. 38–42. URL: <https://doi.org/10.33042/2522-1809-2024-2-183-38-42>.
19. Виговська Н.Г. Розвиток системи фінансового контролю в Україні : автореф. дис на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.08. Київ, 2010. 32 с.
20. Височан О. О., Литвиненко Н. О. Аудит ефективності як засіб підтвердження результативності, економності та продуктивності використання бюджетних коштів у державному секторі економіки України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 25(1). С. 44-48.
21. Відомості/Інформація про здійснення регуляторної діяльності. Державна аудиторська служба України. 2025. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/634>
22. Внутрішній аудит ефективності: методичні засади та практичні аспекти: метод. посіб. 66 с. URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/project\\_vn\\_audit\\_efect.pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/project_vn_audit_efect.pdf)
23. Возняк Г., Коваль В. Механізми посилення фінансової самодостатності територіальних громад в умовах нестабільності: практичні аспекти. *Економічний*

журнал Волинського національного університету імені Лесі Українки. 2023. № 1 (33). С. 61–69.

24. Всесвітня організація охорони здоров'я. Модель лінійного підходу до витрат, заснована на даних: розширення охоплення вакцинацією на регіональному рівні. Копенгаген : Регіональне бюро ВООЗ у Європі, 2019. 24 с. URL: <https://iris.who.int/bitstream/handle/10665/346490/WHO-EURO-2019-3635-43394-60931-ukr.pdf?isAllowed=y&sequence=1>

25. Гавриловський О.С., Гавриловська Л.М. Регулювання аудиту в країнах ЄС та перспективи його розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Вип. 15. Ч. 1. С. 68-71.

26. Гайдук Т., Олендій О. Особливості проведення аудиту бюджетних програм розвитку торгівлі. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 404–407.

27. Гайдучок Т. С., Цегельник Н. І. Сучасні реалії та перспективи провадження аудиторської діяльності в умовах євроінтеграційних процесів. *Механізм регулювання економіки*. 2022. №1-2 (95-96). С. 67-71.

28. Гончарук С.М., Долбнєва Д.В., Приймак С.В., Романів Є.М. Фінансовий контроль: теорія, термінологія, практика : навч. посіб. Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2019. 298 с.

29. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>

30. Денисовець Ю. Аналітична оцінка бюджетних програм фінансової підтримки розвитку органічного виробництва. *Органічне виробництво і продовольча безпека* : збірник праць учасників X Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 100-річчю Поліського національного університету, 21–22 квітня 2022 р. Житомир : Поліський національний університет, 2022. С. 184-189.

31. Денисовець Ю. М. Аудит бюджетних програм територіальних громад. *Механізми управління розвитком територій*: зб. наукових праць у 2 ч. Ч. 2. Житомир: Поліський національний університет, 2021. С. 46-52

32. Денисовець Ю. М. Бюджетні програми як інструмент забезпечення

самодостатності територіальних громад та об'єкт обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2023. Вип. (2(55)). С. 16–26. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2\(55\)-16-26](https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2(55)-16-26)

33. Денисовець Ю. М. Бюджетні програми як об'єкт обліку, аудиту та аналітичних досліджень. *Збірник праць учасників Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Фінансові інструменти регіонального розвитку»* (27 жовтня 2021 р.). Том 2. Житомир: Поліський університет, 2021. С. 55-59.

34. Денисовець Ю. М. Бюджетні програми як об'єкт фінансового і управлінського обліку. *Наукові читання – 2023: зб. наукових праць працівників, докторантів, аспірантів та молодих вчених ННІ менеджменту, бізнесу і права Поліського національного університету*. Житомир: Поліський національний університет, 2023. С. 177-181.

35. Денисовець Ю. М. Інституційні відмінності та спільні характеристики фінансового контролю, аудиту і моніторингу у публічному секторі. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 4(110). С. 222–228. [https://doi.org/10.26642/ema-2024-4\(110\)-222-228](https://doi.org/10.26642/ema-2024-4(110)-222-228)

36. Денисовець Ю. М. Порівняльний аналіз інституційної незалежності вищих органів фінансового контролю. *Економіка, управління та адміністрування*. 2025. № 1(111). С. 212–218. [https://doi.org/10.26642/ema-2025-1\(111\)-212-218](https://doi.org/10.26642/ema-2025-1(111)-212-218).

37. Денисовець Ю. М. Управлінський облік бюджетних програм капітальних видатків. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства*: Збірник матеріалів VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана»; 09-10 грудня 2021 року. Київ : КНЕУ, 2021. С. 232-235.

38. Денисовець Ю. Облікова політика формування результативних показників інвестування бюджетних коштів: *Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції «100-річчя Поліського національного університету: здобутки, реалії та перспективи»*; 19-20 травня 2022 року. Житомир : Поліський

національний університет, 2022. С. 251-259.

39. Денисовець Ю. Проблемні питання з організації бухгалтерського обліку господарських операцій бюджетних програм. *Наукові читання 2023. Розвиток обліково-аналітичних, контрольних і податкових аспектів управління: європейський вектор* : зб. матеріалів наук.- практ. конф. науково-педагогічних працівників, докторантів та аспірантів (16 травня 2023 р.). Житомир : Поліський національний університет, 2023. С. 37-42.

40. Денисовець Ю., Журило М. Бюджетування, облік і контролювання витрат в господарській діяльності. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу: зб. праць учасників Міжнар. наук.-практ. конф. (10 листоп. 2022р.)*. Житомир: Поліський національний університет, 2022. С. 59-63.

41. Державне управління в Україні: оцінювання на відповідність принципам державного управління. ОЕСР Publishing, Paris. 2024. URL: <https://doi.org/10.1787/b0dd70ef-uk>.

42. Державний аудит встановив проблеми та недоліки у діяльності Укравтодору (не усунуто порушень законодавства у сфері закупівель загальною вартістю понад 11 млрд грн). Державна аудиторська служба України. 2019. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/news/915/>

43. Державний веб-портал бюджету для громадян. URL: <https://openbudget.gov.ua/>.

44. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: Постанова КМУ від 28.09.2011 р. № 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-п#Text>.

45. Дика О. С., Ковпака А. А. Ідентифікація джерел формування Державного бюджету України та напрямів використання фінансових ресурсів в умовах російсько-української війни. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 2(108). С. 3–9.

46. Дикий А. П., Молотай В. А., Захаров Д. М., Левицький Я. Ю. Аналіз публікаційної активності щодо державного фінансового контролю в Україні та світі. *Економіка, управління та адміністрування*. 2025. № 2. С. 3 – 12.

47. Дикий А.П., Молотай В.А., Захаров Д.М., Левицький Я.Ю. Механізм державного фінансового контролю використання міжнародної технічної допомоги як інструмент забезпечення бюджетної безпеки України. *Society and Security*. 2025. № 2 (8).С. 94-102.

48. Директива Європейського Парламенту і Ради (ЄС) 2015/849 від 20 травня 2015 року про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму, про внесення змін до Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 648/2012 та про скасування Директиви Європейського Парламенту і Ради 2005/60/ЄС та Директиви Комісії 2006/70/ЄС. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_037-15#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_037-15#Text)

49. Долбнєва Д. В. Напрямки розвитку та шляхи удосконалення державного аудиту бюджетних програм в умовах економічних трансформацій України. *Проблеми економіки*. 2018. № 3. С. 226–231.

50. Долбнєва Д. В. Сучасний стан проведення державного аудиту бюджетних програм Державною аудиторською службою України. *Modern Economics*. 2018. № 10. С. 43–48. URL: [https://doi.org/10.31521/modecon.V10\(2018\)-07](https://doi.org/10.31521/modecon.V10(2018)-07)

51. Дорошенко О. О. Аудит ефективності виконання бюджетної програми: методичний аспект. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Спецвип.* 29. Ч. 1. 2010. С. 317–320. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/7600>

52. Доступні ліки. Міністерство охорони здоров'я. 2024. URL: <https://moz.gov.ua/uk/ponad-80-mln-e-receptiv-vipisano-za-programoyu-dostupni-liky>

53. Дуліна О. В. Міжнародні стандарти INTOSAI як основа для розвитку вітчизняної системи внутрішнього контролю. *Право та державне управління*. 2019. № 2 (35). Т. 2. С. 129–135. URL: <https://doi.org/10.32840/pdu.2-2.19>

54. Духневич О. В. Державний внутрішній фінансовий контроль в правоохоронних органах влади (на прикладі Національної поліції України): дис. ... д-ра філософії: 281. Львів, 2024. 216 с.

55. Європейська хартія місцевого самоврядування : Хартія Ради Європи від 15.10.1985 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_036#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036#Text)

56. Єгоричева С., Лахижа М. Забезпечення фінансової самодостатності територіальних громад: досвід країн Європейського союзу для України. *Вісник Економіки*. 2017. № 1. С. 64–77.

57. Жадан О. В. Фінансовий контроль виконання місцевих бюджетів: дис. ... канд. екон. наук :. 08.00.08. Київ, 2021.

58. Жовніренко О. В. Фінансовий контроль діяльності сільськогосподарських підприємств: дис. ... канд. екон. наук :. 08.00.09. Київ, 2011. 156 с.

59. Журило М., Денисовець Ю. Управлінський облік витрат в комерційних підприємствах та бюджетних установах. *Збірник праць учасників VIII Всеукраїнської науково-практичної інтернет конференції «Фінансові інструменти регіонального розвитку» (3 листопада 2022 р.)*. Житомир : Поліський національний університет, 2022. С. 322-326.

60. Загальні вимоги до визначення результативних показників бюджетних програм: наказ МФУ від 10.12.2010 р. № 1536. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10#Text>.

61. Звіти Рахункової палати України. URL: <https://rp.gov.ua/FinControl/FinReports/>

62. Здирко Н. Аналітична оцінка діяльності державної аудиторської служби України: стан, проблеми, перспективи. *Економіка фінанси менеджмент. Актуальні питання науки та практичної діяльності*. 2022. № 3(61). С. 91–105.

63. Здирко Н. Г. Проблемні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 12. С. 13–19.

64. Зміни до правил співфінансування за субвенцією “Спроможна школа”. Скільки заплатить ваша громада. Нова українська школа. URL:

<https://nus.org.ua/2022/02/02/zminy-do-pravyi-spivfinansuvannya-za-subventsiyeyu-spromozhna-shkola-skilky-zaplatyt-vasha-gromada/>

65. Ізотов В. В. Адміністративно-правові засади забезпечення та реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2021. 200 с.

66. Казюк Я., Венцель В. Оцінка фінансової спроможності територіальних громад за підсумками 2024 року. *Центр політико-правових реформ*. URL: <https://decentralization.ua/news/19455>.

67. Калиневич Г. М. Регуляторні засоби забезпечення фінансового контролю в системі освіти України: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03. Львів, 2018. 203 с.

68. Кириленко О. Фінансова самодостатність територіальних громад: сутність та умови забезпечення. *Світ фінансів*. 2022. № 4 (73). С. 68–78.

69. Клубань М.В. Державний фінансовий контроль в умовах євроінтеграції України. *Ампаро*. 2022. Спецвипуск. Том 1. С. 132–137.

70. Ключка С. С. Державний фінансовий контроль у системі економічної безпеки держави: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03. Київ, 2018. 235 с.

71. Коваль В.М. Механізми забезпечення фінансової самодостатності територіальних громад в умовах децентралізації : дис. ... доктора філософії : 072. Львів, 2023. 271 с.

72. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : Наказ МФУ від 29.09.2011 р. № 1217. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11#Text>.

73. Конашук Н. Е. Фінансовий контроль у сфері публічних закупівель: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2019. 226 с.

74. Кононенко О. Л. Аналіз та контроль фінансової звітності бюджетних установ України: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Краматорськ, 2020.

75. Концепція застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі: Розпорядження КМУ від 14.09.2002 р. №538-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/538-2002-%D1%80#Text>

76. Концепція розвитку системи управління державними фінансами : Розпорядження КМУ від 03.09.2012 р. № 633-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-p#Text>.

77. Коритник Л. Ключові напрямки удосконалення показників бюджетних програм: обліковий аспект. *Економіка та суспільство*. 2021. № 27. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-7>

78. Крещенко І. Оцінка ефективності використання бюджетних коштів та контроль за дотриманням бюджетного законодавства. *Фінансовий контроль*. 2017. №11 (142). С. 29-35. URL: [https://fincontrolnew.com.ua/attachments/94821ec4-ee6d-4cf5-aab5-895fd6be1a69\\_2017%20-%2011\\_26-32.pdf](https://fincontrolnew.com.ua/attachments/94821ec4-ee6d-4cf5-aab5-895fd6be1a69_2017%20-%2011_26-32.pdf).

79. Левицький Я. Ю. Державний фінансовий контроль в забезпеченні бюджетної безпеки держави: дис. ... д-ра філософії: 281. Житомир, 2025. 220 с.

80. Левицький Я. Ю. Механізм адаптації системи державного фінансового контролю України до вимог Європейського Союзу. *Економіка, управління та адміністрування*. 2025. № 1(111). С. 165–174.

81. Лукановська І. Європейський досвід інтеграції аудиторської діяльності та перспективи застосування в ДАСУ. *Фінанси України*. 2023. №4. С. 42–51.

82. Марчак Д. Бюджетні програми: шлях до покращення якості. *Вокс Україна*. URL: <https://voxukraine.org/byudzhetni-programi-shlyah-do-pokrashhennya-yakosti>

83. Мелень О. Роль і місце аудиту в системі державного фінансового контролю. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 1 (52). С. 372–376.

84. Методика визначення автоматичних індикаторів ризиків, їх переліку та порядку застосування : Наказ МФУ від 27.09.2024 р. № 476. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1284-20#Text>

85. Методика формування спроможних територіальних громад : Постанова КМУ від 08.04.2015 р. № 214. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/214-2015-p#Text>

86. Методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм: наказ МФУ від 17.05.2011 р. № 608. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0608201-11#Text>

87. Мікловда В.П., Пітюлич М.І., Сембер С.В. Теоретичні підходи до формування механізму економічної координації діяльності об'єднаних територіальних громад. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2018. Вип. 5. С. 59–63.

88. Мікрюкова Л.В., Гуцайлюк Л.О. Адаптація обліку витрат і доходів суб'єктів державного сектору до змін чинного законодавства. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Серія: Економічні науки*. 2019. № 1. С. 91–97.

89. Мороз Ю. Ю., Денисовець Ю. М. Державний аудит ефективності бюджетних програм розвитку органічного виробництва. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 8. С. 53–60. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2\(55\)-16-26](https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2(55)-16-26)

90. Назар Ю. С. Протидія порушенням бюджетного законодавства : монографія. Львів : СПОЛОМ, 2021. 453 с.

91. Національний репозитарій академічних текстів. URL: <https://nrat.ukrintei.ua/>

92. Обушна Н. Міжнародні стандарти INTOSAI як інструмент підвищення ефективності аудиту в системі публічного управління. *Ефективність державного управління*. 2017. Вип. 2 (51). Ч. 2. <https://doi.org/10.33990/2070-4011.51.2017.149641>

93. OECD Good Practices for Performance Budgeting. Paris : OECD Publishing, 2019. URL: <https://doi.org/10.1787/c90b0305-en>

94. Онищенко В. Державний фінансовий контроль в органах місцевого самоврядування. *Бухгалтерія для бюджету та ОМС*. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/1154-revzya-oms>

95. Основні підходи до запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів : Наказ МФУ від 02.08.2010 р. № 805. URL: <https://mof.gov.ua/>

96. Офіційний веб-портал Державної аудиторської служби України. URL: <https://dasu.gov.ua>

97. Офіційний веб-портал Коростишівської міської ради. URL: <https://korostyshiv-rada.gov.ua>

98. Офіційний веб-портал Новогуївинської громади Житомирської області. URL: <https://novoguyvynske-miskrada.gov.ua>.
99. Офіційний веб-портал Тетерівської об'єднаної територіальної громади Житомирської області. URL: <https://teterivska-gromada.gov.ua>
100. Писаренко Т.М. Організація управлінського обліку в бюджетних установах. *Економічний форум*. 2020. № 1 (3). С. 124–130.
101. Підсумки публічних закупівель за 2024 рік: звіт Prozorro. *Український погляд*. URL: <https://ukrpohliad.org/economics/pidsumky-publichnyh-zakupivel-za-2024-rik-zvit-prozorro.html>
102. Піхоцька М. Р. Державний фінансовий контроль в Україні в умовах євроінтеграції: дис. ... д-ра філософії: 072. Львів, 2025. 290 с.
103. Піхоцький В. Ф., Рисін В. В., Любенко А. М. Ефективність фінансового контролю та державного аудиту для забезпечення фінансово-економічної стійкості держави. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. 1(28). С. 205–215.
104. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова КМУ від 03.02.2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-п#Text>
105. Попадинець І. І. Організаційно-правові форми фінансового контролю: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2020.
106. Попович С. Державний фінансовий контроль в Україні. *Grail of Science*. 2022. № 17. С. 82–86.
107. Порядок надання фінансової державної підтримки суб'єктам підприємництва за договорами фінансового лізингу: Постанова КМУ від 24.01.2020 р. № 28. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/28-2020-%D0%BF#Text>
108. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова КМУ від 10.08.2004 р. № 1017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text>
109. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту

виконання бюджетних програм: Постанова КМУ від 10.08.2004 р. № 1017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п#Text>.

110. Порядок проведення перевірок закупівель Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами : Постанова КМУ від від 01.08.2013 р. № 631 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/631-2013-п#Text>

111. Порядок формування Єдиного реєстру розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів : Наказ МФУ від 22.12. 2011 р. № 1691. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0033-12#Text>

112. Правила складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів та звітів про їх виконання : Наказ МФУ від 26.08.2014 р. № 836. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1104-14#Text>

113. Прасюк В. М. Адміністративно-правове регулювання державного фінансового контролю за законодавством України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2020. 227 с.

114. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12#Text>

115. Про бюджетну класифікацію: Наказ МФУ від 14.01.2011 р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11#Text>

116. Про внесення змін до Порядку та умов надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію програми “Спроможна школа для кращих результатів” : Постанова КМУ від 28.04.2021 р. № 441. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/441-2021-п#Text>

117. Про запровадження національного механізму координації взаємодії органів державної влади з метою захисту фінансових інтересів України та Європейського Союзу : Постанова КМУ від 25.10.2017 № 1110. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1110-2017-п#Text>

118. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ МФУ від 29.12.2015 р. № 1219. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-16#Text>

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

120. Про оцінку ефективності бюджетних програм державного бюджету : Наказ МФУ від 19.05.2020 р. № 223. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0646-20#Text>.

121. Про публічні закупівлі : Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19#Text>

122. Про результативні показники бюджетної програми : Наказ МФУ від 10.12.2010 р. № 1536. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10#Text>

123. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : Розпорядження КМУ від 01.08.2013 р. № 774-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p#Text>.

124. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів. Міністерство фінансів України, 2016. 25 С. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/Практичний%20посібник%20ПЦМ.pdf>

125. Проць І. М. Моніторинг і аудит як інструмент досягнення балансу приватних і публічних інтересів у фінансовому праві. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. № 5. с. 391–396.

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

127. Пушкарьова О. Ю. Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю: дис. ... канд. екон. наук :. 08.00.09. Київ, 2020. 293 с.

128. Радіонов Ю. Роль державного фінансового контролю (аудиту) в управлінні економікою. *Економіка України*. 2024. № 8 (753). С. 29–50.

129. Рахункові палати України та Німеччини активізують аудиторську співпрацю URL:

<https://rp.gov.ua/PressCenter/News/?id=1540#:~:text=Рахункової%20палати%20Німеччини%20та%20необхідність,до%20проведення%20спільних%20аудиторських%20зходів>

130. Регламент Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 2015/847 від 20 травня 2015 року про інформацію, що супроводжує грошові перекази, та про скасування Регламенту (ЄС) № 1781/2006/ URL:

[https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_040-15#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_040-15#Text)

131. Результати роботи Prozorro на майданчику SmartTender.biz за 2023 рік. URL: <https://smarttender.biz/blog/view/rezultati-roboti-prozorro-na-maydanchiku-smarttender-biz-za-2023-rik/>.

132. Річний звіт Державної аудиторської служби України за 2021 рік. 152 с. URL:

[https://dasu.gov.ua/attachments/7a31d72d-f34b-4d72-b1fe-1c54e72f9edf\\_%D0%A0%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%B9\\_%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82\\_2021\\_%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf](https://dasu.gov.ua/attachments/7a31d72d-f34b-4d72-b1fe-1c54e72f9edf_%D0%A0%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%B9_%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82_2021_%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf)

133. Романенко Є.О. Види розпорядників державних коштів. *Часопис Київського університету права*. 2014. № 3. С. 109–112

134. Русін В.М. Контроль у сфері публічних закупівель. *Ефективна економіка*. №12. 2020. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.12.110

135. Русіна Ю.О. Державний фінансовий контроль: основні проблеми в умовах воєнного стану. *Актуальні проблеми економіки*. 2025. № 2 (284). С. 148-160.

136. Рябчук О. Г., Гайова А. В. Аналіз ефективності реалізації бюджетних програм в екологічній сфері. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 44. URL: <http://www.economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1898/1826>

137. Рябчук О. Г., Гаркуша Д. О. Аудит використання бюджетних коштів в освітній сфері. *Modern Economics*. 2022. № 36 (2022). С. 119–124

138. Рябчук О., Гожуловський С. Обґрунтування поняття «державний бюджетний аудит». *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2020. № 2 (113). URL: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2020-2-12>

139. Савчук С.В., Дем'янюк А.В., Лободіна З.М. Програмно-цільовий метод бюджетування : навч. посіб. для студ. другого (магістерського) рівня вищої освіти. Тернопіль, 2017. 180 с.
140. Сагайдак Р.А. Державний фінансовий аудит в системі контролю діяльності підприємств. *Облік і фінанси*. 2012. № 1. С. 94 – 97.
141. Свірко С. В., Дикий А. П., Дика О. С., Тростенюк Т. М. Бюджетна безпека як динамічна детермінанта соціально-економічного розвитку України. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2022. № 6 (47). С. 280–293.
142. Свірко С.В. Організація управлінського обліку в бюджетних установах: етап постановки та його складові. *Фінанси, облік і аудит*. 2014. № 2 (24). С. 17–24.
143. Свірко С.В., Тростенюк Т.М., Яремчук І.М. Результативні показники виконання бюджетних програм як контрольно-аналітичний об'єкт ДЗВО. *Економічний простір*. 2019. № 151. С. 212–223
144. Сидоренко О. М. Роль системи державного фінансового контролю України у забезпеченні економічної безпеки: дис. ... канд. екон. наук :. 08.00.03. Ірпінь, 2017.
145. Сисоєва І., Нагайчук В., Сисоєва В. Фінансовий аудит та аудит ефективності як основні складові державного аудиту. *Моделювання розвитку економічних систем*. 2024. № 3. С. 69–74.
146. Система професійних документів INTOSAI (IFPP). Рахункова палата. URL: <http://www.rp.gov.ua/About/Standard/>.
147. Сисюк С. Генезис контролю в сфері публічних закупівель. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. № 2. С. 208–218.
148. Співпраця Рахункової палати з INTOSAI. URL: <https://rp.gov.ua/INTOS/INTOSAI/?id=129>
149. Стандарт (Методика) проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, державних (регіональних) цільових програм

та місцевих бюджетів: Проект наказу Державної аудиторської служби. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1095>

150. Стандарти внутрішнього аудиту : Наказ МФУ від 04.10.2011 р. № 1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text>.

151. Станкус Т. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів. Харків : Фактор, 2017. 128 с.

152. Статистичний збірник Міністерства фінансів України «Бюджет України». URL: <https://mof.gov.ua/uk/statistichnij-zbirnik>

153. Стендер С.В. Аудит як структурний елемент контрольної функції управління. *Облік і фінанси АПК*. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/audit-yak-strukturniy-element-kontrolnoi-funkcii-upravlinnya.html#:~:text=частиною%20системи%20внутрішнього%20контролю%20і,займає%20в%20ній%20вагоме%20місце>

154. Стеценко Н. Основні підходи до оцінки ефективності виконання бюджетних програм в Україні. *Modern Economics*. 2018. № 11. С. 148–153. URL: [https://doi.org/10.31521/modecon.v11\(2018\)-24](https://doi.org/10.31521/modecon.v11(2018)-24)

155. Стратегія модернізації системи управління державними фінансами : Розпорядження КМУ від 17.10.2007 р. № 888-р . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-p#Text>.

156. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки : Розпорядження КМУ від 08.02.2017 р. № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p#Text>.

157. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації : Розпорядження КМУ від 29.12.2021 р. № 1805-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-p#Text>.

158. Сукач О.М. Принципи класифікації бюджетних програм місцевого рівня. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету*. 2009. Вип. 24 (1). С. 213–218.

159. Суліменко Л. А., Цегельник Н. І. Обліково-аналітичне забезпечення виконання бюджетних програм. *Ефективна економіка*. 2023. № 5. URL: <https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/1586/1595>

160. Терещенко Д., Круглов В., Боднар К. . Цифровізація аудиту публічних фінансів як інструментзабезпечення підзвітності публічного управління в умовах надзвичайних ситуацій і війни. *Теорія та практика державного управління*. 2024. № 2(79). С. 292 – 313.

161. Типовий перелік бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі «Охорона здоров'я»: спільний наказ Мінфіну та МОЗ від 26.05.2010 р. № 283/437. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0403-10#Text>

162. Типовий перелік бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі «Освіта»: спільний наказ Мінфіну та МОН від 01.06.2010 р. № 298/519. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0631-24#Text>

163. Типовий перелік бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі «Соціальний захист та соціальне забезпечення»: спільний наказ Мінфіну та Мінсоцполітики від 27.09.2010 р. № 097/290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0685-18#Text>

164. Типовий перелік бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі «Державне управління»: наказ Мінфіну від 01.10.2010 р. № 1147. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1097-23#Text>

165. Типовий перелік бюджетних програм та результативних показників їх виконання для місцевих бюджетів у галузі «Культура»: спільний наказ Мінфіну та Мінкультури від 01.10.2010 р. № 1150/4. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0478-24#Text>.

166. Тищук Т. Індекс реформ 78. Реформа аудиторської діяльності підтримала Індекс реформ у зеленій зоні. *Вокс Україна*. URL: <https://voxukraine.org/imore-78-reforma-audytorskoyi-diyalnosti-pidtrymala-imore-u-zelenij-zoni#:~:text=Закон%202258,підприємств,%20запроваджує%20обов'язкову%20ротацію%20аудиторів>

167. Трайтлі В. Ю. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм: стан, напрями модернізації та необхідність стандартизації. *Економічний вісник. Серія: Фінанси, облік, оподаткування*. 2017. Вип. 1. С. 209–218.

168. У фокусі – фарма: огляд реформ за перший квартал 2025 року. *VoxUkraine*. 2025. URL: <https://voxukraine.org/u-fokusi-farma-oglyad-reform-za-pershyj-kvartal-2025-roku>.

169. Федів Р.Є. Організація аналізу виконання бюджетних програм для системи Держводгоспу. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія : Економіка. 2010. Вип. 14. С. 40-47.

170. Хомутенко В. П., Хомутенко А. В. Оцінка ефективності урядового фінансового контролю в сфері публічних закупівель в Україні. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична*. 2023. № 36. С. 30–38.

171. Цегельник Н. І., Бедер Д. А. Роль внутрішнього аудиту у забезпеченні прозорості інформаційних ресурсів для управління бізнесом в умовах цифровізації. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 8. DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.14955203>

172. Цегельник Н. І., Ярмолюк О. Ф. Методологічні підходи до оцінки економічної безпеки територіальних громад. *Економіка та суспільство*. 2025. Вип. 71. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-71-43>.

173. Шалімов В.В., Шалімова Н.С., Андрощук І.І. Розвиток державного фінансового аудиту місцевих бюджетів. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2023. Вип. 9(42). С. 235 – 245.

174. Шалімова Н. С., Смірнова І. В., Андрощук І. І. Використання можливостей внутрішнього аудиту при оцінюванні якості трудових відносин та процесів формування і розвитку кадрового потенціалу суб'єктів господарювання. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2023. Вип. 10 (43). С. 212-223.

175. Шалімова Н.С., Кузьменко Г.І. Регулювання обов'язкового аудиту в країнах ЄС та Україні. *Стратегія розвитку України*. 2016. № 1. С. 51-56.

176. Шевченко І. О. Оцінка рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. *Сталий розвиток економіки*. 2017. № 4. С. 131–137
177. Шевченко І. О. Теоретичні засади державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. *Бізнес Інформ*. 2015. № 10. С. 388-395.
178. Шевченко І.О. Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : дис. к.е.н. : 08.00.08. Харків : Харків. нац. екон. ун-т ім. Семена Кузнеця, 2018. 299 с.
179. Шевченко Н. В. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм як нова форма державного фінансового контролю в Україні. *Сталий розвиток економіки*. 2018. № 1. С. 165–171
180. Шевчук О. А. Цифровізація обліку і контролю електронних трансакцій: фінансовий, управлінський та безпековий рівні: дис. ... д-р екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2025. 433 с.
181. Щур Р.І., Плєць І.І., Мацьків В.В., Білошкурська Н.В. Застосування досвіду європейських країн щодо здійснення фінансового контролю за діяльністю територіальних громад в Україні. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2022. № 2 (18). С. 64–73.
182. Як працюють ризик-індикатори Держаудитслужби та які порушення найчастіше виявляють. *Інфобокс Прозорро*. URL: <https://infobox.prozorro.org/articles/monitoring-zakupivel-rizik-indikator-ta-naychastishi-porushennya-viyavleni-dasu>
183. Яцишин С., Хаблюк О. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи. *Економічний аналіз*. 2011. Вип. 9. Ч. 1. С. 351–353.
184. About the Budget Supervision Office of the Republic of Slovenia. URL: <https://www.gov.si/en/state-authorities/bodies-within-ministries/budget-supervision-office/about-the-office/#:~:text=The%20Budget%20Supervision%20Office%20coordinates,Union%20and%20fights%20against%20fraud>
185. About the Supreme Audit Office of Poland. URL: <https://www.nik.gov.pl/en/about-us/>

186. About The Swedish National Audit Office. URL: <https://www.riksrevisionen.se/en/about-us.html>
187. Accountancy Europe. Annual Report 2024. URL: <https://accountancyeurope.eu/annual-report/annual-report-2024/>
188. Andrieieva O., Kurylo V. How the Supreme Audit Institution Operates in Ukraine. *Institute of Analytics & Advocacy*. 2024. URL: <https://iaa.org.ua/en/wp-content/uploads/sites/3/2024/06/rp-eng.pdf>
189. Antoniuk O., Koval N., Savitska S., Koshchynets M. Development of internal control and audit in Ukraine. *Independent Journal of Management & Production*. 2021. Vol. 12, №. 6. P. 376–390. URL: <https://doi.org/10.14807/ijmp.v12i6.1761>.
190. Arens A.A., Loebbecke J.K. Auditing, an integrated approach. Englewood Cliffs N.J. : Prentice-Hall. 1976. 688 p. URL: <https://archive.org/details/auditingintegrat0000aren>
191. Auditing of companies' financial statements. *Finance*. URL: [https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements\\_en#:~:text=,EU%20countries](https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements_en#:~:text=,EU%20countries)
192. Balan A.A., Dombrovska V.M. Development of the State Audit in Ukraine. *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. 2023. № 3 (67). С. 15-20. URL: <https://economics.net.ua/files/archive/2023/No3/15.pdf>
193. Bardash S., Baraniuk Y. Financial Audit as a Part of State Administration in Ukraine: Condition and Public Need. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2016. Vol. 2. Pp. 5-13. URL: <http://www.baltijapublishing.lv/index.php/issue/article/view/73/78>
194. Begg I., Corti F., Liscai A., Kah St. Performance framework for the EU budget - Concepts and practices. Policy Department for Budgetary Affairs. Directorate-General for Internal Policies. 2024. URL: [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL\\_STU\(2024\)760700](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/IPOL_STU(2024)760700)
195. BI.PROZORRO. Qlik Sense Hub. URL: <https://bi.prozorro.org/hub/stream/aaec8d41-5201-43ab-809f-3063750dfafd>

196. Bryan K. The Role of Public Audit: Challenges and Opportunities for the European Court of Auditors to Contribute to a Sustainable Crisis Response. 2022/  
[https://doi.org/10.1007/978-3-031-04745-9\\_10](https://doi.org/10.1007/978-3-031-04745-9_10)
197. Budget. European Commission. URL:  
[https://commission.europa.eu/about/departments-and-executive-agencies/budget\\_en](https://commission.europa.eu/about/departments-and-executive-agencies/budget_en)
198. Building on Basics, Value for Money in Government, OECF. 2015. Publishing, Paris. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264235052-en>.
199. Bundesrechnungshof. About us. 2025. URL:  
[https://www.bundesrechnungshof.de/EN/1\\_about\\_us/about\\_us\\_node.html](https://www.bundesrechnungshof.de/EN/1_about_us/about_us_node.html)
200. Bundesrechnungshof legt Bemerkungen 2024 vor. Deutscher Bundestag. URL: <https://www.bundestag.de/presse/hib/kurzmeldungen-1034938>
201. Characteristics of different external audit systems. Department for International Development. 2004. URL:  
[https://parlAmericas.org/uploads/documents/DfID\\_Characteristics\\_of\\_Different\\_SAIs.pdf](https://parlAmericas.org/uploads/documents/DfID_Characteristics_of_Different_SAIs.pdf)
202. Country results. International Budget Partnership. URL:  
<https://internationalbudget.org/open-budget-survey/country-results>
203. Court of Audit Act. Računsko sodišče. URL: <https://www.rs-rs.si/en/about-the-court-of-audit/legal-basis/court-of-audit-act/>.
204. Dikan L. V., Synyuhina N. V., Deyneko Y. V. Internal control under public financial control system reformation: the state of implementation and development prospects. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 4. С. 446-454.
205. Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts Text with EEA relevance. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/56/oj/eng>
206. Downes R., Moretti D., Nicol S. Budgeting and performance in the European Union. *OECF Journal on Budgeting*. 2017. Vol. 17. № 1. P. 1–60. URL:  
<https://doi.org/10.1787/budget-17-5jfnx7fj38r2>
207. Enhancing Co-Operation Between Internal and External Auditors. OECF Public Governance Policy Papers. 2024. URL:

[https://www.OECP.org/content/dam/OECP/en/publications/reports/2024/12/enhancing-co-operation-between-internal-and-external-auditors\\_bb0f2668/0d4976ed-en.pdf](https://www.OECP.org/content/dam/OECP/en/publications/reports/2024/12/enhancing-co-operation-between-internal-and-external-auditors_bb0f2668/0d4976ed-en.pdf)

208. EU budget focused on results. Summary of the 1st annual conference held on 22 September 2015. 2017. URL: <https://data.europa.eu/doi/10.2761/900943>

209. EU-project supports the implementation of EU practices for accounting, financial reporting and audit in Ukraine. EEAS. URL: [https://www.eeas.europa.eu/delegations/ukraine/eu-project-supports-implementation-eu-practices-accounting-financial-reporting-and-audit-ukraine\\_en#:~:text=High,EU%20Delegation%20to%20Ukraine,%20commented](https://www.eeas.europa.eu/delegations/ukraine/eu-project-supports-implementation-eu-practices-accounting-financial-reporting-and-audit-ukraine_en#:~:text=High,EU%20Delegation%20to%20Ukraine,%20commented)

210. Government Auditing Standards. Revision. US GAO. 2024. URL: <https://www.gao.gov/assets/d24106786.pdf>.

211. Guidance on Risk-Based Supervision. FATF. 2021. Paris. URL: [www.fatf-gafi.org/publications/documents/Guidance-RBA-Supervision.html](http://www.fatf-gafi.org/publications/documents/Guidance-RBA-Supervision.html)

212. Hardt L., de Jong M. Improving the quality of governance in Poland through performance based budgeting. *Munich Personal RePEc Archive*. 2011. URL: <https://mpira.ub.uni-muenchen.de/42240/>

213. Hertzog R. The French Budget Act (lof) in the History of Landmark Budgetary Texts: Continuity and Innovation. *Revue française d'administration publique*. 2006. № 117(1). P. 15-30. URL: <https://droit.cairn.info/journal-revue-francaise-d-administration-publique-2006-1-page-15?lang=en>.

214. Highlights: The OECD Auditors Alliance Meeting, 23rd May 2023. OECD Auditors Alliance, 2023. URL: <https://OECP-auditors-alliance.org/content/highlights-the-OECP-auditorsalliance-meeting-23rd-may-2023>

215. Hrubliak O. M., Karvatskyi M. V., Zhavoronok A. V. Methodical approaches to assess the efficiency of the budget process in Ukraine. *Науковий вісник Полісся*. 2018. № 2 (13). Ч. 2. С. 108-113. URL: <http://ir.stu.cn.ua/123456789/16959>

216. Hrytsyshen D., Sergiienko L., Hrabchuk I., Zakharov D., Ksendzuk V. Evaluation of financial monitoring systems effectiveness in its relationship to the country's security indicators. *Ekonomia i Prawo. Economics and Law*. 2024. Vol. 23. Issue 3. Pp. 519-533.

217. Implementation of the LOLF in France: A Thwarted Ambition?. PFM. URL: <https://blog-pfm.imf.org/en/pfmblog/2012/02/implementation-of-the-lolf-in-france-a-thwarted-ambition>
218. Internal Audit Service. GOV.SI. Portal. URL: <https://www.gov.si/en/state-authorities/ministries/ministry-of-infrastructure/about-the-ministry/sluzba-za-notranjo-revizijo/>
219. International Monetary Fund. Fiscal rules—Anchoring expectations for sustainable public finances. Washington, D.C.: IMF, 2009. 38 p. URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2009/tnm0901.pdf>.
220. INTOSAI-P 1. The Lima Declaration. INTOSAI. 2019. 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)
221. ISSAI 100. Фундаментальні принципи аудиту державного сектору. INTOSAI. URL: <https://rp.gov.ua/About/Standard/>
222. ISSAI 300 Performance Audit Principles. INTOSAI. 2019. URL: [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issa\\_i\\_300/ISSAI\\_300\\_en\\_2019.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issa_i_300/ISSAI_300_en_2019.pdf).
223. ISSAI 3100. Guidelines on Central Concepts for Performance Auditing. – INTOSAI. 2013. 36 p. URL: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Withdrawn-ISSAI-3100-E.pdf>.
224. Lassou P. J. C., Hopper T., Soobaroyen T. Financial controls to control corruption in an African country: Insider experts within an enabling environment. *Financial Accountability & Management*. 2020. URL: <https://doi.org/10.1111/faam.12240>
225. Logical Framework Approach - EXACT External Wiki - EN - EC Public Wiki. Dashboard - EC Public Wiki. URL: <https://wikis.ec.europa.eu/spaces/ExactExternalWiki/pages/50108980/Logical+Framework+Approach>
226. Maistrenko A., Nazarova K., Kopotienko T., Ovcharyk R., Miniailo V., Shalimova N. Anti-corruption audit of companies and foresight analysis in terms of the state's European integration economic policy. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2024. № 6(59). С. 90–105.

227. Miller F, Kaya Y, Dimas G, Konrad R, Maass K, Trapp A. On the Optimization of Benefit to Cost Ratios for Public Sector Decision Making. 2022. URL: <https://arxiv.org/abs/2212.04534>
228. Miller G. Overview of the different models of SAIs and focus on the jurisdictional model. *INTOSAI Journal*. 2024. URL: <https://intosaijournal.org/journal-entry/overview-of-the-different-models-of-sais-and-focus-on-the-jurisdictional-model/>
229. Multiannual financial framework. Fact Sheets on the European Union. European Parliament. URL: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/29/multiannual-financial-framework>
230. Novak U., Hovda H., Padyuka M. Different Features of Audit from Other Forms of Financial Control in the Context of Legislative and Regulatory Regulation. *Black Sea Economic Studies*. 2022. №. 76. URL: <https://doi.org/10.32782/bses.76-35>
231. Performance Audit Handbook. AFROSAI-E 2016. 178 p. URL: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/AFROSAI-E-Performance-Audit-Handbook-2016.pdf>.
232. Performance Audit ISSAI Implementation Handbook. Version 1. INTOSAI Development Initiative (IDI). 2023. 140 p. URL: <https://idi.no/elibrary/professional-sais/issai-implementation-handbooks/handbooks-english/2026-pa-hb-v1-2023-english-new-1/file>.
233. Pollitt Ch., Girre X., Lonsdale J., Mul R., Summa H., Waerness M. Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries. *Oxford Academic*. 2011. URL: <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780198296003.001.0001>
234. Porrás-Gómez A. The control pyramid: A model of integrated public financial control. *Financial Accountability & Management*. 2019. Vol. 36. № 1. P. 73–89. URL: <https://doi.org/10.1111/faam.12221>
235. Public Audit in the European Union 2024 Edition. Publications Office of the EU. URL: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/en/>.
236. Public Integrity Indicators – Ukraine Fact Sheet 2025. OECD. URL: <https://www.OECD.org/content/dam/OECD/en/topics/policy-sub-issues/public->

integrity/country-fact-sheets/OECP-Public-Integrity-Indicators-Ukraine-Country-Fact-Sheet-2025.pdf?utm\_source=chatgpt.com

237. Public Sector Accounting Assessment (PULSE) Report of Ukraine. Centre for Financial Reporting Reform. URL: <https://cfrr.worldbank.org/publications/public-sector-accounting-assessment-pulse-report-ukraine>

238. Reform of the EU Statutory Audit Market. Frequently Asked Questions. European Commission. URL: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/memo\\_14\\_256](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/memo_14_256)

239. Regulation (EU, Euratom) 2024/2509 of the European Parliament and of the Council of 23 September 2024 on the financial rules applicable to the general budget of the Union. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2024/2509/oj/eng>

240. Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC Text with EEA relevance. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2014/537/oj/eng>

241. Riadinska V., Nesterenko A., Kostenko Y., Derkach E. Recent Trends in Organization of Supreme Audit Institutions in Ukraine and Poland. *European Journal of Transformation Studies*. 2020. Vol. 8(2), Pp. 198–209. URL: <https://czasopisma.bg.ug.edu.pl/index.php/journal-transformation/article/view/5566>

242. Ryan H. E., Trahan E. A. Corporate Financial Control Mechanisms and Firm Performance: The Case of Value-Based Management Systems. *Journal of Business Finance & Accounting*. 2007. Vol. 34. № 1-2. P. 111–138. URL: <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2006.00660.x>

243. Sapała M. Performance budgeting: A means to improve EU spending. *European Parliamentary Research Service*. 2018. URL: [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS\\_IDA\(2018\)608724](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document/EPRS_IDA(2018)608724)

244. Serowaniec M. The Financial Independence of the Supreme Audit Institutions in the Light of Regulations of EU Member States. *Prawo i Więż*. 2020. № 4 (34). Pp. 275–285. <https://doi.org/10.36128/priw.vi34.151>

245. Slovenia Court of Audit Issues Results, Shares Sustainability Initiatives. INTOSAI Journal. URL: <https://www.intosaijournal.org/journal-entry/slovenia-court-of-audit-issues-results-shares-sustainability-initiatives/>
246. Sprawozdania z działalności NIK - Najwyższa Izba Kontroli. Najwyższa Izba Kontroli. URL: <https://www.nik.gov.pl/o-nik/sprawozdania-z-dzialalnosci-nik/>
247. Standards & ethics. *Cour des comptes*. 2025. URL: <https://www.ccomptes.fr/en/nous-decouvrir/standards-ethics>.
248. Supreme Audit Institution. Overview. URL: <https://insai.worldbank.org/country-data>
249. Supreme Audit Institutions Independence Index. 2021 Global Synthesis Report. International Bank for Reconstruction and Development. The World Bank. URL: [https://insai.worldbank.org/sites/default/files/2021-07/InSAI%202021%20Final%20Report\\_1.pdf](https://insai.worldbank.org/sites/default/files/2021-07/InSAI%202021%20Final%20Report_1.pdf)
250. Svirko S., Dyka O., Dovgalyuk V., Ksendzuk V., Kuchmenko V., Trostenyuk T. Public budget security administration: development of primary mechanisms. *Public Policy and Accounting*. 2024. Vol. 2(10). P. 18–32. URL: [https://doi.org/10.26642/ppa-2024-2\(10\)-18-32](https://doi.org/10.26642/ppa-2024-2(10)-18-32).
251. The basics of citizen engagement with Supreme Audit Institutions. E-Guide on Participatory Audits. URL: <https://www.e-participatoryaudit.org/module-01/international-legal-framework.php>
252. The EU's finances. European Court of Auditors. URL: <https://www.eca.europa.eu/en/the-eu-finances>
253. The role of financial control in new product development: empirical insights into project managers' experiences / E. Tervala et al. *Journal of Management Control*. 2016. Vol. 28. №. 1. P. 81–106. URL: <https://doi.org/10.1007/s00187-016-0241-6>
254. Thomson R. Auditing in Accounting: What it is and how it works. *Tax & Accounting*. 2023. URL: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/auditing-in-accounting-what-it-is-and-how-it-works/>

255. Trosa S. The French Budget Act (loif): Control or Freedom? *Revue française d'administration publique*. 2006. № 117(1), 57-68. URL: <https://droit.cairn.info/journal-revue-francaise-d-administration-publique-2006-1-page-57?lang=en>.
256. Twinning Project Fiche. Development of external audit and control of public finances in Ukraine. 2019. URL: [https://www.bmeia.gv.at/fileadmin/user\\_upload/Zentrale/Europa/EU-Twinning/September-Dezember\\_16/Annex\\_A\\_Logical\\_framework.pdf](https://www.bmeia.gv.at/fileadmin/user_upload/Zentrale/Europa/EU-Twinning/September-Dezember_16/Annex_A_Logical_framework.pdf)
257. Über das Institut - DIIR - Deutsches Institut für Interne Revision e.V. Deutsches Institut für Interne Revision. URL: <https://www.diir.de/institut/ueber-das-institut/>
258. Ukraine–Strengthening Capacities in External Audit in Line with International Standards. DAI: International Development. URL: <https://www.dai.com/our-work/projects/ukraine-strengthening-capacities-in-external-audit-in-line-with-international-standards?utm>
259. Winiarska K. Legal regulations of internal audit in Poland. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego Finanse Rynki Finansowe Ubezpieczenia*. 2018. Vol. 94. P. 367–375. URL: <https://doi.org/10.18276/frfu.2018.94/1-32>
260. Współpraca międzynarodowa - Najwyższa Izba Kontroli. Najwyższa Izba Kontroli. URL: <https://www.nik.gov.pl/o-nik/wspolpraca-miedzynarodowa/>
261. Yalçın S. The Effects of Supreme Audit Institutions' Independency on Public Debt Sustainability: an Investigation for Turkey. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 2018. Vol. 20. №. 2. P. 375–388. <https://doi.org/10.31460/mbdd.348297>.
262. Zhelev Z., Kostova S. Investigating the Application of Digital Tools for Information Management in Financial Control: Evidence from Bulgaria. *Journal of Risk and Financial Management*. 2024. Vol. 17. № 4. P. 165. URL: <https://doi.org/10.3390/jrfm17040165>.

# ДОДАТКИ

## ЖИТОМИРСЬКА ОБЛАСТЬ



Житомирська ОДА  
<https://oda.zht.gov.ua>

**Дата утворення:** 22 вересня 1937 року

**Кордони:** Межує з Вінницькою, Київською, Рівненською, Хмельницькою областями, Республікою Білорусь



Герб  
Житомирської області



Еталонний прапор  
Житомирської області



**ЖИТОМИР**  
264,3 тис. осіб



**НАСЕЛЕННЯ ОБЛАСТІ**  
1208,2 тис. осіб



**ПЛОЩА ТЕРИТОРІЇ**  
29,832 тис. км<sup>2</sup>



**АДМІНІСТРАТИВНІ РАЙОНИ**  
4



**ТЕРИТОРІАЛЬНІ ГРОМАДИ**  
66



**НАСЕЛЕНІ ПУНКТИ**  
1668

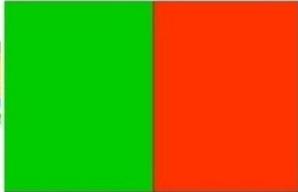
**17.07.2020** прийнято [постанову Верховної Ради України «Про утворення та ліквідацію районів»](#), відповідно до якої в Житомирській області утворено шляхом приєднання **4** адміністративні райони

Адміністративні центри та території територіальних громад затверджені розпорядженням [КМУ від 12.06.2020 №711](#)

Рис. А.1. Адміністративно - територіальний устрій Житомирської області

Джерело: Атлас адміністративно-територіального устрою Житомирської області 2021. URL: <https://oda.zht.gov.ua/wp-content/uploads/2021/12/ATLAS-ATU-09.12.2021-.pdf>

## БЕРДИЧІВСЬКИЙ РАЙОН



**БЕРДИЧІВ**  
74,8 тис. осіб



Бердичівська РДА  
<http://berdichev-rda.gov.ua/>



**НАСЕЛЕННЯ РАЙОНУ**  
163,6 тис. осіб



**ПЛОЩА ТЕРИТОРІЇ**  
3,01 тис. км<sup>2</sup>



**ТЕРИТОРІАЛЬНІ ГРОМАДИ**  
10



**НАСЕЛЕНІ ПУНКТИ**  
162

**ТЕРИТОРІАЛЬНІ ГРОМАДИ**

Андрушівська міська, Бердичівська міська, Вчорайшенська сільська, Гришківська селищна, Краснопільська сільська, Райгородоцька сільська, Ружинська селищна, Семенівська сільська, Червоненська селищна, Швайківська сільська

Рис. А.2. Адміністративно - територіальний устрій Бердичівського району

Джерело: Атлас адміністративно-територіального устрою Житомирської області 2021. URL: <https://oda.zht.gov.ua/wp-content/uploads/2021/12/ATLAS-ATU-09.12.2021-.pdf>

## ЖИТОМИРСЬКИЙ РАЙОН



**ЖИТОМИР**  
264,3 тис. осіб



Житомирська РДА  
<http://zhytomyr-rda.gov.ua/>



**НАСЕЛЕННЯ РАЙОНУ**  
622,7 тис. осіб



**ПЛОЩА ТЕРИТОРІЇ**  
10,51 тис. км<sup>2</sup>



**ТЕРИТОРІАЛЬНІ ГРОМАДИ**  
31



**НАСЕЛЕНІ ПУНКТИ**  
684

### ТЕРИТОРІАЛЬНІ ГРОМАДИ

Андрушківська сільська, Березівська сільська, Брусилівська селищна, Високівська сільська, Вишевицька сільська, Вільшанська сільська, Волицька сільська, Глибочицька сільська, Городоцька селищна, Житомирська міська, Квітнева сільська, Корнинська селищна, Коростишівська міська, Курненська сільська, Любарська селищна, Миропільська селищна, Новоборівська селищна, Новогуйвинська селищна, Олівська сільська, Попільнянська селищна, Потіївська сільська, Пулинська селищна, Радомишльська міська, Романівська селищна, Станишівська сільська, Старосілецька сільська, Тетерівська сільська, Харитонівська сільська, Хорошівська селищна, Черняхівська селищна, Чуднівська міська

Рис. А.3. Адміністративно - територіальний устрій Житомирського району

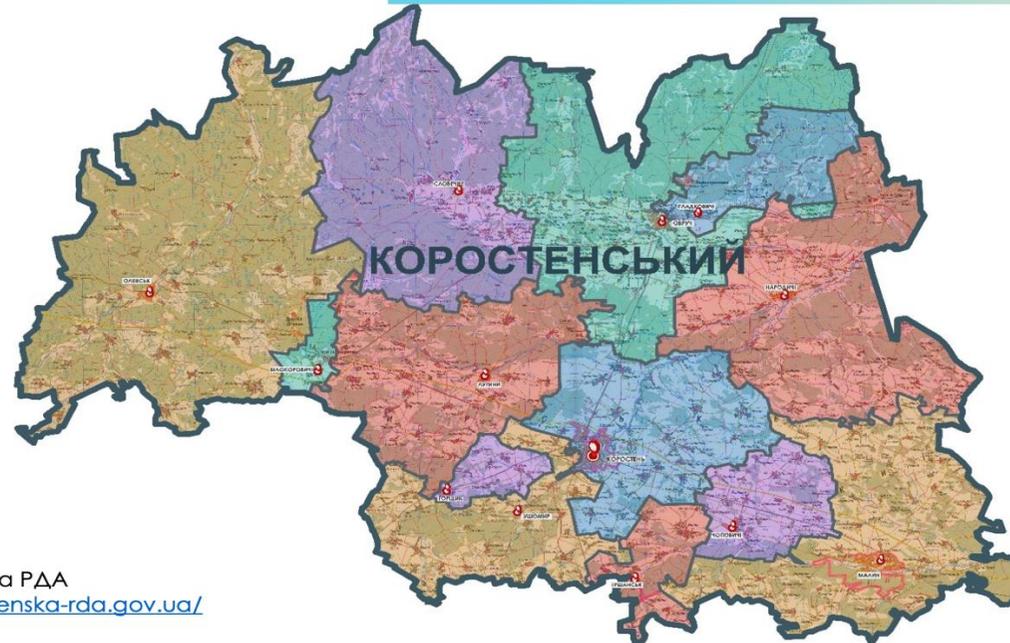
Джерело: Атлас адміністративно-територіального устрою Житомирської області 2021. URL: <https://oda.zht.gov.ua/wp-content/uploads/2021/12/ATLAS-ATU-09.12.2021-.pdf>



## КОРОСТЕНСЬКИЙ РАЙОН



**КОРОСТЕНЬ**  
62,8 тис. осіб



Коростенська РДА  
<https://korostenska-rda.gov.ua/>



**НАСЕЛЕННЯ РАЙОНУ**  
262,1 тис. осіб



**ПЛОЩА ТЕРИТОРІЇ**  
11,07 тис. км<sup>2</sup>



**ТЕРИТОРІАЛЬНІ ГРОМАДИ**  
13



**НАСЕЛЕНІ ПУНКТИ**  
529

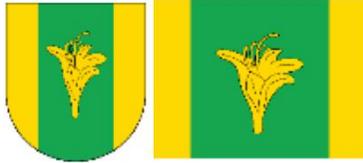
### ТЕРИТОРІАЛЬНІ ГРОМАДИ

Білокоровицька сільська, Гладковицька сільська, Горщиківська сільська, Іршанська селищна, Коростенська міська, Лугинська селищна, Малинська міська, Народицька селищна, Овруцька міська, Олевська міська, Словечанська сільська, Ушомирська сільська, Чоповицька селищна

Рис. А.4. Адміністративно - територіальний устрій Коростенського району

Джерело: Атлас адміністративно-територіального устрою Житомирської області 2021. URL: <https://oda.zht.gov.ua/wp-content/uploads/2021/12/ATLAS-ATU-09.12.2021-.pdf>

## НОВОГРАД-ВОЛИНСЬКИЙ РАЙОН



Новоград-Волинська РДА  
<https://nvrdazt.gov.ua/>



**НОВОГРАД-ВОЛИНСЬКИЙ**  
 55,8 тис. осіб



**НАСЕЛЕННЯ РАЙОНУ**  
 171,7 тис. осіб



**ПЛОЩА ТЕРИТОРІЇ**  
 5,24 тис. км<sup>2</sup>



**ТЕРИТОРІАЛЬНІ ГРОМАДИ**  
 12



**НАСЕЛЕНІ ПУНКТИ**  
 293

### ТЕРИТОРІАЛЬНІ ГРОМАДИ

Баранівська міська, Барашівська сільська, Брониківська сільська, Городницька селищна, Довбиська селищна, Дубрівська сільська, Ємільчинська селищна, Новоград-Волинська міська, Піщівська сільська, Стриївська сільська, Чижівська сільська, Ярунська сільська

Рис. А.5. Адміністративно - територіальний устрій Новоград-Волинського району

Джерело: Атлас адміністративно-територіального устрою Житомирської області 2021. URL: <https://oda.zht.gov.ua/wp-content/uploads/2021/12/ATLAS-ATU-09.12.2021-.pdf>

Додаток Б  
Таблиця Б.1

Показники оцінки фінансової спроможності територіальних громад Житомирської області за 2024 рік

Назва територіальної громади	Чисельність наявного населення станом на 01.01.2022 з ВПО, (тис. чол)	Площа ТГ, (км2)	Доходи загального фонду на мешканця, (грн)	Видатки загального фонду на мешканця, (грн)	Видатки на утримання апарату управління на мешканця, (грн)	Капітальні видатки на мешканця, (грн)	Рівень дотаційності бюджетів, (%)	Частка управлінських видатків, (% від доходів загального фонду)	Частка бюджетних видатків на оплату праці, (% від видатків загального фонду)	Частка капітальних видатків бюджету, (%)	Видатки на культуру, фізкультуру і спорт на мешканця, (грн)	Частка трансфертів у дохідній частині бюджету, (%)	Частка місцевих податків і зборів у дохідній частині загального фонду бюджету без трансфертів, (%)	Рівень спроможності
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Ушомирська	9,382	652,4	23 120,1	23 005,8	3 220,2	9 030,6	0,0	13,9	53,6	28,0	910,3	16,8	11,2	високий
Житомирська	263,237	87,4	12 171,3	13 074,8	776,9	4 268,3	0,0	6,4	50,0	23,2	254,4	15,9	26,7	високий
Оліївська	8,145	310,3	29 145,4	25 469,0	6 507,7	4 449,7	0,0	22,3	50,3	14,8	1 087,7	10,4	21,7	високий
Станишівська	16,766	286,8	10 737,1	9 794,0	1 833,0	4 378,7	0,0	17,1	67,8	30,7	493,9	20,5	21,2	високий
Коростенська	71,498	816,6	9 407,7	12 113,0	1 379,1	2 134,1	0,0	14,7	61,7	14,4	641,5	20,2	27,2	високий
Малинська	36,723	1 125,0	8 718,3	11 221,9	1 204,7	1 330,5	0,0	13,8	69,7	10,5	543,3	25,7	31,3	високий
Звягельська (Новоград-Волинська)	61,105	251,0	7 422,8	10 842,3	960,2	6 334,9	0,8	12,9	61,5	36,5	645,8	30,8	27,9	високий
Новоуївинська	23,675	435,5	7 533,3	9 617,1	1 452,4	2 922,7	0,0	19,3	77,4	23,1	528,4	23,5	19,1	високий
Харитонівська	1,793	203,0	16 777,2	18 495,8	7 229,0	2 193,8	0,0	43,1	75,7	10,6	884,4	20,4	40,6	високий
Андрушівська	19,530	615,8	8 168,6	10 565,1	1 776,7	2 557,1	1,0	21,8	73,0	19,1	725,9	28,9	33,9	високий
Попільнянська	16,071	499,1	9 596,6	13 203,3	1 636,4	1 058,1	0,0	17,1	75,4	7,4	779,4	28,6	33,3	високий
Гладковицька	4,706	185,5	9 281,8	11 234,1	2 760,5	3 726,7	6,7	29,7	68,0	24,7	329,6	24,5	34,8	високий
Іршанська	8,913	243,7	9 033,8	11 843,0	2 357,8	1 382,3	0,4	26,1	68,5	10,3	420,5	26,1	43,4	високий
Глибочицька	10,829	180,5	12 278,0	10 742,9	1 854,3	5 134,5	9,0	15,1	68,1	32,2	376,9	24,3	19,5	високий
Черняхівська	19,560	538,4	6 222,3	10 987,9	1 791,7	3 319,6	5,9	28,8	76,2	22,7	777,9	35,0	37,2	високий
Любарська	25,297	760,8	7 459,8	10 753,0	1 124,1	1 332,0	0,0	15,1	75,3	10,8	557,0	30,2	27,7	високий
Квітнева	3,981	158,9	13 705,3	16 990,2	3 729,2	1 499,4	0,0	27,2	64,5	8,1	330,0	24,5	17,1	оптимальний
Семенівська	4,991	220,5	11 663,8	14 535,7	3 407,5	1 897,3	0,0	29,2	67,0	11,4	489,6	25,5	29,4	оптимальний
Радомишльська	25,033	856,0	7 762,8	10 328,6	1 498,9	1 302,8	2,1	19,3	75,8	11,0	718,5	27,8	25,3	оптимальний
Бердичівська	74,257	81,6	6 630,5	9 100,9	865,6	1 562,3	4,6	13,1	69,1	13,9	663,5	27,0	29,1	оптимальний
Андрушківська	3,767	140,3	11 763,8	14 059,9	3 056,5	991,9	0,0	26,0	74,8	6,5	424,5	24,5	29,0	оптимальний
Березівська	9,026	234,4	10 211,7	12 572,5	2 843,0	2 335,3	7,8	27,8	65,7	15,3	533,4	29,2	18,8	оптимальний
Брусилівська	13,986	626,1	10 329,5	15 464,9	2 702,0	1 073,9	1,1	26,2	73,7	6,3	779,0	28,0	33,2	оптимальний
Чижівська	6,737	434,3	10 247,9	13 760,1	2 260,8	972,4	0,0	22,1	71,5	6,6	378,2	29,2	13,6	оптимальний
Чуднівська	19,405	524,7	6 511,6	9 517,6	1 255,6	1 219,3	6,3	19,3	73,3	11,2	526,3	34,2	30,9	оптимальний
Високівська	2,303	97,2	9 822,3	12 408,7	3 353,5	1 900,9	0,0	34,1	83,2	13,1	308,2	31,9	45,9	оптимальний
Овруцька	36,374	1 525,3	5 916,3	10 117,0	1 046,5	1 200,6	12,3	17,7	69,5	10,3	585,6	38,2	33,3	оптимальний
Брониківська	7,721	444,0	7 849,8	10 980,5	1 692,8	1 563,3	7,2	21,6	81,4	12,2	375,9	38,2	23,2	оптимальний
Хорошівська	17,575	588,8	5 223,5	10 250,5	1 482,1	934,8	18,6	28,4	76,9	8,1	711,8	45,4	42,5	оптимальний
Горщиківська	2,718	133,4	8 375,9	13 072,5	3 050,3	1 468,6	6,7	36,4	80,0	10,0	133,4	39,0	46,1	задовільний

## Продовження таблиці Б.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Райгородська	6,898	252,2	6 578,3	12 483,4	2 244,8	1 742,1	4,2	34,1	74,8	11,8	242,1	42,5	39,5	задовільний
Гришковецька	9,463	215,1	4 766,9	9 104,4	1 493,6	2 702,3	21,4	31,3	76,3	22,6	355,6	39,1	41,5	задовільний
Коростишівська	29,318	431,1	6 336,3	10 579,6	1 360,8	694,7	11,0	21,5	72,9	6,1	438,8	35,6	35,0	задовільний
Чоповицька	5,757	359,4	5 727,9	11 051,3	2 220,1	767,0	16,6	38,8	76,7	6,4	554,8	45,3	42,1	задовільний
Червононська	5,362	158,8	6 600,0	10 395,8	2 146,1	1 913,1	20,7	32,5	75,3	15,1	430,2	39,5	66,7	задовільний
Народицька	9,282	1 281,9	5 457,7	11 305,7	2 004,9	1 595,1	9,8	36,7	77,3	12,2	523,1	40,5	29,6	задовільний
Краснопільська	7,406	339,7	6 472,8	8 948,6	1 957,5	1 937,6	0,0	30,2	82,4	17,7	267,3	29,5	30,1	задовільний
Лугинська	15,104	990,8	5 488,3	10 026,7	1 893,9	1 257,2	18,3	34,5	81,8	11,0	509,2	42,8	36,7	задовільний
Романівська	18,355	720,4	5 808,4	10 495,5	1 436,3	1 525,7	7,0	24,7	80,3	12,4	432,5	40,1	28,5	задовільний
Ярунська	7,750	255,8	6 000,5	10 865,6	1 418,1	1 626,0	12,5	23,6	79,9	12,8	440,2	47,9	34,4	задовільний
Ємільчинська	21,095	1 484,6	5 406,7	10 538,0	1 249,7	597,7	16,6	23,1	76,3	5,3	608,0	47,4	35,7	задовільний
Вчорайшенська	4,997	269,9	8 531,1	13 368,0	3 524,6	551,3	0,0	41,3	75,4	3,9	355,4	36,1	38,8	задовільний
Старосілецька	4,978	261,0	7 796,2	12 208,0	2 445,2	933,5	9,8	31,4	80,7	6,9	343,8	40,0	48,6	задовільний
Вільшанська	6,327	219,6	7 390,8	10 241,1	1 954,5	308,4	0,0	26,4	82,1	2,9	547,2	31,8	31,9	задовільний
Корнинська	5,336	240,8	5 850,4	10 965,3	1 787,1	430,7	25,9	30,5	70,7	3,7	369,9	46,3	45,5	задовільний
Баранівська	24,837	603,4	4 977,4	9 470,1	1 351,3	2 086,3	17,6	27,1	81,8	17,5	473,9	42,4	33,0	задовільний
Олевська	34,193	2 148,2	5 262,2	11 490,8	1 105,8	756,4	17,3	21,0	82,2	6,0	429,9	49,6	31,1	задовільний
Швайківська	4,099	132,4	6 297,8	11 626,8	2 889,2	1 669,7	14,3	45,9	78,4	12,5	342,2	46,7	38,0	задовільний
Ружинська	19,416	732,5	7 121,8	11 459,5	2 434,2	618,0	9,7	34,2	77,6	5,1	600,0	36,2	38,0	задовільний
Волицька	5,334	165,2	5 498,3	9 742,7	2 091,7	1 388,2	15,2	38,0	82,1	12,0	280,2	45,8	45,9	задовільний
Дубрівська	3,661	174,7	5 967,1	11 644,0	1 891,4	850,2	15,6	31,7	75,5	6,7	225,8	42,8	40,8	задовільний
Новоборівська	8,150	213,3	5 669,5	10 960,4	1 567,6	607,7	21,1	27,6	73,3	5,2	379,6	43,7	54,0	задовільний
Словечанська	10,875	1 331,6	5 739,1	11 661,8	1 326,9	404,2	14,3	23,1	79,5	3,2	255,5	46,4	37,7	задовільний
Городоцька	3,597	37,1	5 795,9	8 883,7	2 843,4	1 079,6	0,0	49,1	75,6	10,8	130,9	36,5	33,7	низький
Стрийська	4,870	207,7	7 270,5	12 018,3	2 782,2	259,0	0,0	38,3	75,9	2,1	119,2	37,8	33,1	низький
Пулинська	13,809	534,6	5 254,3	10 155,4	1 513,2	315,2	15,7	28,8	78,0	2,9	405,2	45,0	36,8	низький
Піщівська	3,790	193,4	7 566,6	12 075,5	2 820,6	401,3	15,7	37,3	82,6	3,2	689,9	42,9	22,8	низький
Вишевицька	3,077	148,0	6 360,2	10 909,1	2 304,2	485,7	13,7	36,2	81,0	4,2	410,0	42,3	42,3	низький
Тетерівська	9,610	275,9	4 449,9	9 425,5	1 590,3	910,6	10,8	35,7	76,1	8,8	440,0	55,8	39,8	низький
Потіївська	3,359	257,6	5 298,0	10 787,8	2 286,3	438,6	22,1	43,2	76,8	3,7	205,9	46,9	45,3	низький
Миропільська	6,932	163,2	5 005,9	10 129,3	1 490,3	444,9	10,9	29,8	79,2	4,1	526,6	52,0	29,5	низький
Курненська	7,802	325,9	6 054,8	9 958,0	1 808,0	499,9	24,3	29,9	83,0	4,7	483,2	49,0	35,5	низький
Довбиська	8,693	225,7	3 607,7	8 422,3	765,0	143,0	30,1	21,2	81,0	1,7	487,1	54,5	31,0	низький
Білокороньська	5,683	103,8	4 152,6	8 602,1	1 431,9	141,4	23,3	34,5	81,3	1,6	353,5	50,5	39,7	критичний
Барапівська	6,600	498,4	4 818,5	9 883,7	1 814,1	423,9	24,4	37,6	78,2	4,1	219,2	50,1	49,1	критичний
Городницька	8,113	483,6	3 985,3	9 173,1	1 548,0	284,6	22,1	38,8	76,5	2,9	260,7	49,3	32,7	критичний

## Інформація щодо розвитку показників бюджетних програм територіальних громад в Україні

Таблиця В.1

## Зведена інформація щодо розвитку показників бюджетних програм територіальних громад в Україні

Назва	2018		2019		2020		2021		2022		2023		2024		Відхилення	
	млрд грн	%	млрд грн	в.п												
Загальнодержавні функції	28,59	5,01	34,91	6,17	40,97	8,57	45,96	8,07	46,47	9,60	53,00	8,19	61,56	9,16	32,97	4,15
Громадський порядок, безпека	1,15	0,20	1,30	0,23	1,83	0,38	1,74	0,31	11,11	2,29	16,82	2,60	20,05	2,99	18,90	2,79
Економічна діяльність	77,16	13,52	81,85	14,46	93,93	19,65	112,36	19,73	61,07	12,61	112,98	17,47	96,73	14,40	19,57	0,88
Охорона навколишнього природного середовища	3,00	0,53	3,41	0,60	2,42	0,51	2,42	0,43	0,51	0,11	1,19	0,18	0,87	0,13	-2,13	-0,40
Житлово-комунальне господарство	30,05	5,27	34,38	6,07	32,13	6,72	56,73	9,96	40,63	8,39	62,03	9,59	58,64	8,73	28,59	3,46
Охорона здоров'я	93,23	16,34	89,82	15,86	50,87	10,64	33,11	5,81	31,01	6,40	38,16	5,90	37,21	5,54	-56,02	-10,80
Духовний та фізичний розвиток	18,89	3,31	21,58	3,81	21,88	4,58	27,39	4,81	22,58	4,66	26,65	4,12	29,33	4,37	10,44	1,06
Освіта	165,71	29,04	187,10	33,04	199,43	41,71	249,08	43,74	232,25	47,96	248,19	38,37	283,69	42,23	117,98	13,19
Соціальний захист та соціальне забезпечення	145,50	25,50	103,16	18,22	24,00	5,02	28,07	4,93	29,20	6,03	44,88	6,94	57,19	8,51	-88,31	-16,99
Міжбюджетні трансферти	7,31	1,28	8,73	1,54	10,66	2,23	12,58	2,21	9,47	1,95	42,92	6,63	26,52	3,95	19,21	2,67

Джерело: узагальнено автором на основі [43]

## Інформація щодо розвитку показників бюджетної програми «Загальнодержавні функції» територіальних громад в Україні

Назва	2018		2019		2020		2021		2022		2023		2024		Відхилення	
	млрд грн	%	млрд грн	в.п												
Вищі органи державного управління, органи місцевої влади та місцевого самоврядування, фінансова та зовнішньополітична діяльність	26,98	94,36	32,7	93,65	36,22	88,40	42,34	92,11	39,8	85,65	47,57	89,74	56,43	91,65	29,45	-2,71
Інші загальні функції державного управління	0,91	3,17	1,31	3,75	1,32	3,22	1,61	3,51	4,27	9,20	3,69	6,96	4,12	6,69	3,21	3,52
Проведення виборів та референдумів	0,05	0,18	0,059	0,17	1,91	4,67	0,074	0,16	0,0009	0,00	0,0001	0,00	0,0002	0,00	-0,0498	-0,18
Обслуговування боргу та виплати за державними деривативами	0,66	2,30	0,85	2,43	1,52	3,71	1,94	4,22	2,39	5,15	1,75	3,30	1,02	1,65	0,36	-0,65

Джерело: узагальнено автором на основі [43]

Таблиця В.3

## Інформація щодо розвитку показників бюджетної програми «Громадський порядок, безпека та судова влада» територіальних громад в Україні

Назва	2018		2019		2020		2021		2022		2023		2024		Відхилення	
	млрд грн	%	млрд грн	в.п												
Протипожежний захист та рятування	0,81	70,03	0,88	67,19	1,36	74,28	1,19	68,34	4,72	42,50	6,88	40,90	6,82	34,02	6,01	-36,01
Інша діяльність у сфері громадського порядку, безпеки та судової влади	0,34	29,97	0,43	32,81	0,47	25,72	0,55	31,66	6,39	57,50	9,94	59,10	13,23	65,98	12,89	36,01

Джерело: узагальнено автором на основі [43]

Інформація щодо розвитку показників бюджетної програми «Економічна діяльність» територіальних громад в  
Україні

Назва	2018		2019		2020		2021		2022		2023		2024		Відхилення	
	млрд грн	%	млрд грн	в.п												
Загальна економічна, торговельна та трудова діяльність	0,086	0,11	0,05	0,06	0,041	0,04	0,15	0,13	0,036	0,06	0,21	0,19	0,3	0,31	0,214	0,20
Сільське господарство, лісове господарство та мисливство, рибне господарство	0,35	0,45	0,43	0,53	0,36	0,38	0,45	0,40	0,16	0,26	0,59	0,52	0,43	0,44	0,08	-0,01
Паливно-енергетичний комплекс	0,061	0,08	0,009	0,01	0,009	0,01	0,01	0,01	0,0009	0,00	0,003	0,00	0,003	0,00	-0,058	-0,08
Інша промисловість та будівництво	11,42	14,80	15,02	18,35	23,05	24,54	22,63	20,14	2,92	4,78	11,79	10,43	14,09	14,56	2,67	-0,24
Транспорт	42,34	54,87	40,74	49,77	48,7	51,84	58,83	52,35	29,81	48,82	65,67	58,12	41,69	43,10	-0,65	-11,77
Зв'язок, телекомунікації та інформатика	1,01	1,30	1,09	1,34	1,05	1,12	1,96	1,74	0,74	1,21	2,16	1,91	3,04	3,14	2,03	1,84
Інші галузі економіки	0,51	0,67	0,57	0,69	0,89	0,95	0,57	0,50	0,32	0,53	1,09	0,96	1,38	1,42	0,87	0,75
Інша економічна діяльність	21,38	27,71	23,94	29,25	19,84	21,12	27,77	24,72	27,08	44,35	31,48	27,86	35,8	37,02	14,42	9,31

Джерело: узагальнено автором на основі [43]

Інформація щодо розвитку показників бюджетної програми «Охорона навколишнього природного середовища» територіальних громад в Україні

Назва	2018		2019		2020		2021		2022		2023		2024		Відхилення	
	млрд грн	%	млрд грн	в.п												
Запобігання та ліквідація забруднення навколишнього середовища	1,52	50,63	1,56	45,68	1,09	45,13	1,06	43,92	0,18	36,04	0,33	27,47	0,22	24,83	-1,3	-25,80
Збереження природно-заповного фонду	0,039	1,31	0,052	1,53	0,065	2,67	0,1	4,16	0,056	11,02	0,056	4,72	0,077	8,81	0,038	7,50
Інша діяльність у сфері охорони навколишнього природного середовища	1,44	48,06	1,8	52,78	1,26	52,20	1,26	51,93	0,27	52,94	0,81	67,81	0,58	66,37	-0,86	18,31

Джерело: узагальнено автором на основі [43]

Таблиця В.6

Інформація щодо розвитку показників бюджетної програми «Житлово-комунальне господарство» територіальних громад в Україні

Назва	2018		2019		2020		2021		2022		2023		2024		Відхилення	
	млрд грн	%	млрд грн	в.п												
Житлове господарство	1,22	4,06	1,54	4,49	5,24	16,31	4,66	8,22	4,39	10,81	9,42	15,19	7,74	13,19	6,52	9,13
Комунальне господарство	27,14	90,30	32,12	93,42	26,16	81,42	28,95	51,02	31,42	77,33	50,62	81,60	48,83	83,28	21,69	-7,02
Інша діяльність у сфері житлово-комунального господарства	1,69	5,64	0,72	2,09	0,73	2,27	23,12	40,76	4,82	11,86	1,99	3,20	2,07	3,52	0,38	-2,12

Джерело: узагальнено автором на основі [43]

## Інформація щодо розвитку показників бюджетної програми «Охорона здоров'я» територіальних громад в Україні

Назва	2018		2019		2020		2021		2022		2023		2024		Відхилення	
	млрд грн	%	млрд грн	в.п												
Поліклініки, амбулаторії, швидка та невідкладна допомога	22,33	23,95	15,74	17,53	7,96	15,65	5,42	16,36	5,33	17,18	6,49	17,01	6,41	17,24	-15,92	-6,71
Лікарні та санаторно-курортні заклади	60,98	65,41	64	71,25	30,81	60,56	14,72	44,45	14,99	48,35	19,68	51,57	19,83	53,30	-41,15	-0,1211
Санітарно профілактичні та протиепідемічні заходи і заклади	0,06	0,07	0,18	0,20	0,22	0,43	0,2	0,61	0,11	0,35	0,16	0,42	0,05	0,14	-0,01	0,0007
Інша діяльність у сфері охорони здоров'я	9,86	10,57	9,9	11,02	11,88	23,36	12,77	38,57	10,58	34,13	11,83	31,00	10,91	29,32	1,05	0,1875

Джерело: узагальнено автором на основі [43]

Таблиця В.8

## Інформація щодо розвитку показників бюджетної програми «Духовний та фізичний розвиток» територіальних громад в Україні

Назва	2018		2019		2020		2021		2022		2023		2024		Відхилення	
	млрд грн	%	млрд грн	в.п												
Фізична культура і спорт	5,64	29,86	6,83	31,64	7,24	33,10	10,1	36,86	7,39	32,72	9,24	34,66	10,48	35,72	4,84	5,86
Культура та мистецтво	12,72	67,35	14,32	66,35	14,11	64,46	16,66	60,81	14,64	64,83	16,75	62,85	18,13	61,81	5,41	-0,0554
Медіа (засоби масової інформації)	0,53	2,78	0,43	2,01	0,54	2,45	0,64	2,33	0,55	2,46	0,66	2,49	0,72	2,47	0,19	-0,0031

Джерело: узагальнено автором на основі [43]

## Інформація щодо розвитку показників бюджетної програми «Освіта» територіальних громад в Україні

Назва	2018		2019		2020		2021		2022		2023		2024		Відхилення	
	млрд грн	%	млрд грн	в.п												
Дошкільна освіта	31,79	19,18	36,04	19,26	37,56	18,83	48,6	19,51	40,71	17,53	45,28	18,24	50,67	17,86	18,88	-0,0132
Загальна середня освіта	101,29	61,13	114,89	61,40	122,08	61,21	149,5	60,02	144,82	62,36	149,77	60,35	168,53	59,40	67,24	-0,0173
Професійна (професійно-технічна) освіта	9,72	5,87	10,46	5,59	11,12	5,58	13,72	5,51	15,02	6,47	15,78	6,36	16,81	5,93	7,09	0,0006
Фахова передвища та вища освіта	7,55	4,56	8,32	4,45	8,91	4,47	11,05	4,44	10,85	4,67	11,25	4,53	12,2	4,30	4,65	-0,0026
Післядипломна освіта	0,68	0,41	0,75	0,40	0,73	0,36	0,9	0,36	0,89	0,38	0,98	0,39	1,07	0,38	0,39	-0,0003
Позашкільна освіта та заходи з позашкільної роботи з дітьми	8,94	5,40	10,03	5,36	11,01	5,52	13,43	5,39	12,58	5,41	13,17	5,31	14,79	5,21	5,85	-0,0019
Інші заклади та заходи у сфері освіти	5,73	3,46	6,61	3,53	8,03	4,02	11,88	4,77	7,39	3,18	11,95	4,82	19,63	6,92	13,9	0,0346

Джерело: узагальнено автором на основі [43]

Інформація щодо розвитку показників бюджетної програми «Соціальний захист та соціальне забезпечення»  
територіальних громад в Україні

Назва	2018		2019		2020		2021		2022		2023		2024		Відхилення	
	млрд грн	%	млрд грн	в.п												
Соціальний захист на випадок непрацездатності	14,38	9,88	15,97	15,48	1,49	6,21	1,97	7,02	2,12	7,25	2,64	5,88	3,32	5,81	-11,06	-0,04
Соціальний захист пенсіонерів	7,85	5,40	8,96	8,68	10,05	41,87	10,79	38,43	11,1	38,02	12,42	27,68	13,34	23,33	5,49	0,18
Соціальний захист ветеранів війни та праці	8,82	6,06	8,43	8,17	0,63	2,65	0,65	2,33	0,55	1,89	0,92	2,04	2,17	3,79	-6,65	-0,02
Соціальний захист сім'ї, дітей та молоді	41,77	28,71	43,95	42,61	2,1	8,74	2,77	9,86	2,06	7,06	2,96	6,60	3,61	6,31	-38,16	-0,22
Соціальний захист безробітних	0,15	0,10	0,19	0,18	0,09	0,39	0,08	0,30	0,07	0,23	0,26	0,58	0,48	0,85	0,33	0,01
Допомога у вирішенні житлового питання	65,4	44,95	16,35	15,84	0,79	3,30	1,15	4,11	0,11	0,37	6,04	13,46	10,6	18,53	-54,8	-0,26
Соціальний захист інших категорій населення	3,01	2,07	3,97	3,85	2,79	11,62	3,44	12,26	3,69	12,64	4,92	10,96	4,5	7,87	1,49	0,06
Інша діяльність у сфері соціального захисту	4,12	2,83	5,34	5,18	6,05	25,22	7,21	25,70	9,5	32,54	14,72	32,80	19,17	33,51	15,05	0,31

Джерело: узагальнено автором на основі [43]

## Схема державного фінансового аудиту ефективності

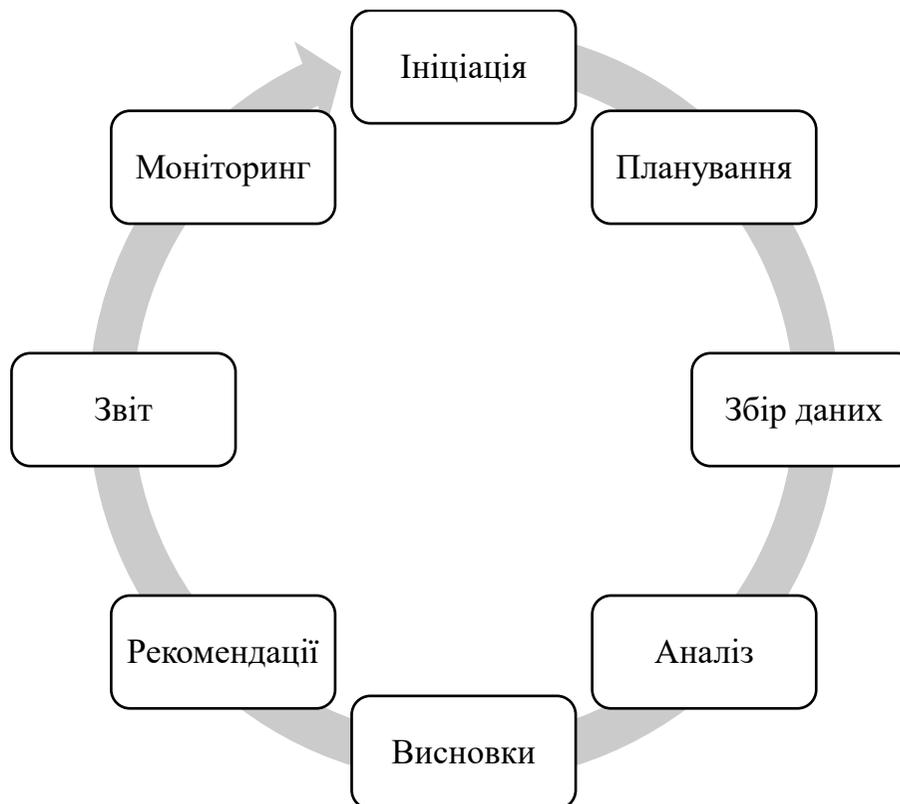
1. Організація та планування аудиту				
<i>Етап</i>	<i>1.1. Ініціація</i>	<i>1.2. Попереднє дослідження</i>	<i>1.3. Формулювання</i>	
<i>Дія</i>	1) визначення об'єкта та теми (проблеми) аудиту; 2) призначення аудиторської групи або аудитора	1) аналіз джерел інформації; 2) побудова блок-схем процесів; 3) оцінка внутрішнього контролю	1) формування цілей аудиту; 2) визначення підпроблем (питань); 3) формулювання гіпотез аудиту	
<i>Результат</i>	Вихідні дані для планування	Базове розуміння об'єкта	Формалізовані завдання	
<i>Етап</i>	<i>1.4. Визначення критеріїв</i>	<i>1.5. Вибір методів</i>	<i>1.6. Адміністративне планування</i>	
<i>Дія</i>	1) підбір індикаторів та нормативів; 2) визначення допустимих відхилень	1) визначення методів збору даних (анкетування, інтерв'ю, перевірки); 2) джерела доказової бази	1) розподіл ресурсів, термінів, залучення фахівців	
<i>Результат</i>	Об'єктивна основа оцінки	Інструментарій дослідження	Програма аудиту ефективності	
2. Проведення аудиту ефективності				
<i>Етап</i>	<i>2.1. Збір даних</i>	<i>2.2. Аналіз і порівняння</i>	<i>2.3. Формування висновків</i>	
<i>Дія</i>	1) отримання документів, фактів, статистики, інтерв'ю тощо	1) зіставлення фактів з критеріями; 2) оцінка ефективності, економності, результативності	1) верифікація гіпотез; 2) формулювання лаконічних висновків	
<i>Результат</i>	Аудиторські факти	Аналітична частина	Висновки з обґрунтуванням	
<i>Етап</i>	<i>2.4. Підготовка рекомендацій</i>		<i>2.5. Документування</i>	
<i>Дія</i>	1) визначення способів усунення недоліків; 2) оцінка економічної доцільності змін		1) складання звітів, довідок, додатків; 2) формування архіву доказів	
<i>Результат</i>	Аудиторські рекомендації		Аудиторський звіт і база	
3. Звітування				
<i>Етап</i>	<i>3.1. Ознайомлення з проектом звіту</i>	<i>3.2. Обговорення</i>	<i>3.3. Оформлення фінального звіту</i>	<i>3.4. Структура звіту</i>

Продовження таблиці Г.1

<i>Дія</i>	1) передача проєкту відповідальним особам установи; 2) отримання коментарів	1) обговорення висновків та рекомендацій; 2) внесення коригувань, за потреби	1) діловий стиль, чіткість, відсутність оціночних суджень; 2) таблиці, графіки, додатки	1) зміст, резюме, вступ, опис об'єкта, результати, висновки, рекомендації, додатки
<i>Результат</i>	Зворотний зв'язок	Уточнений проєкт	Остаточний аудиторський звіт	Стандартизований формат
<b>4. Моніторинг впровадження</b>				
<i>Етап</i>	<i>4.1. Планування моніторингу</i>	<i>4.2. Методи моніторингу</i>	<i>4.3. Оцінка впровадження</i>	
<i>Дія</i>	1) розподіл відповідальності; 2) терміни, очікувані результати	1) усне інформування; 2) документальне/фактичне відстеження; 3) повторний аудит	1) аналіз змін у діяльності об'єкта; 2) порівняння з очікуваним ефектом	
<i>Результат</i>	План моніторингу	Збір доказів впровадження	Оцінка результативності аудиту	

Джерело: розроблено автором.

Цикл державного фінансового аудиту ефективності



## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

#### Статті у наукових фахових виданнях України

1. Мороз Ю. Ю., Денисовець Ю. М. Державний аудит ефективності бюджетних програм розвитку органічного виробництва. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 8. С. 53-60. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2\(55\)-16-26](https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2(55)-16-26) (1,12 д.а., особисто автору належить 0,89 д.а.: розроблено модель оцінювання самодостатності територіальної громади на основі власних доходів і трансферті, запропоновано класифікаційні характеристики бюджетних програм як інструменту програмно-цільового управління, обґрунтовано підходи до інтеграції управлінського обліку в бюджетних установах шляхом створення інформаційних екранів для фіксації витрат, запропоновано використання рахунку 16 або впровадження нового рахунку 19 для обліку витрат за бюджетними програмами з урахуванням специфіки державного сектору).

2. Денисовець Ю. М. Бюджетні програми як інструмент забезпечення самодостатності територіальних громад та об'єкт обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2023. Вип. (2(55)). С. 16–26. DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2\(55\)-16-26](https://doi.org/10.26642/pbo-2023-2(55)-16-26) (1,1 д.а.)

3. Денисовець Ю. М. Інституційні відмінності та спільні характеристики фінансового контролю, аудиту і моніторингу у публічному секторі. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 4(110). С. 222–228. [https://doi.org/10.26642/ema-2024-4\(110\)-222-228](https://doi.org/10.26642/ema-2024-4(110)-222-228) (0,69 д.а.)

4. Денисовець Ю. М. Порівняльний аналіз інституційної незалежності вищих органів фінансового контролю. *Економіка, управління та адміністрування*. 2025. № 1(111). С. 212–218. [https://doi.org/10.26642/ema-2025-1\(111\)-212-218](https://doi.org/10.26642/ema-2025-1(111)-212-218) (0,71 д.а.)

### Опубліковані наукові праці апробаційного характеру

5. Денисовець Ю. М. Управлінський облік бюджетних програм капітальних видатків. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах інформаційного суспільства*: Збірник матеріалів VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 115-річчю «Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана»; 09-10 грудня 2021 року. Київ : КНЕУ, 2021. С. 232-235 (0,24 д.а.)

6. Денисовець Ю. М. Аудит бюджетних програм територіальних громад. *Механізми управління розвитком територій*: зб. наукових праць у 2 ч. Ч. 2. Житомир: Поліський національний університет, 2021. С. 46-52 (0,62 д.а.)

7. Денисовець Ю. М. Бюджетні програми як об'єкт обліку, аудиту та аналітичних досліджень. *Збірник праць учасників Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Фінансові інструменти регіонального розвитку»* (27 жовтня 2021 р.). Том 2. Житомир: Поліський університет, 2021. С. 55-59. (0,56 д.а.)

8. Денисовець Ю. Аналітична оцінка бюджетних програм фінансової підтримки розвитку органічного виробництва. *Органічне виробництво і продовольча безпека* : збірник праць учасників X Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 100-річчю Поліського національного університету, 21–22 квітня 2022 р. Житомир : Поліський національний університет, 2022. С. 184-189. (0,62 д.а.)

9. Денисовець Ю. Облікова політика формування результативних показників інвестування бюджетних коштів: *Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції «100-річчя Поліського національного університету: здобутки, реалії та перспективи»*; 19-20 травня 2022 року. Житомир : Поліський національний університет, 2022. С. 251-259. (0,64 д.а.)

10. Журило М., Денисовець Ю. Управлінський облік витрат в комерційних підприємствах та бюджетних установах. *Збірник праць учасників VIII Всеукраїнської науково-практичної інтернет конференції «Фінансові інструменти регіонального розвитку»* (3 листопада 2022 р.). Житомир :

Поліський національний університет, 2022. С. 322-326 (0,72 д.а., особисто автору належить 0,56 д.а.: здійснено аналіз за бюджетними програмами України як об'єктами управлінського обліку, ідентифіковано особливості управлінського обліку видатків в бюджетних установах щодо їх формування за бюджетними програмами в розрізі видатків з поділом на касові та фактичні з контролюванням на зовнішньому рівні Державною казначейською службою України і на внутрішньому рівні – безпосередньо в процесі здійснення господарських операцій).

11. Денисовець Ю., Журило М. Бюджетування, облік і контролювання витрат в господарській діяльності. *Роль бухгалтерського обліку, аудиту та податкової політики у розбудові незалежної України на шляху до Європейського Союзу: зб. праць учасників Міжнар. наук.-практ. конф. (10 листоп. 2022р.)*. Житомир: Поліський національний університет, 2022. С. 59-63 (0,71 д.а., особисто автору належить 0,42 д.а.: розглянуто особливості бюджетування на рівні держави і територіальних громад та системи контролювання – в процесі витрачання коштів через органи казначейства та службами внутрішнього аудиту).

12. Денисовець Ю. Проблемні питання з організації бухгалтерського обліку господарських операцій бюджетних програм. *Наукові читання 2023. Розвиток обліково-аналітичних, контрольних і податкових аспектів управління: європейський вектор* : зб. матеріалів наук.- практи. конф. науково-педагогічних працівників, докторантів та аспірантів (16 травня 2023 р.). Житомир : Поліський національний університет, 2023. С. 37-42. (0,54 д.а.)

13. Денисовець Ю. М. Бюджетні програми як об'єкт фінансового і управлінського обліку. *Наукові читання – 2023: зб. наукових праць працівників, докторантів, аспірантів та молодих вчених ННІ менеджменту, бізнесу і права Поліського національного університету*. Житомир: Поліський національний університет, 2023. С. 177-181. (0,65 д.а.).

## ДОВІДКА

про використання результатів дисертаційного дослідження  
Денисовця Юрія Миколайовича на тему «Формування ефективної системи  
державного фінансового контролю бюджетних програм в умовах євроінтеграції  
України»

Дисертаційне дослідження Денисовця Ю. М. успішно було використане у контексті аналізу законопроектів щодо впливу на показники бюджету Комітету Верховної Ради України з питань бюджету.

Зокрема, у процесі ознайомлення з напрацюваннями автора позитивно оцінено:

- логіку гармонізації національної системи державного фінансового контролю із вимогами європейських стандартів у сфері державного аудиту;
- підходи до інституційного посилення контролю за результативністю бюджетних програм;
- пропозиції щодо вдосконалення інформаційного забезпечення моніторингу бюджетних видатків;
- розроблені індикатори оцінки ефективності використання бюджетних коштів, які можуть бути адаптовані до роботи з програмною класифікацією;

Матеріали дисертації визнано корисними для підготовки пропозицій щодо вдосконалення законодавчої бази, що регламентує порядок планування, реалізації та контролю за виконанням бюджетних програм.

Результати дослідження можуть бути використані в роботі Комітету під час розгляду проектів змін до Бюджетного кодексу України, у частині розвитку ефективних механізмів оцінки результативності бюджетних програм, а також при опрацюванні підходів до підвищення прозорості та підзвітності бюджетного процесу в умовах євроінтеграції.





**КОРОСТИШІВСЬКА МІСЬКА РАДА  
ФІНАНСОВЕ УПРАВЛІННЯ**

вул. Святотроїцька, 6, м. Коростишів, Житомирська область, 12501,  
тел. (04130) 5-01-27, e-mail: finance@korostyshiv-rada.gov.ua,  
Код ЄДРПОУ 41167236

від 07.07.2025 № 01-21/66

**ДОВІДКА**

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
Денисовця Юрія Миколайовича на тему «Формування ефективної системи  
державного фінансового контролю бюджетних програм в умовах  
євроінтеграції України» в діяльність Коростишівської громади**

Повідомляємо, що результати дисертаційного дослідження були опрацьовані фінансовим управлінням Коростишівської міської ради та визнані корисними для вдосконалення підходів до формування, планування і моніторингу бюджетних програм на місцевому рівні.

Зокрема, позитивно оцінено запропоновані автором підходи до класифікації бюджетних програм з урахуванням функціонального навантаження та джерел фінансування, обґрунтовану можливість використання програм як об'єктів управлінського обліку та центрів відповідальності, розроблені рекомендації щодо впровадження індикаторів для оцінювання ефективності виконання програм у розрізі очікуваних результатів, логіку побудови інформаційного супроводу контролю за бюджетними програмами на базі наявних облікових систем.

У межах внутрішньої аналітичної роботи громади та підготовки програм окремі елементи методичних підходів, викладених у дисертації, були використані як допоміжні матеріали, зокрема при аналізі фінансування за напрямками, оцінці досягнення цілей програм та розробці підходів до посилення контрольних процедур.

Матеріали дослідження визнані такими, що мають практичну цінність і можуть бути використані в майбутньому для розбудови ефективної системи бюджетного управління в громаді, зокрема шляхом запровадження елементів управлінського обліку та посилення прозорості фінансових рішень.

В.О. заступника начальника управління,  
начальника бюджетного відділу  
фінансового управління



Оксана ГРАДОВСЬКА



ЖИТОМИРСЬКЕ ОБЛАСНЕ ОБ'ЄДНАННЯ  
ГРОМАДСЬКОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ  
«СПІЛКА ЕКОНОМІСТІВ УКРАЇНИ»

10020, м.Житомир, Проспект Миру, 14  
тел. (+38067) 410-66-85

№ 4-6/25  
« 12 » 06 2025 р.

**ДОВІДКА**

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

**Денисовця Юрія Миколайовича**

на тему: «Формування ефективної системи державного фінансового контролю бюджетних програм в умовах євроінтеграції України»»

Житомирське обласне об'єднання громадської організації «Спілка економістів України» підтверджує, що результати дисертаційного дослідження Денисовця Ю. М., присвяченого удосконаленню системи державного фінансового контролю бюджетних програм в умовах євроінтеграції, були використані у процесі розробки просвітницьких і аналітичних ініціатив, спрямованих на підвищення ефективності управління державними фінансами в регіоні. Рекомендації з удосконалення організаційно-облікових механізмів контролю стали змістовною основою для обговорення серед фахівців - членів спілки, а також у консультативній підтримці громадських ініціатив з питань бюджетної відкритості.

Ідеї та висновки дослідження були високо оцінені експертами організації як практикоорієнтовані та такі, що сприяють розвитку культури аналітичного супроводу бюджетного процесу.

Голова Житомирського обласного  
об'єднання громадської організації  
«Спілка економістів України»



Цаль-Цалко Ю. С.



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
**ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**  
 Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr Polytechnic State University

вул. Чуднівська, 103, м. Житомир, 10005  
 103, Chudnivska Str., Zhytomyr, Ukraine, 10005  
 Phone./fax: (0412) 24-14-22, 24-14-23, e-mail: rector@ztu.edu.ua, https://ztu.edu.ua, код ЄДРПОУ 05407870  
 СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ВІДПОВІДАЄ ДСТУ ISO 9001:2015 та ДСТУ ISO 21001:2019  
 QUALITY MANAGEMENT SYSTEM ISO 9001:2015 and ISO 21001:2019

Від 18.07.2025 № 44-01.00/948  
 На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
 Денисовця Юрія Миколайовича  
 в освітній процес Державного університету «Житомирська політехніка»**

Дисертаційне дослідження Денисовця Ю. М. на тему «Формування ефективної системи державного фінансового контролю бюджетних програм в умовах євроінтеграції України» є актуальним науково-практичним доробком, що поєднує комплексний підхід до вдосконалення теоретичних, методичних і організаційних засад контролю бюджетних програм.

У роботі обґрунтовано роль бюджетних програм як об'єктів управлінського обліку, запропоновано модель їх класифікації та інструменти оцінювання ефективності на основі сучасних аудиторських процедур, з урахуванням європейських стандартів.

Результати дослідження є цінним джерелом для формування професійних компетентностей майбутніх фахівців у галузі бухгалтерського обліку, аудиту та управління державними фінансами. У зв'язку з цим, результати дисертаційної роботи впроваджено в освітній процес Державного університету «Житомирська політехніка», зокрема при оновленні змістового наповнення та методичного забезпечення таких навчальних дисциплін як «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності», «Аудит та внутрішньогосподарський контроль», «Організація та методика аудиту», «Бюджетна та податкова система».

У межах зазначених дисциплін використано теоретичні положення щодо структуризації бюджетних програм, підходів до побудови системи контролю витрат у розрізі центрів відповідальності, індикаторів результативності та особливостей цифровізації процедур контролю. Це сприяє підвищенню прикладного спрямування освітнього процесу, розвитку аналітичного мислення здобувачів вищої освіти та формуванню сучасного бачення системи фінансового управління в державному секторі.

Перший проректор



Оксана ОЛІЙНИК



## Звіт подібності

## метадані

Назва організації

State University "Zhytomyr Polytechnic"

Заголовок

Денисовець\_дис

Автор

Науковий керівник / Експерт

Ю ДенисовецьЮ Мороз

підрозділ

State University "Zhytomyr Polytechnic"

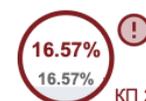
## Обсяг знайдених подібностей

Коефіцієнт подібності визначає, який відсоток тексту по відношенню до загального обсягу тексту було знайдено в різних джерелах. Зверніть увагу, що високі значення коефіцієнта не автоматично означають плагіат. Звіт має аналізувати компетентна / уповноважена особа.



25

Довжина фрази для коефіцієнта подібності 2



40822

Кількість слів

331841

Кількість символів

## Тривога

У цьому розділі ви знайдете інформацію щодо текстових спотворень. Ці спотворення в тексті можуть говорити про МОЖЛИВІ маніпуляції в тексті. Спотворення в тексті можуть мати навмисний характер, але частіше характер технічних помилок при конвертації документа та його збереженні, тому ми рекомендуємо вам підходити до аналізу цього модуля відповідально. У разі виникнення запитань, просимо звертатися до нашої служби підтримки.

Заміна букв		3
Інтервали		19
Мікропробіли		21
Білі знаки		0
Парафрази (SmartMarks)		189

## Подібності за списком джерел

Нижче наведений список джерел. В цьому списку є джерела із різних баз даних. Колір тексту означає в якому джерелі він був знайдений. Ці джерела і значення Коефіцієнту Подібності не відображають прямого плагіату. Необхідно відкрити кожне джерело і проаналізувати зміст і правильність оформлення джерела.

## 10 найдовших фраз

Колір тексту

ПОРЯДКОВИЙ НОМЕР	НАЗВА ТА АДРЕСА ДЖЕРЕЛА URL (НАЗВА БАЗИ)	КІЛЬКІСТЬ ІДЕНТИЧНИХ СЛІВ (ФРАГМЕНТІВ)
1	<a href="https://pbo.ztu.edu.ua/article/download/286685/280543">https://pbo.ztu.edu.ua/article/download/286685/280543</a>	481 1.18 %
2	<a href="https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335437/324304">https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335437/324304</a>	387 0.95 %
3	<a href="https://pbo.ztu.edu.ua/article/download/286685/280543">https://pbo.ztu.edu.ua/article/download/286685/280543</a>	286 0.70 %
4	<a href="https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335437/324304">https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335437/324304</a>	251 0.61 %
5	<a href="https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335437/324304">https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335437/324304</a>	249 0.61 %

6	<a href="https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335437/324304">https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335437/324304</a>	209 0.51 %
7	<a href="https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335437/324304">https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335437/324304</a>	163 0.40 %
8	<a href="https://pravo.org.ua/blogs/finansova-spromozhnist-gromad-u-2024-rotsi-u-rozrizi-oblastej/">https://pravo.org.ua/blogs/finansova-spromozhnist-gromad-u-2024-rotsi-u-rozrizi-oblastej/</a>	162 0.40 %
9	<a href="https://pbo.ztu.edu.ua/article/download/286685/280543">https://pbo.ztu.edu.ua/article/download/286685/280543</a>	143 0.35 %
10	<a href="https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335431/324301">https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335431/324301</a>	140 0.34 %

## з програми обміну базами даних (0.00 %)



ПОРЯДКОВИЙ НОМЕР	ЗАГОЛОВОК	КІЛЬКІСТЬ ІДЕНТИЧНИХ СЛІВ (ФРАГМЕНТІВ)
------------------	-----------	--

## з Інтернету (22.13 %)



ПОРЯДКОВИЙ НОМЕР	ДЖЕРЕЛО URL	КІЛЬКІСТЬ ІДЕНТИЧНИХ СЛІВ (ФРАГМЕНТІВ)
1	<a href="https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335437/324304">https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335437/324304</a>	2406 (31) 5.89 %
2	<a href="https://pbo.ztu.edu.ua/article/download/286685/280543">https://pbo.ztu.edu.ua/article/download/286685/280543</a>	2215 (42) 5.43 %
3	<a href="https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335431/324301">https://ema.ztu.edu.ua/article/view/335431/324301</a>	1516 (39) 3.71 %
4	<a href="https://polissiauniver.edu.ua/wp-content/uploads/2023/06/Naukova_chitannya-2023_1.pdf">https://polissiauniver.edu.ua/wp-content/uploads/2023/06/Naukova_chitannya-2023_1.pdf</a>	438 (13) 1.07 %
5	<a href="https://pravo.org.ua/blogs/finansova-spromozhnist-gromad-u-2024-rotsi-u-rozrizi-oblastej/">https://pravo.org.ua/blogs/finansova-spromozhnist-gromad-u-2024-rotsi-u-rozrizi-oblastej/</a>	230 (5) 0.56 %
6	<a href="https://law.lica.com.ua/b_text.php?type=3&amp;id=815787&amp;base=1">https://law.lica.com.ua/b_text.php?type=3&amp;id=815787&amp;base=1</a>	193 (5) 0.47 %
7	<a href="https://ztu.edu.ua/site/files/1/docs/%D0%9D%D0%B0%D1%83%D0%BA%D0%B0%D0%90%D1%81%D0%BF%D1%96%D1%80%D0%B0%D0%BD%D1%82%D1%83%D1%80%D0%B0%20%D1%82%D0%B0%20%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B0%D0%BD%D1%82%D1%83%D1%80%D0%B0%D0%A0%D0%B0%D0%B7%D0%BE%D0%B2%D1%96%20%D1%80%D0%B0%D0%B4%D0%B8/2025%D0%94%D0%B8%D1%81_%D0%9B%D0%B5%D0%B2%D0%B8%D1%86%D1%8C%D0%BA%D0%B8%D0%B9_%D0%BE%D1%81%D1%82.pdf">https://ztu.edu.ua/site/files/1/docs/%D0%9D%D0%B0%D1%83%D0%BA%D0%B0%D0%90%D1%81%D0%BF%D1%96%D1%80%D0%B0%D0%BD%D1%82%D1%83%D1%80%D0%B0%20%D1%82%D0%B0%20%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B0%D0%BD%D1%82%D1%83%D1%80%D0%B0%D0%A0%D0%B0%D0%B7%D0%BE%D0%B2%D1%96%20%D1%80%D0%B0%D0%B4%D0%B8/2025%D0%94%D0%B8%D1%81_%D0%9B%D0%B5%D0%B2%D0%B8%D1%86%D1%8C%D0%BA%D0%B8%D0%B9_%D0%BE%D1%81%D1%82.pdf</a>	143 (14) 0.35 %
8	<a href="http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/uk/publish/article/100768">http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/uk/publish/article/100768</a>	135 (7) 0.33 %
9	<a href="https://docs.dtkr.ua/download/pdf/1023.3485.35">https://docs.dtkr.ua/download/pdf/1023.3485.35</a>	126 (11) 0.31 %
10	<a href="https://infobox.prozorro.org/articles/monitoring-zakupivel-rizik-indikatora-ta-naychastishi-porushennya-viyavleni-dasu">https://infobox.prozorro.org/articles/monitoring-zakupivel-rizik-indikatora-ta-naychastishi-porushennya-viyavleni-dasu</a>	115 (6) 0.28 %
11	<a href="http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-%D1%80">http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-%D1%80</a>	90 (4) 0.22 %
12	<a href="https://mof.gov.ua/storage/files/3___%D0%9F%D1%80%D0%BE%D0%B5%D0%BA%D1%82_%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%97_%D0%A1%D0%A3%D0%94%D0%A4.docx">https://mof.gov.ua/storage/files/3___%D0%9F%D1%80%D0%BE%D0%B5%D0%BA%D1%82_%D0%A1%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D1%96%D1%97_%D0%A1%D0%A3%D0%94%D0%A4.docx</a>	82 (4) 0.20 %
13	<a href="https://learn.ztu.edu.ua/mod/resource/view.php?id=117639">https://learn.ztu.edu.ua/mod/resource/view.php?id=117639</a>	79 (6) 0.19 %
14	<a href="http://despro.org.ua/upload/pcmethod.pdf">http://despro.org.ua/upload/pcmethod.pdf</a>	77 (11) 0.19 %
15	<a href="https://v.dn.otg.dp.gov.ua/storage/app/sites/31/uploaded-files/do-pasportiv-byudzhetnikh-program-vid-05-grudnya-161.pdf">https://v.dn.otg.dp.gov.ua/storage/app/sites/31/uploaded-files/do-pasportiv-byudzhetnikh-program-vid-05-grudnya-161.pdf</a>	71 (9) 0.17 %
16	<a href="https://document.vobu.ua/doc/21764">https://document.vobu.ua/doc/21764</a>	70 (5) 0.17 %
17	<a href="https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2018/04/PFC-Legislation-Analysis_ukr.pdf">https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2018/04/PFC-Legislation-Analysis_ukr.pdf</a>	69 (4) 0.17 %
18	<a href="https://zakon.rada.gov.ua/go/v0793201-17">https://zakon.rada.gov.ua/go/v0793201-17</a>	60 (7) 0.15 %
19	<a href="https://journal.udau.edu.ua/assets/files/100.2/37.pdf">https://journal.udau.edu.ua/assets/files/100.2/37.pdf</a>	44 (1) 0.11 %

20	<a href="http://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/12/dis_pihotskyi.pdf">http://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/12/dis_pihotskyi.pdf</a>	43 (6) 0.11 %
21	<a href="https://ztu.edu.ua/ua/science/files/onelife/vysnovok_Psyota.pdf">https://ztu.edu.ua/ua/science/files/onelife/vysnovok_Psyota.pdf</a>	41 (3) 0.10 %
22	<a href="https://polissiauniver.edu.ua/%D1%81%D0%B0%D0%B2%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE-%D1%80%D0%BE%D0%BC%D0%B0%D0%BD-%D0%BE%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%87/">https://polissiauniver.edu.ua/%D1%81%D0%B0%D0%B2%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE-%D1%80%D0%BE%D0%BC%D0%B0%D0%BD-%D0%BE%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%87/</a>	41 (4) 0.10 %
23	<a href="https://vdn.otg.dp.gov.ua/storage/app/sites/31/uploaded-files/do-pasportiv-byudzhetnikh-program-vid-18-131.pdf">https://vdn.otg.dp.gov.ua/storage/app/sites/31/uploaded-files/do-pasportiv-byudzhetnikh-program-vid-18-131.pdf</a>	38 (5) 0.09 %
24	<a href="https://zakon.rada.gov.ua/go/v0781201-20">https://zakon.rada.gov.ua/go/v0781201-20</a>	36 (1) 0.09 %
25	<a href="http://instzak.rada.gov.ua/uploads/documents/31661.pdf">http://instzak.rada.gov.ua/uploads/documents/31661.pdf</a>	36 (5) 0.09 %
26	<a href="http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1114/Kuryshko.pdf?sequence=1">http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/1114/Kuryshko.pdf?sequence=1</a>	36 (3) 0.09 %
27	<a href="http://www.frgn.mk.ua/wp-content/uploads/2018/11/Dod5PCM.docx">http://www.frgn.mk.ua/wp-content/uploads/2018/11/Dod5PCM.docx</a>	36 (5) 0.09 %
28	<a href="https://chtyvo.org.ua/authors/Azarov_Mykola_Yanovych/Upravlinnia_derzhavnym_biudzhetom_Ukrainy_Chastyina_1.doc">https://chtyvo.org.ua/authors/Azarov_Mykola_Yanovych/Upravlinnia_derzhavnym_biudzhetom_Ukrainy_Chastyina_1.doc</a>	34 (3) 0.08 %
29	<a href="http://www.kntu.kr.ua/doc/Proceedings%20Scientific%20Notes_19.pdf">http://www.kntu.kr.ua/doc/Proceedings%20Scientific%20Notes_19.pdf</a>	32 (3) 0.08 %
30	<a href="https://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/04/dis_ivaskevich.pdf">https://www.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/04/dis_ivaskevich.pdf</a>	32 (4) 0.08 %
31	<a href="https://www.hneu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/11/Shevchenko-I.O.-Disertaciya-Vchena-rada-D-64.055.02-2018.pdf">https://www.hneu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/11/Shevchenko-I.O.-Disertaciya-Vchena-rada-D-64.055.02-2018.pdf</a>	29 (4) 0.07 %
32	<a href="http://repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/21810/1/5%D0%A8%D0%B5%D0%B2%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE_%D1%82%D0%B5%D0%B7%D0%B8.pdf">http://repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/21810/1/5%D0%A8%D0%B5%D0%B2%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE_%D1%82%D0%B5%D0%B7%D0%B8.pdf</a>	28 (2) 0.07 %
33	<a href="https://polissiauniver.edu.ua/%D0%BA%D1%83%D1%80%D0%BE%D0%B2%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0-%D0%BD%D0%B0%D1%82%D0%B0%D0%BB%D1%96%D1%8F-%D0%BE%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%80%D1%96%D0%B2%D0%BD%D0%B0/">https://polissiauniver.edu.ua/%D0%BA%D1%83%D1%80%D0%BE%D0%B2%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0-%D0%BD%D0%B0%D1%82%D0%B0%D0%BB%D1%96%D1%8F-%D0%BE%D0%BB%D0%B5%D0%BA%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D1%80%D1%96%D0%B2%D0%BD%D0%B0/</a>	26 (3) 0.06 %
34	<a href="http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/123456789/5505/1/4949_IR.pdf">http://ir.nusta.edu.ua/bitstream/123456789/5505/1/4949_IR.pdf</a>	25 (2) 0.06 %
35	<a href="http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdily/Aspirantura/Rady/Spec_vchena_rada/Dysertacii/2016_05/Dombik_O_M_Dysertaciya.pdf">http://www.lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/pidrozdily/Aspirantura/Rady/Spec_vchena_rada/Dysertacii/2016_05/Dombik_O_M_Dysertaciya.pdf</a>	25 (1) 0.06 %
36	<a href="http://dspace.univer.kharkov.ua/bitstream/123456789/12547/2/%D0%A5%D0%BC%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D0%B2_%D0%94%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8C_%D0%BD%D0%B0%D0%B2%D1%87%20%D0%BF%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1_.pdf">http://dspace.univer.kharkov.ua/bitstream/123456789/12547/2/%D0%A5%D0%BC%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D0%B2_%D0%94%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9%20%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8C_%D0%BD%D0%B0%D0%B2%D1%87%20%D0%BF%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1_.pdf</a>	25 (1) 0.06 %
37	<a href="http://econom.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/03/Ekonomika_terytorialnykh_hromad_ta_RTSP_lektsii_2020.docx">http://econom.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/03/Ekonomika_terytorialnykh_hromad_ta_RTSP_lektsii_2020.docx</a>	24 (2) 0.06 %
38	<a href="https://mydisser.com/dfiles/05423243.doc">https://mydisser.com/dfiles/05423243.doc</a>	24 (1) 0.06 %
39	<a href="https://dspace.dsau.dp.ua/bitstream/123456789/8330/1/4.pdf">https://dspace.dsau.dp.ua/bitstream/123456789/8330/1/4.pdf</a>	23 (1) 0.06 %
40	<a href="https://revolution.allbest.ru/law/01329206_0.html">https://revolution.allbest.ru/law/01329206_0.html</a>	21 (3) 0.05 %
41	<a href="https://ur.knute.edu.ua/bitstreams/1374ee7e-9104-4043-9eea-ab687c66fc15/download">https://ur.knute.edu.ua/bitstreams/1374ee7e-9104-4043-9eea-ab687c66fc15/download</a>	19 (1) 0.05 %
42	<a href="https://westudents.com.ua/glavy/99443-54-zastosuvannya-programno-tslovogo-metodu-v-byudjetnomu-protses.html">https://westudents.com.ua/glavy/99443-54-zastosuvannya-programno-tslovogo-metodu-v-byudjetnomu-protses.html</a>	17 (2) 0.04 %

43	<a href="http://www.repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/14158/1/2016%20%D0%94%D1%96%D0%BA%D0%B0%D0%BD%D1%8C%20%D0%9B%20%D0%92%2C%20%D0%9A%D0%BE%D0%B6%D1%83%D1%88%D0%BA%D0%BE%20%D0%9E%20%D0%92%2C%20%D0%9B%D1%8F%D0%B4%D0%BE%D0%B2%D0%B0%20%D0%AE%20%D0%9E%2C%20%D0%94%D0%B5%D0%B9%D0%BD%D0%B5%D0%BA%D0%BE%20%D0%84%20%D0%92%2C%20%D0%9A%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BA.pdf">http://www.repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/14158/1/2016%20%D0%94%D1%96%D0%BA%D0%B0%D0%BD%D1%8C%20%D0%9B%20%D0%92%2C%20%D0%9A%D0%BE%D0%B6%D1%83%D1%88%D0%BA%D0%BE%20%D0%9E%20%D0%92%2C%20%D0%9B%D1%8F%D0%B4%D0%BE%D0%B2%D0%B0%20%D0%AE%20%D0%9E%2C%20%D0%94%D0%B5%D0%B9%D0%BD%D0%B5%D0%BA%D0%BE%20%D0%84%20%D0%92%2C%20%D0%9A%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BA.pdf</a>	16 (3) 0.04 %
44	<a href="https://buhgalter.com.ua/ru/dovidnik/byudzhetna-klasifikatsiya/timchasova-klasifikatsiya-vidatkiv-ta-kredituvannya-dlya-byudzhetiv/">https://buhgalter.com.ua/ru/dovidnik/byudzhetna-klasifikatsiya/timchasova-klasifikatsiya-vidatkiv-ta-kredituvannya-dlya-byudzhetiv/</a>	15 (2) 0.04 %
45	<a href="https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80/page3">https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80/page3</a>	15 (2) 0.04 %
46	<a href="http://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/Овсянников-Є.С.-Дисертація.pdf">http://www.nusta.edu.ua/wp-content/uploads/2016/11/Овсянников-Є.С.-Дисертація.pdf</a>	14 (1) 0.03 %
47	<a href="https://revolution.allbest.ru/law/00886381_0.html">https://revolution.allbest.ru/law/00886381_0.html</a>	13 (1) 0.03 %
48	<a href="https://www.grafiati.com/en/literature-selections/%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B0-%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE-%D0%B2%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D1%96%D1%88%D0%BD%D1%8C%D0%BE%D0%B3%D0%BE-%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE-%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E/">https://www.grafiati.com/en/literature-selections/%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B0-%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE-%D0%B2%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D1%96%D1%88%D0%BD%D1%8C%D0%BE%D0%B3%D0%BE-%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B3%D0%BE-%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8E/</a>	11 (1) 0.03 %
49	<a href="http://www.lsej.org.ua/3_2020/3_2020.pdf">http://www.lsej.org.ua/3_2020/3_2020.pdf</a>	11 (1) 0.03 %
50	<a href="https://zenodo.org/record/3687210/files/bortniak_73.pdf?download=1">https://zenodo.org/record/3687210/files/bortniak_73.pdf?download=1</a>	11 (1) 0.03 %
51	<a href="https://www.komplaens-audit.top/stat-komplaens-audit/obov-yazkovij-audit.html">https://www.komplaens-audit.top/stat-komplaens-audit/obov-yazkovij-audit.html</a>	10 (2) 0.02 %
52	<a href="https://studfile.net/preview/9239691/">https://studfile.net/preview/9239691/</a>	10 (1) 0.02 %
53	<a href="http://ief.org.ua/wp-content/uploads/2016/04/Dis_Bilousova.pdf">http://ief.org.ua/wp-content/uploads/2016/04/Dis_Bilousova.pdf</a>	9 (1) 0.02 %
54	<a href="http://7000.kiev.ua/?s=card/31441">http://7000.kiev.ua/?s=card/31441</a>	9 (1) 0.02 %
55	<a href="https://nuczu.edu.ua/images/topmenu/science/spetsializovani-vcheni-rady/vsnSerhienko.pdf">https://nuczu.edu.ua/images/topmenu/science/spetsializovani-vcheni-rady/vsnSerhienko.pdf</a>	8 (1) 0.02 %
56	<a href="https://www.olza.com.ua/news/223">https://www.olza.com.ua/news/223</a>	7 (1) 0.02 %
57	<a href="http://chortkivrr.gov.ua/1199">http://chortkivrr.gov.ua/1199</a>	7 (1) 0.02 %
58	<a href="http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/34552/1/%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA%20%D0%B7%20%D0%94%D0%A4%D0%9A.pdf">http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/34552/1/%D0%9F%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA%20%D0%B7%20%D0%94%D0%A4%D0%9A.pdf</a>	6 (1) 0.01 %
59	<a href="https://www.hneu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/11/Vladimirova-N.P.-Disertaciya-Vchenna-rada-D-64.055.02-2017.pdf">https://www.hneu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/11/Vladimirova-N.P.-Disertaciya-Vchenna-rada-D-64.055.02-2017.pdf</a>	6 (1) 0.01 %
60	<a href="https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/98e68fd3-e575-4636-9cbd-44a3e6639e81/content">https://ekmair.ukma.edu.ua/server/api/core/bitstreams/98e68fd3-e575-4636-9cbd-44a3e6639e81/content</a>	5 (1) 0.01 %

### Список принятых фрагментів (немає принятих фрагментів)

ПОРЯДКОВИЙ НОМЕР	ЗМІСТ	КІЛЬКІСТЬ ОДНАКОВИХ СЛІВ (ФРАГМЕНТІВ)
------------------	-------	---------------------------------------