

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-2\(58\)-3-11](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2024-2(58)-3-11)
УДК 657.6

С.В. Бардаш, д.е.н., проф.
Державний податковий університет
С.В. Свірко, д.е.н., д.держ.упр., проф.
Державний університет «Житомирська політехніка»

Ефективність державного фінансового контролю: підходи до оцінювання та умови підвищення

Нерозв'язаність проблем розвитку державного фінансового контролю (ДФК) уповільнює позитивний вплив на соціально-економічний розвиток країни. В умовах воєнного стану та дефіциту фінансових ресурсів бездоганий державний фінансовий контроль набуває ознак одного з головних гарантів ефективного та прозорого використання міжнародної фінансової допомоги. Ефективність ДФК стає головним індикатором ефективного управління державними фінансами. В статті досліджуються підходи до оцінки ефективності ДФК. Встановлено, що зниження обсягу фінансових порушень залежить від групи факторів: ефективності контрольного заходу, ефективності діяльності органу державного фінансового контролю; якості доказової бази, яка має бути фактором незворотної дії у питаннях відшкодування завданої державі матеріальної шкоди; повноти реалізації рекомендацій щодо усунення встановлених порушень та запобігання їх виникненню у майбутньому; рівня професійної компетентності керівників суб'єктів державного сектору з питань реалізації контрольних повноважень. Визначено, що бажана ефективність ДФК залежить від якості його нормативно-правового, методологічного та праксеологічного забезпечення. Досягнення суттєвого впливу на показники державного сектору національної економіки може також відбуватися завдяки підвищенню кваліфікації керівників суб'єктів державного сектору.

Ключові слова: державний фінансовий контроль; ефективність державного фінансового контролю; фінансові порушення; фінансова дисципліна; управління державними фінансами; державне управління; професійна компетентність державного службовця; підвищення кваліфікації.

Актуальність теми. На сьогодні Україна знаходиться на порозі суттєвих змін усіх аспектів існування країни: політичного, соціально-економічного, правового. Означені зміни є результатом свідомого обрання вектора розвитку: бути демократичною, соціально- та екологоорієнтованою правовою державою, яка дотримується високих стандартів, діючих у провідних країнах світу. На означеному шляху вже започаткована та успішно реалізується низка стратегій, основними з яких є стратегії реформування систем державного управління, управління державними фінансами та модернізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі [1–3].

Успішна реалізація означених стратегій набуває неабиякого значення в умовах воєнного стану та ведення бойових дій проти РФ – найбільшого порушника всіх міждержавних угод та норм співіснування у демократичному світі.

Реалізація означених стратегій, а також вимог щодо вступу до НАТО і ЄС важлива й тому, що Україна як ніколи потребує відчутної фінансової допомоги, пролонгація якої може бути досягнута за умов беззаперечної транспарентності процедур її використання.

Досягнення означеної характеристики можливе за умов реалізації заходів згаданих стратегій, а також визначення та проведення доцільних заходів з удосконалення державного фінансового контролю.

Наразі інформація звітів Рахункової палати України (надалі – РП України) та Державної аудиторської служби України (надалі – ДАС України) свідчить про загальну тенденцію щодо збільшення обсягів встановлених фінансових порушень при зменшенні кількості перевірених суб'єктів державного сектору (наприклад, у 2010 р. встановлено фінансових порушень РП України в обсязі 52 млрд грн, ДАС України – 36,2 млрд грн; у 2020 р. РП України – 26,3 млрд грн, ДАС України – 154,5 млрд грн; 2022 р. РП України – 58,6 млрд грн, 2023 р. ДАС України – 211 млрд грн [4–6]). З одного боку, такі показники свідчать про ефективність контрольних заходів, з іншого – формується переконаність у тому, що такі контрольні заходи жодним чином не сприяють мінімізації кількості фінансових порушень у майбутньому, зменшенню завданих збитків державі, як наслідок, виникають передумови для припущення щодо існування певних кадрових проблем системи державного управління, адже суттєве збільшення обсягу фінансових порушень є наслідком браку професійної компетентності, низької правосвідомості та неналежної фінансової дисципліни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Переважна більшість досліджень, присвячених розв'язанню проблем державного фінансового контролю, присвячена пошуку шляхів удосконалення його видів, – податкового та митного контролю [7–15].

В окремих публікаціях викладено підходи щодо визначення їх ефективності, адже якщо діяльність суб'єкта (органу) неефективна, таку діяльність слід призупинити, або суттєво змінювати. В частині вивчення питань безпосередньо державного фінансового контролю, здійснюваного РП України та ДАС України, а також визначення впливу їх діяльності на національну економіку, останнім часом досліджень майже не проводиться. Водночас варто згадати таких дослідників, як М.Білуха, В.Симоненко, О.Шевчук, Б.Усач, М.Коцупатрий, Є.Калюга, І.Дрозд, Н.Рубан, Л.Дікань, І.Стефанюк, І.Басанцов, І.Стефанюк, Н.Виговська, Ю.Слободяник, які за доби незалежної України розбудовували наукове підґрунтя становлення ДФК та визначали шляхи його удосконалення, у т. ч. оцінки його ефективності.

За результатами ознайомлення з публікаціями [7–15], а також окремими публікаціями, що присвячені безпосередньо визначенню актуальних проблем ДФК та пошуку їх розв'язання [14–17], на основі врахування внеску вітчизняних науковців, які своїми дослідженнями формували наукові підвалини розбудови ДФК в Україні, слід визнати, що існує низка й досі не розв'язаних проблем, які уповільнюють модернізацію ДФК.

Метою статті є визначення достатності умов для визначення ефективності державного фінансового контролю та формулювання пропозицій щодо її зростання.

Викладення основного матеріалу. Для пролонгації фінансової допомоги урядів країн-партнерів, а також міжнародних фінансових організацій, відчутного прискорення процедури вступу до ЄС та НАТО законодавчій і виконавчій гілкам державної влади України слід змінити ставлення до ДФК та розробити програму заходів щодо його модернізації. Означений запит пов'язаний з тим, що, наприклад, такі стратегічні цілі системи управління державними фінансами, як дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі, підвищення ефективності розподілу ресурсів на рівні формування державної політики, забезпечення ефективного виконання державного та місцевих бюджетів, підвищення рівня прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами [2], так і залишаються бажаними орієнтирами, якщо систему управління державними фінансами не забезпечити достовірною інформацією, продуцентами якої є система бухгалтерського обліку в державному секторі та система ДФК. Відповідно, змін не буде й без належної модернізації означених систем. Визначення загальних підстав для відповідних змін та їх змісту частково викладено у публікації [18].

Парламент та Уряд України, починаючи з 2000 р., ухвалили багато нормативно-правових актів для того, щоб удосконалити систему державного управління, створити сучасні умови для розвитку національної економіки, у т. ч. її державного сектору, однак відчутних якісних змін у частині державного фінансового контролю як функції державного управління не було досягнуто.

Доказами означеної тези є те, що:

- РП України з 2012 р. знаходиться в так званій зоні турбулентності (латентний вплив на діяльність, призначення на посаду очільника за політичною квотою, затримки в оновленні складу, обрання членами РП України осіб без належного фахового досвіду), що негативно впливає на її діяльність;

- ДАС України (Державна контрольно-ревізійна служба, Державна фінансова інспекція, Державна аудиторська служба, Офіс фінансового контролю, Державна аудиторська служба) неодноразово змінювала назву, реформувала структуру, змінювала очільників, проте такі дії наразі не сприяли очікуваному її перетворенню в сучасний європейський орган державного фінансового контролю виконавчої гілки влади.

Підтвердження наведених тверджень можна знайти у докторських дисертаціях І.Дрозд, І.Басанцова, Н.Виговської, Ю.Слободяник, а також інших дослідників, що були присвячені визначенню стану державного контролю в Україні, встановленню причин та розробці пропозиції щодо його удосконалення.

Ще одним фактом незрозумілого ставлення державної влади є запровадження урядом з осені 2014 р. мораторію на перевірки діяльності всіх суб'єктів підприємницької діяльності, крім перевірок, що проводилися Державною фінансовою інспекцією (тепер – ДАС України) та Державною фіскальною службою України (тепер – Державною податковою службою України).

Слід нагадати, що державне або публічне управління є видом діяльності держави, зміст якої полягає в здійсненні управлінського організуючого впливу шляхом використання повноважень виконавчої влади через організацію виконання законів, здійснення управлінських функцій з метою комплексного соціально-економічного та культурного розвитку держави, тому замість того, щоб модернізувати, оптимізувати державний контроль, державна влада вирішила ввести мораторій на контрольні заходи.

Наведена ситуація з впровадженням мораторієм надає підстав висловити припущення, що державна влада не до кінця розуміє головну місію державного контролю, яка розкривається через його основну і, мабуть, єдину функцію – інформаційну – забезпечення центру прийняття управлінських рішень інформацією про стан або зміни в об'єкті управління. Така інформація є цінною як для визначення тенденцій та коригування прогнозів щодо параметрів об'єкта управління (аналітична компонента), так й для оцінки дій осіб, які мають реалізовувати через оперативний вплив стратегію змін (організаційна та виховна компоненти). Без такої інформації ефективно управляти неможливо.

Отже, трансформація змістуДФК, у якій у тій або іншій мірі беруть участь РП України та ДАС України, відбувається вже протягом останніх 20 років, однак переконливих підстав стверджувати, що проведені контрольні заходи постійно позитивно впливають на управління державними фінансами та державним майном, немає. Адже, наприклад, у 2022 р. в Україні (на 31 році існування незалежної України) існувало понад 85 суб'єктів управління об'єктами державної власності, яким підпорядковано більше ніж 3 000 державних підприємств, більшість з яких (від 60 до 66 %) не здійснювали господарської діяльності. З тих, що працювали, значна кількість державних підприємств є збитковими [19].

Ті недоліки, що виявляються з року в рік у питаннях дотримання фінансової дисципліни, законного, ефективного витрачання бюджетних коштів та використання державного майна, які висвітлювалися в окремих публікаціях, у т. ч. у статті [4], а також у звітності РП України та ДАС України, мають місце й дотепер. Так, наприклад:

- згідно з офіційними даними ДАС України за січень – грудень 2023 р. загальна сума виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, становить майже 211,0 млрд грн (понад 99,8 млрд грн за аналогічний період минулого року), з них коштів бюджетів усіх рівнів та бюджетних установ – близько 43,1 млрд грн (близько 7,5 млрд грн за аналогічний період минулого року). Вказані показники були отримані за результатами проведення 713 ревізій та 395 перевірок закупівель, під час яких перевірено понад 1 тис. підприємств, установ і організацій [5];

- у 2022 р. аудиторів РП України виявили порушень і недоліків під час управління публічними фінансами на загальну суму 58,6 млрд грн, з яких: 1 млрд грн – порушення, допущені при плануванні публічних фінансів; 45,9 млрд грн – порушення та недоліки при адмініструванні дохідної частини державного бюджету; 11,7 млрд грн – порушення законодавства, а також неефективне управління публічними фінансами і майном та їх неефективне використання [6]. Обсяг перевірених РП України у 2022 р. коштів Державного бюджету України склав 351,3 млрд грн, або 23,4 % від обсягу видатків (1 трлн 499,4 млрд грн). За умови та можливості 100 % перевірки видатків Державного бюджету України на 2022 р. обсяг виявлених порушень і недоліків під час управління публічними фінансами міг би дорівнювати 250,1 млрд грн, або майже 17 % від загального обсягу всіх видатків Державного бюджету України на 2022 р.

Отже, кожний з органівДФК встановлює порушення, що корелюється з одним з елементів його мети, однак це не забезпечує дотримання законодавства, у т. ч. фінансової дисципліни, адже обсяг порушень зростає. Ба більше, лише частина завданої шкоди відшкодовується. За проведеними розрахунками рівень відшкодування завданих збитків, наприклад, з 1997 по 2018 р. знаходився в межах лише 24–43 %.

Наведене свідчить, що слід нарешті відмовитися від помилково встановленої загальної метиДФК та здійснити її коригування зі встановлення порушень на надання економіко-правової характеристики дотримання норм економічних відносин (у т. ч. фінансових) завдяки здійсненню моніторингу за досягненням цільових орієнтирів і перевірки дотримання обмежуючих параметрів об'єктів управління. Сприйняття означеної метиДФК обумовить й корекцію як завдань, методології, так і всієї філософії державного контролю.

Наразі на тлі наведених показників діяльності органівДФК питання його ефективності начебто втрачає актуальність, адже чим більше обсяг виявлених порушень, тим більш вражаючим є ефект, а отже й ефективність. Однак це питання має свої особливості, врахувати які не так просто, як здається. Вартим уваги має бути й той факт, що існують певні розбіжності в її визначенні (це меншою мірою стосується питань ефективності діяльності органів контролю та ефективності окремого контрольного заходу). Огляд останніх наукових публікацій доводить, що на окрему увагу заслуговують пропозиції щодо визначення ефективностіДФК, викладені у монографії [16].

Так на думку автора монографії [15]: «ефективність та якість системиДФК – поняття багатопланові, тому правомірно вести мову про ефективність і якістьДФК як такого;ДФК на макро-, мезо- і мікрорівнях; загальнодержавного і муніципального, зовнішнього і внутрішнього, незалежного відомчогоДФК; його окремих органів; бюджетного, податкового, митного, валютного, інвестиційного, антимонопольного контролю, контролю грошового обігу, державних запозичень, ціноутворення, підприємницької діяльності, функціонування професійних учасників фінансового ринку, у сфері протидії відмиванню брудних грошей і системи загалом, ефективність етапівДФК» [15, с. 201–202].

З урахуванням зазначеного автором монографії [15] пропонується визначати ефективність та якість:

- системиДФК шляхом визначення: ефективності та якостіДФК (критерії: результативність, дієвість, економічність), ефективності і якості роботи контролюючих органів (критерії: результативність, дієвість, економічність), ефективності і якості діяльності контролюючих органів за контрольним заходом (критерії: результативність, дієвість, економічність, адекватність контрольних дій нормативам витрат часу на проведення контрольного заходу), ефективності і якості системиДФК загалом (критерії: результативність, дієвість, економічність функціонування системи, її адекватність соціальним потребам, її відповідність чинному законодавству, обґрунтованість розподілу повноважень між суб'єктамиДФК, ступінь координації їх зусиль, повнота виконання цілей і завдань за окремими різновидамиДФК, рівень

кадрового потенціалу контролюючих органів, адекватність витрат на функціонування системи, рівень інформатизації органів ДФК) за низкою показників [15, с. 203];

- етапів ДФК [15, с. 210];
- податкового, митного та валютного контролю [15, с. 227].

З переважною більшістю тверджень автора монографії [15] можна погодитись, однак варто звернути увагу на те, що, визначаючи ефективність і якість ДФК шляхом визначення ефективності та якості ДФК, ефективності і якості роботи контролюючих органів, ефективності і якості діяльності контролюючих органів за контрольним заходом, мабуть, недоцільно додавати ще визначення ефективності і якості системи ДФК загалом, адже якщо ціле, або систему характеризують її елементи, тоді додавати до загальної характеристики цілого додаткову характеристику загального не слід.

Однак найбільш дискусійним питанням є сама пропозиція оцінювати ефективність системи ДФК загалом, адже, на думку автора монографії [15], системою державного фінансового контролю «слід вважати цілісну, взаємопов'язану і взаємозумовлену, ієрархічну та динамічну сукупність моделей, видів, функцій, принципів, цілей, завдань, предметів, суб'єктів, об'єктів, етапів, форм, методів і засобів забезпечення ДФК ...» [15, с. 232], адже деталізований опис такої системи в жодній науковій публікації не зустрічається. Цей підхід можна спростити і розглянути зміст системи через підсистеми, однак навіть за такого підходу складно уявити підсистеми, наприклад, предметів, форм, методів тощо.

Мабуть, це зробити складно ще й тому, що навіть в останніх монографічних дослідженнях зустрічаються твердження, що: «Враховуючи специфіку перевірок, здійснюваних різними контролюючими органами, застосовувані ними методи і прийоми перевірки можна умовно поділити на уніфіковані та специфічні. Уніфіковані методи перевірки: аналіз фінансового стану; аналіз показників фінансової звітності; перевірка даних бухгалтерського обліку підконтрольного суб'єкта; документальна перевірка; зіставлення; функціональний аналіз; економічний аналіз; перевірка дотримання законодавчих та нормативних актів. Специфічними методами, залежно від специфіки роботи контролюючого органу, можна вважати: прийоми перевірки ефективності використання коштів; ... перевірку тендерних процедур ... ; ; специфічні прийоми, застосовувані щодо перевірки дотримання підконтрольним суб'єктом правил трансфертного ціноутворення; ... ; перевірку ефективності систем внутрішнього контролю підконтрольного суб'єкта» [16, с. 23].

Також не сприяють побудові підсистеми методів твердження, згідно з якими: «Усі методи фінансового контролю конкретизуються в методиках, ... [16, с. 23] Методика фінансового контролю – сукупність технічних (методичних) прийомів контролю ...» [16, с. 24] (всі підкреслювання зроблені авторами статті).

Наведена ситуація свідчить, що навіть у базових питаннях теорії ДФК існують прогалини, які у т. ч. пов'язані з недоліками законодавчої бази.

Так згідно з Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», ДФК забезпечується ДАС України через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі. Особливої уваги вимагають щонайменше два факти: 1) в законі [20] не розкрито зміст перевірок та моніторингу закупівель; 2) державний фінансовий аудит поширюється на комунальне майно та інші активи держави, що за визначенням не має жодного відношення до державних фінансів.

Певні прогалини є й у Законі України «Про Рахункову палату» [21], адже частиною 2 статті 4 Закону [21] передбачено, що: «Державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення ... , експертизи, аналізу та інших контрольних заходів» (підкреслено авторами статті).

Наразі в жодній докторській дисертації, присвяченій удосконаленню системи наукових знань з ДФК, не можливо знайти обґрунтування визнання експертизи, аналізу та інших контрольних заходів методами контролю. Ба більше, важко визначити ефективність «інших контрольних заходів».

На нашу думку, варто ще раз повернутися до фундаментальних наукових розробок або таких публікацій, як [22; 23] та з урахуванням результатів конструктивного критичного аналізу здійснити уточнення та необхідні доповнення до законів [20; 21].

Повертаючись до питання ефективності ДФК, вважаємо, що:

1. Ефективність контролю є одним з найважливіших та найскладніших питань досліджуваної проблематики, складність якого полягає у визначенні та співвідношенні таких понять, як «ефект», «ефективність», «якість» та «оптимальність» контролю;

2. Ефективність контролю – це здатність, якою наділений суб'єкт контролю та який може раціонально виконувати контрольні дії (процедури), зміст та наслідки яких будуть обумовлювати досягнення мети контрольного заходу. Сформоване тлумачення сутності ефективності контролю свідчить, що ефект залежить від ефективності, адже якщо суб'єкт контролю нездатний раціонально, правильно, оперативного виконати контрольні дії, імовірність одержання ефекту наблизиться до нульового значення;

3. Ефективність контролю формує ефект контролю, який безумовно є інформаційним та додатково може бути соціально-виховним, організаційним та економічним;

4. Сьогодні ефективність ДФК визначається за результатами оцінки: показників (результатів) контрольного заходу; результатів діяльності суб'єктів контролю з врахуванням показника витрат на утримання органу контролю та на окремий контрольний захід; загальних результатів функціонування усіх органів ДФК;

5. Одним з найважливіших показників ефективності ДФК є вартісний показник ефективного функціонування системи державного управління (зменшення обсягу коштів на утримання системи при зростанні показників розвитку).

Отже, враховуючи результати попередніх досліджень, у т. ч. викладених у публікаціях [24, 25], а також те, що ефективність може та повинна визначатися відносно: окремого контрольного заходу; діяльності окремого підрозділу або загалом органу ДФК; функціонування усіх органів ДФК як обов'язкової складової системи управління державними фінансами – останній може бути визнаний ефективним на державному рівні лише за наявності умов, коли:

- 1) окремі, а також вся сукупність контрольних заходів, проведених протягом року органом ДФК, визнані ефективними;
- 2) діяльність органів ДФК визнана ефективною;
- 3) частка бюджетних коштів, що використані ефективно, за призначенням та економно у звітному році зросла порівняно з попереднім роком.

В основу розрахунку ефективності контролю має бути покладено базову модель – відношення результату (контрольного заходу / діяльності органу ДФК / функціонування усіх органів ДФК) у натуральному або вартісному виразі до витрат часу та/або грошових коштів:

- 1) на контрольний захід;
- 2) на утримання підрозділу органу ДФК, що безпосередньо проводить контрольні заходи (для оцінки ефективності діяльності територіальних підрозділів);
- 3) на утримання органу ДФК та всіх органів ДФК (для оцінки ефективності всіх органів ДФК).

Важливою передумовою оцінювання ефективності окремого контрольного заходу, а також діяльності як окремого підрозділу органу ДФК, так і органу ДФК загалом на предмет ефективності є ідентифікація якісних характеристик – дотримання принципів ДФК, у т. ч. планування та проведення, вимог, визначених методиками проведення контрольних заходів, а також процедур встановлення та оформлення результатів окремого контрольного заходу / діяльності підрозділу / органу ДФК.

Водночас питання ефективності або неефективності ДФК з позиції національної економіки має й інший бік, адже великий обсяг фінансових порушень також переконливо доводить, що питання фінансової дисципліни знаходяться на неналежному рівні. Однак це питання не лише фінансової дисципліни державних службовців, це й питання рівня їх компетенції у частині підбору та розстановки кадрів, а також ефективного управління бюджетними коштами, у т. ч. їх використання керівниками суб'єктів державного сектору.

Наразі до переліку причин ситуації, що скалась в частині неефективного використання державних фінансів, варто зарахувати:

- 1) незавершеність реформування системи управління державними фінансами;
- 2) незавершеність модернізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі;
- 3) відсутність стратегії модернізації системи ДФК;
- 4) незавершеність розбудови внутрішнього аудиту діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- 5) низький рівень компетентності переважної більшості керівників суб'єктів державного сектору національної економіки у питаннях побудови системи внутрішнього контролю, а також ідентифікації та управління ризиками, що, наприклад, постійно зазначається у звітах РП України;
- 6) брак сучасних знань та практичних навичок щодо інновацій в управлінні суб'єктами державного сектору національної економіки.

Особливу увагу слід звернути на причини 5–6, адже саме вони пов'язані з існуванням великої частки збиткових державних підприємств та фактів фінансових порушень.

Усунути або розв'язати означені причини можна шляхом:

- посилення вимог до професійної компетентності керівників суб'єктів державного сектору та керівників їх структурних підрозділів;
- посилення відповідальності осіб, які причетні до появи встановлених фінансових порушень;
- періодичного проведення підвищення кваліфікації.

Зазначені заходи можна реалізовувати одночасно, проте саме організація підвищення кваліфікації керівників суб'єктів державного сектору та керівників їх структурних підрозділів може вже тепер забезпечити одержання позитивних зрушень як менеджмент суб'єктів державного сектору.

Наразі Стратегією реформування державного управління України на 2022–2025 р. [1] передбачається забезпечення розроблення та впровадження програм підвищення кваліфікації державних службовців з питань проектного менеджменту, стратегічного планування, управління та європейської інтеграції, однак,

на нашу думку, сучасним державним управлінням бракує знань з налагодження систем внутрішнього контролю, управління ризиками, внутрішнього фінансового аудиту.

Результати досліджень, викладені у монографії [26], свідчать, що згідно з п. 6 Положення [27] учасники професійного навчання можуть реалізовувати своє право на професійне навчання за допомогою, зокрема, *підвищення кваліфікації* (набуття учасниками професійного навчання нових та/або вдосконалення раніше набутих компетентностей у межах професійної діяльності або галузі знань) та *стажування* (набуття учасниками професійного навчання практичного досвіду виконання завдань та обов'язків у професійній діяльності або галузі знань).

Таке підвищення кваліфікації може здійснюватися:

- більш індивідуалізовано, що відповідає конкретним потребам у навчанні та може змінюватися залежно від категорії слухачів, їх освіти та досвіду роботи, посадових вимог;
- на підставі формування національних моделей компетенції державних службовців з метою своєчасного виявлення браку знань / навичок та подальшої організації підвищення кваліфікації для заповнення ідентифікованих прогалин;
- з наданням можливості вибору програм підвищення кваліфікації державних службовців;
- за взаємодії не тільки органів державного управління та службовців, а й університетів та відокремлених центрів підвищення кваліфікації;
- з використанням навчальних курсів та семінарів для вперше прийнятих на державну службу, а також програм суміжних видів діяльності та навчання для службовців, що входять до кадрового резерву на заміщення керівних посад;
- з орієнтацією на безперервність навчання та використання модульних програм підвищення кваліфікації;
- з використанням програм професійного розвитку державних службовців, які мають єдиний стандарт, наприклад, програми МРА (*Master of Public Administration*).

З урахуванням означених причин, а також особливостей проведення підвищення кваліфікації керівників суб'єктів державного сектору та керівників їх структурних підрозділів, його зміст має бути спрямований на набуття теоретичних знань та формування практичних навичок з:

- 1) фінансового менеджменту;
- 2) ризик-менеджменту;
- 3) організації системи внутрішнього контролю;
- 4) внутрішнього аудиту суб'єктів державного сектору;
- 5) організації матеріальної відповідальності;
- 6) аналізу фінансової звітності та прогнозування змін.

В умовах дії воєнного стану та зайнятості керівного складу суб'єктів державного сектору національної економіки підвищення його кваліфікації може проводитись індивідуально або для малих фокус-груп, сформованих за галузевою ознакою функціонування суб'єктів державного сектору.

Отже, дистанційне навчання як форма підвищення кваліфікації керівників суб'єктів державного сектору та керівників їх структурних підрозділів може бути проведено у вигляді вебінарів, онлайн-курсів, контент яких має бути спрямований на формування необхідних компетентностей з того чи іншого аспекту їх професійної діяльності.

Реалізація викладених пропозицій може суттєво вплинути на зниження обсягу фінансових порушень та покращання операційного управління бюджетними коштами та державним майном.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами проведеного дослідження встановлено:

1. В умовах дії воєнного стану, відсутнього браку фінансування функцій держави та очікуваного відновлення національної економіки, за відсутньої фінансової допомоги країн-партнерів Президенту України варто звернути увагу на стан ДФК, адже його сучасний стан є наслідком впливу безпосередньо законодавчої та виконавчої гілок влади;

2. За умов зростання обсягів фінансових порушень у фінансовій системі України доцільно ініціювати комплексне дослідження питань доцільності та способів модернізації ДФК;

3. В основу оцінки стану ДФК та визначення перспектив його удосконалення мають бути покладені сформульовані підходи до оцінки ефективності ДФК;

4. Очікувані зрушення від існуючого та у подальшому модернізованого ДФК безпосередньо залежатимуть від реформування державного управління та набуття державними управліннями не лише сучасних комунікативних навичок, а й сучасних компетенцій з питань управління фінансами, організації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту задля забезпечення ефективного використання бюджетних коштів та фахового реагування на результати проведених контрольних заходів органами ДФК.

Перспективи подальших досліджень полягатимуть у розв'язанні проблем ефективності ДФК та удосконалення його нормативно-правового, методологічного та праксеологічного забезпечення.

Список використаної літератури:

1. Стратегія реформування державного управління України на 2022–2025 роки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 21 липня 2021 р. № 831-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://par.in.ua/contents/onovlennia-statehii-reformuvannia-derzhavnoho-upravlinnia-do-2025-roku>.
2. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 рр. : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-shvalennya-strategiyi-reformuvannya-sistemi-upravlinnya-derzhavnimi-finansami-na-20222025-roki-ta-planu-zahodiv-z-yiyi-realizaciyi-i291221-1805>.
3. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>.
4. *Bardash S.* Improvement of State Financial Control: Praxeological Approach / *S. Bardash* // *Oblik i finansi*. – 2022. – № 3 (97). – Р. 38–45. DOI: 10.33146/2307-9878-2022-3(97)-38-45.
5. Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень–грудень 2023 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/3517>.
6. Звіт Рахункової палати за 2022 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=1530>.
7. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення : монографія / *Є.В. Мних та ін.*; за ред. *Є.В. Мниха*. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416 с.
8. *Тимрієнко І.Ю.* Оцінка ефективності митного контролю в умовах інтеграції України до ЄС / *І.Ю. Тимрієнко, О.А. Стецюк, В.А. Сомик* // *Приазовський економічний вісник*. – 2019. – Вип. 2 (13). – С. 381–387 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://rev.kpu.zp.ua/journals/2019/2_13_uk/65.pdf.
9. *Костишин Ю.С.* Науково-методичний підхід до оцінювання ефективності митного контролю в системі фінансової безпеки / *Ю.С. Костишин* // *Економіка, управління та адміністрування*. – 2020. – № 4 (94). – С. 88–98.
10. *Луценко І.С.* Ефективність податкового контролю як запорука додаткових надходжень фінансових ресурсів до зведеного бюджету України / *І.С. Луценко* // *Ефективна економіка*. – 2020. – № 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8105>.
11. *Крисовата К.* Ефективність митного контролю в контексті протидії фіскальним ризикам та контрабандним явищам / *К.Крисовата* // *Економіка та суспільство*. – 2021. – № 27. DOI: 10.32782/2524-0072/2021-27-50.
12. *Александрова М.М.* Пріоритети підвищення ефективності податкового контролю в Україні / *М.М. Александрова, В.В. Довгалюк* // *Економічний простір*. – 2021. – № 171. – С. 68–72. DOI: 10.32782/2224-6282/171-12.
13. *Пирого С.С.* Правові засоби забезпечення ефективності податкового контролю / *С.С. Пирого, І.С. Пирого* // *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Сер. : Право*. – 2022. – Вип. 69. – С. 311–316. DOI: 10.24144/2307-3322.2021.69.52.
14. *Слободяник Ю.Б.* Проблемні аспекти оцінки ефективності системи державного аудиту / *Ю.Б. Слободяник* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5168/1/pdf>.
15. *Шевчук О.А.* Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні : монографія / *О.А. Шевчук*. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2016. – 378 с.
16. Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики : монографія / *А.О. Шевчук, А.В. Лісовий, К.П. Проскура та ін.*; за заг. ред. *О.А. Шевчука, А.В. Лісового*. – Ірпінь : Університет державної фіскальної служби України, 2020. – 390 с.
17. *Васильєва Л.М.* Ефективність фінансового контролю в системі державного управління / *Л.М. Васильєва, Н.В. Дацій, В.П. Залізник* // *Державне управління: удосконалення та розвиток*. – 2020. – № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=1590>.
18. *Свірко С.В.* Оцінка рівня трансформації інформаційного забезпечення управління публічними фінансами / *С.В. Свірко, С.В. Бардаш, В.М. Краєвський* // *Економіка, управління та адміністрування*. – 2023. – № 3 (105). – С. 89–97. DOI: 10.26642/ema-2023-3(105)-89-97.
19. Звіт про результати аудиту ефективності здійснення Фондом державного майна України повноважень з управління майном державних підприємств, установ та організацій, що мають фінансові наслідки для державного бюджету / *Розрахункова палата*. – Київ, 2022 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/26-6_2022/Zvit_26-6_2022.pdf.
20. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України № 2939-ХІІ 1993 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>.
21. Про Рахункову палату : Закон України № 576-VIII 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>.
22. *Бардаш С.В.* Метод фінансово-господарського контролю: теоретична інтерпретація / *С.В. Бардаш* // *Фінанси України*. – 2010. – № 3. – С. 117–126.
23. *Бардаш С.В.* Методи контролю у сфері господарювання: теоретичний та праксеологічний аспекти / *С.В. Бардаш, Т.С. Осадча* // *Економічний часопис – XXI*. – 2012. – № 09–10. – С. 76–79.
24. *Мних Є.В.* Ефективність і ефект внутрішнього контролю: онтологічна інтерпретація сутності, складу і взаємозв'язку / *Є.В. Мних, С.В. Бардаш* // *Наукові записки Української академії друкарства*. – 2011. – Вип. 2 (35). – С. 111–116 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/2-35/19.pdf>.
25. *Бардаш С.В.* Окремі аспекти якісного і кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю / *С.В. Бардаш, Т.С. Осадча* // *Економіка і держава*. – 2011. – № 11. – С. 16–19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.economy.in.ua/pdf/11_2011/6.pdf.

26. Бардаш С.В. Бухгалтерський облік в державному секторі: філософський дискурс розвитку освітнього компоненту : монографія / С.В. Бардаш, С.В. Свірко, В.М. Краєвський. – Київ : Інтерсервіс, 2024. – 254 с.
27. Положення про систему професійного навчання державних службовців, голів місцевих державних адміністрацій, їх перших заступників та заступників, посадових осіб місцевого самоврядування та депутатів місцевих рад : Постанова Кабінету Міністрів України від 6 лютого 2019 р. № 106 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/106-2019-%D0%BF#Text>.

References:

1. Kabinet Ministriv Ukrainy (2021), *Stratehiia reformuvannia derzhavnoho upravlinnia Ukrainy na 2022–2025 roky, Rozporiadzhennia vid 21 lypnia 2021 r. No. 831-r.*, [Online], available at: <https://par.in.ua/contents/onovlennia-statehii-reformuvannia-derzhavnoho-upravlinnia-do-2025-roku>
2. Kabinet Ministriv Ukrainy (2021), *Stratehiia reformuvannia systemy upravlinnia derzhavnymy finansamy na 2022– 2025 rr.*, Rozporiadzhennia vid 29.12.2021 r. No. 1805-r., [Online], available at: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-shvalennya-strategiyi-reformuvannya-sistemi-upravlinnya-derzhavnimi-finansami-na-20222025-roki-ta-planu-zahodiv-z-yiyi-realizaciyi-i291221-1805>
3. Kabinet Ministriv Ukrainy (2018), *Stratehiia modernizatsii systemy bukhgalterskoho obliku ta finansovoi zvitnosti v derzhavnomu sektori na period do 2025 roku*, Rozporiadzhennia vid 20 chervnia 2018 r. No. 437-r, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80#Text>
4. Bardash, S. (2022), «Improvement of State Financial Control: Praxeological Approach», *Oblik i finansi*, No. 3 (97), pp. 38–45, doi: 10.33146/2307-9878-2022-3(97)-38-45.
5. Derzhaudytsluzhba (2023), *Rezultaty diialnosti Derzhaudytsluzhby, yii mizhrehionalnykh terytorialnykh orhaniv za sichen – hruden 2023 roku*, [Online], available at: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/3517>
6. Rakhunkova palata (2022), *Zvit Rakhunkovoi palaty za 2022 rik*, [Online], available at: <https://rp.gov.ua/Activity/Reports/?id=1530>
7. Mnykh, Ye.V. et al. (2015), *Finansovyi audyt: informatsiino-analitychne zabezpechennia*, monohrafiia, in Mnykh, Ye.V. (ed.), Kyiv. nats. torh.-ekon. un-t, K., 416 p.
8. Tymriienko, I.Iu., Stetsiuk, O.A. and Somyk, V.A. (2019), «Otsinka efektyvnosti mytnoho kontroliu v umovakh intehratsii Ukrainy do YeS», *Pryazovskyi ekonomichnyi visnyk*, No. 2 (13), pp. 381–387, [Online], available at: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2019/2_13_uk/65.pdf
9. Kostyshyn, Yu.S. (2020), «Naukovo-metodychni pidkhid do otsiniuvannia efektyvnosti mytnoho kontroliu v systemi finansovoi bezpeky», *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, No. 4 (94), pp. 88–98.
10. Lutsenko, I.S. (2020), «Efektyvnist podatkovoho kontroliu yak zaporuka dodatkovykh nadkhodzen finansovykh resursiv do zvedenoho biudzhetu Ukrainy», *Efektivna ekonomika*, No. 8, [Online], available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8105>
11. Krysovata, K. (2021), «Efektyvnist mytnoho kontroliu v konteksti protyidii fiskalnym ryzykam ta kontrabandnym yavyshcham», *Ekonomika ta suspilstvo*, No. 27, doi: 10.32782/2524-0072/2021-27-50.
12. Aleksandrova, M.M. and Dovhaliuk, V.V. (2021), «Priorityty pidvyshchennia efektyvnosti podatkovoho kontroliu v Ukraini», *Ekonomichnyi prostir*, No. 171, pp. 68–72, doi: 10.32782/2224-6282/171-12.
13. Pyroha, S.S. and Pyroha, I.S. (2022), «Pravovi zasoby zabezpechennia efektyvnosti podatkovoho kontroliu», *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho Natsionalnoho Universytetu. Serii Pravo*, Issue 69, pp. 311–316, doi: 10.24144/2307-3322.2021.69.52.
14. Slobodianyuk, Yu.B., «Problemni aspekty otsinky efektyvnosti systemy derzhavnoho audytu», [Online], available at: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5168/1/pdf>
15. Shevchuk, O.A. (2016), *Systema derzhavnoho finansovoho kontroliu: formuvannia ta rozvytok v Ukraini*, monohrafiia, Universytet DFS Ukrainy, Irpin, 378 p.
16. Shevchuk, A.O., Lisovyi, A.V., Proskura, K.P. et al. (2020), *Derzhavnyi finansovyi audyt: problemy teorii i praktyky*, monohrafiia, in Shevchuk, O.A. and Lisovyi, A.V. (ed.), Universytet derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy, Irpin, 390 p.
17. Vasilieva, L.M., Datsii, N.V. and Zalizniuk, V.P. (2020), «Efektyvnist finansovoho kontroliu v systemi derzhavnoho upravlinnia», *Derzhavne upravlinnia: udoskonalennia ta rozvytok*, No. 3, [Online], available at: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1590>
18. Svirko, S.V., Bardash, S.V. and Kraievskiy, V.M. (2023), «Otsinka rivnia transformatsii informatsiinoho zabezpechennia upravlinnia publichnymy finansamy», *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, No. 3 (105), pp. 89–97, doi: 10.26642/ema-2023-3(105)-89-97.
19. Rakhunkova palata (2022), *Zvit pro rezultaty audytu efektyvnosti zdiisnennia Fondom derzhavnoho maina Ukrainy povnovazhen z upravlinnia mainom derzhavnykh pidpriemstv, ustanov ta orhanizatsii, shcho maiut finansovi naslidky dlia derzhavnoho biudzheta*, Kyiv, [Online], available at: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/26-6_2022/Zvit_26-6_2022.pdf
20. Verkhovna Rada Ukrainy (1993), *Pro osnovni zasady zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini*, Zakon Ukrainy No. 2939-XII, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text>
21. Verkhovna Rada Ukrainy (2015), *Pro Rakhunkovu palatu*, Zakon Ukrainy No. 576-VIII, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>
22. Bardash, S.V. (2010), «Metod finansovo-hospodarskoho kontroliu: teoretychna interpretatsiia», *Finansy Ukrainy*, No. 3, pp. 117–126.
23. Bardash, S.V. and Osadcha, T.S. (2012), «Metody kontroliu u sferi hospodariuvannia: teoretychni ta prakseolohichni aspekty», *Ekonomichnyi chasopys – XXI*, No. 09–10, pp. 76–79.

24. Mnykh, Ye.V. and Bardash, S.V. (2011), «Efektyvnist i efekt vnutrishnoho kontroliu: ontolohichna interpretatsiia sutnosti, skladu i vzaiemozviazku», *Naukovi zapysky Ukrainської akademii drukarstva*, Issue 2 (35), pp. 111–116, [Online], available at: <http://nz.uad.lviv.ua/static/media/2-35/19.pdf>
25. Bardash, S.V. and Osadcha, T.S. (2011), «Okremi aspekty yakisnoho i kilkisnoho otsiniuvannia efektu ta efektyvnosti vnutrishnoho kontroliu», *Ekonomika i derzhava*, No. 11, pp. 16–19, [Online], available at: http://www.economy.in.ua/pdf/11_2011/6.pdf
26. Bardash, S.V., Svirko, S.V. and Kraievskiy, V.M. (2024), *Bukhhalterskyi oblik v derzhavnomu sektori: filosofskyi dyskurs rozvytku osvithnoho komponentu*, monohrafiia, Interservis, Kyiv, 254 p.
27. Kabinet Ministriv Ukrainy (2019), *Polozhennia pro systemu profesiinoho navchannia derzhavnykh sluzhbovtiv, holiv mistsevykh derzhavnykh administratsii, yikh pershykh zastupnykiv ta zastupnykiv, posadovykh osib mistsevoho samovriaduvannia ta deputativ mistsevykh rad*, Postanova vid 6 liutoho 2019 r. No. 106, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/106-2019-%D0%BF#Text>

Бардаш Сергій Володимирович – доктор економічних наук, професор, професор кафедри аудиту, державного фінансового контролю та аналізу Державного податкового університету.

<https://orcid.org/0000-0001-5711-5229>.

Наукові інтереси:

- проблеми трансформації системи наукових знань про бухгалтерський облік;
- методологія та прaxeологія контролю господарської діяльності;
- філософські, соціальні та психологічні аспекти контролю;
- проблеми контролю публічних фінансів;
- проблеми обліку суб'єктів державного сектору.

Свірко Світлана Володимирівна – доктор економічних наук, доктор наук з державного управління, професор, завідувач кафедри національної безпеки, публічного управління та адміністрування Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0001-9157-4672>.

Наукові інтереси:

- державне управління;
- державна політика;
- громадський контроль;
- бюджетна безпека;
- публічні (державні) фінанси;
- державний аудит;
- стратегічний аудит;
- державний фінансовий контроль;
- бюджетний облік;
- фінансовий моніторинг;
- фінансові інструменти правоохоронної діяльності;
- оборонна економіка;
- економічна безпека підприємств; європейська та євроатлантична інтеграція, сталий розвиток.

Bardash S.V., Svirko S.V.

Efficiency of state financial control: approaches to evaluation and conditions of increase

Unresolved problems of the development of state financial control slows down the positive impact of the socio-economic development of the country. In the conditions of martial law and a shortage of financial resources, impeccable state financial control acquires the characteristics of one of the main guarantors of the effective and transparent use of international financial aid. The efficiency of the DFC becomes the main indicator of effective management of public finances. The article examines approaches to the assessment of the effectiveness of DFC. It was established that the reduction of the volume of financial violations depends on a group of factors: the effectiveness of the control measure, the effectiveness of the state financial control body; the quality of the evidence base, which should be a factor of irreversible action in matters of compensation for material damage caused to the state; completeness of implementation of recommendations on elimination of established violations and prevention of their occurrence in the future; the level of professional competence of managers of public sector entities in the implementation of control powers. It was determined that the desired efficiency of the DFC depends on the quality of its legal, methodological and praxeological support. Achieving a significant impact on the indicators of the state sector of the national economy can also take place thanks to the improvement of the qualifications of managers of state sector entities.

Keywords: state financial control; effectiveness of state financial control; financial violations; financial discipline; state financial management; public administration; professional competence of a civil servant; professional development.

Стаття надійшла до редакції 06.05.2024.