

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-71-148>

УДК 351.822

ОЦІНЮВАННЯ РОЛІ ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В СТРАТЕГІЇ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОВОЄННОГО ВІДНОВЛЕННЯ УКРАЇНИ

ASSESSMENT OF THE ROLE OF INTERNAL FINANCIAL CONTROL IN THE STRATEGY FOR PROVIDING POST-WAR RECOVERY OF UKRAINE

Ванькович Данило Володимировичдоктор економічних наук, професор,
Львівський національний університет імені Івана Франка
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2961-5151>**Крупка Михайло Іванович**доктор економічних наук, професор,
Львівський національний університет імені Івана Франка
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8775-1397>**Кульчицький Мирослав Іванович**доктор економічних наук, професор,
Львівський національний університет імені Івана Франка
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8747-8677>**Vankovych Danylo, Krupka Mykhailo, Kulchytskyi Myroslav**
Ivan Franko National University of Lviv

У статті обґрунтовано, що залучення великих обсягів фінансових ресурсів для повоєнної відбудови України актуалізує проблему забезпечення їх прозорого розподілу та цільового використання, що неможливо забезпечити без створення ефективної системи внутрішнього фінансового контролю бюджетних установ, які і повинні забезпечити оперативне керівництво реалізацією стратегією повоєнного відновлення України. Проведено оцінювання ролі внутрішнього фінансового контролю в стратегії забезпечення повоєнного відновлення України, що ґрунтується на вивченні динаміки низки показників, а саме: відношення суми нецільових витрат державних ресурсів, суми упущеної вигоди та суми непродуктивних/зайвих витрат у бюджетних установах та організаціях до кількості об'єктів контролю. Результати оцінювання засвідчили зменшення частки бюджетних установ у яких виявлено фінансові порушення продовж періоду військового стану.

Ключові слова: фінансовий контроль, внутрішній фінансовий контроль, державний внутрішній фінансовий контроль, бюджетні установи, стратегії фінансового забезпечення, повоєнне відновлення.

The purpose of the article is to assess the role of internal financial control in the strategy for ensuring the post-war reconstruction of Ukraine, which is based on the principles of transparent distribution and effective use of funds. It is proven that internal financial control will play an extremely important role in the strategy for ensuring the financial reconstruction of Ukraine, considering the risk of corruption in the process of transferring and using finances at the state and local levels, as well as misuse of funds. The views on financial control existing in the economic literature are systematized. A number of indicators are analyzed, namely: 1) the number of enterprises, institutions and organizations that were covered by control; 2) the number of budget institutions and organizations in which financial violations were detected; 3) the ratio of the amount of non-targeted expenditures of state resources in budget institutions and organizations to the number (facts, objects); 4) the ratio of the amount of lost profits/ unearned income in budget institutions and organizations to the number (facts, objects); 5) the ratio of the amount of unproductive/excessive expenditures in budgetary institutions and organizations to the number (facts, objects). It was found that during 2020-2024, the average number of budgetary institutions and organizations in which financial violations were detected was 3616 units. At the same time, the largest number of violators was recorded in 2022, and the smallest - 3309 units. in 2024. The average value of the ratio of the amount of untargeted expenditures of state resources in budgetary institutions and organizations to the number (facts, objects) during 2020–2024 is

3782 thousand UAH. At the same time, its largest value, which is 7646,79 thousand UAH, falls on 2024. Strategic priorities for reforming internal financial control in Ukraine have been identified. It is substantiated that the results of the study will become a practical guarantee of adhering to the common course of the state and society for transparent interaction and zero tolerance for economic dishonesty in the process of implementing the financial strategy for the post-war recovery of Ukraine.

Keywords: financial control, internal financial control, budgetary institutions, financial security strategies, post-war reconstruction.

Постановка проблеми. Початок війни та введення правового режиму воєнного стану на території України стали великим потрясінням для вітчизняної фінансової системи. Перш за все це пов'язано з фінансовими обмеженнями викликаними, як суттєвим скороченням ВВП і відповідно зменшенням бюджетних надходжень, так і необхідністю аврального переорієнтування державних видатків на безпеку та оборону та пошуку нових джерел їх фінансування. Оскільки використання обмежених обсягів фінансових ресурсів відбувається через мережу вітчизняних бюджетних установ, то ефективно реагування на ці нові виклики потребує якісного внутрішнього фінансового контролю. Підтвердженням цього є слова української науковиці, академіка НАН України Єфименко Т. І., яка зазначила, що в умовах воєнного стану, фінансових та економічних криз необхідно посилювати контроль над державною скарбницею, використовувати механізми і стимули для підвищення фінансової дисципліни, зниження рівня корупції та обсягу тіньового сектору економіки [4, с. 7].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Тематика фінансового контролю, продовж останніх років, продовжує залишатися у центрі уваги дослідників. Домінуючими напрямками наукових пошуків залишаються питання: сутності та основних завдань, сучасного стану та напрямів удосконалення державного фінансового контролю [1; 3; 13; 14]; особливостей фінансового контролю як функції управління на рівні держави, органів місцевого самоврядування та суб'єктів підприємництва [2; 7]; особливостей функціонування фінансової системи України в умовах війни та повоєнного відновлення [4; 5; 9; 10; 12].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. За різними оцінками, для повного відновлення України, вже сьогодні, потребує від \$411 млрд до \$1,1 трлн [8]. Залучення таких великих обсягів фінансових ресурсів актуалізує проблему забезпечення їх прозорого розподілу та цільового використання, що неможливо забезпечити без створення ефективної системи внутрішнього

фінансового контролю бюджетних установ, які і повинні забезпечити оперативне керівництво реалізацією стратегією повоєнного відновлення України.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є оцінювання ролі внутрішнього фінансового контролю в стратегії забезпечення повоєнного відновлення України, що ґрунтується на вивченні динаміки низки показників, а саме: відношення суми нецільових витрат державних ресурсів у бюджетних установах та організаціях до кількості об'єктів контролю; відношення суми упущеної вигоди/недоотриманих доходів у бюджетних установах та організаціях до кількості об'єктів контролю; відношення суми непродуктивних/зайвих витрат у бюджетних установах та організаціях до кількості об'єктів контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для повоєнного відновлення України необхідно буде залучити величезні обсяги фінансових ресурсів. Їх потреба у 2025 році, лише на видатки програми відбудови, складає 3,94 трлн. грн. Законному й ефективному використанню цих коштів повинен сприяти дієвий внутрішній фінансовий контроль.

Огляд існуючих у вітчизняному законодавстві та фаховій літературі визначень внутрішнього фінансового контролю дає змогу виділити такі ключові характеристики:

- 1) розгляд фінансового контролю як форми реалізації контрольної функції фінансів;
- 2) використання міждисциплінарного підходу;
- 3) виділення в якості об'єкту внутрішнього фінансового контролю фінансово-господарська діяльність бюджетних установ.
- 4) застосування керівником бюджетної установи у процесі фінансово-господарської діяльності з метою досягнення визначених результатів.

Усвідомлюючи те, що у вітчизняному законодавстві виділяють дві форми державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) – централізований та децентралізований, зупинимось детальніше на першій його формі, а саме проаналізуємо діяльність Державної

аудиторської служби України, що здійснює внутрішній контроль в системі органів виконавчої влади щодо бюджетних установ – розпорядників бюджетних коштів.

Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні за останні роки здійснив суттєвий стрибок уперед. Поряд з цим залишається ще низка проблем, що потребують невідкладного вирішення. По-перше, посилення ефективності спроможності внутрішнього аудиту в державному секторі (зосередження аудиторів на певних напрямках, таких як ІТ-аудит або аудит ефективності). По-друге, посилення функції внутрішнього аудиту: створення додаткової вартості та вдосконалення відповідно до міжнародних стандартів. По-третє, посилення управлінської підзвітності. По-четверте, посилення практики управління ризиками [6].

В контексті цієї статті зупинимось детальніше на аналізуванні таких показників, як: 1) кількість підприємств, установ і організацій, що були охоплені контролем; 2) кількість бюджетних установ та організацій, в яких виявлено фінансові порушення; 3) відношення суми нецільових витрат державних

ресурсів у бюджетних установах та організаціях до кількості об'єктів контролю; 4) відношення суми упущеної вигоди/недоотриманих доходів у бюджетних установах та організаціях до кількості об'єктів контролю; 5) відношення суми непродуктивних/зайвих витрат у бюджетних установах та організаціях до кількості об'єктів контролю. Інформаційним джерелом слугуватимуть дані офіційного сайту Державної аудиторської служби України.

Упродовж 2020–2024 рр. середня кількість підприємств, установ та організацій які були охоплені контролем (ревізіями, перевітками, комісійними перевітками та моніторингом закупілень) в середньому складала – 7883 од. Найбільша кількість охоплених контролем підприємств припала на 2023 рік і склала – 9198 од., а найменша в 2020 – 6132 од. відповідно. Щодо кількості бюджетних установ на організацій у яких виявлено фінансові порушення, то за аналізований період середня їх кількість складала 3616 од. При цьому найбільша кількість установ порушників була зафіксована в 2022 році, а найменша – 3309 од. у 2024 році.

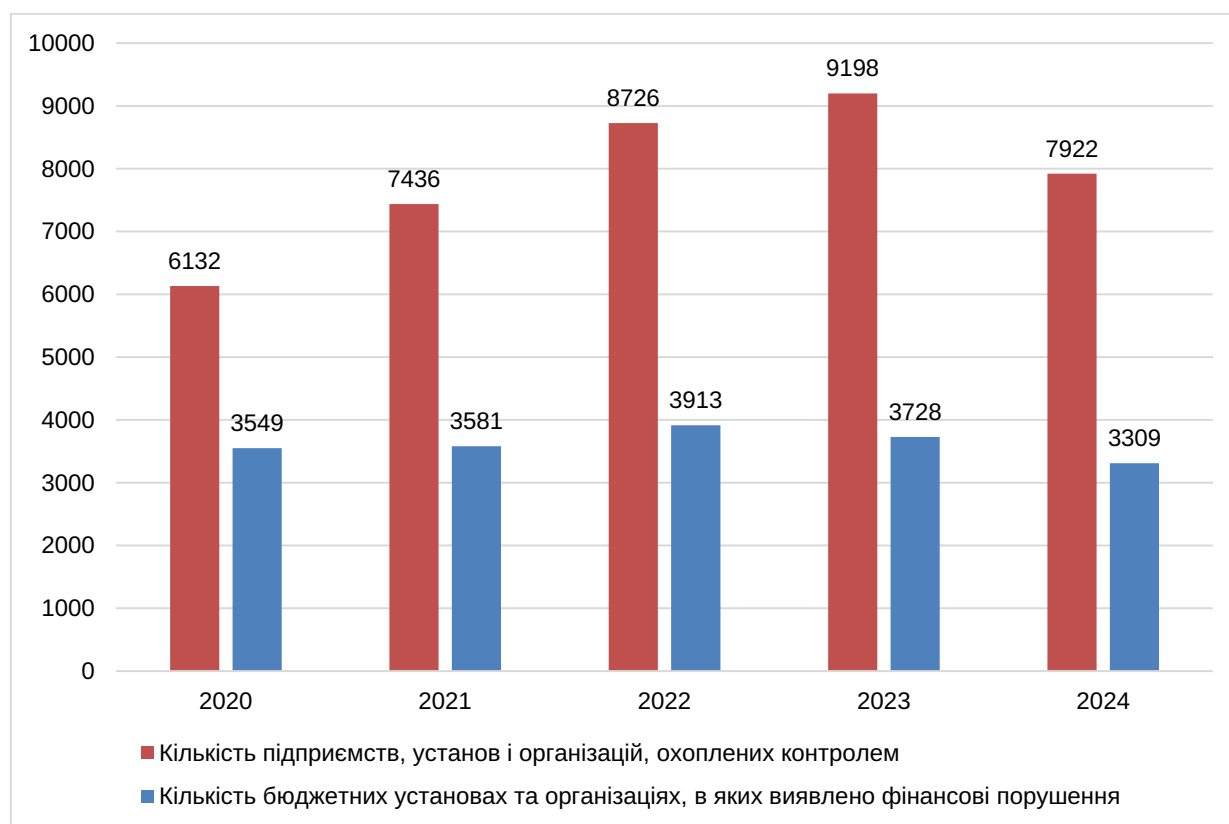


Рис. 1. Динаміка кількості підприємств, установ і організацій, охоплених контролем та кількості бюджетних установ та організацій, в яких виявлено фінансові порушення

Джерело: побудовано авторами на основі [11]

В контексті оцінювання ролі внутрішнього фінансового контролю в стратегії забезпечення повоєнного відновлення України варто звернути увагу на динаміку частки бюджетних установ у яких виявлено фінансові порушення в загальній кількості організацій охоплених контролем. Якщо в 2020 році вона складала 0,58, то її середнє значення за період дії військового стану відповідає значенню – 0,43. І це незважаючи на те, що середня кількість охоплених контролем об'єктів склала 8615 одиниць, що перевищує показник 2020 року – 6032 організації. Це, на нашу думку, може свідчити про усвідомлення адміністрацією бюджетних установ відповідальності за ефективність та результативність здійснення фінансового-господарської діяльності очолюваних ними організацій. Адже в умовах війни корупційні дії у процесі використання обмежених бюджетних коштів, а також нецільове їх використання рівнозначне державній зраді.

Оскільки у процесі реалізації фінансової стратегії повоєнного відновлення України

використання фінансових ресурсів, враховуючи їх дефіцитність, повинне бути цільовим та продуктивним проаналізуємо дані щодо динаміки нецільових витрат державних ресурсів у бюджетних установах, а також кількості фактів неефективних управлінських дій.

Як випливає з рисунку 2 середня значення відношення суми нецільових витрат державних ресурсів у бюджетних установах і організаціях до кількості об'єктів контролю продовж 2020–2024 рр. складає 3782 тис. грн. При цьому найбільше його значення, що становить 7646,79 тис. грн припадає на 2024 рік.

Дані рисунку 3 засвідчують, що продовж аналізованого періоду середнє відношення суми упущеної вигоди/недоотриманих доходів у бюджетних установах та організаціях до кількості об'єктів контролю склало 82684 тис. грн, а середнє відношення суми непродуктивних/зайвих витрат у бюджетних установах та організаціях до кількості об'єктів контролю – 27146 тис. грн. При цьому найбільші значення припадають на 2023 рік. 341204 тис. грн та 67686 тис. грн. відповідно.

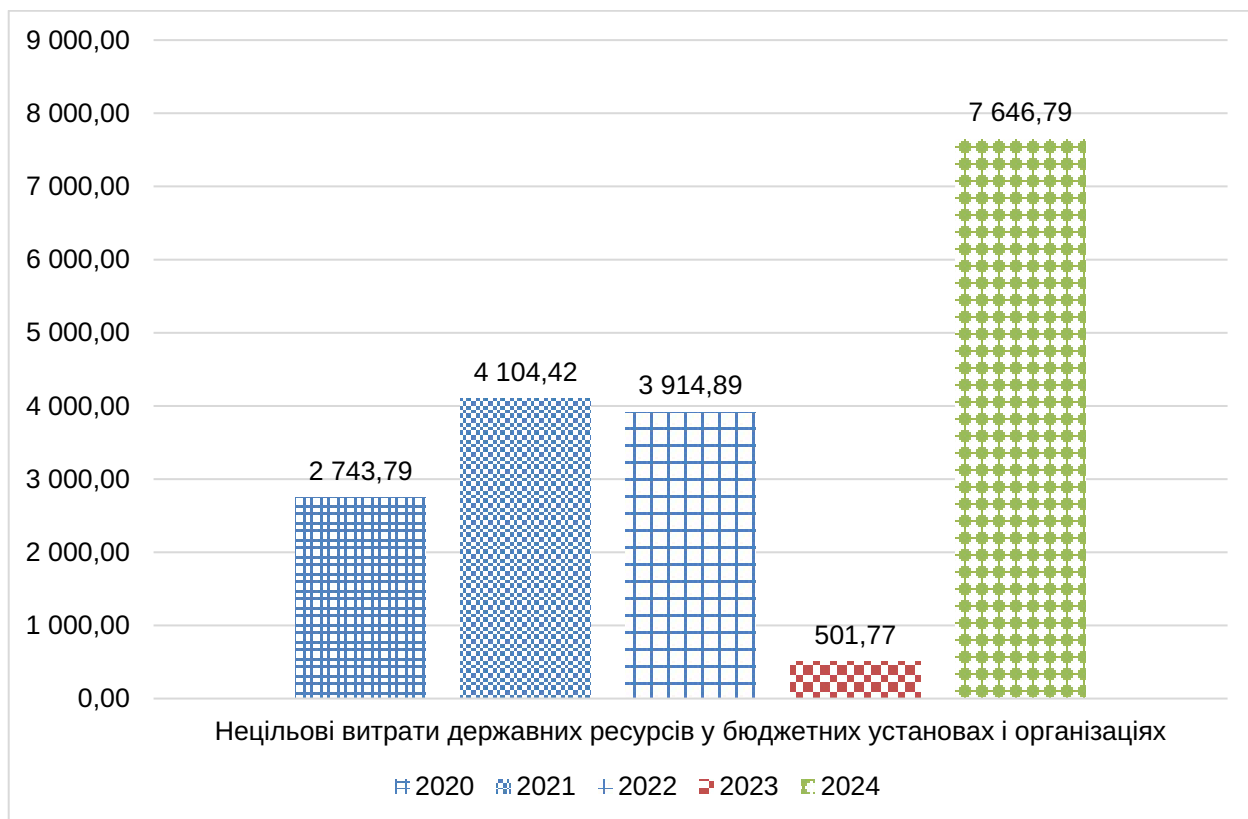


Рис. 2. Динаміка відношення суми нецільових витрати державних ресурсів у бюджетних установах і організаціях до кількості об'єктів контролю

Джерело: побудовано авторами на основі [11]

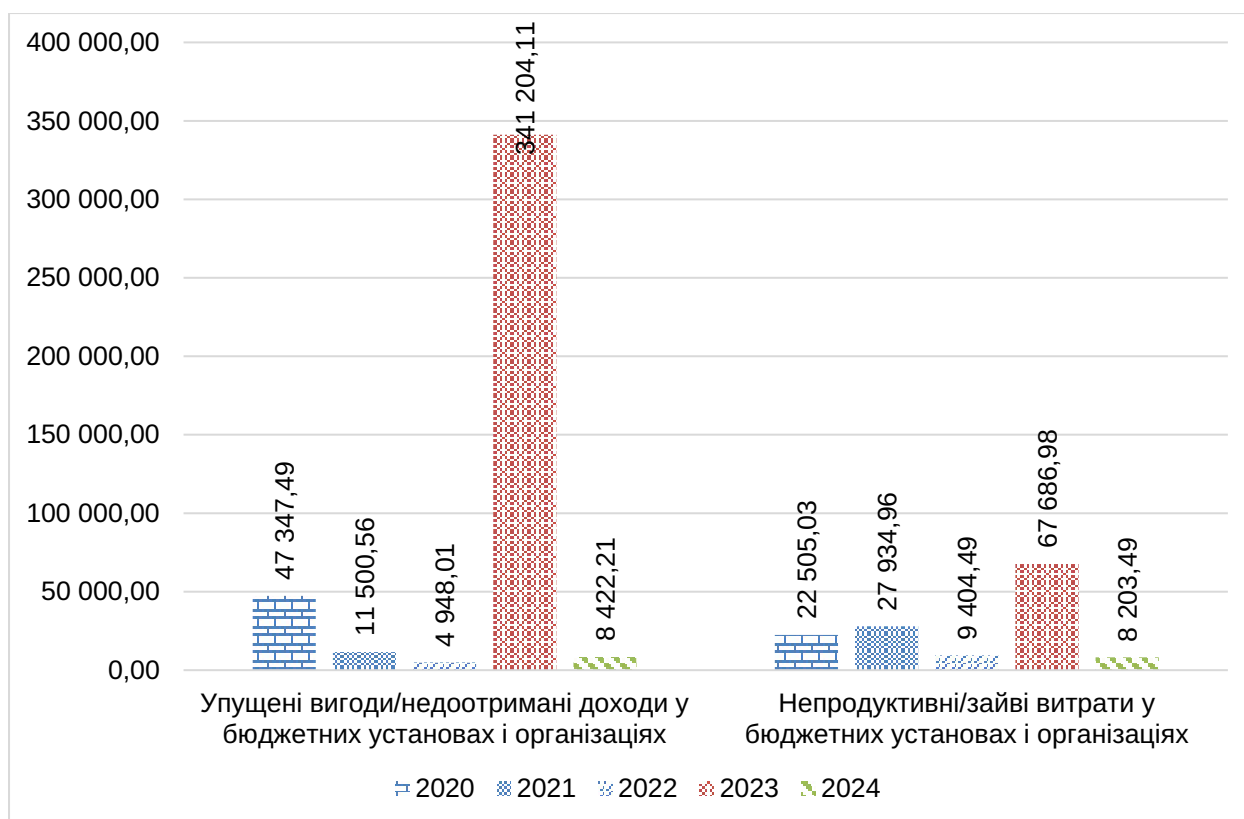


Рис. 3. Динаміка відношення виявлених фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів до кількості об'єктів контролю

Джерело: побудовано авторами на основі [11]

Висновки. Отже, ключовими характеристиками внутрішнього фінансового контролю є: розгляд фінансового контролю як форми реалізації контрольної функції фінансів; використання міждисциплінарного підходу; виділення в якості об'єкту контролю фінансово-господарська діяльність бюджетних установ; застосування контролю керівником бюджетної установи у процесі фінансово-господарської діяльності з метою досягнення визначених результатів. Він повинен відігравати надзвичайно важливу роль в стратегії фінансового забезпечення повоєнного відновлення України враховуючи високий корупційний ризик та ризик нецільового використання коштів.

Результати проведеного аналізування свідчать про зменшення частки бюджетних уста-

нов у яких виявлено фінансові порушення в загальній кількості організацій охоплених контролем продовж періоду військового стану, а також про суттєве збільшення відношення суми нецільових витрат державних ресурсів у бюджетних установах і організаціях до кількості об'єктів контролю та різкі коливання відношення суми упущеної вигоди/недоотриманих доходів та суми непродуктивних/зайвих витрат у бюджетних установах та організаціях до кількості об'єктів контролю

Подальші дослідження, з описаної у статті проблематики, стануть запорукою дотримання спільного курсу держави та суспільства на прозору взаємодію і нульову толерантність до економічної недоброчесності у процесі реалізації фінансової стратегії повоєнного відновлення України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

- Борисенко Л. М. Сучасний стан системи державного фінансового контролю. *Ефективна економіка*. 2020. № 7. URL: 10.32702/2307-2105-2020.7.202 (дата звернення: 07.02.2025)
- Бортняк В. А. Контроль як функція управління фінансовою діяльністю держави. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. 2020. Том 31 (70). № 1. С. 118–123.

3. Гуренко Т. О. Сучасний стан та напрями удосконалення організації державного фінансового контролю. *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-23> (дата звернення: 14.02.2025)
4. Єфименко Т. І. Управління державними фінансами в період воєнного стану та повоєнної відбудови України: науковий супровід трансформацій. *Фінанси України*. 2023. № 1. С. 7–25.
5. Жидовська Н. М., Петришин Л. П. Сучасні підходи до державного фінансового контролю як інструменту забезпечення ефективності використання бюджетних ресурсів. *Економіка та суспільство*. 2024. № 62. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-13> (дата звернення: 15.02.2025)
6. Кестерен М. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: огляд успіхів та майбутніх викликів. URL: <https://biz.nv.ua/ukr/bizinterview/reformi-minfinu-yak-voni-mayut-udoskonali-vnutrishniy-finansoviy-audit-v-ukrajini-50434056.html> (дата звернення: 25.02.2025)
7. Ковтуненко К. В., Бондаренко К. О. Сучасний фінансовий контроль операцій на підприємстві: його сутність та особливості. *Економіка. Фінанси. Право*. 2020. № 12/2. С. 10–14.
8. Мазярчук В. Прозорість – запорука успішного відновлення. URL: https://lb.ua/blog/victor_mazyarchuk/577148_prozorist_zaporuka_uspishnogo.html (дата звернення: 25.02.2025)
9. Прутська О. О., Мартинова Л. Б. Управління публічними фінансами під час війни. *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-57> (дата звернення: 22.02.2025)
10. Скрипник Г., Владислав Ч. Державний фінансовий контроль України в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2024. № 70. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-139> (дата звернення: 25.01.2025)
11. Статистичні звіти. Державна аудиторська служба України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/53> (дата звернення: 28.01.2025).
12. Устинова І. П., Білявська В. Є. Особливості функціонування фінансової системи України та управління активами в умовах військової агресії. *Юридичний вісник*. 2024. № 3(72). С. 123–128.
13. Ягоденко І. В., Гордей О. Д. Державний фінансовий контроль в Україні: стан і напрями вдосконалення. *БІЗНЕСІНФОРМ*. 2021. № 10. С. 336–340.
14. Якимчук І. М. Державний фінансовий контроль в Україні та перспективні напрями його вдосконалення. *Економіка та держава*. 2021. № 7. С. 34–39.

REFERENCES:

1. Borysenko L. M. (2020) Suchasnyi stan systemy derzhavnoho finansovoho kontroliu [Current state of the state financial control system]. *Efektivna ekonomik – Effective economy*. Vol. 7. Available at: [10.32702/2307-2105-2020.7.202](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.7.202) (accessed February 7, 2025)
2. Bortniak V. A. (2020) Kontrol yak funktsiia upravlinnia finansovoiu diialnistiu derzhavy [Control as a function of managing the financial activities of the state]. *Vcheni zapysky TNU imeni V.I. Vernadskoho. Seriya: yurydychni nauky – Academic notes of the V.I. TNU Vernadsky. Series: Legal Sciences*. Tom 31 (70). Vol. 1. P. 118–123.
3. Hurenko T. O. (2023) Suchasnyi stan ta napriamy udoskonalennia orhanizatsii derzhavnoho finansovoho kontroliu [Current state and directions for improving the organization of state financial control]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and society*. Vol. 55. Available at: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-23> (accessed February 14, 2025)
4. Yefymenko T. I. (2023) Upravlinnia derzhavnymy finansamy v period voiennoho stanu ta povoiennoi vidbudovy Ukrainy: naukovyi suprovit transformatsii [Management of public finances during the period of martial law and post-war reconstruction of Ukraine: scientific support for transformations]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*. Vol. 1. P. 7–25.
5. Zhydovska N. M., Petryshyn L. P. (2024) Suchasni pidkhody do derzhavnoho finansovoho kontroliu yak instrumentu zabezpechennia efektyvnosti vykorystannia biudzhethnykh resursiv [Modern approaches to state financial control as a tool for ensuring the efficiency of using budget resources]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and Society*. Vol. 62. Available at: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-13> (accessed February 15, 2025)
6. Kesteren M. Derzhavnyi vnutrishnii finansovyi kontrol v Ukraini: ohliad uspikhiv ta maibutnikh vyklykiv [State internal financial control in Ukraine: a review of successes and future challenges]. Available at: <https://biz.nv.ua/ukr/bizinterview/reformi-minfinu-yak-voni-mayut-udoskonali-vnutrishniy-finansoviy-audit-v-ukrajini-50434056.html> (accessed February 25, 2025)
7. Kovtunencko K. V., Bondarenko K. O. (2020) Suchasnyi finansovyi kontrol operatsii na pidpriemstvi: yoho sutnist ta osoblyvosti [Modern financial control of operations at the enterprise: its essence and features]. *Ekonomika. Finansy. Pravo – Economics. Finance. Law*. Vol. 12/2. P. 10–14.

8. Maziarchuk V. Prozorist - zaporuka uspishnoho vidnovlennia [Transparency is the key to successful recovery]. Available at: https://lb.ua/blog/victor_mazyarchuk/577148_prozorist_zaporuka_uspishnogo.html (accessed February 25, 2025)
9. Prutska O. O., Martynova L. B. (2023) Upravlinnia publichnymy finansamy pid chas viiny [Public Finance Management during War]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and Society*. Vol. 55. Available at: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-57> (accessed February 22, 2025)
10. Skrypnyk H., Vladyslav Ch. (2024) Derzhavnyi finansovyi kontrol Ukrainy v umovakh voiennoho stanu [State Financial Control of Ukraine under Martial Law]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and Society*. Available at: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-139> (accessed January 25, 2025)
11. Statystychni zvity. Derzhavna audytorska sluzhba Ukrainy [Statistical reports. State Audit Service of Ukraine]. Available at: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/53> (accessed January 28, 2025)
12. Ustynova I. P., Biliavska V. Ye. (2024) Osoblyvosti funktsionuvannia finansovoi systemy Ukrainy ta upravlinnia aktyvamy v umovakh viiskovoi ahresii [Peculiarities of the functioning of the financial system of Ukraine and asset management in conditions of military aggression]. *Yurydychnyi visnyk – Legal Bulletin*. Vol. 3(72). P. 123–128.
13. Yahodenko I.V., Hordei O.D. (2021) Derzhavnyi finansovyi kontrol v Ukraini: stan i napriamy vdoskonalennia [State financial control in Ukraine: status and directions of improvement]. *BIZNESINFORM – BUSINESSINFORM*. Vol. 10. P. 336–340.
14. Yakymchuk I.M. (2021) Derzhavnyi finansovyi kontrol v Ukraini ta perspektyvni napriamy yoho vdoskonalennia [State financial control in Ukraine and promising directions of its improvement]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and State*. Vol. 7. P. 34–39.