

СТЕЦОВ Євген

 <https://orcid.org/0009-0003-0339-0067>

аспірант кафедри адміністративного,
фінансового та інформаційного права
Державного торговельно-економічного
університету

вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, Україна
s0633380808@gmail.com

STETSOV Yevhen

 <https://orcid.org/0009-0003-0339-0067>

Postgraduate Student
at the Department of Administrative, Financial
and Information Law
State University of Trade and Economics

19, Kyoto St., Kyiv, 02156, Ukraine
s0633380808@gmail.com

ПРАВОВА КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ ОБ'ЄКТА ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ

Дослідження присвячено трансформації поняття об'єкта державного фінансового контролю в Україні в умовах євроінтеграційних процесів та переходу від переважно ревізійно-каральної моделі до сучасної моделі державного фінансового аудиту. Метою статті є обґрунтування узгодженого визначення об'єкта державного фінансового контролю, розробка класифікації його складових та виявлення ключових колізій чинного нормативного регулювання з формулюванням напрямів удосконалення з урахуванням міжнародних орієнтирів INTOSAI. Методологічну основу становлять системний і функціональний підходи, порівняльно-правовий аналіз доктринальних моделей (фінансово-ревізійної, ресурсної, інституційної, процесної, документально-інформаційної та ризик-орієнтованої) і їх зіставлення з потребами сучасного публічного аудиту (аудит ефективності, аудит відповідності, IT-аудит, ризик-орієнтоване планування). Обґрунтовано, що чинне законодавство України фактично зводить "об'єкт контролю" до переліку підконтрольних суб'єктів і окремих напрямів перевірки, що породжує розрив між нормою та практикою й обмежує інструментарій аудиту. Запропоновано авторське узгоджене визначення об'єкта контролю як багатокомпонентної системи елементів публічної фінансової діяльності та авторську класифікацію.

Ключові слова: державний фінансовий контроль; об'єкт контролю; державний фінансовий аудит; INTOSAI; ризик-орієнтований підхід; публічні фінанси.

JEL Classification: H83, H61, F15.

Вступ

Державний фінансовий контроль є одним із ключових інститутів публічного управління, через який держава забезпечує законність, фінансову дисципліну та результативність управління публічними коштами й активами (Крутько, 2021; Пасічник, 2023). В українських умовах його значення додатково посилюється чинниками воєнного

LEGAL CONCEPTUALIZATION OF THE OBJECT OF STATE CONTROL

The research examines the transformation of the concept of the state financial control object in Ukraine in the context of European integration and the shift from a predominantly inspection-punitive paradigm to a modern public audit model. The research aims to substantiate an integrated definition of the object of state financial control, develop a classification of its components, and identify key inconsistencies in the current Ukrainian regulatory framework, proposing improvement directions aligned with INTOSAI guidelines. The methodology is based on systemic and functional approaches, as well as comparative legal analysis of doctrinal models (fiscal-revision, resource-based, institutional, process-based, documentary-informational, and risk-oriented) and their correlation with contemporary public audit needs (performance audit, compliance audit, IT audit, and risk-based planning). The research argues that Ukrainian legislation effectively narrows the "object of control" to a list of auditees and several control directions, creating a gap between legal provisions and audit practice and constraining the effectiveness of audit instruments. The research proposes an author's integrated definition of the control object as a multidimensional system of elements of public financial activity and introduces a five-group classification.

Keywords: state financial control; object of control; public audit; INTOSAI; risk-based approach; public finance.



Copyright © 2026. Автор(и). Це стаття відкритого доступу, яка розповсюджується на умовах ліцензії [Creative Commons Attribution License 4.0 \(CC-BY\) Міжнародна ліцензія](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

часу, зростанням обсягів бюджетних видатків, залученням міжнародної допомоги та потребою відновлення інфраструктури, що підвищує ризики неефективного витрачання ресурсів і, відповідно, потребу в сучасних контрольних інструментах (Русіна, 2025).

Україна рухається шляхом гармонізації правового регулювання з європейськими підходами та переходу від переважно ревізійно-каральної моделі до моделі державного фінансового аудиту, у якій контроль спрямований не лише на фіксацію порушень (Штанцель, 2024; Русіна, 2025), а й на виявлення причин управлінських збоїв, оцінку ефективності політик і запобігання ризикам (Левицький, 2025). У цьому контексті центральною методологічною проблемою стає невизначеність об'єкта державного фінансового контролю: без чіткого окреслення того, що саме контролюється, неможливо коректно визначити межі повноважень, предмет контрольних заходів, набір процедур та критерії оцінювання результативності контролю.

Водночас поглиблення фінансової децентралізації, розширення бюджетної автономії територіальних громад та зростання ролі місцевих бюджетів у забезпеченні публічних потреб зумовлюють необхідність переосмислення об'єкта державного фінансового контролю з урахуванням багаторівневої системи управління публічними фінансами. Тому в межах цього дослідження термін "держава" використовується у широкому публічно-правовому значенні та охоплює не лише органи державної влади, але й органи місцевого самоврядування та територіальні громади як самостійних суб'єктів фінансових правовідносин, що здійснюють формування, розподіл і використання публічних фінансів відповідно до принципів фінансової децентралізації та Європейської хартії місцевого самоврядування.

Проблематика визначення об'єкта державного фінансового контролю в Україні істотно актуалізувалася впродовж останніх років у зв'язку з переорієнтацією контрольної функції держави на стандарти публічного аудиту, цифровізацією управління публічними фінансами та євроінтеграційними зобов'язаннями в межах переговорного процесу. У документах Європейської Комісії підкреслюється прогрес України у сфері фінансового контролю та одночасно фіксується потреба подальшої інституційної й методологічної модернізації, зокрема щодо посилення зовнішнього аудиту й узгодження практик із європейськими підходами (*European Commission*, 2025). У цьому контексті на перший план виходить не лише питання повноважень органів державного фінансового контролю, а й методологічна визначеність того, що саме охоплюється контролем як "об'єкт".

Сучасні міжнародні підходи до публічного аудиту (*INTOSAI*) закріплюють універсальні принципи аудиту публічного сектору та три базові типи аудитів (фінансовий, відповідності й ефективності), що безпосередньо впливає на розуміння об'єкта аудиту як багатовимірної конструкції, яка включає ресурси, процеси, програми, системи управління, дані та результати діяльності (*INTOSAI, ISSAI 100*, 2019; *INTOSAI*,

ISSAI 300, 2019). У спеціалізованих керівництвах *INTOSAI* додатково деталізовано, що для комплексної оцінки управління публічними фінансами аудит має охоплювати не тільки правомірність операцій, а й системи та управлінські рішення (*INTOSAI*, 2020). Отже, у міжнародній доктрині об'єкт аудиту концептуально не зводиться до "переліку підконтрольних установ", а розглядається як комплекс явищ і процесів публічної фінансової діяльності.

У національному дискурсі 2019–2025 рр. простежується помітне зміщення уваги від традиційної "ревізійної" логіки до розвитку інструментів аудиту ефективності, ризик-орієнтованого планування та оцінювання результативності державних рішень у сфері публічних фінансів. Зокрема, дослідники аналізують еволюцію ролі державного фінансового контролю в умовах воєнного стану і зростання бюджетних ризиків, наголошуючи на необхідності посилення аналітичної складової та переходу до сучасних аудиторських практик (Пасічник, 2023). Окремий пласт робіт присвячено методології та інструментарію аудиту ефективності в публічному управлінні, де акцент зроблено на оцінці досягнення цілей програм і політик, а також на потребі узгодження процедур з міжнародними стандартами (Штанцель, 2024; Гавкалова & Табацький, 2023). Паралельно формується лінія досліджень щодо публічного аудиту як ширшого інституційного явища та проблеми термінологічного ототожнення аудиту і контролю, що ускладнює розмежування об'єкта та предмета контрольного впливу (Русіна, 2025).

Євроінтеграційний вимір проблеми відображено у працях, які аналізують адаптацію системи фінансового контролю та зовнішнього аудиту до норм і практик ЄС, включно з питаннями незалежності та спроможності вищого органу аудиту, усунення прогалин в охопленні публічних фінансів і посилення методології відповідно до *ISSAI* (Левицький, 2025). Водночас у документах Міністерства фінансів України наголошується на розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту як елементів комплексної системи управління публічними ресурсами, що також розширює уявлення про можливі компоненти об'єкта контролю – від операцій до систем і процесів (*Ministry of Finance of Ukraine*, 2024; *OECD/SIGMA*, 2024).

Проте, попри помітне оновлення підходів, у зазначених публікаціях переважає фокус або на інституційній складовій (повноваження, статус, організація діяльності органів контролю), або на окремих інструментах (аудит ефективності, моніторинг закупівель, *IT*-інструменти). Менш розробленим залишається питання узгодженої дефініції об'єкта державного фінансового контролю як системної категорії, що одночасно охоплює ресурси й активи, управлінські процеси, інформаційні системи/дані та ризикові сфери. Саме ця прогалина зумовлює потребу запропонувати у статті узгоджене визначення об'єкта державного фінансового контролю, придатне для модернізації понятійного апарату і зближення національної моделі з підходами *INTOSAI* та європейськими орієнтирами.

Метою статті є обґрунтування узгодженого визначення об'єкта державного фінансового контролю, розробка класифікації його складових з урахуванням сучасних підходів державного фінансового аудиту та міжнародних орієнтирів.

Для досягнення мети поставлено такі завдання: 1) простежити еволюцію наукових уявлень про об'єкт фінансового контролю; 2) систематизувати доктринальні підходи та визначити їх пояснювальні можливості й обмеження; 3) запропонувати узгоджену дефініцію об'єкта та класифікацію об'єктів контролю за групами.

Гіпотеза дослідження полягає в тому, що сучасна ефективність державного фінансового контролю прямо залежить від нормативного закріплення об'єкта контролю як системної багатокомпонентної категорії, а не лише як переліку підконтрольних суб'єктів чи грошових ресурсів. Перевірка цієї гіпотези здійснюється за таким алгоритмом: по-перше, реконструюються історичні та доктринальні моделі розуміння об'єкта контролю і визначаються їхні "зони охоплення" (ресурси/суб'єкти/процеси/інформація/ризики); по-друге, здійснюється зіставлення цих моделей із фактичними потребами сучасного державного фінансового аудиту (аудит ефективності, аудит відповідності, IT-аудит, ризик-орієнтоване планування); по-третє, формулюється узгоджене визначення та класифікація.

Інформаційну базу дослідження становлять наукові джерела з фінансового права, контролю й аудиту, чинні нормативні акти України у сфері державного фінансового контролю, а також міжнародні підходи *INTOSAI* як орієнтир для гармонізації. Обмеження дослідження полягають у тому, що стаття зосереджується на понятійно-методологічному та нормативному вимірах об'єкта контролю і не охоплює емпіричну оцінку результативності конкретних контрольних заходів на основі статистики чи кейс-аналізу.

Основна частина статті структурована так: у першому підрозділі розкрито еволюцію поняття об'єкта державного фінансового контролю – від фіскально-ревізійної моделі до процесно- та ризик-орієнтованих підходів; у другому – запропоновано узгоджене визначення об'єкта та п'ятигрупову класифікацію (ресурсна, інституційна, процесна, документально-інформаційна, ризикова), що дозволяє системно охопити ключові компоненти фінансової діяльності держави; у третьому підрозділі сформульовано пропозиції щодо вдосконалення законодавчого визначення об'єкта контролю й узгодження національної моделі із сучасними стандартами публічного аудиту. У висновках узагальнено результати перевірки гіпотези та визначено напрями подальших досліджень.

1. Еволюція поняття об'єкта державного фінансового контролю

Проблематика визначення об'єкта державного фінансового контролю має тривалу історію наукових дискусій і відображає еволюцію уявлень про сутність фінансової діяльності держави, функції

публічного управління та роль контролю в забезпеченні економічної стабільності. Зміст цієї категорії зазнавав істотних трансформацій залежно від домінуючої моделі державного управління, рівня централізації фінансової системи, характеру економічних відносин і ступеня втручання держави у господарську сферу.

1.1. Фіскально-ревізійна модель

На початкових етапах становлення фінансового контролю як інституту державного управління його об'єкт розглядався переважно крізь призму фіскальних інтересів держави. Контроль мав ревізійну природу і був спрямований на перевірку повноти надходжень до державної скарбниці та законності витрачання бюджетних коштів.

У межах цієї парадигми об'єкт фінансового контролю фактично ототожнювався з державними грошовими ресурсами – бюджетними коштами та фондами. Контролю підлягали фінансові документи, касові операції, бухгалтерська звітність, дотримання правил обліку. Такий підхід був характерний для класичної фінансової науки кінця XIX – початку XX століття, а згодом закріпився і в радянській фінансово-правовій доктрині, де об'єкт контролю визначався як грошові кошти, що формують і використовують державні цільові фонди, або як фінансові операції, що забезпечують планове ведення народного господарства (Крутько, 2021).

1.2. Ресурсна модель

Подальший розвиток суспільного виробництва, ускладнення структури публічного сектору та зростання ролі держави як власника матеріальних ресурсів зумовили необхідність розширення уявлень про об'єкт фінансового контролю. У фінансово-контрольній доктрині поступово формується ресурсний підхід, відповідно до якого об'єктом контролю є не лише грошові кошти, а й матеріальні цінності, що мають вартісне вираження та впливають на фінансовий стан суб'єктів.

У працях з господарського контролю й аудиту зазначається, що об'єктами контролю можуть виступати основні засоби, запаси, готова продукція, матеріальні активи, а також інші ресурси, які формують економічну основу фінансової діяльності. Такий підхід означав відхід від суто монетарного розуміння об'єкта контролю і перехід до ширшої ресурсної концепції, в межах якої контроль охоплює всі активи, що перебувають у державній або комунальній власності та мають вартісну оцінку (Гавкалова & Табацький, 2023).

У сучасних умовах ресурсний підхід доповнюється визнанням значущості нематеріальних активів – об'єктів інтелектуальної власності, програмного забезпечення, інформаційних систем, баз даних, що фінансуються за рахунок бюджету. Отже, еволюція ресурсної концепції демонструє поступове "матеріалізування" об'єкта контролю – від коштів до комплексного майнового комплексу публічного сектору.

1.3. Інституційна модель

Наступним етапом розвитку доктрини стало усвідомлення того, що фінансові ресурси не існують автономно від суб'єктів, які ними управляють. Реальним носієм фінансових порушень, так само як і ефективності, є орган чи організація, що приймає рішення щодо формування, розподілу і використання публічних коштів.

У межах інституційного підходу об'єкт державного фінансового контролю ототожнюється з колом підконтрольних установ – органів державної влади, місцевого самоврядування, державних підприємств, бюджетних установ, а також інших суб'єктів, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності. Саме цю модель покладено в основу сучасного українського законодавства, яке фактично визначає об'єкт контролю через перелік підконтрольних суб'єктів.

Інституційний підхід має важливе значення для формування юрисдикційних меж контролю, однак його обмеженість полягає в тому, що він не охоплює діяльнісний і процесний виміри фінансової діяльності, зосереджуючись лише на організаційній площині.

1.4. Процесна модель

Подальший розвиток управлінських наук, запровадження програмно-цільового методу бюджетування та орієнтація на результативність державної політики зумовили формування процесного підходу до визначення об'єкта фінансового контролю. У його межах об'єктом контролю визнаються не лише ресурси чи суб'єкти, а передусім фінансово-господарські процеси: формування доходів, розподіл бюджетних асигнувань, виконання бюджетів, публічні закупівлі, управління державними інвестиціями, внутрішній контроль і внутрішній аудит.

Процесна модель відображає перехід від ревізійної моделі, орієнтованої на фіксацію порушень постфактум, до моделі державного фінансового аудиту, яка передбачає аналіз причинно-наслідкових зв'язків і оцінку ефективності управлінських рішень. У цьому контексті об'єкт контролю трактується як сукупність управлінських процедур і фінансових операцій, що формують бюджетний цикл. Саме процесна модель становить методологічну основу сучасного аудиту ефективності, що широко застосовується в країнах Європейського Союзу та в діяльності вищих органів аудиту відповідно до стандартів *INTOSAI*.

1.5. Документально-інформаційна та ризик-орієнтована моделі

Цифровізація публічного управління та впровадження електронних систем обліку й звітності зумовили формування документально-інформаційної моделі, відповідно до якої об'єктом фінансового контролю виступає масив фінансової інформації: первинні документи, бухгалтерські реєстри, фінансова і бюджетна звітність, електронні реєстри транзакцій, інформаційні системи управління публічними фінансами.

У цьому контексті контроль дедалі більше набуває аналітичного характеру, спирається на обробку великих масивів даних і застосування ІТ-аудиту. Документально-інформаційний компонент стає самостійним об'єктом контролю, оскільки саме в інформаційних системах фіксуються фінансові зобов'язання, платежі, договори, закупівлі та результати бюджетних програм.

Паралельно формується ризик-орієнтована модель, згідно з якою об'єкт контролю визначається через зони підвищеного ризику у фінансово-господарській діяльності. Контроль зосереджується на тих сегментах, де ймовірність порушень або неефективності є найвищою: публічні закупівлі, державні інвестиції, соціальні виплати, податкове адміністрування, використання міжнародної допомоги тощо.

1.6. Формування системного підходу до визначення об'єкта фінансового контролю

Еволюція поняття об'єкта державного фінансового контролю демонструє поступовий перехід від вузького фіскально-ресурсного трактування до багатовимірної системної моделі, що інтегрує ресурсний, інституційний, процесний, інформаційний та ризик-орієнтований виміри.

Сучасна фінансова система є складною динамічною системою, у якій взаємодіють ресурси, суб'єкти, процеси, інформація й управлінські рішення. Відповідно, об'єкт державного фінансового контролю не може зводитися до окремого елемента цієї системи, а має відображати її комплексну природу. Саме такий системний підхід становить теоретичну основу для модернізації поняття об'єкта державного фінансового контролю в умовах євроінтеграції України та переходу до моделі публічного аудиту, зорієнтованої на результативність, прозорість і підзвітність використання публічних фінансів.

2. Визначення та класифікація об'єктів державного фінансового контролю

2.1. Узгоджене визначення об'єктів державного фінансового контролю

Спираючись на узагальнення наведених моделей (в тому числі на положення міжнародних стандартів *INTOSAI*), доцільно запропонувати розширене визначення об'єкта державного фінансового контролю.

Об'єкт державного фінансового контролю – це система елементів публічної фінансової діяльності, яка охоплює: публічні фінансові ресурси та державні активи; пов'язані з ними суспільні (фінансові) відносини та управлінські функції; фінансово-господарські й адміністративні процеси їх формування, розподілу, використання та обліку; інформаційно-документальні потоки, що відображають зазначені процеси; суб'єктів (органи і організації), які здійснюють чи супроводжують формування, розподіл, використання і збереження цих ресурсів.

У такому розумінні об'єкт контролю є багатовимірною категорією, яка поєднує матеріально-фінансову основу, організаційну інфраструктуру, динаміку фінансової діяльності та інформаційне середовище її функціонування. Це відповідає сучасній концепції публічного аудиту, де контроль розглядається як елемент системи фінансового управління, а не лише як засіб фіксації порушень.

2.2. Методологічні засади класифікації об'єктів державного фінансового контролю

Для практичного застосування пропонованого підходу необхідною є систематизація об'єктів державного фінансового контролю за однорідними групами. Класифікація дозволяє структурувати сферу контролю, визначити пріоритети перевірок, сформулювати відповідний інструментарій і забезпечити комплексне охоплення фінансової діяльності держави.

Методологічною основою запропонованої класифікації є: принцип системності (об'єкт контролю як сукупність взаємопов'язаних елементів); принцип комплексності (охоплення всіх ключових вимірів фінансової діяльності); принцип ієрархічності (виокремлення рівнів і груп об'єктів); принцип ризик-орієнтованості (надання пріоритету сферам з підвищеними загрозами) (*INTOSAI*).

З урахуванням зазначених принципів варто запропонувати класифікацію об'єктів державного фінансового контролю, яка дозволяє системно охопити всі ключові компоненти фінансової системи та є зручною для практичного застосування. Доцільно виокремити п'ять груп об'єктів державного фінансового контролю: ресурсну, інституційну, процесну, документально-інформаційну та ризикову.

2.3. Ресурсна група об'єктів державного фінансового контролю

До цієї групи належать об'єкти, що становлять безпосередню фінансову основу, з приводу якої здійснюється державний фінансовий контроль. Насамперед це фінансові ресурси публічного сектору. Йдеться про кошти державного бюджету, місцевих бюджетів, державних цільових фондів, кошти загальнообов'язкового державного соціального страхування, а також інші грошові фонди, які перебувають у розпорядженні органів державної влади та місцевого самоврядування. Як зазначається в науковій літературі, грошові фонди становлять первинний і базовий об'єкт контролю, адже вони визначають зміст і межі фінансових операцій та слугують критерієм результативності управління державними ресурсами (Крутько, 2021). Тому контроль за рухом і використанням бюджетних коштів та державних цільових фондів – ключовий напрям забезпечення законності, прозорості й ефективності фінансової діяльності суб'єктів публічного сектору.

Окрім власне грошових коштів, до ресурсної групи входять матеріальні активи держави. Це майно державних підприємств та

установ, об'єкти інфраструктури, обладнання, транспорт, матеріальні запаси, продукція тощо – тобто всі ресурси, що мають вартісний вимір і належать державі або територіальним громадам. Значення таких активів як об'єкта фінансового контролю пояснюється тим, що вони формують матеріальну базу для виконання бюджетів і впливають на фінансові показники (через амортизацію, оцінку майна у балансі, витрати на утримання тощо). У наукових джерелах підкреслюється, що матеріальні активи підлягають контролю тією мірою, якою вони прямо чи опосередковано впливають на структуру та динаміку бюджетних показників, а також формують підґрунтя для фінансових зобов'язань держави (Гавкалова & Табацький, 2023). Отже, перевірка наявності, руху та збереження державного майна є невід'ємним елементом державного фінансового контролю, необхідним для ефективного управління публічними фінансами.

До окремої підгрупи ресурсних об'єктів можна віднести нематеріальні активи, що використовуються органами державної влади та бюджетними установами. Це об'єкти права інтелектуальної власності, програмне забезпечення, бази даних, ліцензії, патенти, технології тощо, набуті за бюджетні кошти або які перебувають у державній власності. В умовах цифровізації управління публічними фінансами економічна та стратегічна значущість нематеріальних активів зростає; відповідно, виникає потреба враховувати їх у сфері фінансового контролю. Контроль за нематеріальними активами охоплює, зокрема, перевірку правомірності їх придбання, обліку, використання за призначенням, а також оцінки ефективності витрачання коштів на такі ресурси. Включення цифрових та інформаційних активів до об'єкта контролю є новітньою тенденцією, продиктованою необхідністю забезпечення належного нагляду за ІТ-рішеннями і технологічними системами, що фінансуються з бюджету.

2.4. Інституційна група об'єктів державного фінансового контролю

Ця група охоплює організації та осіб, діяльність яких пов'язана з формуванням, розподілом і використанням публічних фінансів і які, відповідно, підлягають державному фінансовому контролю. Іншими словами, це група підконтрольних установ. Передусім йдеться про органи публічної влади. Міністерства, центральні відомства, місцеві державні адміністрації, виконавчі органи місцевих рад – усі вони здійснюють бюджетні та фінансово-господарські повноваження. Саме їхні рішення визначають обсяги й напрями використання публічних коштів, управління державним майном, надання фінансових гарантій тощо. Тому діяльність цих органів перебуває під контролем з точки зору законності й ефективності використання ресурсів. У науковій літературі обґрунтовано зазначається, що державний фінансовий контроль повинен

охоплювати органи управління, які беруть участь у формуванні, використанні та відчуженні активів, адже саме на них лежить відповідальність за прийняття фінансових рішень (Пасічник, 2023).

Важливу категорію підконтрольних суб'єктів становлять державні та комунальні підприємства, установи й організації. Їх фінансово-господарська діяльність безпосередньо впливає на стан публічних фінансів, оскільки успішність чи збитковість таких суб'єктів відображається у надходженнях до бюджетів (через податки, дивіденди) або у видатках (через дотації, субсидії, капітальні вкладення). Оперуючи державним і комунальним майном та публічними коштами, ці суб'єкти підлягають державному фінансовому контролю, який здійснюється у формах державного фінансового аудиту, інспектування (ревізій) та інших контрольних заходів щодо дотримання фінансової дисципліни, правильності бухгалтерського обліку і звітності, ефективності використання майна та законності здійснення видатків.

При цьому коло підконтрольних суб'єктів не обмежується установами публічного сектору. Відповідно до ст. 2 Закону України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" (1993, 26 січня), а також законодавства про відкритість використання публічних коштів і державну допомогу суб'єктам господарювання, державний фінансовий контроль поширюється на всіх суб'єктів, які отримують, використовують або управляють публічними фінансовими ресурсами чи державним (комунальним) майном. До них належать, зокрема, державні та комунальні підприємства, господарські товариства з державною часткою, приватні суб'єкти господарювання – отримувачі бюджетних коштів, грантів, субсидій чи державної допомоги, а також інші юридичні та фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням публічних ресурсів.

Окремо слід зазначити контроль за фізичними особами у випадках, коли вони виступають отримувачами бюджетних коштів або суб'єктами фінансових правовідносин. Наприклад, фізичні особи – підприємці, що отримують компенсації чи гранти; громадяни – отримувачі соціальних виплат, стипендій, компенсацій за бюджетними програмами. Державний фінансовий аудит у таких випадках може перевіряти правомірність призначення виплат, цільове використання наданих коштів, а також фактичне виконання умов (якщо це гранти чи допомоги на конкретні цілі). Контроль фізичних осіб забезпечує персоніфікацію відповідальності та унеможливлює неправомірне отримання чи використання коштів платників податків.

2.5. Процесна група об'єктів державного фінансового контролю

Зазначена група охоплює динамічні аспекти фінансової діяльності, тобто різноманітні фінансові процеси, операції та управлінські цикли, в межах яких відбувається рух ресурсів, виникають фінансові

зобов'язання та формуються результати. Міжнародні стандарти аудиту (INTOSAI) наголошують, що аналіз процесів є ключовим для виявлення причин порушень і оцінки ефективності управління державними фінансами. Це означає, що об'єктом контролю мають бути не лише кінцеві показники чи факти порушень, а й процеси, які до них призводять.

Основні процеси фінансової діяльності держави можна умовно розділити на кілька стадій, і кожна з них є об'єктом уваги контролюючих органів.

Формування фінансових ресурсів. Сюди належать процеси мобілізації доходів бюджету та державних цільових фондів: справляння податків і зборів, перерахування частини прибутку державних підприємств, залучення державних запозичень, отримання трансфертів тощо. Контроль на цій стадії спрямований на перевірку повноти і своєчасності надходжень, правильності визначення бази оподаткування, законності наданих податкових пільг, адміністрування державного боргу, дотримання процедур розподілу міжбюджетних трансфертів тощо. Метою є запобігання втратам публічних доходів та забезпечення виконання планових показників надходжень.

Розподіл і перерозподіл ресурсів. Цей етап включає бюджетне планування, складання і затвердження бюджетних розписів, розподіл бюджетних асигнувань між розпорядниками, внесення змін до бюджету, перерозподіл коштів між програмами та напрямками. Об'єктом контролю тут є управлінські рішення, що визначають адресатів і розміри отримання бюджетних ресурсів. У межах цього процесу перевіряється обґрунтованість бюджетних призначень, відповідність витрат пріоритетам державної політики, додержання процедур (наприклад програмно-цільового методу, складання паспортів бюджетних програм), законність переведення коштів чи використання резервних фондів. Контроль дозволяє оцінити, наскільки ефективно здійснюється розподіл публічних фінансових ресурсів і чи не допускаються при цьому порушення бюджетного законодавства.

Використання фінансових ресурсів. Це найбільш об'ємна і ризикова сфера, адже саме під час витрачання коштів виникає найбільше порушень і зловживань. Контроль процесів виконання бюджетів охоплює: публічні закупівлі товарів, робіт і послуг; виплату заробітної плати та соціальних допомог; фінансування капітальних видатків і публічних інвестиційних проєктів; трансферти населенню; обслуговування боргу; розрахунки з підрядниками і постачальниками; витрачання коштів цільових фондів тощо. Завдання контролю – перевірити, чи здійснювалися ці операції законно, цільово та ефективно. Законність означає відповідність витрат вимогам бюджетного та іншого законодавства (чи правомірно проведені платежі, чи в межах повноважень, чи на належні цілі). Цільове використання – це витрачання коштів строго на ті цілі,

на які вони були виділені (недопущення нецільового використання бюджетних асигнувань). Ефективність – аналіз співвідношення витрачених ресурсів і досягнутих результатів: чи отримано запланований ефект від використання бюджетних коштів, чи не було допущено марнотратства або завищення вартості. Наприклад, у сфері публічних закупівель контролюючі органи перевіряють дотримання принципів прозорості, конкуренції та недискримінації учасників, виявляють можливі змови чи корупційні схеми під час тендерів, оцінюють економічність закупівель (співмірність ціни ринковим умовам) (Іванова та ін., 2024). Інший приклад – контроль видатків на соціальні програми, де перевіряється адресність допомоги, відсутність дублювання виплат, відповідність витрачання коштів встановленим нормативам (Подольчук, & Кожухівський, 2025).

Управлінські процеси і внутрішній контроль. Ефективність усіх вищезгаданих процесів значною мірою визначається якістю управління. Тому об'єктом державного фінансового аудиту фактично виступають також внутрішні процеси управління фінансами в розпорядників бюджетних коштів та органах влади. До них належать: система стратегічного й оперативного фінансового планування; процедури прийняття рішень керівництвом; організація внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту; управління ризиками у сфері фінансів; система обліку та звітності; кадрові процеси, що впливають на фінансову дисципліну. У наукових джерелах зазначено, що об'єктом контролю є "процеси відтворення та операції, що впливають на фінансовий стан", тобто фактично всі дії суб'єктів, від яких залежить фінансовий результат. Аналіз управлінських процесів дозволяє аудиторам виявити причинно-наслідкові зв'язки: не просто констатувати факт порушення, а з'ясувати, який збій чи недолік у системі управління до нього призвів. Такий системний підхід відповідає сучасним вимогам до аудиту – переходу від пошуку окремих помилок до оцінки ефективності систем контролю та управління.

2.6. Документально-інформаційна група об'єктів державного фінансового контролю

Ця група охоплює весь масив даних та носіїв інформації, що відображають фінансово-господарську діяльність підконтрольних суб'єктів. Сюди належать: первинні бухгалтерські документи (накладні, рахунки, акти тощо); реєстри обліку; фінансова, статистична та бюджетна звітність; кошториси, плани використання бюджетних коштів; банківські виписки; договори та контракти; документи про рух матеріальних цінностей; електронні бази даних і реєстри транзакцій; інформація із систем електронних закупівель (*ProZorro*) і систем управління публічними фінансами (*Є-Data*); внутрішні розпорядчі документи (накази, рішення), що впливають на фінансові операції; тощо.

Документальна інформація виступає об'єктом контролю, оскільки саме в документах відображено сутність, обсяг та правомірність фінансових операцій. Перевіряючи документи, контролери встановлюють юридичну і фактичну сторону операцій: чи були вони належним чином оформлені та санкціоновані; чи відповідають відомості в документах реальному стану справ; чи немає підробок або викривлень інформації. Документи є також доказовою базою при виявленні порушень – результати контрольних заходів органу державного фінансового контролю оформлюються відповідними документами, зокрема звітом за результатами державного фінансового аудиту або актом ревізії. Тому повнота і достовірність документально-інформаційної бази суттєво впливають на якість фінансового контролю. Невипадково одним з обов'язкових повноважень органів контролю є право вимагати в підконтрольних установ усі необхідні документи і пояснення посадових осіб.

У сучасних умовах дедалі більшого значення набуває електронна складова інформаційного середовища: автоматизовані системи обліку (наприклад *SAP*, портал *Є-Data* для публічних коштів), електронні реєстри бюджетних зобов'язань, бази даних Держказначейства, портали відкритих фінансових даних тощо. Доступ контролерів до цих систем та їх аналіз фактично теж є формою контролю. Наприклад, моніторинг закупівель у системі *ProZorro* здійснюється Держаудит-службою шляхом аналізу електронних документів і дій замовника на порталі. Отже, різноманітні цифрові дані (цифрові документи, електронні логи операцій, файли обміну інформацією між відомствами) слід розглядати як повноправний об'єкт державного фінансового контролю. Це відкриває можливості для впровадження аналітичних методів аудиту, обробки значних масивів даних (*Big Data*) з метою виявлення аномалій чи ризикових операцій, автоматизації частини контрольних процедур тощо.

2.7. Ризикова група об'єктів державного фінансового контролю

Група охоплює компоненти фінансової діяльності, в яких сконцентровано підвищені ризики фінансових порушень, втрат або неефективності. На відміну від попередніх груп, ризикові об'єкти не є статичними категоріями – це динамічна сукупність сфер і ситуацій, що потребують посиленої уваги контролю залежно від актуальної економічної ситуації.

До ризикових об'єктів, зокрема, можна віднести: сферу публічних закупівель, де існує значна ймовірність змов, завищення цін, неякісного виконання контрактів, "відкатів" тощо; публічні інвестиційні проєкти (будівництво, інфраструктура), де часто трапляються перевитрати, затягування строків, корупційні ризики; сферу соціальних виплат і субсидій, де можливі зловживання при призначенні допомоги, "мертві душі" в одержувачах, неправомірне отримання виплат; окремі сегменти

податкової системи (наприклад відшкодування ПДВ, акцизне адміністрування), де є ризики ухилення від оподаткування, фіктивного підприємництва; діяльність банків, фондів, державних підприємств у частині операцій із державними коштами (ризики нецільового використання, сумнівних фінансових інструментів тощо); нові для держави напрями, які ще не повністю врегульовані (наприклад обіг криптовалют, використання коштів від міжнародної допомоги), що можуть стати "сірою зоною".

У наукових дослідженнях фінансової безпеки наголошується, що контроль у ризикових секторах націлений на виявлення детермінант фінансових загроз та запобігання їм (Гавкалова & Табацький, 2023). Наприклад, в умовах післякризового відновлення економіки контролюючі органи можуть приділяти більшу увагу ризикам неефективного використання коштів, виділених на стимулювання бізнесу чи відбудову, аби попередити їх розкрадання або нецільове спрямування.

Характерною ознакою ризикової групи є її мінливість. Зміни в економіці, законодавстві, поява нових схем шахрайства – все це здатне переформатовувати перелік пріоритетних ризикових зон. Тому органи державного фінансового контролю постійно здійснюють оцінку ризиків (ризик-менеджмент) і коригують плани перевірок відповідно до найбільш критичних напрямів. Фактично ризикова група – це індикативна категорія, що дає змогу гнучко реагувати на актуальні виклики. Так, у період пандемії *COVID-19* ризиковим об'єктом стала сфера закупівель лікарських засобів і медичного обладнання, витрачання коштів стабілізаційних фондів.

3. Проблеми нормативного визначення об'єкта фінансового контролю

Незважаючи на суттєвий розвиток доктрини державного фінансового контролю та наявність численних наукових підходів до визначення його об'єкта, чинне законодавство України досі не містить цілісної та системної дефініції цього поняття. Базовим актом, який регулює цю сферу, є Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" № 2939-XII (1993, 26 січня), з наступними змінами. У ньому поняття об'єкта контролю прямо не визначене. Ст. 2 Закону визначає головні завдання органу державного фінансового контролю і одночасно окреслює коло підконтрольних установ.

Чинна нормативна модель певною мірою відстає від сучасних підходів до фінансового контролю. Наприклад, закон оперує поняттями "державний фінансовий аудит", "інспектування", "перевірка закупівель", але ніде не зазначає прямо, що об'єктом аудиту можуть бути системи внутрішнього контролю чи управлінські рішення (як це є в стандартах *ISSAI*). Так само закон визначає, що планові виїзні ревізії проводяться

за місцезнаходженням юридичної особи або об'єкта права власності, але не конкретизує, що саме розуміється під "об'єктом права власності" (мається на увазі майно, актив).

Для усунення виявлених суперечностей і наближення національної системи фінансового контролю до сучасних вимог необхідно законодавчо визначити об'єкт державного фінансового контролю в його широкому, системному розумінні. Замість обмеження переліком підконтрольних установ слід у законі подати дефініцію, яка включатиме всі ключові складові: публічні фінансові ресурси (бюджетні кошти, позабюджетні фонди, кредити, субвенції тощо); матеріальні й нематеріальні активи держави; фінансові зобов'язання та вимоги держави; процеси формування, розподілу, використання й обліку цих ресурсів; документи та інформаційні системи, де відображено фінансову діяльність; коло суб'єктів (органи влади, підприємства, організації, отримувачі), залучених до цієї діяльності.

Доцільно у тексті закону (можливо, в окремій статті) виділити основні групи об'єктів фінансового контролю, аналогічно до наведеної класифікації: ресурси (кошти бюджетів, фондів, державне майно); суб'єкти (органи влади, підприємства, установи тощо – фактично підконтрольні установи, але як складова поняття об'єкта); процеси (діяльність з формування та використання фінансових ресурсів, виконання бюджетів, здійснення фінансових операцій тощо); документи та інформація (документація, звітність, дані обліку, електронні системи); ризики (сфери підвищеного ризику порушень чи втрат).

Наразі закон концентрується на фактах (використання коштів, стан обліку) і суб'єктах. Але щоб впровадити повноцінний аудит ефективності й аудит відповідності, необхідно прямо вказати, що об'єктом контролю є процеси і діяльність, пов'язана з публічними фінансами. Пропонується доповнити закон положенням, що об'єктом державного фінансового контролю є, зокрема, процеси планування, виконання та звітування за бюджетами, процеси управління державними активами і пасивами, системи внутрішнього контролю у підконтрольних установах, процедури здійснення публічних закупівель тощо. Особливо це актуально для проведення аудитів ефективності, коли оцінюють не лише цифри, а й управлінські рішення і процеси.

Пропонується чітко зазначити, що державний фінансовий контроль поширюється на документи, записи бухгалтерського обліку, фінансову звітність, електронні інформаційні бази та інші носії інформації про фінансову діяльність. Якщо закон зобов'яже надавати будь-яку фінансову інформацію, незалежно від форми її зберігання (паперової чи електронної), це посилить інструментарій контролю. Окрім того, законодавче визнання електронних систем як об'єкта контролю відкриє шлях до більш широкого застосування ІТ-аудиту, аналізу даних, автоматизованого моніторингу.

Висновки

Об'єкт державного фінансового контролю є однією з базових категорій фінансово-контрольної науки та практики, що відображає фокус і межі контрольно-наглядової діяльності держави у фінансовій сфері. Проведене дослідження дозволяє зробити відповідні узагальнення та висновки.

Зміст об'єкта фінансового контролю істотно змінювався на різних етапах розвитку державних фінансів. Спочатку він обмежувався лише державними грошовими ресурсами (фіскально-ревізійний підхід). Згодом був розширений на матеріальні активи, що мають вартісне вираження (ресурсний підхід). Далі акцент перемістився на суб'єктів, які оперують публічними ресурсами (інституційний підхід). У другій половині XX ст. та особливо нині об'єктом контролю почали вважати процеси фінансової діяльності (процесний підхід), інформацію про фінансові операції (документально-інформаційний підхід) та ризикові зони, що становлять потенційну загрозу фінансовій безпеці (ризик-орієнтований підхід). Отже, сучасне розуміння об'єкта державного фінансового контролю є багатовимірним, інтегруючи економічні, правові, управлінські та інформаційні складові.

На основі синтезу різних наукових підходів запропоновано авторське визначення об'єкта державного фінансового контролю як системи елементів публічної фінансової діяльності (ресурсів, відносин, процесів, інформації та суб'єктів), що перебувають у полі впливу контрольних органів. Це визначення охоплює як традиційні елементи (бюджетні кошти, державні органи, фінансові операції), так і нові компоненти, зумовлені цифровізацією та управлінням ризиками (електронні дані, інформаційні системи, ризикові фактори).

Розроблено п'ятиелементну класифікацію об'єктів державного фінансового контролю: ресурсна, інституційна, процесна, документально-інформаційна та ризикова групи. Ресурсна включає публічні фінансові ресурси (бюджети, фонди) і державні активи; інституційна – органи влади, підприємства, організації, що оперують цими ресурсами; процесна – фінансові та управлінські процеси (від мобілізації доходів до здійснення видатків і внутрішнього контролю); документально-інформаційна – бухгалтерські документи, звітність, дані та ІТ-системи; ризикова – сфери й операції з високою ймовірністю порушень чи неефективності.

Законодавчо об'єкт визначений звужено через перелік підконтрольних установ та сфер перевірки, що не охоплює багатьох аспектів (процесів, систем, ризиків). Для усунення прогалин пропонується включення до закону розгорнутого визначення об'єкта державного фінансового контролю з переліком його складових, що відповідатиме стандартам *INTOSAI*. Необхідно чітко передбачити в законі, що об'єктом контролю є не лише установи і кошти, а й процеси, рішення, інформаційні системи, ризикові операції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ / REFERENCES

- European Commission. Ukraine Report 2025. (2025). Brussels.
- INTOSAI. (2019). *ISSAI 100: Fundamental principles of public-sector auditing*. <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/>
- INTOSAI. (2019). *ISSAI 300: Performance audit principles*. <https://www.issai.org/pronouncements/issai-300-performance-audit-principles>
- INTOSAI. (2020). *GUID 5250: Guidance on the audit of public debt*. <https://www.issai.org/pronouncements/guid-5250-guidance-on-the-audit-of-public-debt>
- Ministry of Finance of Ukraine. (2024, October 8). *Chapter 32. Financial control (Public internal financial control)*. <https://mof.gov.ua/storage/files/PIFC.pdf>
- OECD/SIGMA. (2024). *Public administration in Ukraine 2023*. OECD Publishing.
- | | |
|---|--|
| Гавкалова, Н. Л., & Табаський, М. Г. (2023). Роль державного фінансового контролю у забезпеченні економічної безпеки держави. <i>Вісник Національного університету цивільного захисту України. Серія: Державне управління</i> , 2(19), 13–23. https://doi.org/10.52363/2414-5866-2023-2-2 | Gavkalova, N. L., & Tabatskyi, M. H. (2023). Role of state financial control in ensuring the economic security of the state. <i>Bulletin of National University of Civil Defense of Ukraine. State Management series</i> , 2(19), 13–23. https://doi.org/10.52363/2414-5866-2023-2-2 |
| Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" № 2939-XII (зі змін. і допов.). (1993, 26 січня). <i>Відомості Верховної Ради України</i> , (13), 110. | Law of Ukraine "On the Basic Principles of State Financial Control in Ukraine" No. 2939-XII (as amended). (1993, January 26). <i>Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy</i> , (13), 110. |
| Іванова, О. Ю., Сидоренко, О. М., & Скабардін, О. В. (2024). Сучасні тенденції реформування державного фінансового контролю сфери публічних закупівель. <i>Бізнес Інформ</i> , (10), 370–378. https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-10-370-378 | Ivanova, O. Yu., Sydorenko, O. M., & Skabardin, O. V. (2024). Current trends in reforming state financial control in the field of public procurement. <i>Business Inform</i> , (10), 370–378. https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-10-370-378 |
| Крутько, М. А. (2021). Особливості правового регулювання фінансового контролю в Україні. <i>Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція</i> , 54(1), 26–30. https://doi.org/10.32841/2307-1745.2021.54.1.6 | Krutko, M. A. (2021). Peculiarities of legal regulation of financial control in Ukraine. <i>Scientific Bulletin of the International Humanitarian University. Series: Jurisprudence</i> , 54(1), 26–30. https://doi.org/10.32841/2307-1745.2021.54.1.6 |
| Левицький, Я. Ю. (2025). Механізм адаптації системи державного фінансового контролю України до вимог Європейського Союзу. <i>Економіка, управління та адміністрування</i> , 1(111), 165–174. https://doi.org/10.26642/ema-2025-1(111)-165-174 | Levitskyi, Ya. Yu. (2025). Mechanism of adaptation of the system of state financial control of Ukraine to the requirements of the European Union. <i>Economics, Management and Administration</i> , 1(111), 165–174. https://doi.org/10.26642/ema-2025-1(111)-165-174 |
| Пасічник, В. М. (2023). Формування системи державного фінансового контролю України в контексті європейської інтеграції. <i>Публічне адміністрування та національна безпека</i> , (8). https://doi.org/10.25313/2617-572X-2023-8-9354 | Pasichnyk, V. M. (2023). Formation of the system of state financial control of Ukraine in the context of European integration. <i>Public Administration and National Security</i> , (8). https://doi.org/10.25313/2617-572X-2023-8-9354 |
| Подоліанчук, О., & Кожухівський, О. (2025). Фінансовий контроль у системі публічних закупівель: сучасний стан та напрями розвитку під час воєнного стану. <i>Економіка та суспільство</i> , (80). https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-80-168 | Podolanchuk, O., & Kozhukhivskyi, O. (2025). Financial control in the public procurement system: Current state and directions of development during martial law. <i>Economy and Society</i> , (80). https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-80-168 |
| Русіна, Ю. О. (2025). Державний фінансовий контроль: основні проблеми в умовах воєнного стану. <i>Актуальні проблеми економіки</i> , 2(284), 148–160. https://doi.org/10.32752/1993-6788-2025-1-284-148-160 | Rusina, Yu. O. (2025). State financial control: Main challenges in the conditions of martial law. <i>Actual problems of economics</i> , 2(284), 148–160. https://doi.org/10.32752/1993-6788-2025-1-284-148-160 |

Штанцель, С. Є. (2024). Аудит ефективності публічного управління у забезпеченні фінансової безпеки держави. <i>Український економічний часопис</i> , (6), 182–189. https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-6-30	Shtantel, S. Ye. (2024). Audit of the effectiveness of public administration in ensuring the financial security of the state. <i>Ukrainian Economic Journal</i> , (6), 182–189. https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-6-30
--	---

Конфлікт інтересів. Автор заявляє, що не має фінансових чи нефінансових конфліктів інтересів щодо цієї публікації; не має відносин із державними органами, комерційними або некомерційними організаціями, які могли б бути зацікавлені у поданні цієї точки зору. З огляду на те, що автор навчається в установі, яка структурно пов'язана з видавцем журналу, що може зумовити потенційний конфлікт або підозру в упередженості, остаточне рішення про публікацію цієї статті (включно з вибором рецензентів та редакторів) приймалося тими членами редколегії, які не пов'язані з цією установою.

Автор не отримував прямого фінансування для цього дослідження.

Стецов, Є. (2026). Правова концептуалізація об'єкта державного контролю. *Ius Modernum*, 1(142), 103–120. [https://doi.org/10.31617/3.2026\(142\)08](https://doi.org/10.31617/3.2026(142)08)

Надійшла до редакції 19.01.2026.
Прийнято до друку 23.02.2026.
Публікація онлайн 12.03.2026.