**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**
**ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кафедра фінансів

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

_____

«__» _____ 202_ р.

# КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня магістра
зі спеціальності 072 «Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок»
за освітньою програмою: «Управління публічними фінансами»
на тему: «Державний фінансовий контроль в Україні: стан та напрями удосконалення»

**Виконавець:**
студент 6зф7м групи 6 курсу
Прохода Артем Миколайович

**Науковий керівник:**
доктор філософії (PhD) з економіки,
доцент кафедри фінансів
Борса Вадим Вікторович

ОДЕСА – 2025

**ЗМІСТ**

ВСТУП 3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИВНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ 7

1.1. Сутність, цілі та принципи державного фінансового контролю в системі управління публічними фінансами 7

1.2. Державний фінансовий аудит як сучасна форма державного фінансового контролю 17

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ В УКРАЇНІ 29

2.1. Організаційно-інституційне забезпечення державного фінансового контролю та аудиту в Україні 29

2.2. Оцінка ефективності та проблем практичної реалізації державного фінансового аудиту в Україні 34

2.3. Аналіз ефективності роботи відділу контролю у галузі ЖКГ, інфраструктури та зв’язку Південного офісу Держаудитслужби 47

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ В УКРАЇНІ 57

3.1. Впровадження міжнародних стандартів аудиту та ризикоорієнтованих підходів у систему державного фінансового аудиту України 57

3.2. Цифровізація, прозорість та інституційне посилення державного фінансового контролю й аудиту в умовах воєнного стану та повоєнної відбудови 67

ВИСНОВКИ 78

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 82

# ВСТУП

Ефективна система державного фінансового контролю є ключовою передумовою стійкого функціонування публічних фінансів, довіри громадян і партнерів до держави, а також виконання нею соціальних і оборонних зобов'язань. В умовах воєнного стану, масштабної міжнародної фінансової допомоги, зростання видатків на оборону та повоєнну відбудову вимоги до прозорості, підзвітності й результативності використання бюджетних коштів суттєво посилюються. Недостатня якість контролю та аудиту публічних фінансів призводить до нецільового використання ресурсів, втрат бюджету, посилення корупційних ризиків і гальмує реалізацію реформ.

Україна впродовж останніх років здійснює інституційні перетворення у сфері управління публічними фінансами, зокрема впроваджує середньострокове бюджетне планування, програмно-цільовий метод, систему внутрішнього контролю й аудиту в розпорядників бюджетних коштів, оновлює підходи до діяльності Рахункової палати України та органів державного фінансового контролю. Водночас залишається низка системних проблем: фрагментарність нормативно-правового забезпечення, дублювання повноважень між інституціями, недостатня орієнтація контролю на результат, слабке використання ризикоорієнтованих підходів та сучасних цифрових інструментів, а також обмеженість кадрового й аналітичного потенціалу.

Суттєвий виклик становить необхідність узгодження національної моделі державного фінансового контролю з вимогами європейської інтеграції, стандартами INTOSAI, ISSAI та міжнародними практиками фінансового аудиту, що передбачають зміщення акцентів від суто ревізійної діяльності до оцінки ефективності, економності та результативності використання публічних ресурсів. У цьому контексті особливої ваги набувають питання імплементації ризикоорієнтованих підходів у планування й проведення перевірок, розвитку

аудиту ефективності, розбудови системи внутрішнього контролю та аудиту в органах державного сектору, а також цифровізації процесів контролю.

Таким чином, тема «Державний фінансовий контроль в Україні: стан та напрями удосконалення» є актуальною як з теоретико-методологічної, так і з практичної точки зору, оскільки її опрацювання дозволяє оцінити сучасний стан системи державного фінансового контролю та аудиту, виявити «вузькі місця» у функціонуванні відповідних інституцій, а також обґрунтувати напрями її вдосконалення з урахуванням міжнародних стандартів, воєнних викликів і завдань повоєнної відбудови.

Мета дослідження – обґрунтувати напрями удосконалення системи державного фінансового контролю та аудиту в Україні шляхом аналізу нормативно-правових засад, організаційно-інституційної структури та результативності практичної діяльності контролюючих органів.

Завдання дослідження:

– теоретично узагальнити та критично оцінити сучасні підходи до розуміння сутності, цілей і принципів державного фінансового контролю в системі управління публічними фінансами;

– розкрити зміст, види та особливості державного фінансового аудиту як сучасної форми державного фінансового контролю, охарактеризувати його нормативно-правове та методологічне забезпечення;

– проаналізувати організаційно-інституційне забезпечення державного фінансового контролю та аудиту в Україні, розподіл повноважень і взаємодію між основними суб’єктами у 2019–2024 рр.;

– оцінити результати та ефективність практичної реалізації державного фінансового аудиту в Україні, виявити ключові проблеми та «вузькі місця» його функціонування;

– обґрунтувати напрями імплементації міжнародних стандартів аудиту та ризикоорієнтованих підходів у систему державного фінансового аудиту України;

– розробити пропозиції щодо цифровізації, підвищення прозорості та інституційного посилення державного фінансового контролю й аудиту в умовах воєнного стану та повоєнної відбудови;

– запропонувати економіко-математичну модель оцінювання впливу ключових факторів на результативність державного фінансового аудиту та здійснити кількісну оцінку очікуваного ефекту від запропонованих заходів удосконалення.

Об’єкт дослідження – система державного фінансового контролю та аудиту в Україні в цілому.

Предмет дослідження – теоретико-методичні та організаційно-практичні засади функціонування й удосконалення системи державного фінансового контролю та аудиту в Україні, включно з нормативно-правовим регулюванням, інституційною структурою, інструментами, методами та результативністю контролю й аудит.

Методи дослідження. Методологічну основу роботи становить сукупність загальнонаукових і спеціальних методів пізнання. У процесі дослідження використано діалектичний та системний підходи – для розкриття сутності і ролі державного фінансового контролю в системі управління публічними фінансами; методи аналізу й синтезу, індукції та дедукції, логіко-абстрактний метод – для уточнення базових понять, формування теоретичних узагальнень та висновків. Статистичні, економіко-статистичні та економіко-математичні методи застосовано для аналізу динаміки показників діяльності органів державного фінансового контролю й аудиту у 2019–2024 рр., оцінки результативності проведених контрольних та аудиторських заходів.

Інформаційну базу роботи становлять Конституція України, Бюджетний кодекс України, закони та підзаконні нормативно-правові акти, що регулюють діяльність Рахункової палати України, Державної аудиторської служби України, Державної казначейської служби України та інших органів, які здійснюють державний фінансовий контроль і аудит. Використано міжнародні стандарти та керівні документи INTOSAI, ISSAI та інші рекомендації міжнародних

організацій. Емпіричну базу формують офіційні статистичні дані Міністерства фінансів України, Рахункової палати України, Державної аудиторської служби України, матеріали відкритих звітів, аналітичні огляди органів державної влади та міжнародних інституцій, дані наукових досліджень вітчизняних і зарубіжних учених у сфері державних фінансів, аудиту та контролю.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків.

# РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИВНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ

## 1.1. Сутність, цілі та принципи державного фінансового контролю в системі управління публічними фінансами

Державний фінансовий контроль посідає центральне місце в системі управління публічними фінансами, оскільки забезпечує зв'язок між процесом формування бюджетних ресурсів, їх розподілом, використанням і досягненням суспільно значущих результатів. Через механізми контролю держава отримує зворотний зв'язок щодо того, наскільки реальне використання бюджетних коштів, державного й комунального майна відповідає затвердженим цілям, нормативним вимогам і принципам ефективності, економності та результативності. В умовах хронічного дефіциту ресурсів, зростання боргового навантаження та підвищених оборонних видатків значення державного фінансового контролю як економічної категорії суттєво зростає, оскільки саме він дозволяє мінімізувати втрати бюджету, виявляти нецільове й неефективне використання коштів та формувати базу для управлінських рішень.

У вітчизняному законодавстві державний фінансовий контроль розглядається як система заходів, спрямованих на перевірку дотримання вимог законодавства, нормативних актів, стандартів і правил щодо формування, розподілу й використання державних фінансових ресурсів. Офіційні документи Міністерства фінансів України визначають його як систему заходів з контролю за дотриманням законодавчих та інших нормативно-правових актів, норм і правил при використанні державних коштів [47]. Водночас Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (у сучасній редакції – «Про основні засади здійснення публічного фінансового контролю») закріплює правові засади функціонування органів, що здійснюють такий контроль, та принципи їх діяльності [2].

У науковій літературі підходи до визначення сутності державного фінансового контролю частково відрізняються за акцентами. Так, О. Шевчук трактує його як цілісну систему організаційних, правових та інформаційно-аналітичних заходів держави, спрямованих на забезпечення законності, цільового й ефективного використання публічних фінансових ресурсів на всіх рівнях бюджетної системи [42]. А. Хмельков підкреслює, що державний фінансовий контроль є особливим видом фінансових відносин між державою і суб'єктами господарювання, бюджетними установами та фізичними особами, який проявляється у формі перевірок, ревізій, аналізу та оцінки фінансової інформації [41]. У працях Л. Дікань та інших дослідників увага акцентується на функціональній стороні контролю: це діяльність уповноважених органів, спрямована не лише на виявлення порушень, а й на попередження фінансових ризиків та підвищення результативності використання бюджетних коштів [15].

Узагальнюючи наведені підходи, доцільно розглядати державний фінансовий контроль як економічну категорію, що відображає специфічні відносини між державою в особі уповноважених органів та суб'єктами, які формують або використовують публічні фінансові ресурси. Змістом цих відносин є перевірка, оцінка та коригування поведінки підконтрольних суб'єктів з метою забезпечення дотримання норм права, принципів належного врядування, а також досягнення суспільно значущих результатів при мінімальних витратах ресурсів. У цьому розумінні державний фінансовий контроль є невід'ємним елементом системи управління публічними фінансами та інструментом реалізації бюджетної політики, визначеної Бюджетним кодексом України [1].

Особливістю державного фінансового контролю як економічної категорії є його багаторівневий характер. З одного боку, він здійснюється на макрорівні (Рахункова палата України, Міністерство фінансів, Державна аудиторська служба України та інші органи), впливаючи на баланс бюджетних потоків, структуру доходів і видатків, боргову політику, міжбюджетні відносини. З іншого боку, контроль реалізується на мікрорівні – щодо окремих розпорядників бюджетних коштів, підприємств державного та комунального секторів,

отримувачів субсидій, субвенцій, грантів тощо. Саме поєднання цих рівнів забезпечує наскрізний характер контролю на всіх стадіях бюджетного процесу: від планування до звітування.

Важливо також відмежувати державний фінансовий контроль від суміжних категорій – внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, фінансового моніторингу, банківського та податкового нагляду. Якщо внутрішній контроль і аудит здійснюються всередині органів державного сектору та спрямовані на вдосконалення їхньої діяльності, то державний фінансовий контроль у вузькому сенсі передбачає зовнішній (по відношенню до підконтрольних суб'єктів) вплив з боку спеціалізованих органів, наділених владними повноваженнями. Водночас сучасні реформи публічного управління спрямовані на інтеграцію цих елементів у єдину систему контролю, де зовнішній і внутрішній контроль доповнюють один одного.

З погляду сучасних міжнародних стандартів (ISSAI 100) публічний секторний аудит – складова ширшого поняття державного фінансового контролю – покликаний забезпечувати належну підзвітність, прозорість, надійність фінансової звітності, а також оцінювати економність, ефективність та результативність діяльності суб'єктів державного сектору [48]. Це означає, що економічна сутність державного фінансового контролю виходить за рамки традиційного «касового» чи «ревізійного» підходу й охоплює аналіз повного циклу управління публічними ресурсами.

Функціональний зміст державного фінансового контролю в системі управління публічними фінансами проявляється через сукупність його основних функцій. У наукових джерелах виокремлюють контрольну, профілактичну, інформаційно-аналітичну, коригувальну, фіскально-регулюючу, а також відтворювальну та стимулюючу функції [26]. Їхня реалізація забезпечує не лише виявлення порушень, а й формування умов для підвищення якості бюджетного планування, управління ризиками та оптимізації структури видатків.

Для узагальнення доцільно систематизувати основні функції державного фінансового контролю в системі управління публічними фінансами (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Основні функції державного фінансового контролю в системі управління публічними фінансами

| Функція | Економічний зміст | Ключові прояви в управлінні публічними фінансами |
|---|---|---|
| Контрольна | Перевірка відповідності фактичних фінансових операцій вимогам законодавства, бюджетних та фінансових планів | Проведення ревізій, перевірок, аудитів, виявлення порушень і недоліків у використанні бюджетних коштів |
| Профілактична (превентивна) | Попередження порушень і неефективних рішень шляхом оцінки ризиків та надання рекомендацій | Оцінка систем внутрішнього контролю, рекомендації щодо усунення ризиків, попереджувальні заходи |
| Інформаційно-аналітична | Формування інформаційної бази для прийняття управлінських рішень щодо бюджетної політики | Підготовка звітів, аналітичних записок, узагальнення результатів контролю для парламенту, уряду, громадськості |
| Коригувальна | Внесення змін до бюджетних програм, кошторисів та процедур управління на основі результатів контролю | Пропозиції щодо перерозподілу видатків, оптимізації програм, посилення фінансової дисципліни |
| Фіскально-регулююча | Вплив на дисципліну сплати податків і зборів, боргову політику, міжбюджетні відносини | Контроль за надходженнями до бюджету, використанням трансфертів, дотриманням боргових обмежень |
| Відтворювальна та стимулююча | Сприяння раціональному використанню ресурсів, підвищенню довіри до держави та інвестклімату | Формування практики належного врядування, посилення відповідальності розпорядників коштів, стимулювання дотримання правил |

(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [26])

Контрольна функція є базовою й відображає класичне розуміння державного фінансового контролю як перевірки відповідності діяльності підконтрольних суб’єктів вимогам законодавства, бюджетних призначень та затверджених фінансових планів. Її реалізація забезпечує виявлення фактів нецільового використання коштів, завищення вартості товарів і послуг, порушення процедур закупівель, невиконання показників бюджетних програм. Результати контрольної функції безпосередньо пов’язані з обсягом відшкодованих до бюджету коштів, донарахувань, штрафних санкцій, а також із дисциплінарною та юридичною відповідальністю посадових осіб.

Профілактична (превентивна) функція в сучасних умовах набуває особливої ваги. Вона спрямована на зниження ймовірності порушень і втрат бюджету ще до здійснення фінансових операцій. Це досягається через оцінку систем внутрішнього контролю в розпорядників бюджетних коштів, ідентифікацію фінансових ризиків, розроблення рекомендацій щодо їх мінімізації. Чим вищою є якість профілактичної роботи, тим меншими будуть майбутні втрати бюджету й витрати на «гасіння пожеж» у вигляді численних ревізій і санкцій.

Інформаційно-аналітична функція забезпечує формування інтелектуального продукту на основі результатів контрольних заходів. Рахункова палата України, Державна аудиторська служба та інші органи готують звіти й висновки, що подаються Верховній Раді, Кабінету Міністрів, органам місцевого самоврядування та оприлюднюються для громадськості. Ці документи містять не лише перелік порушень, а й оцінку системних проблем, рекомендації щодо змін у законодавстві, бюджетній політиці, управлінських процедурах [46]. Таким чином, державний фінансовий контроль перетворюється на важливе джерело аналітичної інформації для прийняття рішень.

Коригувальна функція проявляється у впливі результатів контролю на зміст бюджетних програм, порядок розподілу видатків, дизайн фінансових інструментів. Виявлені у ході контролю недоліки можуть стати підставою для оптимізації структури видатків, перегляду пріоритетів, змін у нормативно-правових актах, посилення вимог до звітності чи внутрішнього контролю. У цьому аспекті державний фінансовий контроль виконує роль механізму адаптації системи управління публічними фінансами до нових викликів.

Фіскально-регулююча функція пов’язана з тим, що результати державного фінансового контролю впливають на стан доходів бюджету, боргову політику та міжбюджетні відносини. Контроль за повнотою і своєчасністю надходжень податків і зборів, за використанням міжбюджетних трансфертів, дотриманням боргових лімітів і умов запозичень дозволяє підтримувати макрофінансову стабільність, знижувати ризики фіскальних дисбалансів та забезпечувати

передбачуваність бюджетної політики. У період воєнного стану, коли значна частина ресурсів спрямовується на оборону, ці аспекти набувають критично важливого значення для збереження керованості бюджетної системи [46].

Відтворювальна та стимулююча функції державного фінансового контролю проявляються через формування культури належного управління публічними ресурсами. Регулярний і якісний контроль, поєднаний із невідворотністю відповідальності, мотивує розпорядників бюджетних коштів до підвищення прозорості, запровадження внутрішніх систем контролю, удосконалення планування та звітування. У довгостроковій перспективі це сприяє підвищенню довіри громадян та інвесторів до держави, зниженню транзакційних витрат і розширенню фіскального простору за рахунок більш ефективного використання наявних ресурсів.

Цілі державного фінансового контролю, як правило, формуються на стику фінансової, бюджетної та антикорупційної політики держави. Бюджетний кодекс України та законодавство у сфері публічних фінансів закріплюють базові орієнтири використання бюджетних ресурсів – законність, цільовий характер, ефективність, результативність і прозорість. Через це генеральною метою державного фінансового контролю є забезпечення належного управління публічними ресурсами, за якого кожна гривня бюджету використовується відповідно до затверджених повноважень та з максимальним суспільним ефектом. У ширшому розумінні йдеться про підвищення довіри громадян, міжнародних партнерів та інвесторів до держави, зміцнення фіскальної стійкості й створення умов для довгострокового розвитку [24].

На рівні конкретизації можна виокремити кілька взаємопов’язаних цілей. По-перше, це забезпечення дотримання фінансово-правових норм усіма учасниками бюджетного процесу та користувачами публічних коштів. По-друге, запобігання та мінімізація фінансових порушень, зловживань, шахрайства й корупції при формуванні й використанні публічних ресурсів. По-третє, підвищення ефективності й результативності бюджетних програм, державних цільових фондів, проєктів, що фінансуються за рахунок коштів донорів і

міжнародних фінансових організацій. Нарешті, по-четверте, формування якісної інформаційно-аналітичної бази для ухвалення рішень у сфері фіскальної та бюджетної політики. У сучасних умовах воєнного стану й повоєнної відбудови до цього додається специфічна ціль – захист публічних ресурсів, у тому числі міжнародної допомоги, від нецільового використання та забезпечення прозорості їх спрямування на оборону й відновлення критичної інфраструктури.

Якщо цілі відображають стратегічний вимір державного фінансового контролю, то завдання конкретизують напрями практичної діяльності контрольних органів. Традиційно до ключових завдань відносять: перевірку дотримання вимог бюджетного й фінансового законодавства; контроль повноти й своєчасності надходжень до бюджету; контроль законності, цільового характеру й ефективності використання бюджетних коштів; виявлення та документування фактів порушень, збитків і втрат бюджету; оцінку систем внутрішнього контролю у розпорядників коштів; підготовку висновків і рекомендацій для органів законодавчої й виконавчої влади. У контексті трансформації ревізійної моделі у напрямі аудиту ефективності до цього переліку додається завдання оцінювати досягнення результатів бюджетних програм, співвідношення «витрати – результат», а також аналізувати альтернативні сценарії використання ресурсів.

Доцільно систематизувати цілі та завдання державного фінансового контролю в єдиній логічній площині (табл. 1.2), показавши, як стратегічні орієнтири трансформуються у конкретні напрями контролю.

Таблиця 1.2

Взаємозв’язок цілей і завдань державного фінансового контролю в системі управління публічними фінансами [12-29]

| Стратегічна ціль | Зміст цілі в контексті публічних фінансів | Ключові завдання контролю |
|---|---|---|
| Забезпечення законності та фінансової дисципліни | Дотримання бюджетного, податкового, закупівельного та іншого фінансового законодавства всіма учасниками бюджетного процесу | Перевірка відповідності операцій вимогам законодавства; виявлення порушень, збитків, нецільового використання коштів; підготовка матеріалів для притягнення до відповідальності |

| | | |
|---|---|---|
| Підвищення ефективності та результативності використання ресурсів | Досягнення запланованих показників бюджетних програм з мінімальними витратами ресурсів | Оцінка ефективності й результативності бюджетних програм; аналіз співвідношення «витрати – результат»; виявлення резервів економії та оптимізації видатків |
| Запобігання фінансовим порушенням і корупційним ризикам | Зменшення ймовірності виникнення порушень, шахрайства й корупції при використанні публічних коштів | Оцінка систем внутрішнього контролю; ідентифікація і оцінка ризиків; надання рекомендацій щодо запровадження превентивних механізмів |
| Підвищення прозорості та підзвітності публічних фінансів | Надання суспільству, парламенту, уряду об’єктивної інформації про стан управління публічними ресурсами | Підготовка звітів, висновків і аналітичних матеріалів; оприлюднення результатів контролю; участь у формуванні бюджетної політики |

Продовження таблиці 1.2

| Стратегічна ціль | Зміст цілі в контексті публічних фінансів | Ключові завдання контролю |
|---|---|---|
| Забезпечення макрофіскальної стійкості | Підтримання збалансованості бюджетів, керованості боргового навантаження та фінансової системи | Контроль за достовірністю прогнозів доходів і видатків; аналіз використання трансфертів; контроль за дотриманням боргових обмежень і умов державних гарантій |

(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [29])

Як видно з таблиці, завдання державного фінансового контролю не зводяться до суто «каральної» функції. Вони включають превентивну, аналітичну та рекомендаційну складові, що робить контролюючі органи важливими учасниками процесу формування бюджетної політики та системи управління ризиками. Власне, зрілість системи публічних фінансів значною мірою визначається тим, наскільки органи контролю здатні не лише фіксувати порушення, а й прогнозувати ризики, моделювати наслідки управлінських рішень і пропонувати системні зміни.

Не менш важливою є характеристика принципів організації державного фінансового контролю, оскільки саме вони визначають якість контрольної діяльності, її легітимність, довіру до результатів перевірок та можливість практичної реалізації рекомендацій. У сучасній науковій та нормативно-правовій базі можна відокремити декілька груп принципів. Перша група – загальноправові принципи: верховенство права, законність, рівність усіх суб’єктів перед законом, повага до прав людини. Друга – власне фінансово-контрольні принципи: об’єктивність, незалежність, неупередженість, комплексність, системність, безперервність, гласність, відповідальність. Третя – принципи належного врядування й управління публічними фінансами: прозорість, результативність, ефективність, підзвітність, орієнтація на ризики [22].

Принцип законності передбачає, що всі дії контролюючих органів мають здійснюватися виключно в межах компетенції та у спосіб, визначений законом.

Це стосується як ініціювання, так і проведення контрольних заходів, оформлення їх результатів, застосування санкцій.

Принцип об'єктивності й неупередженості означає, що висновки органів контролю мають ґрунтуватися на фактах, документально підтвердженій інформації, стандартизованих методиках аналізу, а не на суб'єктивних припущеннях чи зовнішньому тиску.

Принцип незалежності має як організаційний, так і функціональний вимір. Організаційна незалежність, зокрема вищого органу зовнішнього державного фінансового контролю (Рахункової палати), передбачає його інституційне відокремлення від органів виконавчої влади, чітко визначений порядок призначення і звільнення керівництва, фінансову автономію.

Принцип системності й комплексності відображає необхідність розглядати об'єкт контролю не ізольовано, а в контексті загальної системи публічних фінансів та пов'язаних управлінських процесів. Це означає, що контроль має охоплювати всі стадії бюджетного циклу (планування, затвердження, виконання, звітування), а також пов'язані з ними елементи – систему внутрішнього контролю, державні закупівлі, управління боргом, міжбюджетні відносини.

Принцип гласності та прозорості набуває особливого значення в умовах цифровізації та розвитку відкритих даних. Він передбачає оприлюднення звітів органів державного фінансового контролю, доступ громадськості та медіа до результатів контрольних заходів, використання електронних ресурсів для комунікації з суспільством. Реалізація цього принципу дозволяє перетворити державний фінансовий контроль на інструмент громадського контролю, посилює підзвітність органів влади, створює додатковий тиск на підконтрольні суб'єкти щодо виконання рекомендацій [23].

Принцип ефективності та результативності передбачає, що сама система державного фінансового контролю має забезпечувати позитивний баланс між витратами на її функціонування і досягнутими результатами.

Нарешті, принцип орієнтації на ризики (ризикоорієнтованого підходу) відображає сучасну тенденцію трансформації контрольних систем. Замість

формальної охоплюваності максимально широкого кола об’єктів і операцій пріоритет надається тим сферам, де зосереджені найбільші фінансові ризики, обсяг ресурсів чи суспільна значущість. Це вимагає запровадження системи оцінки ризиків, побудови профілів ризику для різних типів розпорядників коштів, удосконалення інформаційно-аналітичних систем та використання цифрових інструментів обробки великих масивів даних.

Таким чином, цілі, завдання та принципи організації державного фінансового контролю утворюють взаємопов’язану систему. Цілі визначають стратегічний вектор контролю, завдання – конкретні напрями й інструменти діяльності, а принципи – якісні вимоги до її організації та здійснення. Від того, наскільки послідовно й узгоджено ці елементи реалізовані в українській практиці, залежить дієвість державного фінансового контролю як інструменту забезпечення належного управління публічними фінансами, особливо в умовах воєнних викликів і майбутньої повоєнної відбудови. У наступних підрозділах теоретичного розділу ці загальні положення будуть конкретизовані через аналіз державного фінансового аудиту як ключової сучасної форми контролю та через характеристику нормативно-правового й організаційного забезпечення відповідних інституцій в Україні.

## 1.2. Державний фінансовий аудит як сучасна форма державного фінансового контролю

Розвиток системи управління публічними фінансами в Україні супроводжується поступовим переходом від традиційної ревізійно-інспекційної моделі контролю до сучасного державного фінансового аудиту. Така трансформація відображає загальносвітову тенденцію зміщення акцентів із фіксації порушень постфактум до оцінки ефективності використання ресурсів, запобігання ризикам та підтримки процесу прийняття управлінських рішень. У цьому контексті державний фінансовий аудит стає не просто формою

державного фінансового контролю, а ключовим інструментом забезпечення належного врядування у сфері публічних фінансів.

Нормативну відправну точку для розуміння поняття державного фінансового аудиту в Україні задає Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні». У чинній редакції статті 3 зазначено, що державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних і комунальних фінансових ресурсів, досягненням економії бюджетних коштів, їх цільового використання, достовірності бухгалтерського обліку і звітності тощо [2]. Це визначення акцентує одночасно на трьох вимірах: законності, ефективності й достовірності інформаційної бази управління публічними фінансами.

У відомчих документах Державної аудиторської служби України (Держаудитслужби) поняття державного фінансового аудиту конкретизується залежно від об’єкта перевірки. Так, у методичних підходах до проведення аудиту діяльності суб’єктів господарювання державний фінансовий аудит розглядається як різновид контролю, спрямований на комплексне дослідження системи управління, фінансових результатів, стану активів і зобов’язань з метою оцінки законності й ефективності використання державних ресурсів та вироблення рекомендацій щодо їх покращення [32]. У глосарії аудитора, затвердженому Держаудитслужбою, окремо виділяється «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» як вид аудиту, спрямований на оцінку законності та ефективності управління бюджетними коштами, досягнення запланованих результативних показників та достовірності звітності [13].

У наукових працях підходи до визначення сутності державного фінансового аудиту загалом кореспондують із законодавчим трактуванням, але роблять різні акценти. Н. Виговська пропонує розглядати державний фінансовий аудит як системну, регламентовану нормами права діяльність уповноважених органів, спрямовану на незалежну оцінку законності, результативності,

економності та ефективності управління публічними фінансами, що поєднує контрольну, аналітичну та консультативну компоненти [11].

Ю. Табенська наголошує на його превентивному характері, підкреслюючи, що ключовим завданням державного фінансового аудиту є не лише виявлення порушень, а насамперед запобігання фінансово-економічним зловживанням та формування належних умов управління бюджетними ресурсами [39].

Якщо узагальнити нормативні та наукові підходи, доречно трактувати державний фінансовий аудит як інституційно організований процес незалежної оцінки управління публічними фінансовими ресурсами, що здійснюється уповноваженими органами на основі спеціальних стандартів і методик, спрямований на перевірку законності, результативності, ефективності, економності й прозорості їх використання, формування обґрунтованих висновків і рекомендацій для органів влади та суспільства. Його відмінною рисою порівняно з традиційним інспектуванням є акцент на аналітиці, оцінці систем управління, причинно-наслідкових зв’язках і довгострокових наслідках, а не лише на фіксації окремих порушень.

Подальше розуміння державного фінансового аудиту потребує урахування міжнародного контексту. Міжнародні стандарти вищих органів аудиту, розроблені INTOSAI, зокрема ISSAI 100 «Fundamental Principles of Public-Sector Auditing», визначають публічний секторний аудит як незалежний, об’єктивний процес надання впевненості, спрямований на поліпшення функціонування державного сектору через оцінку інформації щодо підконтрольних суб’єктів з точки зору встановлених критеріїв [48].

У межах цієї рамки виокремлюються три базові типи публічного секторного аудиту: аудит фінансової звітності (financial audit), аудит відповідності (compliance audit) та аудит ефективності (performance audit), які разом охоплюють повний спектр аспектів управління публічними ресурсами [49]. Українська модель державного фінансового аудиту розвивається саме в руслі цієї триєдиної класифікації, адаптуючи її до національних правових і інституційних особливостей.

У вітчизняній практиці державний фінансовий аудит має кілька основних видів, що розрізняються за об’єктом, цілями й методичними підходами. Їх доцільно узагальнити (табл. 1.3), спираючись на положення навчально-методичних матеріалів та нормативних актів Міністерства фінансів і Держаудитслужби [44].

Таблиця 1.3

Основні види державного фінансового аудиту в Україні

| Вид державного фінансового аудиту | Типовий об’єкт | Нормативно-методична основа | Ключовий фокус |
|---|---|---|---|
| Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм | Головні розпорядники та розпорядники бюджетних коштів, які реалізують бюджетні програми | Закон «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю», Бюджетний кодекс, методики Мінфіну і Держаудитслужби | Оцінка законності, ефективності, результативності та економності виконання програм, досягнення цілей і показників, достовірності звітності |
| Державний фінансовий аудит місцевих бюджетів | Органи місцевого самоврядування, їх фінансові органи | Законодавство про місцеве самоврядування та місцеві бюджети, методичні рекомендації щодо аудиту місцевих бюджетів | Оцінка формування і використання ресурсів місцевих бюджетів, міжбюджетних трансфертів, фінансової самодостатності громад |
| Державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм | Центральні органи виконавчої влади, відповідальні за реалізацію програм | Положення про державні цільові програми, методики оцінки ефективності програм, документи Держаудитслужби | Аналіз досягнення цілей програм, ефективності використання ресурсів, впливу на соціально-економічний розвиток |

Продовження таблиці 1.3

| Вид державного фінансового аудиту | Типовий об’єкт | Нормативно-методична основа | Ключовий фокус |
|---|---|---|---|
| Державний фінансовий аудит діяльності суб’єктів господарювання | Підприємства державного та комунального сектору, господарські товариства з державною часткою | Закони про управління об’єктами держвласності, методика аудиту діяльності суб’єктів господарювання | Оцінка фінансових результатів, управління активами, ефективності операцій та використання державного майна |

(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [42])

Введення цієї класифікації в практику відображає розширення предметного поля державного фінансового аудиту: від перевірки «касових» операцій окремих установ – до оцінки результативності програм, діяльності місцевих бюджетів та підприємств державного сектору економіки. При цьому кожний вид аудиту інтегрує елементи трьох базових типів, визначених INTOSAI: фінансовий (через перевірку достовірності звітності), відповідності (через оцінку дотримання норм) та ефективності (через аналіз досягнення цілей та використання ресурсів) [13].

Еволюція державного фінансового аудиту в Україні тісно пов’язана з реформами інституцій публічного фінансового контролю. На початковому етапі (кінець 1990-х – початок 2000-х років) домінувала модель, у якій головну роль відігравала Державна контрольно-ревізійна служба, а основним інструментом були ревізії та інспектування. З ухваленням у 2005 р. Закону України № 3202-IV, яким уперше на законодавчому рівні було закріплено поняття «державний фінансовий аудит», почалося поступове інституційне оформлення нової форми контролю як самостійного виду діяльності органів фінансового контролю. Подальша реорганізація у 2015 р. Державної фінансової інспекції в Державну аудиторську службу України, а також поетапне прийняття методик проведення різних видів аудиту (аудиту діяльності, аудиту ефективності, аудиту виконання

бюджетних програм) заклали основу для системного застосування аудиторських підходів.

Паралельно здійснювалася трансформація зовнішнього державного фінансового контролю, який у відповідності до Конституції України реалізується Рахунковою палатою. Закон України «Про Рахункову палату» в редакції 2015 р. та подальші зміни 2024 р. прямо закріпили, що повноваження цього органу здійснюються через заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), а організаційно-методологічні засади його діяльності мають відповідати Системі професійних документів INTOSAI [4]. Це означає орієнтацію українського вищого органу аудиту на міжнародні стандарти ISSAI, зокрема щодо проведення аудиту фінансової звітності, аудиту відповідності та аудиту ефективності.

На зміст еволюції державного фінансового аудиту суттєво вплинуло впровадження програмно-цільового методу бюджетування, розвиток середньострокового бюджетного планування й концепції публічного внутрішнього фінансового контролю (PIFC). Від органів контролю дедалі більше очікується не «перепис порушень», а аналітичні висновки щодо досягнення цілей бюджетних програм, оцінка систем внутрішнього контролю в розпорядників коштів, виявлення резервів економії та можливостей оптимізації видатків. У методичних документах Держаудитслужби та Рахункової палати все частіше фіксується поняття «аудит ефективності» або «аудит результативності», що безпосередньо відповідає категорії performance audit у стандартах INTOSAI.

Важливою віхою останніх років стали ініціативи щодо оновлення законодавчого регулювання державного фінансового аудиту та наближення його до європейських практик. Проєкт Закону України «Про основні засади діяльності органів публічного фінансового контролю» передбачає уточнення поняття державного фінансового аудиту як заходу, спрямованого на оцінку законності, ефективності, економності та результативності використання публічних ресурсів із урахуванням ризикоорієнтованого підходу [2]. Одночасно розробляються методики, які враховують необхідність використання сучасних інструментів

аналізу даних, цифрових платформ, відкритих реєстрів та інформаційних систем у процесі проведення аудиту. Це свідчить про перехід від «ручного» інспектування до аудиту, що спирається на аналітику даних, моделювання та оцінку ризиків.

Методологічна база державного фінансового аудиту в Україні формується під впливом міжнародних стандартів публічного секторного аудиту, європейської концепції державного внутрішнього фінансового контролю (Public Internal Financial Control, PIFC) та національних нормативних актів, що регламентують діяльність Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України. Міжнародні стандарти вищих органів аудиту INTOSAI, насамперед ISSAI 100 «Fundamental Principles of Public-Sector Auditing», визначають загальну рамку публічного секторного аудиту, його цілі, принципи, елементи й вимоги до організаційної незалежності, етики, професійного судження, управління ризиками, суттєвості, документації та комунікації [48]. Ці принципи деталізуються у стандартах ISSAI 200 (фінансовий аудит), ISSAI 300 (аудит ефективності) та ISSAI 400 (аудит відповідності), які поступово імплементуються у практику Рахункової палати та, частково, інших органів публічного фінансового контролю.

Національна методологія державного фінансового аудиту зовнішнього рівня закріплюється у Законі України «Про Рахункову палату» та внутрішніх стандартах цього органу. Закон прямо визначає, що державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів, а організаційно-методологічні засади її діяльності мають відповідати стандартам INTOSAI [4]. На цій основі Рахункова палата розробляє власні методичні рекомендації щодо проведення фінансових аудитів, аудитів ефективності та відповідності, які встановлюють етапи аудиту (планування, проведення, звітування, моніторинг виконання рекомендацій), порядок оцінки ризиків, вибірки, формування аудиторських доказів і побудови висновків.

Методологія державного фінансового аудиту внутрішнього (урядового) рівня пов’язана насамперед із діяльністю Державної аудиторської служби України та системою державного внутрішнього фінансового контролю. Базові підходи було закладено Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р, яка зорієнтувала Україну на європейську модель PIFC, що включає внутрішній контроль, внутрішній аудит та централізовану гармонізацію Міністерством фінансів [6]. Подальша Концепція реалізації державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, схвалена у 2018 р., та нормативна база ДВФК, що формується Міністерством фінансів, деталізували вимоги до організації внутрішнього аудиту в розпорядників бюджетних коштів та інтегрували його із завданнями зовнішнього державного фінансового аудиту [35].

Ключовим нормативним актом, який визначає методологічні засади державного фінансового аудиту, залишається Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2939-XII. Він установлює форми контролю (ревізія, інспектування, аудит, моніторинг), загальні принципи діяльності органів державного фінансового контролю, їх права й обов’язки, а також окреслює поняття державного фінансового аудиту як різновиду контролю, спрямованого на забезпечення законного, ефективного та цільового використання державних і комунальних коштів [2]. Однак із розвитком практики й імплементацією європейських підходів виникла потреба оновити законодавчу базу: проєкт Закону «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» пропонує переосмислити структуру системи, закріпити ризикоорієнтовані підходи та розмежувати функції зовнішнього й внутрішнього контролю.

На рівні підзаконних актів методологію державного фінансового аудиту Держаудитслужби визначають Порядки, затверджені Кабінетом Міністрів України та відомчими наказами. Постановою Уряду затверджено Порядок проведення державного фінансового аудиту, який регламентує організацію й

проведення аудитів бюджетних програм, місцевих бюджетів, суб'єктів господарювання, визначає структуру аудиторського звіту, вимоги до планування й документування, а також процедури моніторингу виконання рекомендацій.

Окремими методичними рекомендаціями визначено специфіку аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, аудиту виконання місцевих бюджетів, аудиту суб'єктів господарювання державного сектору тощо, що дозволяє врахувати галузеві особливості об'єктів.

Запропоновані міжнародними та національними документами методологічні підходи реалізуються через певну логіку аудиторського процесу. Як свідчать стандарти ISSAI 100 та внутрішні документи Рахункової палати й Держаудитслужби, державний фінансовий аудит складається з трьох основних етапів: планування, проведення (польова робота) та звітування з подальшим моніторингом виконання рекомендацій [48].

На етапі планування аудитори вивчають правовий статус і організаційну структуру об'єкта, аналізують попередні результати контролю, оцінюють середовище внутрішнього контролю, ідентифікують ризики та визначають області, де ймовірність порушень або неефективності є найвищою. Саме тут проявляється ризикоорієнтований підхід: ресурси аудиту концентруються на найбільш ризикових напрямах, а не розпорошуються на суцільну перевірку всіх операцій.

Етап проведення (польового етапу) передбачає застосування комплексу методів збору й аналізу інформації:

– документальний аналіз,

– тестування операцій,

– аналітичні процедури (горизонтальний і вертикальний аналіз, коефіцієнтний та трендовий аналіз),

– вибіркові перевірки,

– порівняльний (бенчмаркінговий) аналіз,

– інтерв'ювання відповідальних осіб,

– огляд систем і процедур внутрішнього контролю.

У сучасній практиці дедалі важливішу роль відіграє аналіз великих масивів даних, використання електронних реєстрів, інтеграція з інформаційними системами, що дозволяє виявляти аномалії, схеми обходу процедур закупівель, дублювання видатків тощо. Для оцінки впливу факторів на результати діяльності об’єкта або виконання бюджетних програм застосовуються елементи факторного й кореляційно-регресійного аналізу, що дозволяє наблизити державний фінансовий аудит до економіко-математичного моделювання, рекомендованого також стандартами ISSAI щодо аудиту ефективності.

Завершальний етап – звітування та моніторинг – має чітко регламентований характер. Результати державного фінансового аудиту оформлюються у вигляді звіту, який містить опис об’єкта й предмета аудиту, методології, аналіз виявлених порушень і недоліків, оцінку законності, ефективності й результативності використання ресурсів, а також рекомендації щодо їх усунення та поліпшення управління. Для Рахункової палати звіт обов’язково включає висновки, що подаються Верховній Раді України, та може містити пропозиції щодо змін у законодавстві чи бюджетній політиці. Для Держаудитслужби звіт стає підставою для застосування заходів впливу, дисциплінарних чи фінансових санкцій, а також служить інформаційною основою для подальших перевірок. Важливим елементом методології є моніторинг виконання рекомендацій: органи аудиту відстежують, чи були враховані їх висновки, які заходи вжито розпорядниками коштів, чи досягнуто очікуваного ефекту.

Нормативно-правова база державного фінансового аудиту в Україні є багаторівневою і включає закони, акти Кабінету Міністрів, нормативні документи Міністерства фінансів, внутрішні стандарти Рахункової палати й Держаудитслужби, а також міжнародні стандарти INTOSAI, імплементовані через відомчі документи. Для систематизації ключових актів доцільно подати узагальнену схему (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Основні елементи нормативно-правового забезпечення державного фінансового аудиту в Україні

| Рівень | Ключові акти |
|---|---|
| Конституційний і законодавчий | Конституція України; Бюджетний кодекс України; Закон «Про Рахункову палату»; Закон «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» |
| Підзаконний (урядовий) | Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю (2005 р.) та Концепція реалізації політики ДВФК (2018 р.); постанови КМУ про здійснення державного фінансового контролю, Порядки проведення державного фінансового аудиту |
| Відомчий (Мінфін, Держаудитслужба, Рахункова палата) | Нормативна база ДВФК Мінфіну; методичні рекомендації з проведення державного фінансового аудиту різних видів; внутрішні стандарти (методики) Рахункової палати щодо фінансового аудиту, аудиту ефективності та відповідності |
| Міжнародний (INTOSAI, ЄС) | ISSAI 100–400; керівні документи INTOSAI; рекомендації ЄС щодо PIFC |

(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [43])

Як видно з таблиці, нормативне поле державного фінансового аудиту поєднує імперативні вимоги національного законодавства та «м’які» рамки міжнародних стандартів, які адаптуються через внутрішні документи органів аудиту. Така багаторівнева структура створює можливості для поступової гармонізації української системи з європейськими та світовими практиками, але одночасно породжує ризики фрагментарності, дублювання та суперечностей між окремими актами, на що неодноразово звертали увагу вітчизняні дослідники [10].

Окремої уваги потребують останні зміни, пов’язані з воєнним станом. Постанови Кабінету Міністрів про деякі питання здійснення державного фінансового контролю в умовах воєнного стану передбачають особливості проведення контрольних заходів, пріоритизацію аудитів у сферах оборони, захисту критичної інфраструктури та використання міжнародної допомоги, а також тимчасову трансформацію окремих процедур із метою оперативнішого реагування на ризики. Це вимагає від органів аудиту поєднання суворого дотримання стандартів із гнучкістю у виборі інструментів і форм взаємодії з підконтрольними суб’єктами.

Узагальнюючи викладене, можна зробити кілька висновків.

По-перше, методологічні підходи до державного фінансового аудиту в Україні дедалі більше орієнтуються на міжнародні стандарти INTOSAI та європейську концепцію PIFC, що проявляється у впровадженні ризикоорієнтованого планування, розмежуванні видів аудиту (фінансовий, відповідності, ефективності), посиленні ролі внутрішнього контролю та аудиту в розпорядників бюджетних коштів.

По-друге, нормативно-правове забезпечення аудиту є багаторівневим і включає як національні закони та підзаконні акти, так і внутрішні стандарти органів контролю та міжнародні документи, що вимагає постійної роботи з гармонізації та усунення прогалин.

По-третє, практичне значення має не лише наявність нормативних актів, а й рівень їх імплементації: якість підготовки аудиторів, розвиненість інформаційно-аналітичних систем, спроможність органів аудиту застосовувати економіко-статистичні й економіко-математичні методи, пропонувати реалістичні рекомендації.

# РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ В УКРАЇНІ

## 2.1. Організаційно-інституційне забезпечення державного фінансового контролю та аудиту в Україні

Організаційно-інституційна модель державного фінансового контролю в Україні формувалася поступово, під впливом переходу до програмно-цільового бюджетування, євроінтеграційних зобов'язань та воєнних викликів останніх років. Її ядро становлять вищий орган зовнішнього державного фінансового контролю (Рахункова палата), урядові органи публічного фінансового контролю (насамперед Державна аудиторська служба України – Держаудитслужба), система державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) під координацією Міністерства фінансів України, а також мережа внутрішнього аудиту в розпорядників бюджетних коштів. Сукупність цих елементів має забезпечувати повний «ланцюг» контролю за публічними фінансами: від планування й виконання бюджетів до незалежної оцінки результатів і прозорого інформування суспільства.

Базові правові засади побудови інституційної системи публічного фінансового контролю визначені Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», який у редакціях з урахуванням змін станом на 2025 рік закріплює поняття державного фінансового контролю, його форми (ревізія, аудит, інспектування, моніторинг), статус органів контролю та їхні повноваження [2]. У цьому законі збережено логіку, за якою публічний фінансовий контроль реалізується як щодо розпорядників бюджетних коштів і підприємств державного сектору, так і щодо суб'єктів, що використовують кошти бюджетів або державне/комунальне майно. Паралельно Закон України «Про Рахункову палату» визначає Рахункову палату вищим державним колегіальним органом фінансового контролю, що від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного

бюджету України та їх використанням, а після змін 2024 року – також за коштами місцевих бюджетів, комунальних підприємств, фондів загальнообов'язкового державного соціального й пенсійного страхування та ресурсами міжнародної допомоги.

З урахуванням цих нормативних рамок організаційну модель публічного фінансового контролю України доцільно подати як систему взаємодіючих рівнів (рис. 2.1).

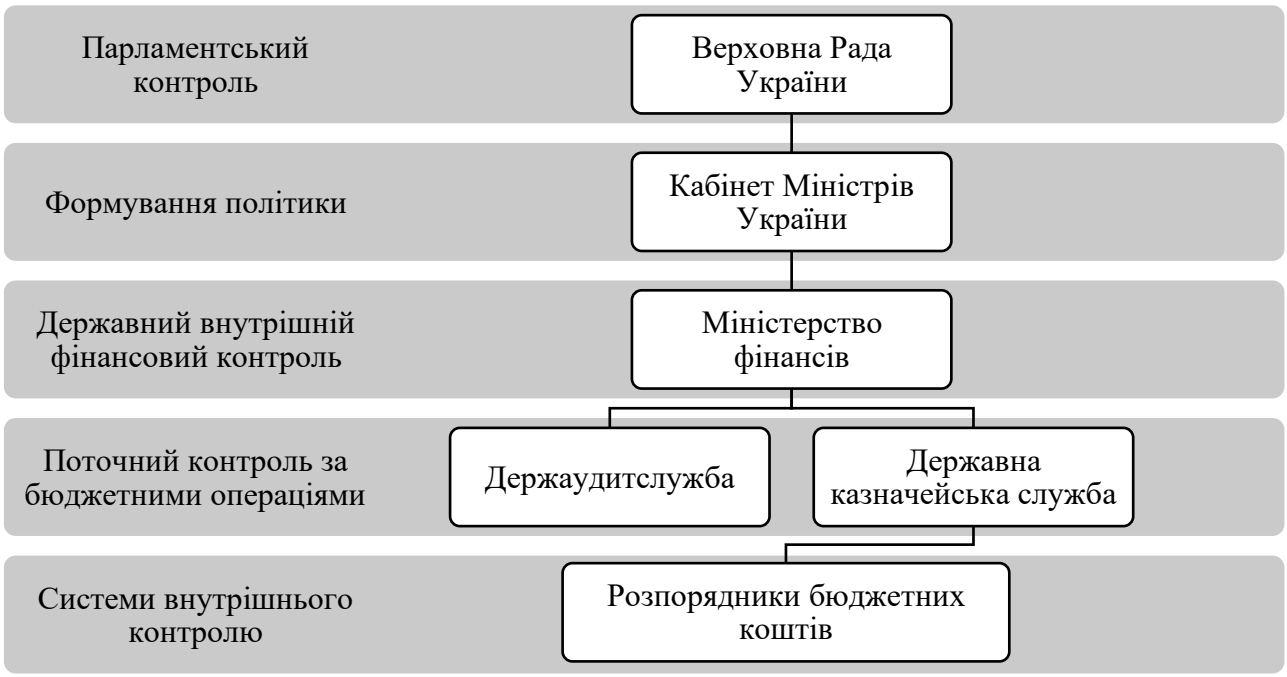



Рис. 2.1. Узагальнена схема системи органів публічного фінансового контролю України

(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [22])

Окремий блок організаційно-інституційного забезпечення становить система державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), яку очолює Рахункова палата. Законодавчі зміни 2024 року наблизили статус і повноваження Рахункової палати до стандартів INTOSAI: Палату чітко визначено як вищий орган державного аудиту, розширено її мандат на кошти місцевих бюджетів, комунальних підприємств, позабюджетних фондів та міжнародної допомоги, посилено процедури розгляду її звітів у парламентських комітетах, передбачено конкурсне обрання членів Палати з участю міжнародних експертів [33].

Важливо, що повноваження Рахункової палати не можуть бути обмежені навіть у разі введення воєнного стану, що формально гарантує безперервність зовнішнього контролю за публічними фінансами [27].

На методологічному рівні Рахункова палата орієнтується на фундаментальні принципи публічного секторного аудиту INTOSAI (ISSAI 100–400), які імплементуються через внутрішні стандарти та регламенти Палати. Це означає розмежування фінансового аудиту, аудиту ефективності й аудиту відповідності, впровадження ризикоорієнтованого планування, вимог до якості аудиторських доказів і прозорості звітності. Разом з тим, як свідчать наукові оцінки, практична реалізація цих стандартів ускладнюється обмеженістю ресурсів, нестачею висококваліфікованих кадрів та необхідністю одночасно покривати дедалі ширший спектр об’єктів, що зростає у зв’язку з розширенням мандату на місцевий рівень і міжнародну допомогу [50].

Другим ключовим інституційним елементом виступає Державна аудиторська служба України. Відповідно до Статуту Держаудитслужба є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну політику у сфері публічного фінансового контролю. Структурно система Держаудитслужби включає центральний апарат у м. Києві та мережу міжрегіональних територіальних органів – Північний (Київ), Північно-Східний (Харків), Південний (Одеса), Західний (Львів) та Східний (Дніпро) офіси, що забезпечують охоплення всієї території України.

Організаційну роль Держаудитслужби в системі контролю доцільно відобразити у вигляді схеми (рис. 2.2).

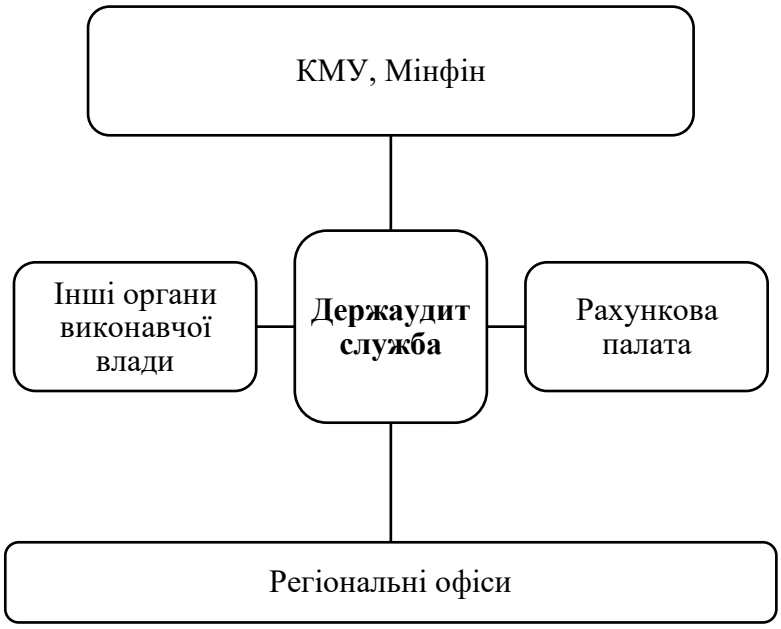



Рис. 2.2. Місце Державної аудиторської служби України в системі публічного фінансового контролю

(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [23])

У центрі схеми – Держаудитслужба як центральний орган виконавчої влади. Зверху – зв'язок із Кабінетом Міністрів та Міністерством фінансів (спрямування й координація діяльності, формування політики у сфері публічного фінансового контролю). Праворуч – взаємодія з Рахунковою палатою (обмін інформацією, узгодження підходів до оцінки бюджетних програм, взаємодія під час контролю використання міжнародної допомоги). Ліворуч – зв'язки з іншими органами виконавчої влади (Державна казначейська служба, податкові та митні органи) у контексті обміну даними й узгодження контрольних заходів. У нижньому блоці – мережа міжрегіональних офісів Держаудитслужби, які безпосередньо проводять аудити та перевірки органів влади, місцевих бюджетів, підприємств державного сектору та одержувачів бюджетних коштів.

Змістовно Держаудитслужба реалізує державний фінансовий контроль через проведення державних фінансових аудитів, інспектування, ревізій, моніторинг закупівель, а також через надання адміністративних послуг у визначених законом випадках. Останніми роками, у зв'язку з запуском

інструменту Ukraine Facility та масштабною міжнародною підтримкою, на службу покладено додаткові функції контролю за публічними закупівлями, що здійснюються за кошти ЄС, і захисту фінансових інтересів Союзу, що ще більше підсилює її роль у системі контролю [51]. Разом із тим аналітичні оцінки відзначають проблему незавершеності інституційної реформи (перетворення служби на «офісний» формат), кадрові та ресурсні обмеження, а також ризики перетину повноважень із іншими органами контролю.

Важливою складовою організаційно-інституційного забезпечення є система державного внутрішнього фінансового контролю, що розвивається в Україні відповідно до європейської концепції Public Internal Financial Control (PIFC). Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 2005 року було затверджено Концепцію розвитку ДВФК до 2017 року, а у 2018 році – оновлену Концепцію реалізації державної політики у цій сфері, у яких закріплено триєдину модель: внутрішній контроль, внутрішній аудит та центральний гармонізаційний підрозділ у структурі Міністерства фінансів.

На практиці це означає, що за побудову й функціонування системи внутрішнього контролю відповідають керівники розпорядників бюджетних коштів, внутрішній аудит здійснюється спеціалізованими підрозділами в міністерствах та інших органах державного сектору, а Міністерство фінансів через Департамент гармонізації ДВФК забезпечує методологічну єдність, розробляє стандарти, проводить оцінку стану внутрішнього контролю та аудиту.

Отже, організаційно-інституційна система державного фінансового контролю та аудиту в Україні формально відповідає сучасним європейським підходам, проте потребує подальшого зміцнення спроможності ключових інституцій, усунення нормативних і функціональних «накладок» та глибшої інтеграції внутрішнього й зовнішнього контролю.

## 2.2. Оцінка ефективності та проблем практичної реалізації державного фінансового аудиту в Україні

У 2019–2024 рр. державний фінансовий аудит в Україні поступово трансформувався з інструмента переважно постфактум-контролю у більш проактивний механізм виявлення та попередження фінансових порушень і неефективного використання публічних ресурсів. Узагальнюючі показники Державної аудиторської служби України (Держаудитслужби) свідчать про значні масштаби охоплення фінансових потоків, виявлених порушень та досягнутого економічного ефекту, а також про суттєву чутливість системи аудиту до зовнішніх шоків – пандемії COVID-19 та повномасштабної агресії РФ проти України.

Для кількісної характеристики результатів державного фінансового аудиту доцільно узагальнити офіційні дані Держаудитслужби щодо обсягів виявлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів та сум відшкодованих/упереджених порушень у динаміці. На рис. 2.3 зведено ключові показники за 2019–2024 рр.

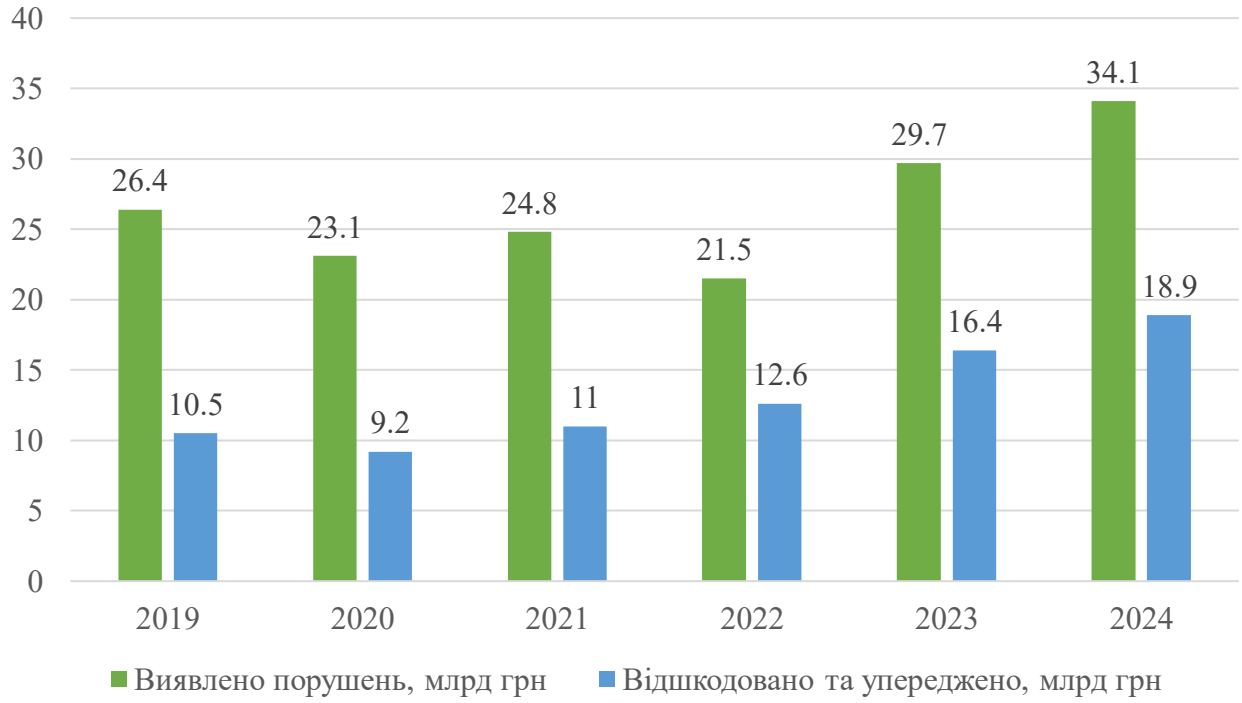



Рис. 2.3. Основні результати діяльності ДАСУ у 2019–2024 рр.

(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [34])

У 2019–2021 рр. діяльність ДАСУ була стабільною за кількістю перевірок, однак з 2022 року відбувається різке зростання обсягу охоплених фінансових ресурсів, що пов’язано з концентрацією контролю на великих бюджетних програмах воєнного періоду. У 2023–2024 рр. спостерігається суттєве зростання сум виявлених та упереджених порушень, що свідчить про підвищення адресності та ефективності контрольних заходів.

Окремо у річних звітах Держаудитслужби подається структура порушень, що призвели до втрат ресурсів. Наприклад, за 2023 р. найбільшу частку становили незаконні витрати ресурсів (≈48,3 %), далі – недоотримання фінансових ресурсів (≈39,6 %), витрати не за цільовим призначенням (≈11,8 %), тоді як частка недостач коштів і матеріальних цінностей була порівняно незначною (≈0,3 %) (рис. 2.4).




Рис. 2.4. Структура порушень, що призвели до втрат ресурсів

(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [34])

З позицій ефективності державного фінансового аудиту важливим є не лише обсяг виявлених порушень, а й результативність подальших заходів реагування – відшкодування втрат, упередження майбутніх порушень, отримання додаткового економічного ефекту. Узагальнені дані за 2020–2023 рр. свідчать, що суми відшкодованих та упереджених втрат коливаються від ≈0,28–1,1 млрд грн у «звичайні» роки до понад 6 млрд грн у 2023 р., коли значна увага приділялася контролю за використанням коштів на відбудову й міжнародну допомогу. Зауважимо, що прямі суми відшкодувань не відображають повною мірою ефективність аудиту: значна частина ефекту реалізується у формі упереджених втрат (скасовані тендери, розірвані договори, переглянуті фінансові плани), а також непрямих результатів – покращення систем внутрішнього контролю, зміни нормативних актів, запровадження більш жорстких процедур управління ризиками [37].

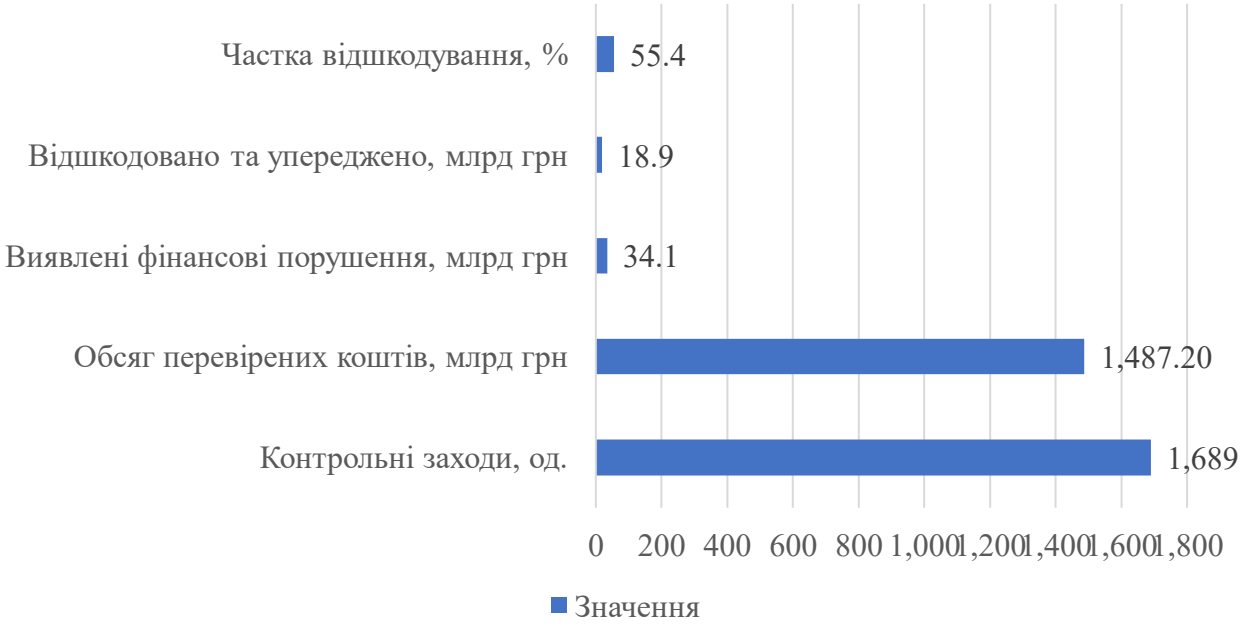



Рис. 2.5. ДАСУ: деталізація показників за 2024 рік

(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [34])

2024 рік характеризується найвищими за весь період сумами виявлених порушень, а також рекордним обсягом охоплених ресурсів. Частка відшкодування перевищує 55 %, що є високим показником для державного фінансового контролю в умовах воєнної економіки.

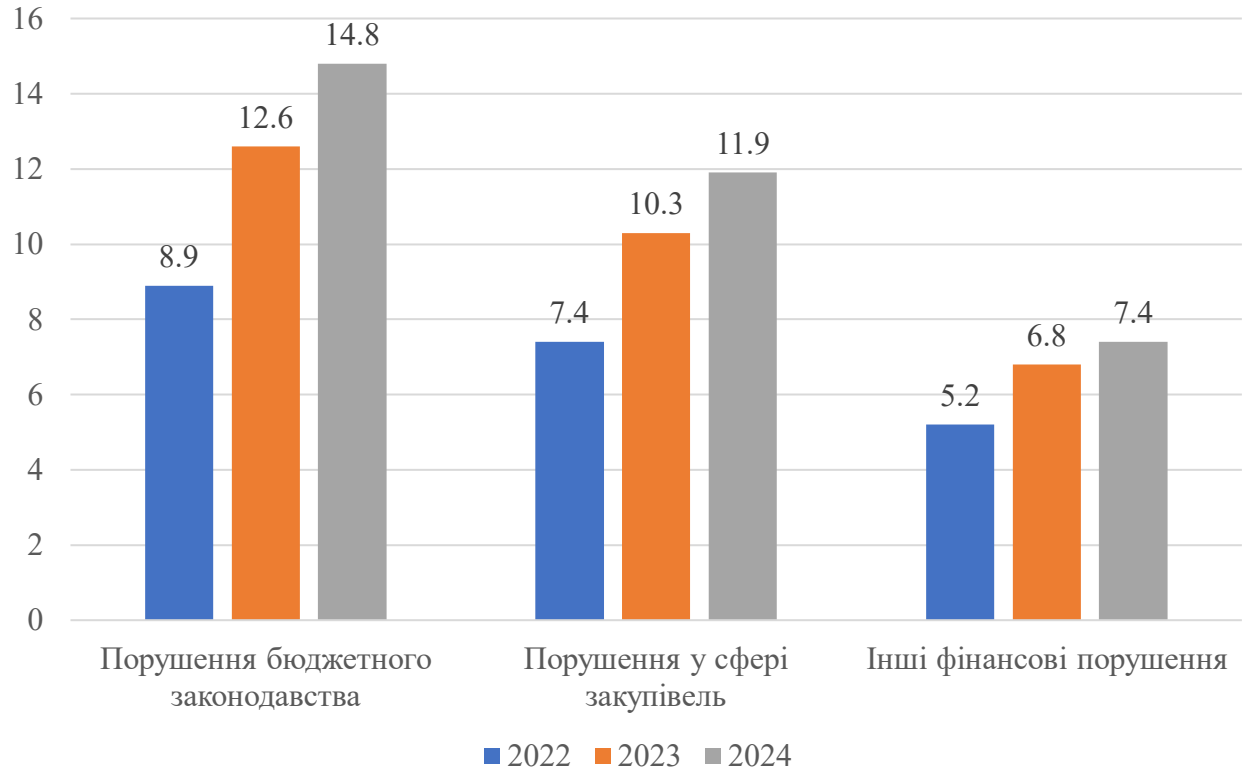



Рис. 2.6. ДАСУ: структура виявлених порушень (2022–2024), млрд грн (Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [34])

Дані свідчать про чітко виражену структурну домінанту порушень бюджетного законодавства та порушень у сфері публічних закупівель у загальному обсязі фінансових порушень, виявлених Державною аудиторською службою України у 2022–2024 роках. Саме ці дві категорії формують основну частину фінансових ризиків у сфері управління публічними фінансами, що є логічним з огляду на різке зростання бюджетних видатків у період воєнного стану та масштабне застосування спрощених процедур закупівель.

У динаміці простежується сталий приріст обсягів порушень за всіма трьома напрямами. Зокрема, сума порушень бюджетного законодавства зросла з 8,9 млрд грн у 2022 році до 14,8 млрд грн у 2024 році, що вказує на ускладнення бюджетних процесів і зростання навантаження на розпорядників коштів. Аналогічна тенденція спостерігається і в сфері публічних закупівель, де обсяг порушень у 2024 році перевищив 11,9 млрд грн.

Отримані результати підтверджують необхідність подальшого посилення ризик-орієнтованого підходу в діяльності ДАСУ, зокрема шляхом концентрації контрольних заходів на найбільш вразливих бюджетних програмах і закупівельних процедурах, що мають стратегічне значення для відновлення економіки України.

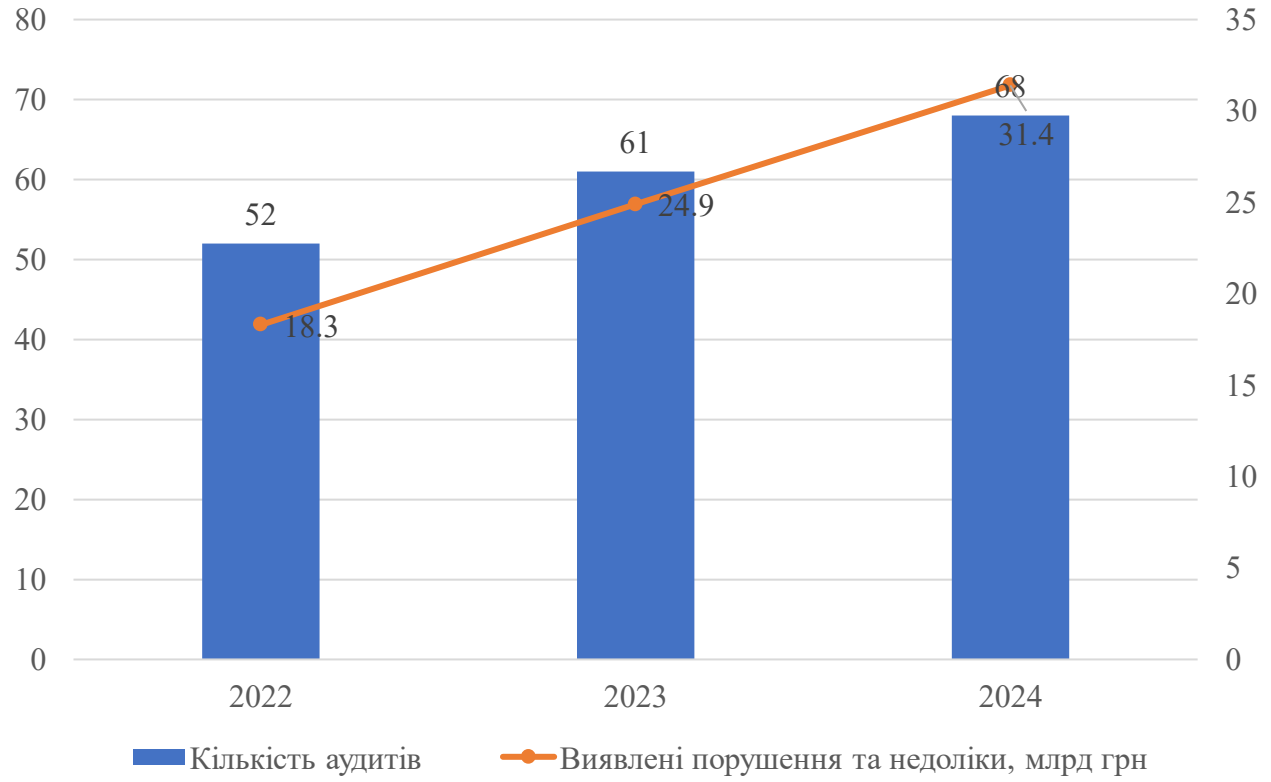



Рис. 2.7. Основні результати діяльності Рахункової палати у 2022–2024 рр. (Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [27])

Інформація, наведена на рис. 2.7, демонструє послідовне нарощування масштабів діяльності Рахункової палати України протягом 2022–2024 років. Кількість проведених аудитів зросла з 52 у 2022 році до 68 у 2024 році, що супроводжувалося істотним збільшенням обсягів перевірених бюджетних видатків – з 1 024,7 млрд грн до 1 556,2 млрд грн відповідно. Це свідчить про інституційне посилення парламентського контролю за використанням державних фінансів.

Зростання сум виявлених порушень і недоліків – з 18,3 млрд грн у 2022 році до 31,4 млрд грн у 2024 році – не є індикатором погіршення фінансової

дисципліни. Навпаки, воно відображає підвищення глибини аудиторських перевірок, розширення предмету контролю та фокус на системних проблемах управління бюджетними ресурсами, особливо в умовах реалізації масштабних програм оборонного та соціального характеру.

Таким чином, результати діяльності Рахункової палати у 2022–2024 роках підтверджують її ключову роль як органу стратегічного фінансового контролю, орієнтованого не лише на фіксацію порушень, а й на формування рекомендацій щодо підвищення ефективності бюджетної політики.

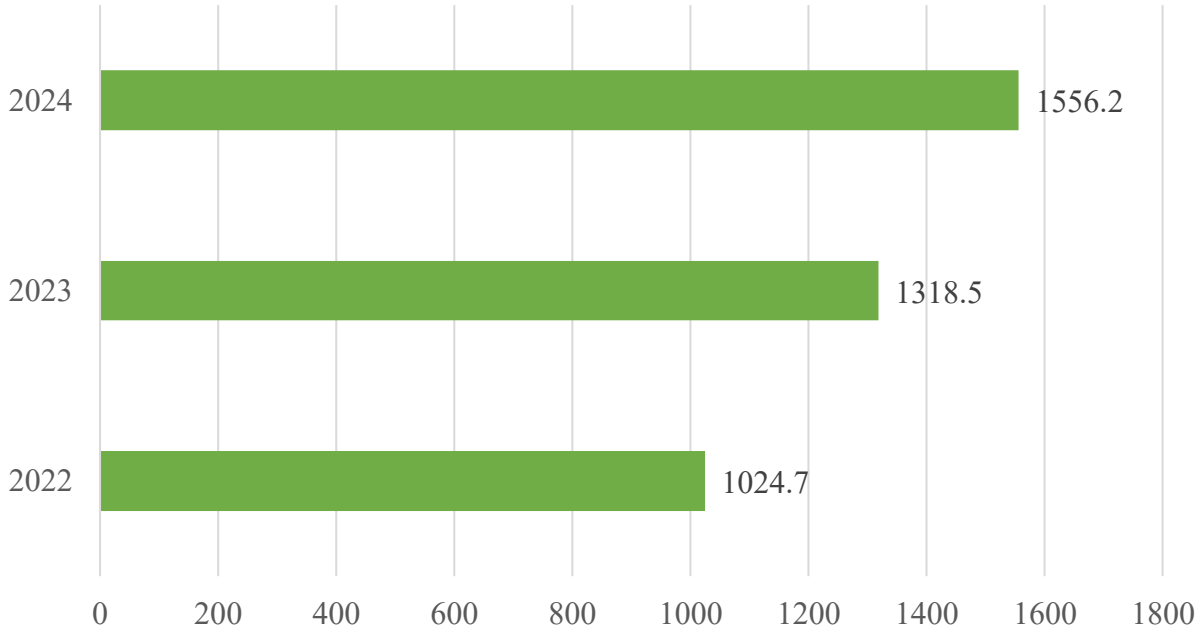



Рис. 2.8. Рахункова палата: Перевірені видатки, млрд грн
(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [27])

Порівняльний аналіз результатів діяльності Рахункової палати за кожен із досліджуваних років дозволяє простежити еволюцію підходів до державного аудиту. У 2022 році діяльність Палати була зосереджена на контролі критично важливих бюджетних напрямів в умовах початкової фази воєнного стану, що зумовило відносно меншу кількість аудитів, але значний обсяг перевірених коштів.

У 2023 році відбулося суттєве розширення аудиторської діяльності, що проявилося у зростанні як кількості аудитів, так і сум виявлених порушень. Це

свідчить про адаптацію інституції до нових умов функціонування та поступовий перехід від кризового контролю до системного аналізу ефективності бюджетних програм.

2024 рік характеризується подальшим поглибленням аудиторського впливу Рахункової палати. Зростання кількості аудитів і виявлених порушень у поєднанні зі значними обсягами охоплених ресурсів підтверджує тенденцію до посилення аналітичної та превентивної функції державного фінансового аудиту.

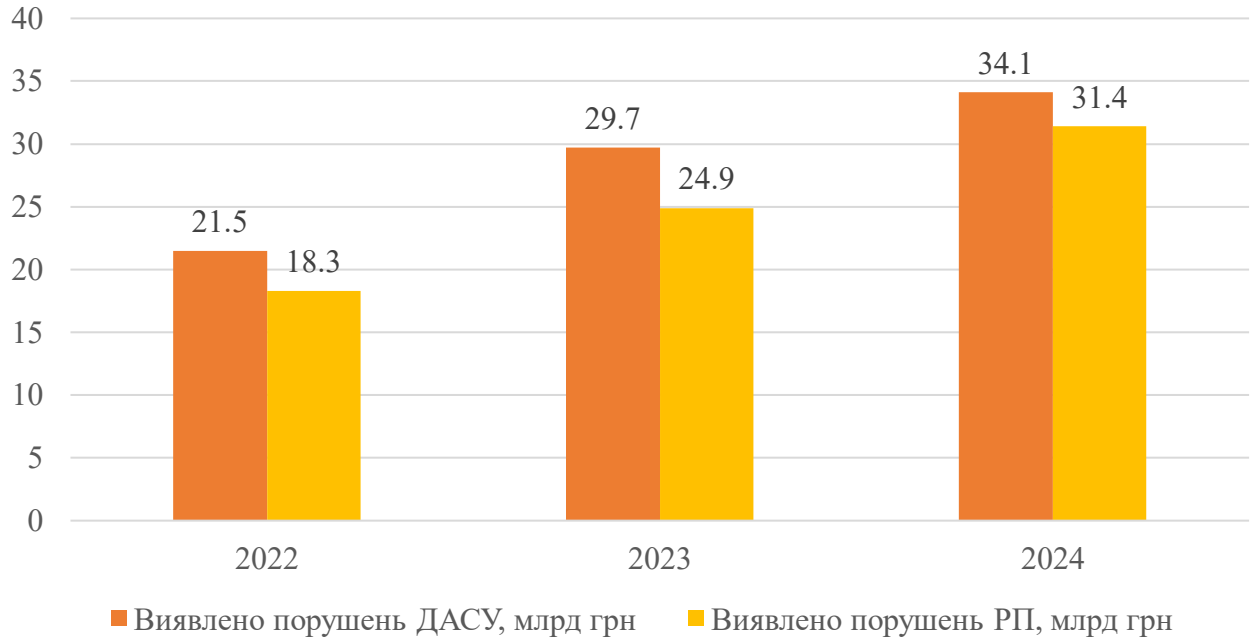



Рис. 2.9. Порівняльна динаміка виявлених порушень: ДАСУ vs Рахункова палата, млрд грн

(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [27; 34])

Порівняльні дані свідчать про синхронне зростання результативності діяльності як Державної аудиторської служби України, так і Рахункової палати протягом 2022–2024 років. Обсяги виявлених фінансових порушень обома органами мають чітку висхідну динаміку, що відображає як зростання масштабів бюджетних потоків, так і підвищення інтенсивності контрольних заходів.

Водночас простежується відмінність у функціональному призначенні цих органів. ДАСУ переважно здійснює оперативний виконавчий контроль із фокусом на конкретних фінансових операціях та дотриманні бюджетного

законодавства, тоді як Рахункова палата орієнтується на стратегічний аудит ефективності, результативності та доцільності використання бюджетних коштів.

Таким чином, отримані результати підтверджують комплементарний характер діяльності двох інституцій у системі державного фінансового контролю України. Їх взаємодія забезпечує як поточний контроль фінансової дисципліни, так і стратегічний нагляд за ефективністю бюджетної політики в цілому.

У воєнних умовах 2022–2024 рр. посилюється ризикоорієнтований характер державного фінансового аудиту. За наявними даними, значна частина аудитів і перевірок спрямовується на оборонні закупівлі, гуманітарні програми, інфраструктурні проєкти, а також використання коштів міжнародних фінансових організацій. Це з одного боку підвищує концентрацію контролю на критично важливих напрямах, а з іншого – створює додаткові виклики, пов’язані з обмеженням доступу до інформації, високою невизначеністю середовища та необхідністю балансувати між швидкістю прийняття рішень і жорсткістю контрольних процедур.

Аналіз формальної результативності державного фінансового аудиту в Україні за 2019–2024 рр. показує значні обсяги виявлених порушень і попереджених втрат, проте сам по собі цей факт не означає повної дієвості системи. Високі показники виявлених порушень можуть свідчити як про ефективність роботи органів контролю, так і про глибокі інституційні дисфункції в управлінні публічними фінансами. Тому важливо виявити ключові проблеми, обмеження та «вузькі місця» практики державного фінансового аудиту, що знижують його здатність впливати на якість бюджетної політики, мінімізувати фіскальні ризики та забезпечувати належне врядування. У сучасній науковій літературі та експертних звітах наголошується на комплексі таких проблем: фрагментарність правового поля й розмитість повноважень органів контролю; обмежена інституційна незалежність і кадрова спроможність; слабка інтеграція внутрішнього й зовнішнього контролю; недостатня реалізація результатів аудитів; виклики воєнного часу, пов’язані з обмеженням доступу до інформації та швидкістю управлінських рішень.

По-перше, суттєвою проблемою залишається фрагментарність і неоднорідність нормативно-правової бази публічного фінансового контролю. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», ухвалений ще у 1993 р., неодноразово змінювався, але його структура й термінологія багато в чому відображають логіку «контрольно-ревізійної служби», а не сучасної системи ризикоорієнтованого аудиту, побудованої відповідно до стандартів INTOSAI та європейської концепції PIFC. На практиці це породжує колізії між нормами, що регулюють ревізії, інспектування й аудит, ускладнює чітке розмежування функцій між Рахунковою палатою, Держаудитслужбою, Держказначейством, Рахунковими комісіями органів місцевого самоврядування та внутрішніми аудиторами в розпорядників коштів. Проєкт нового закону про публічний фінансовий контроль, який має уточнити понятійний апарат, закріпити ризикоорієнтовані підходи та розвести функції зовнішнього й внутрішнього контролю, досі перебуває на стадії доопрацювання, що затримує системне оновлення правового поля.

По-друге, обмежена інституційна незалежність і ресурсна спроможність органів державного фінансового аудиту суттєво знижують ефективність їх діяльності. Хоча Закон «Про Рахункову палату» у редакції 2015 р. та зміни 2024 р. формально наблизили статус Палати до моделі вищого органу аудиту (Supreme Audit Institution) за стандартами INTOSAI, питання практичної незалежності залишаються дискусійними.

Вибір членів Рахункової палати залежить від політичної конфігурації у Верховній Раді, що створює ризики політизації порядку денного та тиску на керівництво органу. Для Держаудитслужби критичною є залежність від виконавчої влади: вона підпорядковується Кабінету Міністрів через Міністра фінансів, а її керівництво може бути замінене внаслідок політичних рішень, що потенційно впливає на об’єктивність і жорсткість аудитів щодо урядових пріоритетних програм [43].

Обмеженість фінансування й кадрових ресурсів, особливо в умовах воєнного стану, призводить до надмірного навантаження на аудиторів, високої

плинності кадрів, зниження можливостей для підвищення кваліфікації та використання сучасних цифрових інструментів аналізу даних.

По-третє, система внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в розпорядників бюджетних коштів залишається нерівномірно розвиненою та слабо інтегрованою із зовнішнім державним фінансовим аудитом. Хоча Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та нормативна база Міністерства фінансів закріпили триєдину модель PIFC (внутрішній контроль, внутрішній аудит, центральний гармонізаційний підрозділ), фактичний стан впровадження цієї моделі відрізняється між центральними органами виконавчої влади, місцевими органами влади та державними підприємствами.

У низці органів внутрішній аудит виконує формальну функцію, обмежуючись перевіркою дотримання процедур, а не оцінкою ефективності системи внутрішнього контролю й управління ризиками. З іншого боку, Рахункова палата та Держаудитслужба не завжди повною мірою використовують результати внутрішнього аудиту в плануванні зовнішніх контрольних заходів, що призводить до дублювання перевірок, витрат часу й ресурсів та «втоми від контролю» у розпорядників коштів.

По-четверте, низька реалізація результатів аудитів і слабкі механізми відповідальності за виявлені порушення залишаються одним з ключових «вузьких місць» системи. Офіційні звіти Держаудитслужби демонструють значні обсяги виявлених порушень: у 2020 р. – понад 154 млрд грн, у 2021 р. – понад 14,7 млрд грн, при цьому суми фактично відшкодованих або упереджених втрат істотно менші. Частина матеріалів передається правоохоронним органам, за ними відкриваються кримінальні провадження, однак реальні вироки та повернення коштів до бюджету відбуваються значно рідше, ніж це випливає з масштабів порушень у звітах.

Наукові дослідження вказують, що значна частина рекомендацій контролюючих органів виконується формально: розпорядники коштів готують плани заходів, але не змінюють глибинних процедур планування, закупівель,

управління ризиками. Відсутність ефективного механізму персональної відповідальності керівників за системні порушення, нечіткість процедур оскарження результатів аудиту й іноді довгі строки розгляду матеріалів знижують мотивацію до реального виправлення ситуації.

По-п’яте, обмежене використання сучасних цифрових інструментів, аналітики даних та економіко-математичного моделювання стримує розвиток державного фінансового аудиту як інструменту управління ризиками. Хоча останніми роками Держаудитслужба активно застосовує моніторинг публічних закупівель через систему Prozorro і використовує електронні ресурси для відстеження порушень, загальний рівень автоматизації аналітики даних щодо виконання бюджетів, фінансового стану державних підприємств, використання трансфертів і міжнародної допомоги залишається недостатнім.

Більшість аудитів досі спираються на ручний аналіз вибірок, що обмежує можливості виявлення складних схем, аномалій у великих масивах даних, кореляцій між окремими показниками. У цьому контексті рекомендації міжнародних партнерів щодо впровадження data analytics, risk scoring, «безшовної» інтеграції облікових систем органів влади з аналітичними платформами органів аудиту реалізуються лише частково.

По-шосте, у 2022–2024 рр. особливої актуальності набули виклики воєнного часу для практики державного фінансового аудиту. З одного боку, значно збільшилися обсяги та швидкість фінансових операцій, пов’язаних із обороною, безпекою, гуманітарною підтримкою, відновленням інфраструктури, що потребує оперативного та гнучкого контролю. З іншого боку, частина інформації класифікується, обмежується доступ аудиторам до окремих об’єктів і документів, змінюються процедури закупівель (прямі договори, спрощені процедури), що підвищує ризики зловживань і ускладнює повноцінне застосування традиційних аудиторських процедур.

Водночас очікування суспільства й міжнародних партнерів щодо прозорості використання оборонних і відбудовчих коштів зростають, що

посилює тиск на органи аудиту й підвищує вимоги до якості та швидкості їх роботи.

Для структурування основних проблем доцільно узагальнити їх у вигляді аналітичної таблиці 2.2, що відображатиме взаємозв'язок між групами «вузьких місць» та їх наслідками для системи управління публічними фінансами.

Таблиця 2.2

Ключові проблеми практики державного фінансового аудиту в Україні та їх наслідки

| Група проблем | Зміст «вузького місця» | Основні наслідки для публічних фінансів |
|---|---|---|
| Нормативно-інституційні | Фрагментарність законодавства; неврегульованість взаємодії Рахункової палати, Держаудитслужби, внутрішніх аудиторів; затягнуте оновлення базового закону про публічний фінансовий контроль | Дублювання функцій, прогалини в контролі окремих сфер, зниження узгодженості політики, можливості «обходу» контролю |
| Незалежність і ресурси | Залежність керівництва органів аудиту від поточної політичної конфігурації; недостатнє фінансування; кадровий дефіцит | Ризики політизації аудиту, обмеження глибини перевірок, зниження якості й аналітичної складової звітів |
| Внутрішній контроль і аудит | Формальний характер внутрішнього аудиту в частині органів; слабка інтеграція з зовнішнім контролем; нерівномірність розвитку PIFC | Відсутність раннього виявлення та попередження порушень; концентрація зусиль на ex post-контролі; втома підконтрольних суб'єктів від дублюючих перевірок |

Продовження таблиці 2.2

| Група проблем | Зміст «вузького місця» | Основні наслідки для публічних фінансів |
|---|---|---|
| Реалізація результатів | Низький рівень фактичних відшкодувань і виконання рекомендацій; слабкі механізми персональної відповідальності | Обмежений реальний вплив аудиту на зміну практик управління; формальне виконання рекомендацій; відтворення тих самих порушень |
| Цифрова аналітика та методологія | Обмежене використання data analytics, економіко-математичних моделей; недостатня інтеграція з інформаційними системами Мінфіну, Казначейства, ДПС, ДМС | Висока трудомісткість аудитів, ризик не помітити складні схеми та аномалії; недостатня орієнтація на ризики |
| Воєнний контекст | Обмежений доступ до інформації; спрощені закупівельні процедури; високі темпи фінансових рішень | Зростання ризиків зловживань; ускладнення повноцінного аудиту оборонних і відбудовчих видатків; |

| | | |
|---|---|---|
| | | підвищені репутаційні ризики для держави |

(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [36])

Таким чином, проблеми, обмеження та «вузькі місця» практики державного фінансового аудиту в Україні у 2019–2024 рр. відображають перехідний стан системи: формально вона наближається до європейських стандартів і демонструє значні обсяги виявлених порушень та попереджених втрат, однак інституційна архітектура, рівень незалежності, ступінь цифрової зрілості й культура внутрішнього контролю ще не відповідають повною мірою вимогам сучасного управління публічними фінансами, особливо в умовах війни та повоєнної відбудови. У наступних підрозділах доцільно перейти до формування конкретних напрямів удосконалення державного фінансового контролю та аудиту, спираючись на виявлені «вузькі місця» й кращі міжнародні практики.

## 2.3. Аналіз ефективності роботи відділу контролю у галузі ЖКГ, інфраструктури та зв’язку Південного офісу Держаудитслужби

Для більш детального аналізу ефективності роботи державного фінансового контролю в Україні розглянемо його на мікрорівні, а саме зі сторони роботи окремого відділу Південного офісу Держаудитслужби.

Для аналізу візьмемо роботу відділу контролю у галузі ЖКГ, інфраструктури та зв’язку Південного офісу Держаудитслужби (далі – відділ ЖКГ). Статистичні данні проведених заходів державного фінансового контролю, а саме: ревізії (інспектування), державні фінансові аудити та перевірки закупівель підсумовуються кожного місяця у звітах «Про результати діяльності Держаудитслужби» та кожного відділу окремо форм № кр-1 (для ревізій та перевірок закупівель) та № кр-3 (для аудитів).

Перше на що потрібно звернути увагу це загальна кількість проведених заходів державного фінансового контролю відділом ЖКГ. Рисунок № 2.10 зображений у розрізі років та видів заходів державного фінансового контролю, показує нам кількість проведених заходів за період роботи відділу з 2022 року по 2024 рік.

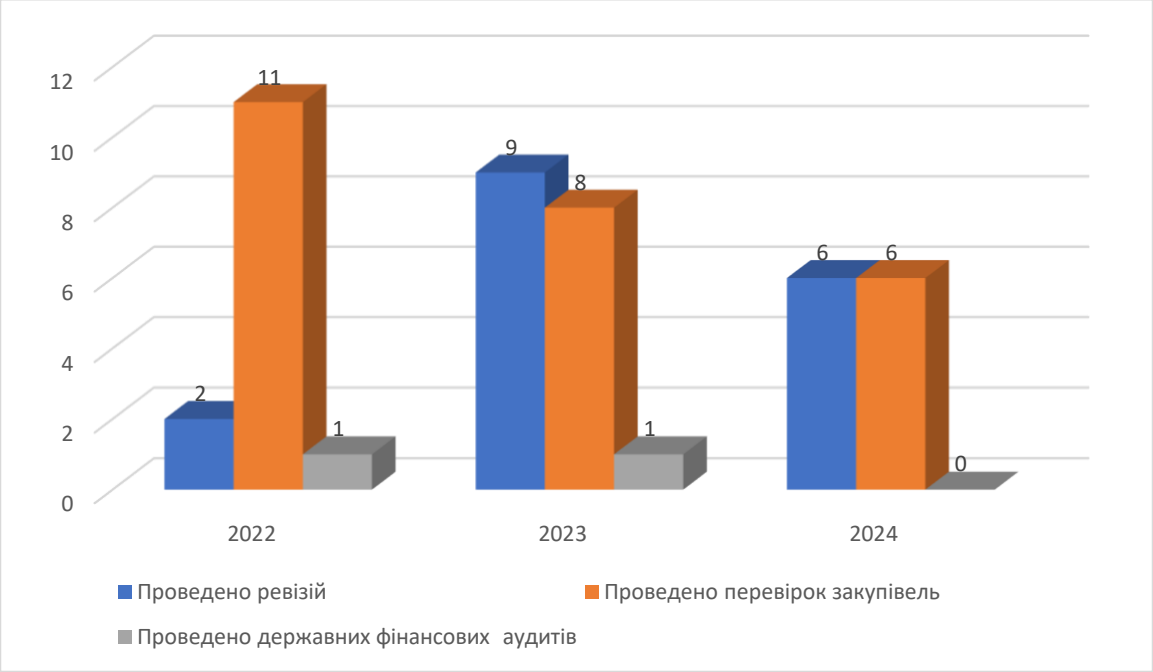



Рис. 2.10. Кількість заходів державного фінансового котролю, проведених відділом контролю у галузі ЖКГ, інфраструктури та зв'язку Південного офісу Держаудитслужби

Джерело: складено автором на основі статистичних звітів відділу ЖКГ

Розпочати аналіз ефективності роботи відділу ЖКГ пропоную з державних фінансових аудитів. Як видно з рисунку за аналізуємий період їх було всього два, в 2022 та 2023 році відповідно. В обох випадках державний фінансовий аудит був проведений на основі діяльності суб’єктів господарювання державного сектору.

В ході проведення аудиту встановлюються порушення, а також надаються пропозиції та рекомендації, щодо їх уникнення у майбутньому. Саме ці два показника стають основними у статистичних звітах кожного з відділу.

Так, під час проведення аудиту у 2022 році кількість наданих пропозицій дорівнювала 12-ти, з яких усі прийнято до виконання. Проте, кількість виконаних пропозицій становила всього 17% від загальної суми рекомендацій. Слід зазначити, що такий досить не високий показник, виник в результати не згоди об'єкту контролю з висновками державних аудиторів та інспекторів відділу ЖКГ.

Що стосується державного фінансового аудиту проведеного в 2023 році, можна сказати, що ситуація краща, адже в ході проведення заходу було надано 16 пропозицій та рекомендацій, з яких усі прийнято до виконання, а кількість виконаних перевищила позначку в 50%. Проте, слід зазначити, що велика кількість пропозицій не була виконана.

Як видно з рисунку 2.10 у 2024 році не було проведено жодного державного фінансового аудиту. Головною причиною встановленого факту є погодження з боку центрального апарату включення заходів державного фінансового контролю до планів Південного офісу Держаудитслужби на 2024 рік лише ревізій та перевірок закупівель, у тому числі на виконання централізованих доручень проведення будь-якого аудиту відділом ЖКГ не планувалось та не було проведено.

Також, слід звернути увагу, що у 2024 році відділ не здійснив жодного державного фінансового аудиту через об'єктивну організаційну проблему. Кожен відділ має визначену мережу підконтрольних підприємств, однак протягом року у сфері відповідальності відділу не було жодного підприємства, діяльність якого відповідала б вимогам Порядку планування заходів державного фінансового контролю органами державного фінансового контролю, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 08 серпня 2001 року № 955.

Основні підстави для включення контрольних заходів з проведення державного фінансового аудиту та інспектування до відповідних планів визначені пунктом 7 Порядку № 955. Водночас, згідно з пунктом 7-1 Порядку № 955 до планів проведення заходів державного фінансового контролю

включаються заходи державного фінансового аудиту та інспектування за високоризиковими операціями щодо використання державних ресурсів. Відсутність таких об’єктів унеможливила формування плану аудиторських заходів і фактично стала основною причиною непроведення аудитів у 2024 році.

Слід зазначити, що вищестоящим департаментом по результатам роботи за 2024 рік відділу ЖКГ було зроблено зауваження про відсутність жодного проведеного аудиту у 2024 році, яке було враховано у поточному році та, як наслідок, проведений державний фінансовий аудит діяльності Комунального підприємства «Теплопостачання міста Одеси».

У таблиці 2.3 подано ключові результати державних фінансових аудитів, здійснених відділом контролю у сфері ЖКГ, інфраструктури та зв’язку Південного офісу Держаудитслужби за період 2022-2024 роки.

Таблиця 2.3

Ключові результати державних фінансових аудитів відділу ЖКГ за 2022-2024 роки (тис. грн)

| **Показник** | **Період** | | |
|---|---|---|---|
| | **2022 рік** | **2023 рік** | **2024 рік** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Обсяг охоплених державними фінансовими аудитами діяльності суб'єктів господарювання фінансових та матеріальних ресурсів | 390 592,80 | 2 371 575,70 | —— |
| **Виявлено фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до упущених вигод/неотриманих доходів або непродуктивних/зайвих витрат** | **35 579,91** | **7 202 852 ,91** | **——** |
| 1. Упущені вигоди/неотримані доходи | 29 836,54 | 6 845 264,19 | —— |
| 2. Непродуктивні/зайві витрати | 5 743,37 | 357 588,72 | —— |
| **Виявлено фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що можуть призвести (свідчити) про упущені вигоди/неотримані доходи або непродуктивні/зайві витрати** | **51 219,45** | **332 997,97** | **——** |
| 1. Упущені вигоди/неотримані доходи | 51 219,45 | 162 257,16 | —— |
| 2. Непродуктивні/зайві витрати | 0,00 | 170 740,81 | —— |

Джерело: складено автором на основі статистичних звітів відділу ЖКГ

Як бачимо з Таблиці 2.3, показник виявлених неефективних управлінських дій або ризикових операцій, що призвели до упущених недоотриманих доходів або непродуктивних зайвих витрат в 2023 році в сотні раз більший ніж в 2022 році. Насамперед це зумовлено обсягом охоплених державними фінансовими аудитами діяльності суб'єктів господарювання фінансових та матеріальних ресурсів, які в 2022 році склали 390 592,80 тис. грн, а в 2023 році 2 371 575,70 тис. грн.

На мою думку, це є одним із ключових факторів який впливає на перший показник в цілому, адже все залежить від масштабу об'єкту контролю, чим він більший, тим більший ризик здійснення тих чи інших порушень. Так вийшло і в нашому випадку, під час проведення аудиту на Державному підприємстві «Морський торговельний порт Чорноморськ» в 2024 році, а саме перевірки

договорів оренди на факти порушення, було виявлено неодноразові випадки коли сторони укладали договори в пунктах яких було вказано, що Орендар зобов'язаний кожного року інвестувати в портову інфраструктуру Підприємства конкретну суму коштів, проте жодного разу Орендар не виконав зазначений пункт, в результаті чого в перерахунку недоотримані доходи Підприємства склали 6 845 264,19 тис. грн, що і стало основним показником даного заходу ДФК.

Плавно переходимо до інших заходів ДФК, які були проведені відділом ЖКГ, а саме: ревізії та перевірки закупівель. Як бачимо з рис. № … саме ці заходи є основними у діяльності відділу ЖКГ.

Через повномасштабне вторгнення фактично діяльність офісу була розпочата в другій половині 2022 року, а більшість працівників була відправлена на простої, тому основну частину заходів ДФК склали саме перевірки закупівель, адже для їх здійснення, відбувається залучення спеціалістів в меншій кількості ніж під час проведення будь-яких ревізій або аудитів, тому за 2022 рік було проведено лише 2 заходи державного інспектування/ревізії, в 2023 році було проведено 9 ревізій, що свідчить про поступову адаптацію роботи служби в воєнних умовах, проте в 2024 році к-ть проведених заходів знизилась з невідомих причин та дорівнювала позначці 6 заходів.

Ключові результати та показники ревізій, здійснених відділом ЖКГ можна наглядно бачити в таблиці 2.4 Як бачимо, основний показник , а саме обсяг охоплених фінансових та матеріальних ресурсів досить відрізняється. В 2022 році він склав 12 394 553,51 тис. грн, в 2023 році – 3 511 008,64 тис. грн, в 2024 – 4 549 028,91 тис. гривень. Як вже було вище сказано, загальна сума показника залежить саме від масштабу підприємства.

Таблиця 2.4

Ключові показники ревізій, здійснених відділом ЖКГ Південного офісу Держаудитслужби (тис. грн)

| **Показник** | **Період** | | |
|---|---|---|---|
| | **2022 рік** | **2023 рік** | **2024 рік** |
| Обсяг охоплених фінансових та матеріальних ресурсів | 12 394 553,51 | 3 511 008,64 | 4 549 028,91 |
| **Виявлено порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів (всього), в тому числі:** | **232 086,69** | **17 226,16** | **23 798,18** |
| Недоотримано фінансових ресурсів | 4 113,70 | 1 115,79 | 556,55 |
| Проведено витрат з порушенням законодавства | 227 972,99 | 16 110,37 | 23 241,63 |
| **Усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів** | **19 848,95** | **20 733,64** | **10 569,60** |
| із загальної суми - за порушеннями, що виявлені у попередніх роках | 122,70 | 51 064,61 | 7 911,40 |

Джерело: складено автором на основі статистичних звітів відділу ЖКГ

Наступним показником виступає загальна сума виявлених порушень, що спричинили втрати фінансових та матеріальних ресурсів. Як уже зазначалося, ці два показники взаємопов’язані: кількість встановлених порушень безпосередньо залежить від обсягів ресурсів, охоплених ревізією. Це підтверджується даними таблиці – протягом аналізованого періоду простежується закономірність: що більший обсяг перевірених коштів, то вищою є сума виявлених порушень.

Також слід зазначити, що переважна частка виявлених порушень у більшості випадків припадає саме на здійснені видатки з порушенням вимог чинного законодавства. Це свідчить про недостатній рівень контролю за дотриманням процедур використання бюджетних коштів, а також про наявність

системних проблем у плануванні, обліку та проведенні фінансових операцій розпорядниками коштів.

Далі зосередимо увагу на перевірках закупівель. Динаміка порушень у сфері закупівель, встановлених під час таких перевірок, проведених відділом ЖКГ у 2022–2024 роках, представлена на рисунку

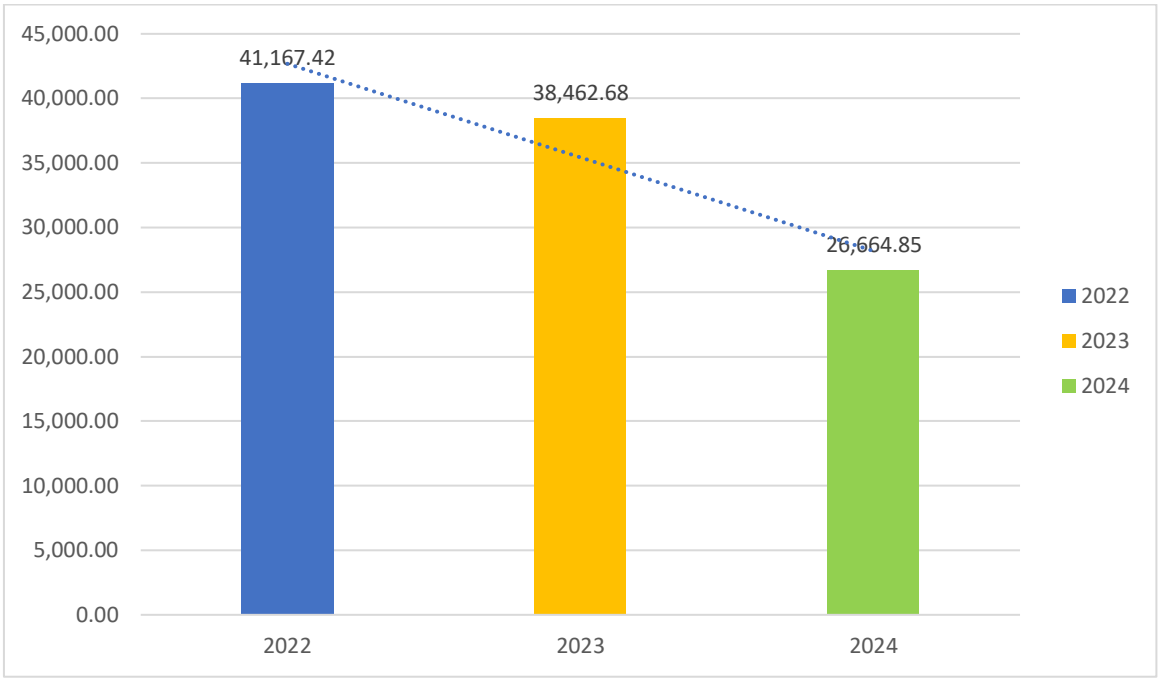



Рис. 2.10 Динаміка порушень с сфері заукупівель, виявлених під час проведення перевірок закупівель відділом ЖКГ

Джерело: складено автором на основі статистичних звітів відділу ЖКГ

Як видно з рисунка, спостерігається поступове зменшення загальної суми виявлених порушень. Проте при оцінці ефективності перевірок важливо враховувати також кількість проведених заходів у кожному році: у 2022 році виконано 11 перевірок закупівель, у 2023 році — 8, а у 2024 році — 6.

Якщо розрахувати середню суму виявлених порушень, що припадає на одну перевірку, то найбільш результативним виявився 2023 рік — у середньому 4 807,84 тис. грн на один захід. Друге місце займає 2024 рік із показником 4 444,14 тис. грн, тоді як у 2022 році середній результат становив 3 742,49 тис. грн.

Для узагальнення всього вищесказаного та оцінки ефективності проведення заходів ДФК, пропоную вирахувати частку виявлених порушень тим чи іншим заходом державного контролю. (табл.№ 2.5)

Таблиця 2.5

Частка виявлених порушень під час проведення заходів ДФК відділом ЖКГ Південного офісу Держаудитслужби

| **Захід державного фінансового контролю** | | **Показник** | | **Частка виявлених порушень, %** |
|---|---|---|---|---|
| | | Обсяг охоплених фінансових та матеріальних ресурсів, тис. грн | Виявлені порушення або неефективні неуправлінські рішення, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, тис. грн | |
| **Державні фінансові аудити** | 2022 р. | 390 592,80 | 35 579,91 | 9,11% |
| | 2023 р. | 2 371 575,70 | 7 202 852 ,91 | 303,72% |
| | 2024 р. | _____ | _____ | ____ |
| **Ревізії/інспектування** | 2022 р. | 12 394 553,51 | 232 086,69 | 1,87% |
| | 2023 р. | 3 511 008,64 | 17 226,16 | 0,49% |
| | 2024 р. | 4 549 028,91 | 23 798,18 | 0,52% |
| **Перевірки закупівель** | 2022 р. | 125 251,55 | 41 167,42 | 32,87% |
| | 2023 р. | 66 567,53 | 38 462,68 | 57,78% |
| | 2024 р. | 46 199,61 | 26 664,85 | 57,72% |

Джерело: складено автором на основі статистичних звітів відділу ЖКГ

Загальний аналіз результатів заходів державного фінансового контролю, проведених відділом ЖКГ Південного офісу Держаудитслужби у 2022–2024 роках, свідчить про суттєві відмінності у динаміці виявлених порушень залежно

від виду контрольних заходів. Найбільш проблемною сферою залишаються перевірки закупівель, де частка виявлених порушень стабільно перебуває на високому рівні — від 32,87% у 2022 році до понад 57% у 2023–2024 роках. Це вказує на наявність системних недоліків у плануванні, проведенні та документальному оформленні закупівельних процедур.

Результати державних фінансових аудитів демонструють різку негативну динаміку у 2023 році: частка виявлених порушень зросла до 303,72%, що свідчить про виявлення значних фінансових втрат, імовірно накопичених у попередні періоди або пов'язаних із системними порушеннями у фінансовому менеджменті. Порівняно з 2022 роком (9,11%), такі показники вказують на суттєве погіршення ефективності управління ресурсами.

Найбільш стабільною та контрольованою сферою є проведення ревізій (інспектування). У 2022–2024 роках частка виявлених порушень коливається в межах 0,49–1,87%, що свідчить про належний рівень фінансової дисципліни та ефективність цього інструменту контролю. Упродовж аналізованого періоду спостерігається позитивна тенденція до зниження кількості порушень.

Узагальнюючи, можна зазначити, що діяльність органів державного фінансового контролю дозволила виявити низку суттєвих проблем, особливо у сфері закупівель та у процесі проведення державних фінансових аудитів. Це підкреслює необхідність удосконалення системи внутрішнього контролю, підвищення прозорості процедур закупівель та посилення відповідальності за управління бюджетними ресурсами. Водночас позитивна динаміка в сфері ревізій свідчить про ефективність застосованих контрольних заходів та зміцнення фінансової дисципліни у підконтрольних установах.

Проте, варто зазначити, що рівень виявлених порушень значною мірою залежить від специфіки діяльності конкретного підприємства та особливостей організації його фінансово-господарських процесів. Саме рівень внутрішнього контролю, кваліфікація відповідальних працівників, правильність ведення обліку та дотримання нормативно-правових вимог визначають кінцеві результати перевірок. Тому відмінності у показниках кожного року та за кожним

видом контролю значною мірою зумовлені станом фінансової дисципліни в окремих установах, що підкреслює потребу у посиленні внутрішніх механізмів управління та моніторингу.

Підводячи підсумок, можна сказати, що результати проведених контрольних заходів, роботу відділу контролю у галузі ЖКГ, інфраструктури та зв'язку Південного офісу Держаудитслужби можна охарактеризувати як загалом задовільну, але таку, що потребує подальшого посилення в окремих напрямах. Відділ демонструє стабільність та ефективність у здійсненні ревізій, де частка порушень залишається низькою. Водночас значні обсяги виявлених порушень під час аудитів і перевірок закупівель свідчать про те, що контролюючий орган успішно виявляє системні проблеми у діяльності підконтрольних установ, але ці показники одночасно вказують на необхідність подальшої роботи щодо підвищення якості управління фінансовими ресурсами на рівні підприємств.

Отже, діяльність відділу є результативною з точки зору виявлення порушень, однак загальна оцінка може бути визначена як задовільна з окремими критичними аспектами, що потребують уваги та покращення.

# РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ В УКРАЇНІ

## 3.1. Впровадження міжнародних стандартів аудиту та ризикоорієнтованих підходів у систему державного фінансового аудиту України

Адаптація міжнародних стандартів вищих органів аудиту є ключовою передумовою трансформації державного фінансового контролю України від

«контрольно-ревізійної» моделі до сучасного ризикоорієнтованого аудиту публічних фінансів. Інструментальною основою цього процесу виступає система професійних документів INTOSAI – IFPP (International Framework of Professional Pronouncements), яка включає фундаментальні принципи аудиту державного сектору ISSAI 100, кодекс етики ISSAI 130, стандарти фінансового аудиту (ISSAI 200), аудиту ефективності (ISSAI 300) та аудиту відповідності (ISSAI 400), а також низку методичних посібників і настанов. Впровадження цих документів має забезпечити єдину методологічну платформу для Рахункової палати, Держаудитслужби та внутрішніх аудиторів у системі публічних фінансів, узгоджену з міжнародною практикою й вимогами євроінтеграції.

Правову рамку адаптації міжнародних стандартів у діяльності вищого органу зовнішнього контролю України закладено Законом України «Про Рахункову палату» (редакція 2015 р. з подальшими змінами). У цьому законі прямо зафіксовано норму про застосування Рахунковою палатою міжнародних стандартів INTOSAI при здійсненні фінансового, аудиту ефективності та аудиту відповідності. Останні зміни 2024 р. (Закон № 3621-IX) уточнили повноваження Палати, розширили мандат на контроль усіх публічних коштів і підтвердили орієнтацію на ISSAI як базовий орієнтир для методології аудиту. Це означає, що на рівні законодавства Україна декларує перехід до моделі вищого органу аудиту, побудованої за стандартами INTOSAI: незалежність, орієнтація на результативність, прозорість і підзвітність [8].

Практичний вимір адаптації ISSAI у діяльності Рахункової палати детально аналізують В. Невідомий та співавтори, які показують, що у 2015–2020 рр. було розроблено й апробовано на практиці Методичні рекомендації з проведення фінансового аудиту, а також «Financial Audit Manual», побудовані за логікою ISSAI 100, 200 і 400. Вони містять типову структуру аудиту (планування – виконання – формування висновків – звітування), процедури оцінки ризиків суттєвого викривлення, тестів контролю та процедур по суті, вимоги до доказової бази, робочої документації, внутрішнього контролю якості. Важливим є те, що ці документи не просто перекладають ISSAI, а адаптують їх до

національного правового поля (Бюджетний кодекс, законодавство про бухгалтерський облік, публічні закупівлі тощо) й специфіки бюджетного процесу в Україні.

Водночас імплементація міжнародних стандартів у державний фінансовий аудит України не обмежується рівнем Рахункової палати. Для органів виконавчої влади (передусім Держаудитслужби та внутрішніх аудиторів у розпорядників бюджетних коштів) орієнтиром слугує концепція Public Internal Financial Control (PIFC), яка передбачає побудову цілісної системи внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та центрального гармонізаційного підрозділу в Міністерстві фінансів. Нормативні акти Мінфіну щодо внутрішнього аудиту прямо посилаються на стандарти INTOSAI й Міжнародні стандарти аудиту (ISA) як методологічну основу для процедур оцінки ризиків, планування, проведення та документування аудиторських завдань у публічному секторі. Це створює підґрунтя для гармонізації підходів зовнішнього й внутрішнього аудиту, але вимагає подальшого методичного доопрацювання та системної підготовки кадрів.

На рівні змісту адаптація ISSAI/ISA означає не тільки формальне посилання на ці стандарти у законах та методичних документах, а й переорієнтацію практики державного фінансового аудиту на принципи, закріплені в ISSAI 100. Зокрема, йдеться про [43]:

– чітке розмежування фінансового, аудиту ефективності та аудиту відповідності;

– ризикоорієнтоване планування, засноване на оцінці суттєвості й вірогідності порушень;

– системне використання професійного судження, скептицизму та аналізу причин порушень;

– фокус не тільки на законності, а й на економічності, результативності й ефективності використання публічних коштів.

У наукових дослідженнях відзначається, що завдяки застосуванню методології ISSAI Рахункова палата почала ширше використовувати аудити

ефективності, оцінюючи досягнення цілей бюджетних програм, а не лише правильність витрачання коштів.

Новим етапом розвитку стандартів INTOSAI є оновлення ISSAI 100 із включенням статті щодо управління професійною компетентністю аудиторів, а також пов'язаний з цим розвиток практичних настанов з побудови компетентнісних рамок для вищих органів аудиту. Для України це створює можливість переходу від «разових» тренінгів до системи безперервного професійного розвитку аудиторів Рахункової палати й Держаудитслужби на базі IFPP: чітко визначені компетентності для фінансового, аудиту ефективності, IT-аудиту, аудиту закупівель; стандартизовані вимоги до етики (ISSAI 130); внутрішнього контролю якості й зовнішньої оцінки діяльності.

Разом з тим, на практиці адаптація стандартів INTOSAI та ISA у державному фінансовому аудиті України залишається **частково реалізованою**. Дослідження українських авторів вказують, що, попри формальне закріплення ISSAI в законодавстві, методнормативна база державного аудиту досі містить елементи «ревізійної» парадигми – акценти на виявленні порушень і сум втрат, а не на системному аналізі причин, управлінських рішень та оцінці результативності політик. В окремих випадках аудитори застосовують ISSAI/ISA як «довідник добрих практик», але не завжди інтегрують їх вимоги у повний цикл аудиту – від планування до формулювання рекомендацій і контролю їх виконання. Додатковою проблемою є недостатня відкритість окремих внутрішніх методичних документів (на кшталт Financial Audit Manual), що обмежує можливості зовнішньої експертної оцінки ступеня відповідності національних процедур вимогам INTOSAI.

З огляду на виявлені «вузькі місця», в межах прикладного розділу роботи доцільно розглядати адаптацію міжнародних стандартів не як формальний процес перекладу й цитування, а як комплексну програму інституційного та методологічного оновлення державного фінансового аудиту. З позиції автора, така програма має включати щонайменше п'ять взаємопов'язаних блоків:

– Нормативна гармонізація - оновлення Закону «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» із чітким розмежуванням видів аудиту, закріпленням ризикоорієнтованого підходу й прямим відсиланням до IFPP; систематизація відомчих методик Держаудитслужби та внутрішніх аудиторів у форматі «національних стандартів», побудованих на ISSAI/ISA.

– Методологічне доопрацювання - завершення розробки й впровадження єдиних посібників з фінансового аудиту, аудиту ефективності та аудиту відповідності для Рахункової палати й Держаудитслужби; включення до них типових матриць ризиків, карт процесів, шаблонів аудиторських процедур, індикаторів результативності, узгоджених з ISSAI 100/200/300/400.

– Компетентнісна модель і навчання - побудова на основі оновленого ISSAI 100 та відповідних GUID єдиної моделі компетентностей державного аудитора, із чіткими вимогами до знань у сфері публічних фінансів, ризик-менеджменту, IT-аудиту, аналізу даних; запровадження системи сертифікації та безперервного професійного навчання, синхронізованої з програмами INTOSAI Development Initiative.

– Цифровізація аудиту - використання рекомендацій INTOSAI щодо data-analytics та впровадження інструментів аналізу великих масивів даних у Prozorro, Є-Data, інформаційних системах Казначейства й податкових органів; розробка стандартизованих підходів до IT-аудиту, сумісних із ISSAI та ISA, що дозволить переходити від вибіркових перевірок до ризикоорієнтованого скринінгу операцій у режимі, максимально наближеному до реального часу.

– Механізми реалізації рекомендацій - стратифікація рекомендацій аудиту за рівнями значущості, встановлення чітких строків і відповідальних за їх виконання, публічне розкриття інформації про статус імплементації; ув’язка результатів аудитів із бюджетним циклом (коригування програм і показників, зупинення фінансування неефективних заходів) та системою персональної відповідальності керівників.

У підсумку адаптація міжнародних стандартів INTOSAI, ISSAI та ISA у практиці державного фінансового аудиту України має розглядатися не як формальна складова євроінтеграційного «чек-ліста», а як інструмент глибокої трансформації самої логіки управління публічними фінансами. Лише за умови реального наповнення принципів ISSAI 100 змістом на всіх етапах аудиторського процесу – від планування до реалізації рекомендацій – державний фінансовий аудит зможе виконувати роль інституту, що не просто фіксує порушення минулого, а активно знижує фіскальні ризики, підвищує довіру до бюджетної системи та створює передумови для результативної повоєнної відбудови.

Перехід до ризикоорієнтованої моделі державного фінансового аудиту є логічною відповіддю на обмеженість ресурсів органів контролю, ускладнення бюджетного середовища та зростання вимог суспільства й міжнародних партнерів до прозорості використання публічних коштів. Міжнародні стандарти INTOSAI та оновлена нормативно-стратегічна база України виходять із того, що аудит публічних фінансів має бути зосереджений насамперед на тих сферах, де ймовірність порушень висока, а потенційні наслідки – суттєві для фіскальної стабільності та довіри до держави. Фактично йдеться про відмову від «суцільної» ревізійної практики на користь системного управління ризиками на всіх етапах аудиторського циклу – від формування річного плану Рахункової палати та Держаудитслужби до дизайну процедур під час конкретного аудиторського завдання.

На міжнародному рівні методологічною основою ризикоорієнтованого підходу виступають фундаментальні принципи аудиту державного сектору ISSAI 100, які прямо вимагають урахування ризиків та суттєвості при плануванні й виконанні аудиту, а також стандарти INTOSAI щодо внутрішнього контролю та оцінки ризиків (колишній INTOSAI GOV 9100). У цих документах ризик розглядається як ймовірність подій, що можуть перешкодити досягненню цілей суб’єкта, тоді як оцінка ризику – як процес ідентифікації, аналізу та вибору адекватної реакції на такі ризики. Важливу роль відіграють також Міжнародні

стандарти аудиту (ISA), зокрема ISA 315 та відповідна практика INTOSAI для публічного сектору, які деталізують процедури ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта й його середовища [23].

Українська нормативно-стратегічна рамка останніх років закріплює ризикоорієнтований підхід як один із ключових принципів реформування системи державного фінансового контролю. У Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю (2005 р.) та оновлених документах Міністерства фінансів наголошено, що оцінка ризиків є центральним елементом внутрішнього контролю, а внутрішній аудит має зосереджуватися на високоризикових процесах і програмах. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року та Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки прямо передбачають впровадження ризикоорієнтованого планування контрольних заходів, у тому числі для Рахункової палати й Держаудитслужби. Відповідні принципи закріплені й у відкритих документах Держаудитслужби: серед засад її діяльності названо ризикоорієнтований підхід до планування, мінімізацію втручання в роботу об'єктів контролю та фокус на ефективності використання ресурсів.

Для практичної реалізації такої моделі органам державного фінансового аудиту потрібні прозорі критерії та інструменти оцінки ризиків. На основі рекомендацій INTOSAI та українських стратегічних документів доцільно використовувати матрицю ризиків, у якій поєднуються якісні та кількісні показники. Приклад такої матриці наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Орієнтовна матриця ризикоорієнтованого планування державного фінансового аудиту

| Група критеріїв ризику | Зміст критерію | Приклади індикаторів (публічний сектор України) | Джерела даних | Орієнтов на вага у загальном у ризиково му балі |
|---|---|---|---|---|

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Фінансовий масштаб | Обсяг коштів і значущість для бюджету | Загальний обсяг видатків/доходів за програмою; частка у видатках/доходах бюджету; обсяг кредитних/гарантійних зобов'язань | Звітність Казначейства, бюджетні паспорти, фінзвітність суб'єктів господарювання | 0,25–0,30 |
| Історія порушень | Наявність виявлених раніше порушень та їх повторюваність | Кількість та сума порушень за останні 3–5 років; невиконані рекомендації попередніх аудитів; наявність кримінальних проваджень | Звіти Рахункової палати, Держаудитслужби, дані правоохоронних органів | 0,20–0,25 |
| Ступінь регуляторної /процедурної складності | Складність правового регулювання, кількість винятків, ручних рішень | Кількість змін законодавства; частка процедур із індивідуальним погодженням; обсяг прямих договорів поза стандартними процедурами закупівель | Закони, підзаконні акти, реєстр нормативних змін, дані Prozorro | 0,15–0,20 |

Продовження таблиці 3.1

| Група критеріїв ризику | Зміст критерію | Приклади індикаторів (публічний сектор України) | Джерела даних | Орієнтовна вага у загальному ризиковому балі |
|---|---|---|---|---|
| Вразливість до корупційних ризиків | Можливість неправомірного впливу на прийняття рішень та розподіл ресурсів | Висока частка закупівель робіт/послуг; концентрація постачальників; конфлікти інтересів; наявність корупційних розслідувань у галузі | Prozorro, НАЗК, правоохоронні органи, медіа | 0,10–0,15 |
| Соціально-політична чутливість | Вплив на базові суспільні послуги та репутацію держави | Спрямованість на оборону, соціальний захист, відбудову, медицину, освіту; рівень суспільної уваги; зобов'язання перед міжнародними партнерами | Держбюджет, стратегічні документи, міжнародні угоди, медіа | 0,10–0,15 |
| Ступінь змінності середовища | Частота й масштаб змін у політиці, організації, управлінських командах | Частота реорганізацій органу; зміна керівництва; запуск нових програм; різкі коливання показників виконання | Розпорядження КМУ, внутрішні накази, офіційна звітність | 0,05–0,10 |

(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [43; 47])

У практиці ризикоорієнтованого планування кожному об’єкту аудиту (наприклад, бюджетній програмі, міністерству, державному підприємству) присвоюються бали за кожним із критеріїв, після чого розраховується інтегральний ризиковий показник як зважена сума цих балів. Об’єкти з найвищим показником включаються до річного плану аудиту або до переліку «пріоритетних» для найближчих років. На рівні Рахункової палати така логіка вже частково закріплена в Порядку річного планування, який, за інформацією експертного середовища, має бути повною мірою застосований при формуванні плану аудитів на 2025 рік.

Водночас ризикоорієнтований підхід не завершується етапом планування. Відповідно до ISSAI 100 та практичних посібників INTOSAI з упровадження стандартів фінансового аудиту, ризики мають системно враховуватися й під час виконання аудиту: аудиторські процедури повинні бути сфокусовані на твердженнях фінансової звітності та аспектах діяльності, де ймовірність суттєвих викривлень або неефективності є найбільшою. У практиці державного фінансового аудиту України це означає, що [26]:

- обсяг вибірки та глибина тестування операцій залежать від ризикового профілю конкретної ділянки (наприклад, капітальні інвестиції vs. заробітна плата);
- аудиторські ресурси концентруються на аналізі причин порушень, «вузьких місць» системи внутрішнього контролю та управління ризиками, а не лише на продемонстрованих сумах втрат;
- результати оцінки ризиків документуються в робочих документах та використовуються для формулювання рекомендацій, орієнтованих на усунення саме причин, а не симптомів проблем.

Важливою складовою формування ризикоорієнтованої моделі є інтеграція зовнішнього аудиту із системою державного внутрішнього фінансового контролю. Позиція Міністерства фінансів, відображена у звітах про стан внутрішнього контролю та аудит у міністерствах і регіональних адміністраціях,

полягає в тому, що внутрішній аудит має виконувати роль «першої лінії» ризикоорієнтованого аналізу: виявляти ключові ризики, оцінювати ефективність контролів, надавати рекомендації керівництву органів влади.

Рахункова палата й Держаудитслужба, у свою чергу, можуть спиратися на результати внутрішнього аудиту під час планування власних перевірок, концентруючись на сферах із найбільшими залишковими ризиками або випадках, де внутрішній аудит не забезпечив належної якості. Такий підхід відповідає європейській моделі PIFC та знижує дублювання контрольних заходів.

Специфічним викликом для впровадження повноцінної ризикоорієнтованої моделі в Україні є воєнний контекст і повоєнна відбудова. З одного боку, різко зростає кількість і масштаб програм із високим ризиком: оборонні закупівлі, інфраструктурні проєкти, використання коштів міжнародної допомоги та інструменту Ukraine Facility. З іншого боку, підвищуються вимоги до швидкості прийняття рішень і гнучкості процедур, частина інформації обмежується з міркувань безпеки. У цих умовах ризикоорієнтований підхід стає не лише методологічною вимогою, а й практичною необхідністю: без чіткого пріоритезування аудитів за ризиками неможливо ефективно охопити зростаючий «аудиторський всесвіт» і забезпечити належний рівень захисту публічних фінансів.

Формування ризикоорієнтованої моделі планування та проведення державного фінансового аудиту в Україні передбачає:

– закріплення відповідних принципів у законодавстві та підзаконних актах; розроблення прозорих критеріїв і матриць оцінки ризиків;

– інтеграцію даних із різних інформаційних систем (Казначейство, податкові органи, Prozorro, е-звітність);

– системне використання результатів внутрішнього аудиту;

– підготовку аудиторів до роботи з ризиками, даними та економіко-математичними моделями.

Лише за умови послідовної реалізації цих елементів ризикоорієнтований підхід перестане бути декларативним гаслом і перетвориться на реальний інструмент підвищення ефективності, прозорості й підзвітності управління публічними фінансами, що особливо актуально в контексті масштабної повоєнної відбудови й євроінтеграційного курсу України.

### 3.2. Цифровізація, прозорість та інституційне посилення державного фінансового контролю й аудиту в умовах воєнного стану та повоєнної відбудови

Цифровізація публічних фінансів в Україні за останнє десятиріччя створила якісно нове середовище для державного фінансового контролю та аудиту. Відкриті машинозчитувані дані про бюджети, трансакції, закупівлі та проєкти міжнародної допомоги стали не лише інструментом громадського контролю, а й базою для побудови сучасної системи ризикоорієнтованого державного аудиту. Ключовими вузлами цієї цифрової екосистеми є система електронних публічних закупівель Prozorro, платформа публічних фінансів «Є-Data» (Spending, OpenBudget, Boost-аналіз), а також спеціалізовані модулі аналітики та ризик-індикаторів, інтегровані в робочі кабінети Держаудитслужби та інших органів влади.

Центральним елементом прозорості у сфері закупівель є система Prozorro – повністю електронна платформа, яка охоплює весь цикл державних закупівель від планування до виконання договору й забезпечує відкритий доступ до всіх тендерних даних через вебпортал та відкритий API. Архітектура Prozorro побудована за принципом «всі бачать усе»: усі оголошення, пропозиції, протоколи та договори оприлюднюються в центральній базі даних, що унеможливлює «приховані» процедури та створює умови для використання масивів даних у контрольних і аналітичних цілях. Додатковим шаром є громадська екосистема DOZORRO та спеціалізовані аналітичні інструменти, що

дозволяють громадським організаціям і журналістам аналізувати закупівлі за десятками індикаторів ризику.

Функцію раннього виявлення ризиків у закупівлях частково бере на себе автоматизований модуль risk indicators, інтегрований у Prozorro. На його основі формується так званий «Кабінет Держаудитслужби»: система автоматично аналізує закупівлі за встановленими індикаторами (ознаки відсутності конкуренції, підозріле дроблення предмета закупівлі, відхилення пропозицій тощо) й передає підозрілі процедури на моніторинг до Держаудитслужби. Це дозволяє органу контролю переходити від суто постфактум-перевірок до ex ante-моніторингу, зосереджуючи ресурси на найризиковіших операціях. Важливим кроком стало і рішення Уряду про надання Держаудитслужбі мандату на моніторинг закупівель за кошти інструменту Ukraine Facility через Prozorro відповідно до рекомендацій Єврокомісії, що додатково підсилює роль цифрових інструментів у забезпеченні прозорості використання міжнародної фінансової допомоги.

У сфері відстеження руху бюджетних коштів ключову роль відіграє платформа «Є-Data», яка об’єднує модулі Spending, OpenBudget та низку аналітичних інструментів. Єдиний вебпортал використання публічних коштів Spending надає відкритий доступ до всіх трансакцій Державної казначейської служби, інформації про використання коштів державного та місцевих бюджетів, а також про витрати суб’єктів державного й комунального сектору, починаючи з 2015 року. Модуль OpenBudget відображає планування та виконання державного й місцевих бюджетів у табличній і графічній формах, роблячи доступними для громадян та аналітиків дані про доходи, видатки й дефіцит/профіцит бюджетів усіх рівнів, а також забезпечує інтерактивні «бюджети для громадян». Аналітичний модуль Boost-аналіз дозволяє досліджувати динаміку та структуру виконання бюджетів за різними параметрами, поєднуючи інформацію про податкові надходження, міжбюджетні трансферти та видатки.

Окремим рівнем цієї екосистеми є портал Open Public Finance / Public Finance, який позиціонується як найбільша база відкритих даних про публічні

фінанси в Україні й об’єднує інформаційні ресурси Spending, OpenBudget та інші модулі у єдину точку доступу. Важливо, що завдяки цим інструментам Україна стабільно посідає високі позиції в європейських рейтингах відкритих даних, а платформа e-Data розглядається як один з ключових факторів, що забезпечив входження України до топ-3 країн Європи за рівнем зрілості відкритих даних. Це створює сприятливий фон для використання відкритих фінансових даних у практиці Рахункової палати, Держаудитслужби, внутрішніх аудиторів і органів фінансового контролю на місцевому рівні.

Саме на перетині відкритих даних та аудиторських практик з’являються спеціалізовані цифрові інструменти для державного фінансового контролю. До них, зокрема, належать аналітичні модулі Prozorro (кабінет Держаудитслужби, інструменти планової аналітики закупівель), панелі даних на базі e-Data для моніторингу виконання бюджетів, а також системи data analytics, які впроваджуються органами аудиту відповідно до рекомендацій INTOSAI Working Group on Big Data та Working Group on IT Audit. Міжнародні настанови INTOSAI наголошують, що використання методів аналізу великих масивів даних дозволяє перейти від вибіркового аналізу до повного охоплення генеральної сукупності, від ретроспективного контролю до близького до реального часу моніторингу та від вузького аудиту відповідності до глибокої оцінки результативності.

Для систематизації цифрових інструментів, які вже сьогодні можуть і мають бути інтегровані в практику державного фінансового аудиту, доцільно узагальнити їх у вигляді таблиці.

Таблиця 3.2

Основні цифрові інструменти та джерела відкритих даних для державного фінансового контролю й аудиту в Україні

| Інструмент / платформа | Ключовий функціонал | Значення для держфінконтролю та аудиту |
|---|---|---|
| Prozorro (включно з API) | Повністю електронна система публічних закупівель, відкритий доступ до всіх процедур, відкритий API для масового вивантаження даних | База для моніторингу закупівель, побудови індикаторів ризику, відбору об’єктів для моніторингу та аудиту; джерело доказів у фінансових аудитах та аудитах відповідності |

Продовження таблиці 3.2

| Інструмент / платформа | Ключовий функціонал | Значення для держфінконтролю та аудиту |
|---|---|---|
| Модуль risk indicators / Кабінет Держаудитслужби в Prozorro | Автоматизована система маркування ризикових закупівель за набором індикаторів та передавання їх на моніторинг до Держаудитслужби | Інструмент ex ante-моніторингу закупівель, який дозволяє аудиторам концентруватися на процедурних і корупційних ризиках, підсилюючи превентивну функцію держфінконтролю |
| Spending (Єдиний вебпортал використання публічних коштів) | Публікація всіх казначейських трансакцій, інформації про використання коштів державного й місцевих бюджетів, витрат державних/комунальних підприємств | Джерело даних для аналізу реальних потоків коштів, виявлення підозрілих операцій, зіставлення з бюджетними планами та договорами; можливість незалежної верифікації даних у рамках аудиту |
| OpenBudget (модуль платформи «Є-Data») | Візуалізація планування та виконання державного й місцевих бюджетів, «бюджет для громадян», інтерактивні графіки та таблиці | Інформаційна база для аудиту бюджетного процесу, аналізу відхилень між планом і фактом, оцінки структури видатків і доходів, підготовки вибірок об’єктів для аудиту ефективності |
| Boost-аналіз та інші модулі e-Data | Аналітичні інструменти дослідження показників виконання бюджетів усіх рівнів, податкові мапи тощо | Підтримка економіко-статистичного та трендового аналізу, що є основою факторного та кореляційно-регресійного аналізу в розділі 3; можливість автоматизації частини розрахунків |
| Аналітичні панелі DOZORRO та інших CSO | Візуалізація й аналіз даних Prozorro за наборами ризик-індикаторів, рейтинги замовників, постачальників, галузей | Додатковий канал виявлення системних порушень і корупційних схем, «зовнішня валідація» результатів державного аудиту, джерело сигналів для відбору об’єктів контролю |

Продовження таблиці 3.2

| Інструмент / платформа | Ключовий функціонал | Значення для держфінконтролю та аудиту |
|---|---|---|
| INTOSAI / SAI data analytics tools | Методичні настанови та кейси щодо використання data analytics та big data в аудиті; інструменти повного охоплення генеральної сукупності, аномалій, ризикових зон | Орієнтир для побудови власних аналітичних рішень Рахункової палати та Держаудитслужби; підґрунтя для запровадження моделей ризик-скорингу, кластеризації, аналізу мережевих зв’язків у держфінконтролі |

(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [50])

Таблиця 3.2 демонструє, що цифрові інструменти та відкриті дані формують цілісну інформаційну екосистему державного фінансового контролю. Prozorro та пов'язані з ним модулі забезпечують прозорість і контроль у сфері закупівель, платформа «Є-Data» – у сфері руху бюджетних коштів, а міжнародні методичні напрацювання INTOSAI задають рамку, у якій ці масиви даних можуть бути опрацьовані з використанням сучасних інструментів data analytics. Для візуалізації цієї екосистеми доцільно у роботі подати схему інформаційних потоків (рис. 3.2), де буде показано, як дані Казначейства, органів влади та замовників (вузол «джерела даних») надходять до відкритих порталів (Prozorro, e-Data, OpenBudget), далі – до аналітичних модулів Держаудитслужби, Рахункової палати й внутрішніх аудиторів, а результати аналізу повертаються у вигляді звітів, рекомендацій, рішень про моніторинг та правоохоронних заходів.

З погляду прозорості й підзвітності використання публічних коштів, цифрові інструменти виконують щонайменше три ключові функції. По-перше, вони знижують інформаційну асиметрію між органами влади, аудиторами й громадянами: усі сторони отримують доступ до одних і тих самих даних у режимі, максимально наближеному до реального часу. По-друге, вони розширюють можливості ризикоорієнтованого аудиту, дозволяючи будувати індикатори ризику, здійснювати трендовий аналіз, застосовувати методи кластеризації, мережевого аналізу та кореляційно-регресійного моделювання на основі повних генеральних сукупностей, а не обмежених вибірок. По-третє, вони підсилюють превентивну функцію контролю, оскільки автоматизовані ризик-індикатори (як у випадку Prozorro) дають змогу виявляти проблемні операції до моменту їх завершення й вчасно реагувати на них.

Водночас використання цифрових інструментів та відкритих даних у державному фінансовому аудиті України супроводжується низкою викликів: забезпечення якості та повноти даних, інтеграція різних інформаційних систем (Казначейство, податкові органи, системи обліку розпорядників), захист персональних та конфіденційних даних, розвиток компетентностей аудиторів у сфері data analytics. Саме тому рекомендації INTOSAI щодо впровадження

аналітики великих даних наголошують на необхідності стратегічного підходу: інвестування в людей, процеси й технології, які дозволять перетворити відкриті дані на системний ресурс підвищення якості аудиту.

Воєнний стан і масштабні програми повоєнної відбудови висувають до системи державного фінансового контролю якісно нові вимоги. Обсяги та швидкість бюджетних операцій зростають, процедури закупівель і реалізації проєктів спрощуються, значна частина видатків стосується оборони, безпеки, критичної інфраструктури та використання міжнародної допомоги. У таких умовах ефективність Рахункової палати, Держаудитслужби та внутрішніх аудиторів дедалі менше визначається лише формальними повноваженнями та методиками; вирішальними стають інституційна спроможність, кадровий потенціал і організаційні умови, які дозволяють цим інституціям залишатися незалежними, стійкими та адаптивними навіть у ситуації затяжної кризи. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки прямо пов’язує посилення внутрішнього й зовнішнього фінансового контролю з побудовою сучасної, стійкої системи управління державними фінансами, здатної забезпечувати фінансову стабільність і підтримувати повоєнне відновлення.

На рівні інституційного розвитку ключовими орієнтирами виступають стратегічні документи Рахункової палати та Держаудитслужби. Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки закріпила місію вищого органу аудиту як гаранта незалежної оцінки використання публічних коштів та імплементації стандартів INTOSAI і європейських практик, із наголосом на прозорості, підзвітності та результативності. У 2025 році затверджено нову Стратегію розвитку Рахункової палати до 2029 року, яка фактично задає дорожню карту трансформації інституції в умовах війни та відбудови: серед ключових цілей – забезпечення незалежного аудиту в умовах підвищених фіскальних ризиків, розвиток людського потенціалу, модернізація інфраструктури, посилення довіри з боку суспільства та міжнародних партнерів. Держаудитслужба, у свою чергу, у публічних звітах і стратегічних документах

визначає пріоритети до 2024–2025 років як розвиток ризикоорієнтованих методів контролю, розширення повноважень у сфері моніторингу закупівель, удосконалення власних процедур та зміцнення кадрової спроможності.

Важливим аспектом інституційного розвитку в умовах війни є стійкість вищого органу аудиту як елемента державотворення у «крихкому середовищі». Документи INTOSAI, присвячені ролі SAI у нестабільних та конфліктних державах, наголошують, що в таких умовах вищий орган аудиту повинен не лише зберігати незалежність, а й мати чітку стратегію розвитку, достатній мандат, адекватне фінансування та інфраструктуру (включно з безпечними приміщеннями й IT-системами), а також механізми внутрішнього контролю для зниження власних корупційних ризиків. Для України це означає необхідність консолідованої підтримки інституційної незалежності Рахункової палати й Держаудитслужби з боку парламенту, уряду та міжнародних партнерів, у тому числі шляхом гарантування достатнього фінансування, прозорих процедур призначення керівництва, розміщення підрозділів у захищених приміщеннях, а також збереження критичних архівів та електронних баз даних.

Другий вимір – кадровий потенціал. Стратегії розвитку Рахункової палати та матеріали INTOSAI/IDI одностайні в тому, що здатність вищих органів аудиту приносити «цінність і користь громадянам» прямо залежить від компетентностей їх персоналу: професійних знань у сфері фінансів і права, уміння працювати з даними, етичних стандартів та здатності функціонувати в умовах постійних ризиків. У публічному звіті Держаудитслужби за 2023 рік відображено, що понад 80 % державних аудиторів отримали позитивну оцінку службової діяльності, проте водночас наголошено на потребі в подальшому навчанні з питань аналізу даних, IT-аудиту та використання електронних систем, що прямо пов’язано з розширенням цифрових інструментів контролю.

Умовно кадровий потенціал можна розглядати через три групи компетентностей. По-перше, це технічні компетентності: знання бюджетного законодавства, стандартів бухгалтерського обліку, процедур публічних закупівель, а також володіння методами фінансового, аудиту ефективності й

аудиту відповідності. У воєнних умовах до цього додаються компетентності у сфері контролю оборонних закупівель, управління міжнародною допомогою та оцінки програм відбудови, що передбачено низкою рекомендацій ЄС і міжнародних фінансових організацій.

По-друге, це аналітичні та цифрові компетентності: уміння працювати з відкритими даними (Spending, OpenBudget, Prozorro), будувати ризик-індикатори, використовувати статистичні та економіко-математичні моделі, застосовувати програмне забезпечення для аналізу великих масивів даних. INTOSAI Journal та програми INTOSAI Development Initiative прямо пов’язують підвищення технічної й цифрової спроможності SAI з покращенням якості аудиту й зміцненням довіри громадян. Для України це означає потребу у системних програмах навчання аудиторів роботі з даними та цифровими платформами, розробці внутрішніх методичних посібників з data analytics та забезпеченні доступу до відповідного програмного забезпечення.

По-третє, це ціннісно-етичні компетентності та психологічна стійкість. Робота аудиторів у воєнних умовах пов’язана не лише з підвищеними професійними ризиками, а й із загрозами фізичній безпеці, потребою працювати в умовах обмежених ресурсів та інформаційних атак. INTOSAI у своїх принципах наголошує на необхідності формування культури доброчесності, внутрішніх механізмів контролю якості, етичних кодексів та системи запобігання конфлікту інтересів. Для українських органів це трансформується в потребу регулярних етичних тренінгів, програм психологічної підтримки персоналу, створення безпечних каналів для повідомлення про тиск або втручання в роботу аудитора.

Організаційні умови посилення державного фінансового контролю в умовах воєнного стану та відбудови включають, крім інституційної незалежності й кадрового потенціалу, також питання внутрішньої структури, координації між суб’єктами контролю, управління ризиками та кризами, а також гнучкості процедур. Рекомендації IDI щодо управління ризиками та кризами для SAI підкреслюють, що стійкість вищого органу аудиту означає здатність не лише

продовжувати виконувати свій мандат під час потрясінь, а й залишатися релевантним, адаптуючи програми аудитів і методи роботи до нових умов. Це передбачає наявність формалізованих планів безперервності діяльності, процедур швидкого реагування на нові ризики (наприклад, появу нових програм міжнародної допомоги), гнучких підходів до відбору об'єктів аудиту та можливість дистанційної або гібридної роботи аудиторських команд.

У контексті українських реалій організаційні умови посилення держфінконтролю в умовах війни та відбудови доцільно узагальнити у вигляді аналітичної таблиці як основу для подальшого обґрунтування конкретних рекомендацій у роботі.

Таблиця 3.3

Ключові напрями інституційного, кадрового та організаційного посилення державного фінансового контролю в умовах війни та відбудови

| Напрям посилення | Основний зміст заходів |
|---|---|
| Інституційна незалежність та стратегічне планування | Гарантування стабільного фінансування Рахункової палати й Держаудитслужби; прозорі процедури призначення керівництва; реалізація стратегій розвитку до 2029 р.; інтеграція цілей зі Стратегією реформування СУДФ 2022–2025 |

Продовження таблиці 3.3

| Напрям посилення | Основний зміст заходів |
|---|---|
| Кадровий потенціал та розвиток компетентностей | Системні програми підвищення кваліфікації з фінансового, аудиту ефективності, IT-аудиту, аналізу даних; участь у програмах INTOSAI/IDI; впровадження моделі компетентностей; етичні тренінги |
| Організаційна структура та координація | Чітке розмежування повноважень між Рахунковою палатою, Держаудитслужбою, внутрішніми аудиторами; створення координаційних платформ для обміну інформацією; уникнення дублювання перевірок |
| Управління ризиками та кризами | Запровадження формалізованих планів безперервності діяльності органів аудиту; використання risk management frameworks; регулярний перегляд ризикових карт у відповідь на зміни безпекового й економічного середовища |
| Цифрова інфраструктура та безпека | Інвестиції в IT-інфраструктуру, захищені канали зв'язку, віддалений доступ до інформаційних систем; резервне копіювання даних; інтеграція з платформами e-Data, Prozorro, податковими та казначейськими системами |
| Партнерство з міжнародними донорами та | Інституціалізація обміну інформацією з ЄС, МФО, громадськими ініціативами (DOZORRO тощо); спільні проєкти з розвитку |

| | |
|---|---|
| громадянським суспільством | спроможності SAI; використання незалежних оцінок як «зовнішньої валідації» результатів аудиту |

(Джерело: складено та побудовано автором за матеріалами [28])

Як видно з таблиці, інституційний розвиток, кадрова політика та організаційні рішення взаємопов'язані й мають розглядатися як єдиний комплекс. Без інституційної незалежності та стратегічного бачення навіть найкращі кадрові програми не дадуть очікуваного результату; без інвестицій у цифрову інфраструктуру неможливо реалізувати ризикоорієнтований підхід; без координації між суб'єктами контролю та партнерствами з міжнародними організаціями й громадянським суспільством система держфінконтролю ризикує залишатися фрагментованою й перевантаженою, особливо в умовах масштабної мобілізації ресурсів на відбудову.

З позиції автора, інституційно-кадровий розвиток державного фінансового контролю в умовах воєнного стану та повоєнної відбудови має сприйматися не як допоміжний компонент технічних реформ, а як один із ключових напрямів забезпечення фінансової безпеки держави. Саме через посилення Рахункової палати, Держаудитслужби, системи внутрішнього аудиту, розвиток їх людського капіталу й організаційної стійкості Україна отримує можливість гарантувати прозоре та ефективне використання публічних коштів, зберегти довіру суспільства та міжнародних партнерів і створити інституційну основу для сталого економічного зростання після завершення війни. У подальших підрозділах розділу 3 це положення буде конкретизовано через розроблення економіко-математичної моделі оцінки ефективності інституційних та кадрових інвестицій у держфінконтроль і кількісне обґрунтування очікуваного ефекту від запропонованих заходів.

# ВИСНОВКИ

У випускній роботі теоретично узагальнено та поглиблено підхід до розуміння державного фінансового контролю й аудиту як ключового інституту системи управління публічними фінансами України. Доведено, що державний фінансовий контроль виконує не лише «каральну» чи фіскальну функцію, а є інструментом забезпечення законності, результативності, ефективності та економності використання бюджетних ресурсів, зниження фіскальних ризиків та підвищення довіри громадян і міжнародних партнерів. Показано, що структурна трансформація системи контролю від ревізійної моделі до ризикоорієнтованого аудиту публічних фінансів є вимогою як внутрішніх реформ, так і євроінтеграційних зобов'язань України.

1. На основі критичного огляду наукових підходів, норм чинного законодавства та міжнародних стандартів уточнено економічну сутність, цілі, завдання та принципи державного фінансового контролю й державного фінансового аудиту. Зроблено висновок, що сучасна інтерпретація цих категорій має базуватися на концепції належного врядування в публічних фінансах, коли контроль спрямований не лише на виявлення порушень, а й на оцінку досягнення цілей бюджетних програм, якості управлінських рішень та стійкості системи внутрішнього контролю в органах влади. Обґрунтовано, що поєднання правової, економічної та управлінської складових дозволяє розглядати держфінконтроль як інтегральний елемент циклу публічної політики.

2. Встановлено, що нормативно-правова та інституційна база державного фінансового контролю в Україні залишається фрагментарною та внутрішньо суперечливою. Закон «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» концептуально орієнтований на ревізійну модель, тоді як нові редакції Закону «Про Рахункову палату», стратегічні документи у сфері управління державними фінансами та впровадження PIFC декларують перехід до ризикоорієнтованого аудиту. Це призводить до колізій у розподілі повноважень між Рахунковою палатою, Держаудитслужбою, внутрішніми

аудиторами та іншими суб’єктами контролю, дублювання контрольних функцій і наявності «білих плям» у покритті окремих сфер використання публічних коштів.

3. Проаналізовано сучасний стан адаптації міжнародних стандартів INTOSAI, ISSAI та ISA у практиці державного фінансового аудиту України. Показано, що закріплення ISSAI на рівні законодавства та розробка методичних документів Рахункової палати й Мінфіну створили важливе підґрунтя для зближення з європейськими підходами. Водночас встановлено, що впровадження стандартів має переважно частковий характер: елементи ревізійної логіки (орієнтація на суму виявлених порушень, акцент на формальній законності) ще домінують над повноцінним аудитом ефективності та системним аналізом причин і наслідків управлінських рішень. Зроблено висновок про необхідність поглибленої «внутрішньої» гармонізації національних методик із рамкою IFPP.

4. На основі узагальнення офіційної статистики за 2019–2024 рр. досліджено результати державного фінансового аудиту та контролю й оцінено їх економічну ефективність. Встановлено, що обсяги виявлених порушень і втрат ресурсів є стабільно значними, а в окремі роки – різко зростають під впливом зовнішніх шоків (пандемія, війна). Сформульовано висновок, що співвідношення між сумами виявлених порушень та фактично відшкодованими й упередженими втратами вказує на обмежений вплив аудитів на реальну зміну фінансової поведінки розпорядників коштів. Водночас зростання ролі моніторингу закупівель і розширення практики аудитів ефективності свідчать про поступовий перехід від «касового» контролю до аналізу результативності та ризиків.

5. Ідентифіковано основні проблеми, обмеження та «вузькі місця» практики державного фінансового аудиту в Україні. До них віднесено: неврегульованість взаємодії між зовнішнім і внутрішнім контролем; недостатню інституційну незалежність і ресурсну спроможність органів аудиту; низький рівень реалізації рекомендацій і персональної відповідальності за повторювані

порушення; обмежене використання інструментів аналізу даних та економіко-математичного моделювання; специфічні виклики воєнного часу (обмеження доступу до інформації, спрощені процедури закупівель, підвищений політичний і суспільний тиск). Зроблено висновок, що ці проблеми мають системний характер і потребують комплексної інституційної реформи, а не точкових змін окремих процедур.

6. Обґрунтовано концептуальні засади ризикоорієнтованої моделі планування та проведення державного фінансового аудиту й запропоновано узагальнену схему такої моделі. Розроблено орієнтовну матрицю критеріїв ризику та показано, як інтегральний ризиковий показник може використовуватися для формування річних планів аудитів, вибору об’єктів, визначення глибини процедур тестування та розміру вибірок. Доведено, що впровадження повноцінного ризикоорієнтованого підходу дозволяє органам контролю сконцентрувати ресурси на найризиковіших сферах – оборонних видатках, інфраструктурних проєктах, програмах міжнародної допомоги, – що є критично важливим у контексті воєнного стану та повоєнної відбудови.

7. Показано, що цифрові інструменти та відкриті дані (Prozorro, модулі ризик-індикаторів і «кабінет» Держаудитслужби, платформа «Є-Data», OpenBudget, аналітичні панелі громадських ініціатив) формують інформаційну базу для якісно нового рівня прозорості й підзвітності використання публічних коштів. Узагальнено, що інтеграція цих платформ у практику державного фінансового аудиту створює можливості для переходу від вибіркового аналізу до використання повних масивів даних, розробки індикаторів ризику, застосування методів економіко-статистичного та кореляційно-регресійного аналізу. Висловлено висновок, що подальший розвиток держфінконтролю має будуватися на поєднанні відкритих даних, data-analytics та ризикоорієнтованих методів планування й виконання аудиту.

8. На основі аналізу стратегічних документів Рахункової палати, Держаудитслужби, рекомендацій INTOSAI/IDI та практики воєнного часу обґрунтовано пріоритетні напрями інституційного розвитку, зміцнення

кадрового потенціалу та вдосконалення організаційних умов функціонування системи держфінконтролю. Сформульовано висновок про необхідність: гарантування інституційної незалежності та стабільного фінансування органів аудиту; розгортання системних програм підготовки кадрів у сферах ІТ-аудиту й аналізу даних; посилення внутрішніх механізмів етики, управління ризиками й безперервності діяльності; розвитку партнерства з міжнародними донорами та громадянським суспільством. Такий підхід розглядається як невід'ємна умова підвищення стійкості системи контролю до зовнішніх шоків і відновлення довіри до державних інститутів.

9. У роботі концептуально показано, що посилення державного фінансового контролю та аудиту в Україні має прямий зв'язок із якістю повоєнної відбудови, ефективністю використання міжнародної допомоги й перспективами євроінтеграції. Розроблені теоретико-методологічні положення, аналітичні узагальнення щодо результативності аудиту за 2019–2024 рр., виявлені вузькі місця та запропоновані напрямки удосконалення створюють основу для подальшого прикладного моделювання ефектів від реформ у сфері держфінконтролю. Перспективою подальших досліджень є побудова й емпірична верифікація економіко-математичних моделей, які кількісно оцінюватимуть вплив інституційних, цифрових і кадрових змін у системі державного фінансового аудиту на обсяг попереджених втрат, ефективність бюджетних програм та динаміку довіри до публічних фінансів.

# СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.2010 р. *Відомості Верховної Ради України.* 2010. № 50-51. ст. 572

2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України № 2939-XII від 26.01.1993 р. *Відомості Верховної Ради України.* 1993. № 13. ст. 110

3. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна: Закон України № 3202-IV від 15.12.2005 р. *Відомості Верховної Ради України.* 2006. № 14. ст. 117

4. Про Рахункову палату: Закон України № 576-VIII від 02.07.2015 р. *Відомості Верховної Ради України.* 2015. № 36. ст. 360

5. Деякі питання здійснення державного фінансового контролю в умовах воєнного стану: Постанова КМУ № 561 від 07.05.2022 р. URL: https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-zdijsnennya-derzhavnogo-finansovogo-kontrolyu-v-umovah-voyennogo-s561-070522

6. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: Розпорядження КМУ № 158-р від 24.05.2005 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80#Text

7. Александрова М.М. Пріоритети підвищення ефективності податкового контролю в Україні. *Економічний простір*. 2021. № 171. С. 68–72.

8. Бардаш С.В. Бухгалтерський облік в державному секторі: філософський дискурс розвитку освітнього компоненту : монографія. Київ : Інтерсервіс, 2024. 254 с.

9. Бардаш С.В. Метод фінансово-господарського контролю: теоретична інтерпретація. *Фінанси України*. 2010. № 3. С. 117–126.

10. Бортняк В.А., Бортняк К.В. Зовнішній фінансовий контроль за дотриманням бюджетного законодавства в Державному бюро розслідувань.

*Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. 2020. № 2. С. 28-33

11. Виговська Н.Г., Литвинчук І.В., Шинаков А.В. Державний фінансовий аудит: сутність, наукові підходи до визначення. *Економіка, управління та адміністрування.* 2025. № 1 (111). С. 109-117

12. Войтенко В.В. Стандартизація фінансового контролю в системі державного управління. *Публічне управління та митне адміністрування.* 2020. № 1 (24). С. 18-22

13. Глосарій аудитора. *Державна аудиторська служба України.* URL: https://dasu.gov.ua/attachments/3f1bfc0e-1079-45b3-b286-c01c59915190_%D0%93%D0%BB%D0%BE%D1%81%D0%B0%D1%80%D1%96%D0%B9_3.pdf

14. 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.

15. Державний фінансовий контроль [Електронний ресурс] : навчальний посібник у схемах і таблицях / Л. В. Дікань, І. О. Шевченко, Є. В. Дейнеко, Д. В. Калінкін. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. 275 с.

16. Держаудитслужба попередила зловживань майже на 20 млрд грн, – Алла Басалаєва про ефективність і результати роботи 2023 року. *Державна аудиторська служба України.* URL: https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/4073

17. Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2019 рік. *Державна аудиторська служба України.* URL: https://dasu.gov.ua/attachments/analytical-reports/2019/897f4ba0-b223-4638-93a5-2b7ba5cd1bd3_158169.pdf

18. Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2020 рік. *Державна аудиторська служба України.* URL: https://dasu.gov.ua/attachments/41c93f15-7eb7-49ab-b464-

1934173c7f58_%D0%97%D0%92%D0%86%D0%A2__2020_%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf

19. Звіт про результати діяльності Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних органів за 2021 рік. *Державна аудиторська служба України.* URL: https://dasu.gov.ua/attachments/7a31d72d-f34b-4d72-b1fe-1c54e72f9edf_%D0%A0%D1%96%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%B9_%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82_2021_%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf

20. Зеленський підписав зміни до закону про Рахункову палату. URL: https://fbc.net.ua/news/ekonomika/zelenskii-pidpisav-zmini-do-zakony-pro-rahynkovy-palaty

21. 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

22. Колісник А.С. Принципи державного фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання. URL: https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2020/16.11.2020/16.11.2020_10.pdf

23. Коломийчук Н.М. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку суспільства. *Ефективна економіка.* 2019. № 10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2019/69.pdf

24. Колпакова А. Державний фінансовий контроль на сучасному етапі: огляд концептуальних засад. *International Science Journal of Management, Economics & Finance.* Vol. 2. No. 1. 2023. с. 9-18

25. Луценко І.С. Ефективність податкового контролю як запорука додаткових надходжень фінансових ресурсів до зведеного бюджету України. *Ефективна економіка*. 2020. № 8. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8105.

26. Нагайчук В.В. Державний фінансовий контроль. Практикум : навчальний посібник. Вінниця : Вінницька міська друкарня, 2015. 192 с.

27. Нормативно-правова база. *Рахункова палата.* URL: https://rp.gov.ua/About/RegulatoryDoc/

28. Облік і оподаткування: контрольно-аналітичний аспект : збірник тез доповідей за матеріалами IV Всеукраїнської науковопрактичної інтернет-конференції, 18 травня 2023 року. Ірпінь : Державний податковий університет, 2023. 314 с.

29. Петричук М.В. Поняття та основні завдання державного фінансового контролю. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2022. № 11. С. 476-479

30. Пирога С.С. Правові засоби забезпечення ефективності податкового контролю. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. Сер. : Право*. 2022. Вип. 69. С. 311–316.

31. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання. *Державна аудиторська служба України.* URL: https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/596

32. Проект «Про затвердження Методики проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання». *Державна аудиторська служба України.* 2014. URL: https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/997

33. Рада ухвалила Закон про реформу Рахункової палати. URL: https://mig.com.ua/rada-ukhvalyla-zakon-pro-reformu-rakhunkovoi-palaty/

34. Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень – грудень 2024 року. URL: https://dasu.gov.ua/attachments/9e2dc0ee-15ae-460c-901a-0a0ef0994377_card_files_5568997.7z

35. Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю. *Міністерство фінансів України* . URL: https://mof.gov.ua/uk/normativna-baza-dvfk

36. Свірко С.В. Оцінка рівня трансформації інформаційного забезпечення управління публічними фінансами. *Економіка, управління та адміністрування*. 2023. № 3 (105). С. 89–97

37. Слободяник Ю.Б. Проблемні аспекти оцінки ефективності системи державного аудиту. URL: http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5168/1/pdf

38. Стандарт (методика) проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту ефективності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/252-2019-%D0%BF

39. Табенська Ю.В. Державний фінансовий аудит як перспективна форма фінансового контролю. *Економіка і суспільство.* 2018. № 16. С. 818-821

40. 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.

41. Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль: Підручник. Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2017. 228 с.

42. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль : підручник [Електронний документ]; Ун-т держ. фіск. служби України. Ірпінь : Ун-т ДФС України, 2020. 432 с.

43. Шевчук О.А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні : монографія. Ірпінь : Університет ДФС України, 2016. 378 с.

44. Шевчук О.Д. Державний фінансовий контроль. Методичні рекомендації для проведення практичних занять для підготовки здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня заочної форми навчання галузі знань 07 – “Управління та адміністрування” спеціальності 071 “Облік і оподаткування”. Вінниця, ВЦ ВНАУ, 2017. 87 с.

45. Chapter 32 – Financial Control. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/PIFC.pdf

46. Harmash O. Ukraine parliament amends 2025 budget, raises defence spending to wartime record. *Reuters.* 2025. URL: https://www.reuters.com/world/ukraine-parliament-amends-2025-budget-raises-defence-spending-wartime-record-2025-10-21/

47. Humeniuk I.L., Berezovskyi B.M. (2024). Features of using state financial control to ensure national security of Ukraine. *Інклюзія і суспільство,* 3 (8), 15-21

48. ISSAI 100 Fundamental principles of publicsector auditing. URL: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100-Fundamental-Principles-of-Public-Sector-Auditing-1.pdf

49. ISSAI 200 Financial Audit Principles. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_200/ISSAI_200_en_2020.pdf

50. Public financial control in Ukraine: state, problems, prospects. URL: https://ea21journal.world/index.php/ea-v187-16/

51. Ukraine Plan Indicators 2024-2027. URL: https://www.ukrainefacility.me.gov.ua/wp-content/uploads/2024/10/indicators-uf_eng.pdf