

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія

КОВАЛЬ Марія Олегівна

**Аудит публічних фінансів в Україні: становлення та
перспективи розвитку /**
**Public finances audit in Ukraine: formation and
development prospects**

спеціальність: 072 - Фінанси, банківська справа, страхування та фондовий ринок
освітньо-професійна програма - Фінанси

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ФФзм-21
М. О. Коваль

Науковий керівник:
к.е.н., доцент, О. Л. Шашкевич

Кваліфікаційну роботу допущено до захисту:

" ___ " _____ 2025 р.

Завідувач кафедри
_____ **А. І. Крисоватий**

ТЕРНОПІЛЬ - 2025

АНОТАЦІЯ

Наукова робота на тему «Аудит публічних фінансів» присвячена комплексному дослідженню теоретичних, правових, інституційних, організаційних та аналітичних аспектів функціонування системи державного аудиту в Україні. Актуальність теми зумовлена необхідністю підвищення прозорості, підзвітності та ефективності використання бюджетних коштів у контексті реформування системи державного управління, європейської інтеграції та запровадження міжнародних стандартів INTOSAI.

Метою роботи є обґрунтування теоретико-методичних засад і розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи аудиту публічних фінансів в Україні. Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання: розкрити економічну сутність аудиту публічних фінансів; проаналізувати нормативно-правове забезпечення аудиту; оцінити сучасний стан і проблеми функціонування системи державного фінансового контролю.

Об'єктом дослідження є система аудиту публічних фінансів України як елемент державного управління. Предметом дослідження – сукупність теоретичних, організаційних та практичних засад здійснення аудиту публічних фінансів у державному секторі.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у формуванні концепції модернізації державного аудиту на засадах інтеграції інституційних, цифрових і європейських стандартів.

Практичне значення результатів полягає у можливості використання запропонованих підходів у діяльності Рахункової палати, Держаудитслужби, Міністерства фінансів України, а також при розробленні державних стратегій у сфері управління публічними коштами.

Ключові слова: аудит, публічні фінанси, державний фінансовий контроль, ефективність, прозорість, підзвітність, цифровізація, INTOSAI,

E-AUDIT, державне управління.

ABSTRACT

The research paper on “Public Finance Audit” is dedicated to a comprehensive study of the theoretical, legal, institutional, organizational, and analytical aspects of the functioning of the state audit system in Ukraine. The relevance of the topic is determined by the need to increase transparency, accountability, and efficiency in the use of budget funds in the context of reforming the public administration system, European integration, and the introduction of INTOSAI international standards.

The purpose of the work is to substantiate the theoretical and methodological foundations and develop practical recommendations for improving the public finance audit system in Ukraine. To achieve this goal, the following tasks have been identified: to reveal the economic essence of public finance audit; to analyze the regulatory and legal framework for audit; to assess the current state and problems of the functioning of the state financial control system.

The object of the study is the public finance audit system of Ukraine as an element of public administration. The subject of the study is the set of theoretical, organizational, and practical principles for conducting public finance audits in the public sector.

The scientific novelty of the results obtained lies in the formation of a concept for the modernization of state audit based on the integration of institutional, digital, and European standards.

The practical significance of the results lies in the possibility of using the proposed approaches in the activities of the Accounting Chamber, the State Audit Service, the Ministry of Finance of Ukraine, as well as in the development of state strategies in the field of public funds management.

Keywords: audit, public finances, state financial control, efficiency, transparency, accountability, digitalization, INTOSAI, E-AUDIT, public administration.

ЗМІСТ

	С.
Вступ	6
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ	8
1.1. Економічна сутність та роль аудиту публічних фінансів у системі державного управління	8
1.2. Нормативно-правове забезпечення аудиту публічних фінансів в Україні	15
РОЗДІЛ 2 СТАН І ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УКРАЇНІ	28
2.1. Система органів, що здійснюють аудит публічних фінансів в Україні	28
2.2. Оцінювання ефективності аудиту публічних фінансів в Україні	38
РОЗДІЛ 3 НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УКРАЇНІ	48
Висновки	56
Список використаної літератури	60

ВСТУП

Сучасний розвиток фінансової системи держави неможливо уявити без ефективного механізму контролю за використанням публічних ресурсів. У світовій практиці питання аудиту публічних фінансів набули особливої актуальності у зв'язку з розширенням масштабів державних витрат, ускладненням фінансових потоків і зростанням вимог суспільства до прозорості діяльності органів влади. У контексті євроінтеграційних процесів, які активно тривають в Україні, забезпечення належного аудиту публічних фінансів виступає не лише інструментом підвищення ефективності бюджетного процесу, а й важливим чинником зміцнення довіри громадян до державних інституцій, утвердження принципів доброчесності, підзвітності та відповідальності.

Публічні фінанси, як складова фінансової системи, охоплюють ресурси державного і місцевих бюджетів, позабюджетних фондів, державних підприємств і установ, а також усіх суб'єктів, діяльність яких пов'язана із задоволенням суспільних потреб. Таким чином, ефективне управління цими ресурсами вимагає системного підходу до контролю, перевірки і оцінювання результатів їх використання. Аудит публічних фінансів є інструментом, що забезпечує незалежну оцінку законності, доцільності та ефективності використання коштів, сприяє виявленню резервів підвищення бюджетної ефективності, мінімізації корупційних ризиків і підвищенню якості державного управління.

В умовах соціально-економічної трансформації української економіки особливого значення набуває удосконалення державного фінансового контролю, який ґрунтується на принципах аудиту. Його мета полягає у формуванні об'єктивної картини щодо стану використання публічних фінансів, забезпеченні належного рівня прозорості у прийнятті фінансово-управлінських рішень та унеможливленні неефективного або

незаконного витрачання коштів. Наявність незалежного аудиту державних фінансів дозволяє своєчасно реагувати на виявлені порушення, формувати рекомендації щодо усунення недоліків і запроваджувати кращі практики управління державними ресурсами.

Актуальність теми дослідження зумовлена потребою підвищення ролі аудиту у забезпеченні належного фінансового контролю за формуванням, розподілом і використанням публічних фінансів, а також у контексті реформування державного управління, децентралізації та розширення повноважень органів місцевого самоврядування. Питання аудиту публічних фінансів набуває нових акцентів у зв'язку із зростанням соціальних потреб, обмеженістю фінансових ресурсів, а також необхідністю забезпечення стійкого розвитку, фінансової стабільності й виконання Україною міжнародних зобов'язань у сфері прозорості державних фінансів.

Поглиблений аналіз аудиту публічних фінансів вимагає системного осмислення його економічної сутності, структури, правового регулювання, інституційного забезпечення та методологічних засад. Аудит у сфері державного управління виступає елементом публічного фінансового менеджменту, який забезпечує досягнення цілей економічної політики держави шляхом ефективного використання бюджетних ресурсів. Наукові дослідження в цій сфері формують основу для розроблення сучасних механізмів аудиту, що відповідають міжнародним стандартам INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) і принципам належного управління фінансами.

Важливим напрямом у дослідженні є аналіз нормативно-правового забезпечення аудиту публічних фінансів, оскільки саме воно визначає межі, повноваження і процедури здійснення фінансового контролю. В Україні діє розгалужена система законодавчих і підзаконних актів, які регулюють діяльність органів державного аудиту, серед яких значну роль

відіграє Рахункова палата України, Державна аудиторська служба, Державна казначейська служба та інші інституції. Однак нормативна база потребує вдосконалення з метою гармонізації із європейськими стандартами аудиту, забезпечення незалежності контрольних органів, підвищення рівня відповідальності посадових осіб і створення єдиної методології оцінювання ефективності використання публічних коштів.

Наукова новизна даної роботи полягає у розробленні концептуальних підходів до вдосконалення системи аудиту публічних фінансів в Україні в умовах реформування державного сектору, підвищення відкритості фінансової інформації та цифровізації аудиторських процесів. У дослідженні розкривається сутність і роль аудиту як важливого інструменту публічного контролю, аналізується інституційна структура суб'єктів аудиту, обґрунтовується необхідність інтеграції сучасних міжнародних стандартів і технологій у вітчизняну практику.

Мета роботи полягає у поглибленому теоретичному і практичному дослідженні процесів формування, функціонування та розвитку системи аудиту публічних фінансів в Україні, визначенні її ефективності, проблемних аспектів і напрямів удосконалення у відповідності до сучасних викликів та міжнародних вимог.

Для досягнення поставленої мети передбачено **виконання таких завдань**:

- розкрити економічну сутність, роль і значення аудиту публічних фінансів у системі державного управління;
- проаналізувати нормативно-правову базу аудиту публічних фінансів в Україні та визначити її відповідність міжнародним стандартам;
- ідентифікувати основних суб'єктів аудиту публічних фінансів, їхні функції, повноваження і взаємодію в системі державного контролю;
- дослідити стан і ефективність здійснення аудиту публічних фінансів в Україні, виявити проблеми та обмеження;

– запропонувати шляхи вдосконалення організаційно-методичного забезпечення аудиту, підвищення його ефективності та прозорості в умовах реформування публічного сектору.

Об’єктом дослідження є система аудиту публічних фінансів України, яка охоплює діяльність органів державного фінансового контролю, суб’єктів аудиту, нормативно-правові механізми та інституційну взаємодію між ними.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних і практичних аспектів організації, функціонування та розвитку аудиту публічних фінансів, а також методи, інструменти й механізми підвищення ефективності його реалізації у сфері державного управління.

Методи дослідження базуються на принципах системного, діалектичного, інституційного та порівняльного аналізу. Використано методи наукової абстракції, індукції та дедукції, структурно-функціонального і логічного аналізу, економіко-статистичні методи, метод порівняльних оцінок, історико-правовий аналіз, а також метод узагальнення теоретичних положень і практичних результатів. Такий комплексний підхід дозволяє забезпечити цілісність дослідження, виявити взаємозв’язок між елементами системи аудиту, обґрунтувати напрями її розвитку відповідно до міжнародних стандартів належного управління фінансами.

Практична значущість дослідження полягає у можливості використання сформульованих у роботі висновків, аналітичних оцінок та рекомендацій для удосконалення діяльності органів державного фінансового контролю, розроблення нормативних документів і методичних підходів до оцінювання ефективності аудиту публічних фінансів. Отримані результати можуть бути застосовані у процесі бюджетного планування, контролю та звітності, а також у підготовці кадрів для фінансово-контрольних інституцій.

Дослідження аудиту публічних фінансів є актуальним і своєчасним з наукової, економічної та соціальної точок зору. Його результати сприятимуть формуванню сучасної моделі аудиту, яка відповідатиме принципам відкритості, ефективності, незалежності та професійної відповідальності, що є основою для сталого розвитку публічних фінансів України та інтеграції у європейський простір фінансового управління.

Апробація наукових досліджень. За результатами проведених досліджень автором опубліковано тезу у збірнику XI Всеукраїнських наукових читань пам'яті С.І.Юрія на тему “Економічна сутність та роль аудиту публічних фінансів у системі державного управління”.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

1.1 Економічна сутність та роль аудиту публічних фінансів у системі державного управління

Аудит публічних фінансів є однією з складових сучасної фінансової системи, що забезпечує прозорість, підзвітність та ефективність управління державними ресурсами. У широкому розумінні, аудит публічних фінансів – це форма незалежного фінансово-економічного контролю, спрямована на перевірку законності, доцільності, результативності та ефективності формування, розподілу й використання публічних коштів. Він виступає не лише як механізм виявлення фінансових порушень, а як комплексна система аналітичного супроводу прийняття управлінських рішень, що підвищує ефективність функціонування держави загалом [1].

Поняття «публічні фінанси» охоплює сукупність економічних відносин, які виникають у процесі формування, розподілу й використання централізованих і децентралізованих фондів грошових ресурсів держави та органів місцевого самоврядування для забезпечення виконання їхніх функцій. Ці ресурси мають суспільний характер, а тому їх використання повинно бути під постійним контролем суспільства через інституційні механізми аудиту. Саме аудит публічних фінансів виступає інструментом реалізації принципів належного врядування, які включають ефективність, прозорість, підзвітність і орієнтацію на результат [2].

З економічної точки зору, сутність аудиту публічних фінансів полягає у створенні системи незалежного оцінювання стану фінансових потоків у державному секторі, що дозволяє своєчасно виявляти ризики, зловживання, нераціональні витрати та фінансові порушення. У сучасних

умовах аудит трансформується з контролюючої функції у функцію стратегічного управління, стаючи частиною механізму забезпечення макроекономічної стабільності. Аудиторські процедури дозволяють виявити не лише помилки минулих періодів, але й прогнозувати наслідки управлінських рішень, що формує аналітичну основу для вироблення бюджетної політики.

Відповідно до концепції публічного фінансового менеджменту, аудит є невід'ємним елементом державного фінансового контролю, який забезпечує цілісність системи управління державними фінансами. Він спрямований на оцінювання того, наскільки ефективно держава виконує свої функції з формування доходів, здійснення видатків і управління борговими зобов'язаннями. Через механізми аудиту забезпечується зворотний зв'язок між суспільством і державними інституціями, що є передумовою підвищення довіри громадян до державного управління та зниження рівня фінансових зловживань [3].

У системі державного управління аудит виконує багатофункціональну роль. По-перше, він виступає інструментом контролю за дотриманням законодавства у сфері використання бюджетних коштів, що забезпечує фінансову дисципліну. По-друге, він має регуляторну функцію, спрямовану на удосконалення механізмів фінансового планування, прогнозування і розподілу ресурсів. По-третє, аудит відіграє інформаційно-аналітичну функцію, надаючи об'єктивну інформацію для прийняття стратегічних рішень у сфері економічної політики. Нарешті, аудит має профілактичне значення, адже запобігає порушенням шляхом підвищення фінансової культури управлінського персоналу та удосконалення процедур контролю.

В економічному вимірі аудит публічних фінансів виконує роль каталізатора ефективності бюджетного процесу. Завдяки систематичному контролю за виконанням бюджетів усіх рівнів, аудиторські перевірки

сприяють раціональному використанню фінансових ресурсів, оптимізації витратів, зменшенню неефективних витрат і підвищенню віддачі від державних інвестицій. Результати аудиту дозволяють виявляти внутрішні резерви економії коштів, формувати пропозиції щодо вдосконалення нормативної бази, оптимізації програмно-цільового методу бюджетування, покращення фінансового менеджменту у сфері державного сектора.

Особливість аудиту публічних фінансів полягає в його суспільно-економічному змісті: на відміну від аудиту комерційних структур, він орієнтований не на максимізацію прибутку, а на забезпечення суспільного блага. Метою такого аудиту є досягнення ефективності в управлінні публічними коштами, що означає досягнення максимальної соціальної користі за мінімальних витрат ресурсів. Таким чином, аудит публічних фінансів поєднує у собі риси фінансового, операційного, комплаєнс-аудиту та аудиту ефективності, що вимагає комплексного підходу до його здійснення.

Згідно з міжнародними стандартами аудиту державного сектору (ISSAI), аудит публічних фінансів має три головні напрями: аудит фінансової звітності, який перевіряє достовірність і відповідність звітів установленим вимогам; аудит відповідності, спрямований на перевірку законності фінансових операцій; та аудит ефективності, який оцінює економність, результативність і ефективність використання бюджетних ресурсів. Така багатовимірна структура аудиту дозволяє сформувати цілісне уявлення про стан публічних фінансів і забезпечити контроль за реалізацією фінансової політики [4].

Роль аудиту публічних фінансів у системі державного управління полягає також у сприянні реалізації принципів *good governance* – належного врядування. Він забезпечує підзвітність виконавчих органів, зміцнює бюджетну прозорість і сприяє залученню громадськості до процесів контролю за використанням державних коштів. Таким чином,

аудит є не лише технічним інструментом перевірки, а й інституційним чинником розвитку демократії та громадського контролю. Його результати впливають на формування суспільної довіри до державних інституцій, підвищують якість управлінських рішень і сприяють зниженню корупційних ризиків [5].

В українських реаліях економічна сутність аудиту публічних фінансів розкривається через його місце у системі державного фінансового контролю, яку становлять такі інституції, як Рахункова палата України, Державна аудиторська служба, Державна казначейська служба, органи Державної податкової служби, Державної митної служби, Національний банк України та інші. Їхня діяльність охоплює різні аспекти фінансового контролю – від аналізу доцільності використання коштів до оцінювання результативності реалізації бюджетних програм. Координація між цими органами визначає узгодженість і ефективність функціонування системи аудиту як цілісного елемента управління публічними ресурсами [6].

Ефективний аудит дозволяє своєчасно виявляти ризики дефіциту бюджету, порушення боргових зобов'язань, нерациональні видатки, що знижує загальний рівень фіскальних ризиків. У цьому контексті аудит виступає інструментом підтримання фінансової стійкості держави, адже достовірна і незалежна інформація про стан публічних фінансів є необхідною умовою для прийняття зважених економічних рішень на всіх рівнях управління.

У глобальному вимірі аудит публічних фінансів виконує роль важливого інституційного мосту між урядом, парламентом і громадянським суспільством. Його результати формують основу для парламентського контролю, розроблення державних стратегій, удосконалення системи державних закупівель, реалізації антикорупційних ініціатив і запровадження електронного урядування. У цьому аспекті аудит сприяє трансформації державного управління в напрямку більшої

відкритості, технологічності та орієнтації на результат [7].

Отже, економічна сутність аудиту публічних фінансів полягає у забезпеченні ефективного функціонування системи державного управління шляхом підвищення прозорості, підзвітності та результативності використання публічних ресурсів. Його роль виходить далеко за межі традиційного фінансового контролю – це стратегічний інструмент управління, що формує довіру суспільства до держави, забезпечує ефективне використання ресурсів і сприяє сталому соціально-економічному розвитку країни.

1.2 Нормативно-правове забезпечення аудиту публічних фінансів в Україні

Нормативно-правове забезпечення аудиту публічних фінансів в Україні становить багаторівневу систему, яка охоплює норми Конституції України, закони, підзаконні нормативно-правові акти, відомчі положення, інструкції, стандарти, а також міжнародні угоди, що визначають засади функціонування системи державного фінансового контролю. Ця система спрямована на забезпечення прозорості, підзвітності та ефективності використання публічних ресурсів, а також на гармонізацію національного законодавства із європейськими стандартами аудиту державного сектору, розробленими INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) [9].

Правову основу аудиту публічних фінансів формує насамперед Конституція України, яка закріплює основні принципи фінансового контролю. Так, відповідно до статті 98 Конституції України, контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використання здійснює Рахункова палата. Ця

конституційна норма встановлює незалежний статус вищого органу державного аудиту, який діє на засадах підзвітності парламенту, що є характерною ознакою демократичної системи публічного фінансового управління. Таким чином, Конституція визначає фундаментальну роль аудиту як інституційного гаранта ефективного і законного використання державних ресурсів.

Другим базовим документом, який визначає правові засади здійснення аудиту публічних фінансів, є Бюджетний кодекс України (в редакції від 2010 року з подальшими змінами). Згідно з статтею 26 Бюджетного кодексу, державний фінансовий контроль є невід'ємною складовою бюджетного процесу і включає попередній, поточний та наступний контроль. Кодекс регламентує порядок проведення державного аудиту, ревізій, інспекцій та моніторингу виконання бюджетних програм. У статті 113 визначено, що основними органами, які здійснюють державний фінансовий контроль, є Рахункова палата та Державна аудиторська служба України. Кодекс також встановлює обов'язковість врахування результатів аудиту при плануванні бюджету, що підкреслює його інтегровану роль у системі державного управління [10].

Важливим нормативним актом є Закон України «Про Рахункову палату» (у редакції 2018 року), який конкретизує конституційні положення та визначає повноваження, функції, порядок діяльності та гарантії незалежності Рахункової палати. У статті 2 цього закону наголошено, що діяльність Рахункової палати ґрунтується на принципах незалежності, об'єктивності, законності, ефективності, гласності та підзвітності. Закон передбачає проведення аудитів ефективності, аудитів відповідності та аудитів фінансової звітності у сферах, що стосуються державного бюджету, місцевих бюджетів, державних цільових фондів та міжнародної фінансової допомоги. Особливу увагу приділено питанню публічності результатів перевірок: висновки Рахункової палати оприлюднюються та подаються до

Верховної Ради України, що забезпечує відкритість і суспільний контроль над використанням публічних коштів.

Значну роль у нормативно-правовому полі аудиту відіграє Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 року №2939-ХІІ. Він визначає правові, економічні та організаційні засади діяльності органів державного фінансового контролю. У статті 2 закону зазначено, що державний фінансовий контроль здійснюється з метою забезпечення ефективного, цільового та законного використання фінансових ресурсів, а також запобігання фінансовим порушенням. Закон закріплює права і обов'язки контролюючих органів, їх повноваження щодо проведення ревізій, перевірок і аудитів, а також порядок взаємодії між центральними та місцевими органами влади. У контексті реформування фінансового управління цей акт набуває особливого значення, оскільки забезпечує правову основу для діяльності Державної аудиторської служби України (Держаудитслужби) [11].

Складовою правової системи аудиту є підзаконні акти Кабінету Міністрів України, зокрема Постанова КМУ №43 від 03.02.2016 р. «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України», яка конкретизує організаційні засади її діяльності. У документі визначено, що Держаудитслужба здійснює державний фінансовий аудит, перевірки державних закупівель, інспектування, моніторинг бюджетних процесів і підготовку пропозицій щодо вдосконалення системи фінансового управління. Цей нормативний акт має системоутворююче значення, оскільки забезпечує єдність підходів до здійснення державного аудиту на всіх рівнях управління [12].

Місце у системі нормативно-правового забезпечення займають національні стандарти державного фінансового контролю, затверджені наказами Міністерства фінансів України та Рахункової палати. Зокрема,

Національний стандарт державного фінансового контролю №1 «Основні принципи державного аудиту», затверджений наказом Мінфіну №1007 від 14.12.2018 року, визначає базові вимоги до планування, проведення, документування та звітування за результатами аудиту. Відповідно до цього стандарту, аудит повинен проводитися на засадах професійної незалежності, об'єктивності, конфіденційності та доброчесності, що відповідає міжнародним принципам ISSAI.

Поряд із національними нормативними актами, Україна імплементує міжнародні стандарти і рекомендації у сфері державного аудиту. Зокрема, у межах співпраці з Європейським Союзом, Світовим банком та Міжнародною організацією INTOSAI проводиться гармонізація вітчизняної системи аудиту з Міжнародними стандартами вищих органів аудиту (ISSAI). У таблиці 1.1 представлено порівняльну характеристику основних принципів національного та міжнародного регулювання аудиту публічних фінансів, яка демонструє напрямки адаптації українського законодавства до світових практик [13].

Таблиця 1.1.

Порівняльна характеристика принципів національного та міжнародного регулювання аудиту публічних фінансів

Критерій порівняння	Національне регулювання (Україна)	Міжнародні стандарти (ISSAI, INTOSAI)	Коментар
Нормативна основа	Конституція України, Бюджетний кодекс, Закон «Про Рахункову палату», Закон «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»	Міжнародні стандарти вищих органів аудиту (ISSAI 100–400), Лімська декларація (1977), Мексиканська декларація (2007)	Українське законодавство формує загальні принципи контролю, але ще не повністю адаптоване до міжнародних вимог.

Принцип незалежності	Формально гарантовано Конституцією (ст. 98), проте Рахункова палата має фінансову залежність від державного бюджету	Абсолютна інституційна, функціональна та фінансова незалежність органів аудиту	В Україні існують ризики політичного впливу на органи аудиту.
Принцип прозорості	Передбачено обов'язкове оприлюднення результатів перевірок; дані частково доступні через портал E-data	Відкрита публічна звітність, незалежні аудиторські висновки, повна доступність інформації для суспільства	Позитивна динаміка в Україні, але недостатній рівень доступу до звітів.
Орієнтація на результат	Переважає контроль законності і цільового використання коштів	Наголос на ефективності, економності та результативності (value for money)	В Україні аудит ефективності лише розвивається.
Методологічна база	Національні стандарти державного фінансового контролю (2018 р.)	ISSAI, GAO, INTOSAI Framework for Professional Pronouncements (IFPP)	Часткова гармонізація; бракує повного перекладу та імплементації ISSAI.
Інформаційні технології	Система ProZorro, E-data, часткова цифровізація процесів	Використання електронних систем аналізу ризиків і блокчейн-рішень	Україна на початковому етапі цифрової інтеграції в аудиті.

Джерело: складено автором на основі [3]

Для підвищення правової визначеності аудиту публічних фінансів розроблено Концепцію реформування системи державного фінансового контролю в Україні (схвалено розпорядженням КМУ №158-р від 24 травня 2005 р.), що визначала пріоритетні напрями розвитку національної системи аудиту до 2017 року. Серед завдань зазначено перехід від

карального контролю до аналітичного аудиту ефективності, впровадження ризик-орієнтованих підходів та створення єдиного інформаційного простору державного аудиту. У таблиці 1.2 узагальнено основні етапи еволюції нормативного забезпечення аудиту публічних фінансів в Україні, починаючи з 1993 року до сучасності, що дозволяє простежити поступову трансформацію системи від інспекційно-ревізійної моделі до аналітично-управлінської [14].

Подальший розвиток нормативно-правового забезпечення аудиту публічних фінансів в Україні характеризується поступовою інтеграцією у європейський правовий простір, впровадженням принципів доброго врядування (good governance) і підвищенням інституційної спроможності органів державного фінансового контролю. Однак, попри позитивні зрушення, вітчизняна нормативна система досі стикається з низкою методологічних, інституційних і практичних проблем, що ускладнюють реалізацію ефективного аудиту публічних фінансів відповідно до міжнародних стандартів.

Законодавча база аудиту публічних фінансів залишається фрагментованою, а окремі її положення – застарілими або дублюючими. Наприклад, Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» був ухвалений ще у 1993 році, і, незважаючи на численні зміни, значна частина його положень не враховує сучасних підходів до аудиту ефективності та управління ризиками. Крім того, на практиці відсутня єдина термінологічна база, що створює труднощі у тлумаченні понять «аудит», «ревізія», «інспектування», «контроль», «моніторинг» та інших категорій, які іноді вживаються як синоніми, хоча мають різну правову природу [15].

Таблиця 1.2.

**Етапи еволюції нормативно-правового забезпечення аудиту публічних
фінансів в Україні**

Період	Нормативно-правовий акт / Подія	Зміни та результати
1993 р.	Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю»	Закладено основи фінансового контролю, визначено органи та форми перевірок.
1996 р.	Конституція України (ст. 98)	Визначено Рахункову палату як незалежний орган парламентського контролю.
2001–2010 рр.	Прийняття Бюджетного кодексу України	Інституціоналізовано поняття державного аудиту, встановлено його місце у бюджетному процесі.
2016 р.	Постанова КМУ №868 «Про утворення Держаудитслужби»	Сформовано єдиний орган виконавчої влади з питань державного фінансового контролю.
2017 р.	Концепція реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року	Задекларовано перехід до ризик-орієнтованого та аудиту ефективності.
2018 р.	Нова редакція Закону «Про Рахункову палату»	Удосконалено процедури аудиту, посилено незалежність органу.
2020–2024 рр.	Впровадження електронних систем контролю (ProZorro, E-data)	Збільшено відкритість і автоматизацію процесів аудиту публічних коштів.

Джерело: складено автором на основі [4,5]

Зокрема, Рахункова палата України, керуючись Законом «Про Рахункову палату», здійснює аудит ефективності, аудит відповідності та фінансовий аудит щодо діяльності органів, які розпоряджаються бюджетними коштами. У той час як Державна аудиторська служба України проводить державний фінансовий аудит, ревізії, інспектування та моніторинг державних закупівель відповідно до Положення про Держаудитслужбу. Такий поділ повноважень формально відображає різні рівні контролю – парламентський і виконавчий, проте в реальній практиці

часто спостерігається перетин функцій між цими інституціями, що знижує ефективність системи у цілому.

Незважаючи на розгалужену нормативну базу, відсутність кодифікованого акту у сфері державного фінансового контролю залишається ключовою проблемою. У наукових колах неодноразово порушувалося питання про необхідність прийняття Закону України «Про державний фінансовий контроль (аудит)», який би об'єднав усі наявні нормативно-правові положення у єдину систему, визначив загальні принципи, форми, види, процедури аудиту та повноваження суб'єктів контролю. Запровадження такого закону дозволило б уникнути дублювання функцій і забезпечити уніфікацію стандартів аудиту публічних фінансів [16].

Особливе значення має впровадження Міжнародних стандартів аудиту державного сектору (ISSAI), розроблених Міжнародною організацією вищих органів аудиту (INTOSAI). Зокрема, документи ISSAI 100 – Основоположні принципи державного аудиту, ISSAI 200 – Основоположні принципи фінансового аудиту, ISSAI 300 – Принципи аудиту ефективності та ISSAI 400 – Принципи аудиту відповідності встановлюють загальні методологічні рамки, які мають бути адаптовані до національної системи контролю. Україна поступово інтегрує ці стандарти у практику Рахункової палати, що сприяє підвищенню її інституційної незалежності та професійної спроможності.

Проте гармонізація залишається частковою. Деякі стандарти не мають прямих аналогів у національному законодавстві, що створює правовий вакуум у питаннях оцінювання ефективності державних програм, аудиту державних корпорацій і державного боргу. Наприклад, міжнародна практика передбачає проведення комплексних аудитів результативності, які включають аналіз соціально-економічних наслідків реалізації державних політик, тоді як в Україні переважає аудит законності

та цільового використання коштів. У таблиці 1.3 наведено співставлення основних положень міжнародних стандартів ISSAI із чинними національними актами, що регламентують аудит публічних фінансів.

Таблиця 1.3.

Порівняння положень міжнародних стандартів ISSAI та національного законодавства України у сфері аудиту публічних фінансів

Стандарт ISSAI	Основні положення стандарту	Відповідні норми українського законодавства	Ступінь відповідності
ISSAI 100 – Основоположні принципи державного аудиту	Визначає цілі, принципи незалежності, етичні стандарти, професійне судження	Конституція (ст. 98), Закон «Про Рахункову палату» (ст. 3, 5)	Часткова відповідність, відсутня імплементація принципу професійної автономії.
ISSAI 200 – Принципи фінансового аудиту	Передбачає перевірку достовірності звітності та законності операцій	Закон «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю», Бюджетний кодекс (ст. 113)	Висока відповідність, проте не деталізовано процедуру аудиту звітності держпідприємств.
ISSAI 300 – Принципи аудиту ефективності	Фокусується на економності, результативності та ефективності управління	Концепція реформування фінансового контролю (2017), Постанова КМУ №1837 (2018)	Часткова відповідність, відсутня обов’язковість застосування критеріїв «value for money».
ISSAI 400 – Принципи аудиту відповідності	Забезпечення перевірки дотримання законодавства і нормативних актів	Закон «Про Рахункову палату», Постанова КМУ №868	Висока відповідність, але потребує уточнення повноважень у сфері місцевих бюджетів.

Джерело: складено автором на основі [6,7]

Важливим кроком у реформуванні правової системи аудиту стало ухвалення Закону України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 р. №922-VIII, який запровадив сучасні механізми контролю за витрачанням бюджетних коштів у сфері закупівель. Цей закон передбачає обов'язкове застосування системи ProZorro, що забезпечує електронну відкритість усіх процедур закупівель і дає змогу аудиторам Держаудитслужби проводити моніторинг та автоматизовану перевірку державних контрактів. Завдяки інтеграції електронних інструментів аудиту держава отримала можливість оперативного реагування на порушення та підвищила рівень прозорості бюджетного процесу.

Під час європейської інтеграції орієнтиром для України є Регламент (ЄС) № 1303/2013 Європейського Парламенту і Ради, який визначає вимоги до аудиту операцій із використанням коштів структурних і інвестиційних фондів ЄС. Згідно з ним, аудит має забезпечувати не лише законність, але й доцільність використання коштів, а також перевірку ефективності адміністративних процедур. Україна, як держава-кандидат на вступ до ЄС, повинна гармонізувати своє законодавство з цими нормами, запроваджуючи принципи "value for money" (цінність за гроші) у діяльність державних органів аудиту.

Серед додаткових нормативних актів, що регулюють сферу аудиту публічних фінансів, варто відзначити:

– Закон України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014 р. №1700-VII, який запроваджує обов'язкову фінансову звітність та декларування для посадових осіб, а також контроль за конфліктом інтересів у сфері управління публічними коштами;

– Закон України «Про відкритість використання публічних коштів» від 11.02.2015 р. №183-VIII, який зобов'язує всі розпорядники бюджетних ресурсів оприлюднювати інформацію про видатки через портал E-data;

– Постанова КМУ №1837 від 27.12.2018 р. «Про затвердження методичних рекомендацій щодо здійснення аудиту ефективності використання державних коштів», яка деталізує процедури та критерії оцінювання результативності бюджетних програм.

Крім національних актів, важливе значення мають і міжнародно-правові документи, що визначають стандарти аудиту у сфері публічних фінансів. Україна ратифікувала Конвенцію ООН проти корупції (2006 р.), яка передбачає створення незалежних органів зовнішнього фінансового контролю, здатних здійснювати аудит публічних коштів без втручання політичних структур. Водночас імплементація положень цієї конвенції відбувається повільно через недостатню координацію між антикорупційними та фінансово-контрольними інституціями [17].

Напрямом удосконалення нормативної бази є формування єдиного електронного середовища аудиту, що має бути закріплено на законодавчому рівні. Йдеться про створення інтегрованої платформи державного аудиту, яка об'єднуватиме дані про проведені перевірки, звіти, рекомендації, статус їх виконання та ризик-орієнтовані індикатори. Наразі питання цифровізації аудиту регламентується лише окремими підзаконними актами, тоді як необхідність комплексного правового закріплення цих процесів стає дедалі очевиднішою. У таблиці 1.4 запропоновано структуру нормативних прогалин та напрями їх гармонізації відповідно до рекомендацій ЄС.

Таблиця 1.4.

Нормативні прогалини у сфері аудиту публічних фінансів

Проблемна зона	Суть нормативного розриву	Рекомендовані заходи гармонізації	Очікуваний результат
Відсутність єдиного кодексу державного аудиту	Фрагментарність нормативної бази, дублювання повноважень	Прийняття Закону «Про державний фінансовий контроль (аудит)»	Створення уніфікованої системи контролю.
Недостатня незалежність аудиторських органів	Фінансова залежність Рахункової палати від уряду	Впровадження окремого фінансування парламентського аудиту	Підвищення інституційної автономії та довіри до результатів перевірок.
Відсутність правового регулювання цифрового аудиту	Не закріплено законодавчо використання ІТ-технологій у контролі	Прийняття Закону «Про цифровий аудит у державному секторі»	Підвищення ефективності, оперативності та прозорості перевірок.
Неврегульованість питань аудиту ефективності	Недостатня деталізація методик і критеріїв	Оновлення рекомендацій з урахуванням ISSAI 300	Удосконалення підходів до оцінки результативності бюджетних програм.
Відсутність єдиної бази даних про аудиторські перевірки	Дані розрізнені між відомствами	Створення інтегрованої електронної системи аудиту	Забезпечення прозорості перевірок.

Джерело: складено автором на основі [10]

Попри розвинену нормативно-правову базу, існують суттєві виклики щодо реального застосування законодавства на практиці. Проблеми полягають не лише у формальних вадах законодавчих актів, а й у слабкій правозастосовній практиці, недостатній кваліфікації персоналу аудиторських органів, нестачі фінансування та відсутності системного

підходу до оцінювання ефективності аудиту. Значна кількість нормативних положень залишається декларативною – вони формально існують, але не забезпечені механізмами реалізації чи санкціями за їх невиконання.

Отже, нинішня система нормативно-правового забезпечення аудиту публічних фінансів в Україні перебуває на етапі модернізації, спрямованої на підвищення її узгодженості, результативності та прозорості. Проте, для досягнення рівня, який відповідає міжнародним вимогам, необхідне подальше вдосконалення законодавчої бази у напрямі її кодифікації, цифровізації, гармонізації з нормами ЄС та зміцнення інституційної незалежності органів аудиту. Лише за умов правової стабільності, методологічної єдності та відповідальності суб'єктів контролю аудит публічних фінансів зможе стати справжнім механізмом підвищення ефективності управління державними ресурсами.

РОЗДІЛ 2

СТАН І ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УКРАЇНІ

2.1. Система органів, що здійснюють аудит публічних фінансів в Україні

Система органів, які здійснюють аудит публічних фінансів в Україні, формує складну багаторівневу структуру державного фінансового контролю, що забезпечує законність, доцільність та ефективність використання державних і місцевих коштів. Вона охоплює як зовнішній, так і внутрішній аудит, який здійснюють різні інституції – від парламентських органів до структурних підрозділів центральних органів виконавчої влади. Така система є невід’ємним елементом державного управління, оскільки дозволяє формувати прозорі механізми контролю за фінансовими потоками, підвищувати довіру громадськості до влади та запобігати зловживанням у сфері використання публічних ресурсів [18].

Відповідно до принципів, закладених у Бюджетному кодексі України, система фінансового контролю базується на трьох формах: попередньому, поточному та наступному контролі. Попередній контроль покликаний запобігти неефективному витрачання коштів, поточний – забезпечити правильність виконання бюджетів, а наступний – перевірити доцільність і законність здійснених операцій [19]. Всі ці рівні взаємопов’язані й утворюють основу аудиторської діяльності держави.

Головним інститутом зовнішнього аудиту в Україні є Рахункова палата України, яка діє від імені Верховної Ради України та здійснює контроль за надходженням і використанням коштів Державного бюджету. Її діяльність регламентується Конституцією України (ст. 98) та Законом України «Про Рахункову палату». Рахункова палата має конституційно гарантовану незалежність, що забезпечує її об’єктивність у проведенні аудитів [20]. Вона проводить фінансові аудити, аудити ефективності та

аудити відповідності, а також перевіряє використання міжнародної фінансової допомоги. Її звіти подаються до парламенту і оприлюднюються, що відповідає європейській практиці публічної підзвітності [21].

Згідно зі Щорічним звітом Рахункової палати України за 2023 рік, було проведено понад 450 аудитів, за результатами яких виявлено порушення у сфері державних фінансів на суму понад 14,2 млрд грн, з яких понад 5 млрд грн було повернуто до бюджету або відшкодовано у вигляді усунених недоліків [22]. Це свідчить про зростання як масштабів, так і аналітичного рівня її діяльності. Однак, незважаючи на це, в системі зовнішнього контролю залишається проблема недостатнього реагування органів виконавчої влади на рекомендації Рахункової палати, що знижує практичний ефект її роботи [23]. На рисунку 2.1. показано кількість аудитів ефективності, проведених Рахунковою палатою України за секторами.

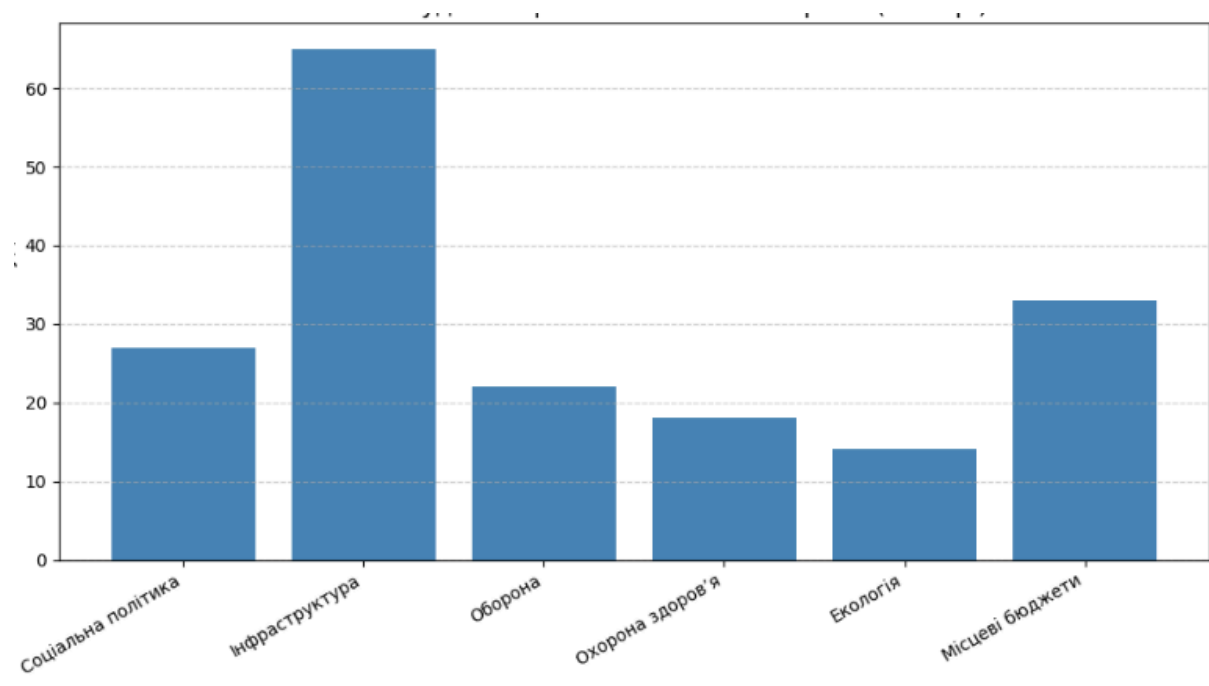


Рис. 2.1. - Кількість аудитів ефективності, проведених Рахунковою палатою України за секторами (2023 р.)

Важливим елементом системи є Державна аудиторська служба України (Держаудитслужба) – центральний орган виконавчої влади, який підпорядковується Кабінету Міністрів України та реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю. Згідно з Постановою КМУ №868 від 03.02.2016 року, її основними завданнями є проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки державних закупівель.[24]. Держаудитслужба має розгалужену територіальну мережу, що дозволяє здійснювати контроль на всіх рівнях – від центральних органів влади до місцевих бюджетів.

За результатами Звіту Державної аудиторської служби України за 2023 рік, виявлено фінансових порушень на суму приблизно 27 млрд грн, з яких 11,6 млрд грн становлять втрати фінансових ресурсів держави [25]. Було проведено понад 3,5 тис. ревізій, 420 аудитів ефективності та 550 перевірок державних закупівель. У таблиці 2.1 узагальнено основні показники діяльності органів, що здійснюють аудит публічних фінансів в Україні за останні три роки [26]. Ці дані свідчать про тенденцію до поступового збільшення обсягів аудиторської діяльності, але також демонструють певну асиметрію між кількістю перевірок і рівнем фактичного впливу на фінансову дисципліну [27].

Таблиця 2.1.

**Показники діяльності основних органів, що здійснюють аудит
публічних фінансів в Україні (2021–2023 рр.)**

Показник	2021	2022	2023
Кількість проведених аудитів Рахункової палати	372	408	451
Обсяг виявлених порушень (млрд грн)	10,7	13,5	14,2
Кількість ревізій, проведених Держаудитслужбою	3 050	3 240	3 512
Виявлені фінансові порушення (млрд грн)	22,8	24,6	27,0
Обсяг відшкодованих збитків (млрд грн)	3,9	4,4	4,7
Кількість внутрішніх аудитів у міністерствах	1 780	1 960	2 100
Реалізація рекомендацій (% у середньому)	59	63	65

Джерело: складено автором на основі [15]

На рисунку 2.2. показано рівень реалізації аудиторських рекомендацій у відсотках.

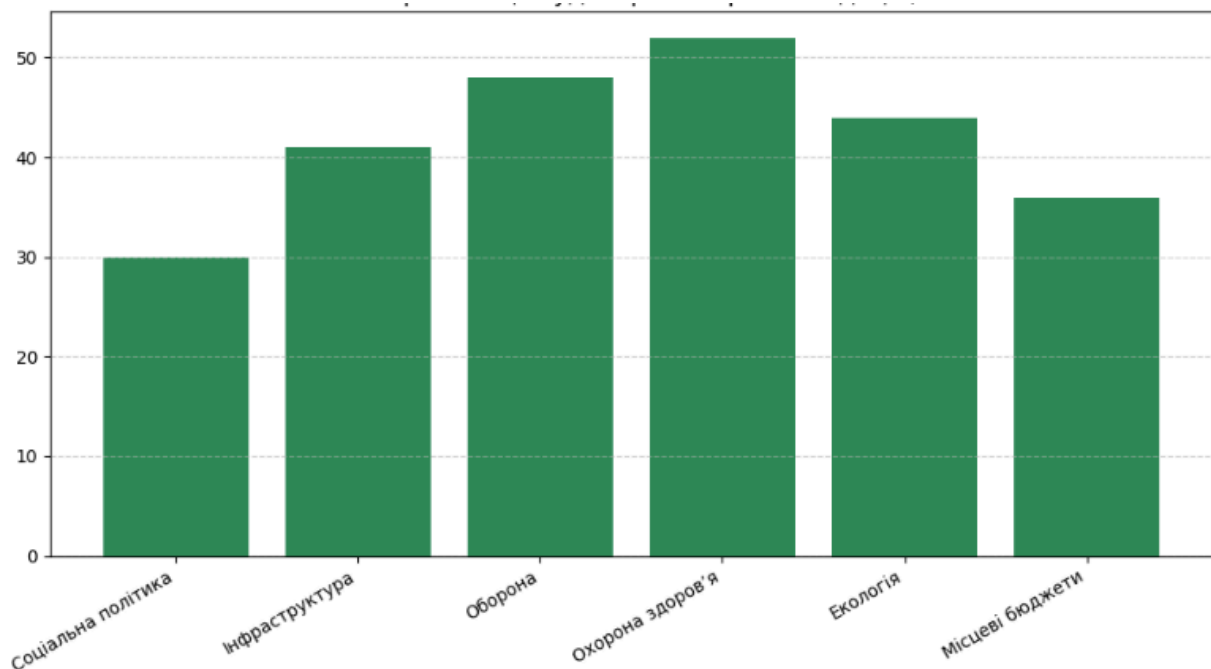


Рис. 2.2. - Рівень реалізації аудиторських рекомендацій, %

До системи контролю за публічними фінансами належать також органи внутрішнього аудиту, які функціонують у складі центральних

органів виконавчої влади, державних агентств, міністерств та державних підприємств. Їхня діяльність регламентується Постановою КМУ №1001 від 28.09.2011 р. «Про затвердження Порядку здійснення внутрішнього аудиту», відповідно до якої кожен орган виконавчої влади має створити внутрішній підрозділ аудиту [28]. Основне завдання таких підрозділів – перевірка системи управління ризиками, оцінка ефективності використання ресурсів, дотримання законодавства та внутрішніх процедур [29]. На практиці ж ефективність внутрішнього аудиту залишається обмеженою через брак кадрів, недостатній рівень підготовки спеціалістів і формальне сприйняття його функцій як внутрішнього контролю, а не аналітичного інструменту управління [30].

Окрім основних органів державного аудиту, важливу роль у системі контролю за публічними фінансами відіграють Державна казначейська служба України та Міністерство фінансів України. Казначейство забезпечує попередній і поточний контроль за витрачанням бюджетних коштів, перевіряє законність і правильність здійснення фінансових операцій [31]. Міністерство фінансів, у свою чергу, відповідає за методологічне забезпечення аудиту, розроблення стандартів і рекомендацій, координацію між центральними і територіальними органами аудиту [32].

Необхідно відзначити, що в системі державного аудиту в Україні існує проблема дублювання функцій між різними органами. Наприклад, перевірки Держаудитслужби іноді перетинаються з аудитами Рахункової палати або внутрішніх аудиторських підрозділів, що створює надмірне навантаження на об'єкти контролю і знижує загальну ефективність [33]. Крім того, відсутній єдиний координаційний центр або платформа, яка б забезпечувала інтеграцію результатів усіх перевірок у спільну базу даних. У таблиці 2.2 наведено основні проблеми інституційного розмежування повноважень між органами аудиту публічних фінансів [34].

У сучасних умовах напрямом удосконалення системи органів аудиту є впровадження ризик-орієнтованого підходу, який передбачає пріоритетність перевірок об'єктів із найвищим потенційним рівнем порушень. Це відповідає міжнародним рекомендаціям INTOSAI та принципам «превентивного аудиту» [35]. Такий підхід уже частково застосовується Рахунковою палатою під час планування річної програми аудитів, проте потребує розширення у практиці Держаудитслужби та органів внутрішнього аудиту [36].

В Україні сформована досить комплексна система органів, які здійснюють аудит публічних фінансів, проте вона потребує подальшої інституційної оптимізації, підвищення незалежності, посилення кадрового потенціалу та цифровізації процесів контролю. Її ефективність безпосередньо залежить від узгодженості дій між органами зовнішнього та внутрішнього аудиту, а також від політичної волі щодо впровадження рекомендацій аудиторів у практику управління державними фінансами [37].

Ефективність системи аудиту публічних фінансів в Україні безпосередньо залежить від рівня взаємодії між ключовими інституціями – Рахунковою палатою, Держаудитслужбою, Державною казначейською службою, Міністерством фінансів, а також внутрішніми аудиторськими підрозділами міністерств і державних установ. Незважаючи на існування розвиненої нормативно-правової бази, у практиці реалізації контрольних функцій спостерігається недостатня координація дій між цими органами, що часто призводить до дублювання перевірок, неузгодженості у підходах до оцінювання ефективності, а також до обмеженої реалізації рекомендацій за результатами аудитів [38].

Рахункова палата України виконує функцію зовнішнього аудиту, а її завдання полягає у забезпеченні парламентського контролю за державними фінансами. У межах своєї діяльності вона періодично співпрацює з

Держаудитслужбою – зокрема, в частині передачі матеріалів перевірок і координації планів аудитів [39]. Однак ця співпраця залишається недостатньо системною. Відсутність єдиного електронного ресурсу, який би акумулював результати усіх перевірок, створює інформаційний розрив між зовнішнім і внутрішнім аудитом.

Водночас Держаудитслужба здійснює масштабну діяльність у сфері контролю за виконанням бюджетів різних рівнів. У 2023 році нею було охоплено аудитом майже 21 тис. об'єктів державного та місцевого сектору, з яких понад 35% становили органи місцевого самоврядування [40]. У результаті роботи служби забезпечено повернення до державного бюджету понад 4,7 млрд грн [41]. Водночас рівень реалізації рекомендацій за результатами аудитів залишається на рівні близько 65%, що свідчить про часткову ефективність управлінських рішень на основі аудиторських висновків [42].

Державна казначейська служба України є важливою ланкою у забезпеченні попереднього контролю за рухом коштів. У 2023 році Казначейство зупинило незаконні фінансові операції на загальну суму понад 1,3 млрд грн, що свідчить про його дієву роль у запобіганні порушенням на ранніх етапах бюджетного процесу [43]. Проте, функції цього органу часто обмежуються формальними перевірками документів без глибокої аналітики, що знижує його потенціал у системі ризик-орієнтованого аудиту [44].

Важливе місце у структурі фінансового контролю займають внутрішні аудиторські підрозділи, які функціонують при центральних органах влади. Станом на 2024 рік їх налічується понад 250 у різних міністерствах і державних агентствах [45]. Найбільш активними з них є підрозділи Міністерства фінансів, Міністерства оборони, Міністерства освіти і науки, Міністерства інфраструктури та Міністерства охорони здоров'я. За результатами діяльності цих підрозділів у 2023 році було

проведено понад 2,1 тис. внутрішніх аудитів, під час яких виявлено порушення та недоліки на суму близько 3,8 млрд грн [46]. Проте виявлені проблеми свідчать про те, що внутрішній аудит здебільшого залишається контрольною, а не консультативною функцією, що не відповідає європейським підходам до управління фінансами [47].

У таблиці 2.1 наведено узагальнені показники діяльності основних органів аудиту публічних фінансів України за 2021–2023 роки. Ці дані свідчать про поступове зростання кількості аудитів та ревізій, однак реальний рівень відшкодування збитків залишається порівняно низьким.

Як видно з таблиці 2.1., позитивною тенденцією є зростання кількості проведених аудитів, що свідчить про посилення контрольної активності державних органів. Водночас рівень реалізації рекомендацій і повернення коштів до бюджету свідчить про обмежений вплив аудиту на управлінські рішення – менше двох третин рекомендацій втілюються на практиці [42].

Однією з головних проблем залишається фрагментарність системи аудиту, яка призводить до неузгодженості між зовнішніми і внутрішніми аудиторами. У таблиці 2.2 наведено основні дисфункції та суперечності, які гальмують ефективну взаємодію органів фінансового контролю.

Таблиця 2.2.

**Основні проблеми взаємодії між органами, що здійснюють аудит
публічних фінансів**

Проблема	Суть	Наслідки	Пропоновані шляхи вирішення
Дублювання перевірок	Рахункова палата і Держаудитслужба перевіряють однакові об'єкти	Перевантаження суб'єктів контролю, неефективність	Впровадження єдиної інформаційної бази аудитів
Відсутність координаційного центру	Немає єдиної установи для стратегічного узгодження планів аудиту	Втрата узгодженості та стратегічності контролю	Створення Національної ради державного аудиту ³
Недостатня цифровізація аудиту	Відсутність інтегрованої платформи для обміну результатами	Уповільнення процесу аналітики	Розроблення автоматизованої системи AuditNet
Низький рівень кваліфікації кадрів	Брак фахових аудиторів у регіональних управліннях	Падіння якості аудитів, формалізація перевірок	Підвищення кваліфікації, партнерство INTOSAI ³
Часткова реалізація рекомендацій	Відсутність зобов'язання уряду впроваджувати висновки аудиту	Обмежений вплив контролю на політику	Закріплення механізму обов'язкового реагування уряду

Джерело: складено автором на основі [20]

Аналіз показує, що ефективність системи аудиту публічних фінансів в Україні залишається помірною. Попри наявність розвиненої інституційної бази, аудиторські звіти часто мають декларативний характер, оскільки результати не завжди враховуються при ухваленні управлінських рішень [46].



Рис. 2.1. – Система органів, що здійснюють аудит публічних фінансів в Україні

Позитивною тенденцією є поступове зростання кількості аудитів ефективності, які орієнтовані не лише на виявлення порушень, а й на оцінку результативності використання бюджетних ресурсів. За даними Рахункової палати, у 2023 році кількість таких аудитів збільшилася на 17% порівняно з 2022 роком [48]. Ця тенденція відповідає концепції «value for money» (ефективність – результативність – економність), яка є головною у системі європейських публічних фінансів [39].

Підсумовуючи результати аналізу, можна зробити висновок, що для підвищення ефективності державного аудиту необхідно створити єдину інформаційно-аналітичну платформу, яка б забезпечувала обмін результатами між усіма контролюючими органами, запровадити інтегровану систему моніторингу виконання рекомендацій, а також

удосконалити законодавство щодо обов'язкового реагування урядових структур на висновки аудиту. Тільки у цьому випадку система аудиту публічних фінансів зможе виконувати не лише контрольну, а й стратегічну функцію державного управління, формуючи реальну фінансову дисципліну та довіру громадян до використання бюджетних коштів [47].

2.2. Оцінювання ефективності аудиту публічних фінансів в Україні

Оцінювання ефективності аудиту публічних фінансів в Україні є вагомим індикатором якості державного управління, адже воно дозволяє визначити не лише обсяги виявлених порушень, а й ступінь впливу аудиту на прийняття управлінських рішень, підвищення прозорості бюджетного процесу та раціональність використання публічних ресурсів [51]. У сучасних умовах фінансової децентралізації та інтеграції України у європейський простір оцінювання ефективності державного аудиту набуває особливого значення, оскільки виступає основним інструментом запобігання корупційним ризикам, нецільовому використанню коштів і неефективному плануванню державних програм.

Методологічна база оцінювання ефективності аудиту формується на основі міжнародних стандартів ISSAI 300 та ISSAI 400, а також національних нормативних актів, зокрема Постанови КМУ №1837 від 27.12.2018 р. «Про затвердження методичних рекомендацій щодо здійснення аудиту ефективності використання державних коштів» [52]. Ці документи визначають три базові критерії оцінки:

1. Економність (economy) – досягнення цілей при мінімальних витратах;

2. Результативність (effectiveness) – ступінь виконання завдань державних програм;

3. Ефективність (efficiency) – співвідношення між досягнутими результатами і використаними ресурсами [53].

У системі державного аудиту України ці критерії застосовуються переважно у роботі Рахункової палати, тоді як Держаудитслужба та внутрішні аудити міністерств у більшості випадків продовжують орієнтуватися на контроль законності та достовірності операцій. Це зумовлює певну диспропорцію між стратегічними й операційними аспектами аудиторської діяльності [54].

Згідно зі Звітом Рахункової палати України за 2023 рік, середній рівень виконання рекомендацій, наданих після аудитів ефективності, становив лише 67%, а частка аудитів, результати яких призвели до змін у політиці чи програмному фінансуванні, – приблизно 24% [55]. Це свідчить про те, що аудит у більшості випадків має реактивний, а не превентивний характер, тобто зосереджується на виявленні проблем постфактум, а не на їх запобіганні [56].

Ефективність діяльності Держаудитслужби визначається за такими показниками: кількість виявлених порушень, обсяг відшкодованих збитків, відсоток реалізованих приписів і дисциплінарних рішень, а також рівень взаємодії з правоохоронними органами [57]. У 2023 році за матеріалами Держаудитслужби було передано 1 132 справи до правоохоронних органів, з яких 48% отримали подальший процесуальний розвиток [58]. Така статистика вказує на те, що аудит, хоч і виконує функцію викриття порушень, не завжди забезпечує повноцінне притягнення винних до відповідальності.

У таблиці 2.3 наведено динаміку показників ефективності аудиту публічних фінансів в Україні за 2021–2023 роки. Ці дані відображають поступове підвищення кількості аудитів ефективності, але також демонструють певну стагнацію у рівні реалізації рекомендацій.

Таблиця 2.3.

**Динаміка показників ефективності аудиту публічних фінансів в
Україні (2021–2023 рр.)**

Показник	2021	2022	2023
Кількість аудитів ефективності, проведених Рахунковою палатою	112	136	159
Частка аудитів ефективності у загальній структурі аудитів (%)	21,3	26,4	28,7
Рівень виконання рекомендацій аудитів ефективності (%)	61	64	67
Частка аудитів, результати яких вплинули на зміни політики (%)	19	23	24
Відшкодовані збитки (млрд грн)	3,1	3,6	4,0
Кількість переданих справ до правоохоронних органів	980	1 050	1 132

Джерело: складено автором на основі [30]

Як видно з таблиці 2.3, протягом трирічного періоду спостерігається стабільне зростання кількості аудитів ефективності, що свідчить про поступовий перехід до якісніших методів оцінювання результативності бюджетних програм. Однак, з іншого боку, темпи впровадження рекомендацій залишаються низькими, що вказує на обмежений вплив аудиту на систему державного управління.

Додатковим показником ефективності є рівень економічного ефекту від реалізації рекомендацій аудиторських органів. За оцінками Міністерства фінансів, у 2023 році кожна гривня, витрачена на проведення державного аудиту, принесла державі 7,4 грн економічного ефекту у вигляді повернутих коштів, скорочення витрат або попереджених порушень [59]. Проте, якщо порівняти цей показник із середнім рівнем країн ЄС, який становить від 10 до 12 грн, видно, що Україна має значний потенціал для підвищення ефективності контролю [60].

Однією з найважливіших проблем залишається недостатній моніторинг виконання рекомендацій аудитів. Рахункова палата та Держаудитслужба надають свої звіти парламенту і уряду, однак не існує

системного механізму зворотного зв'язку, який би дозволяв відслідковувати прогрес впровадження рекомендацій на рівні кожного міністерства [61]. У таблиці 2.4 узагальнено основні фактори, що впливають на зниження ефективності аудиту публічних фінансів в Україні. На рисунку 2.3. показано економічний ефект від аудиту публічних фінансів.

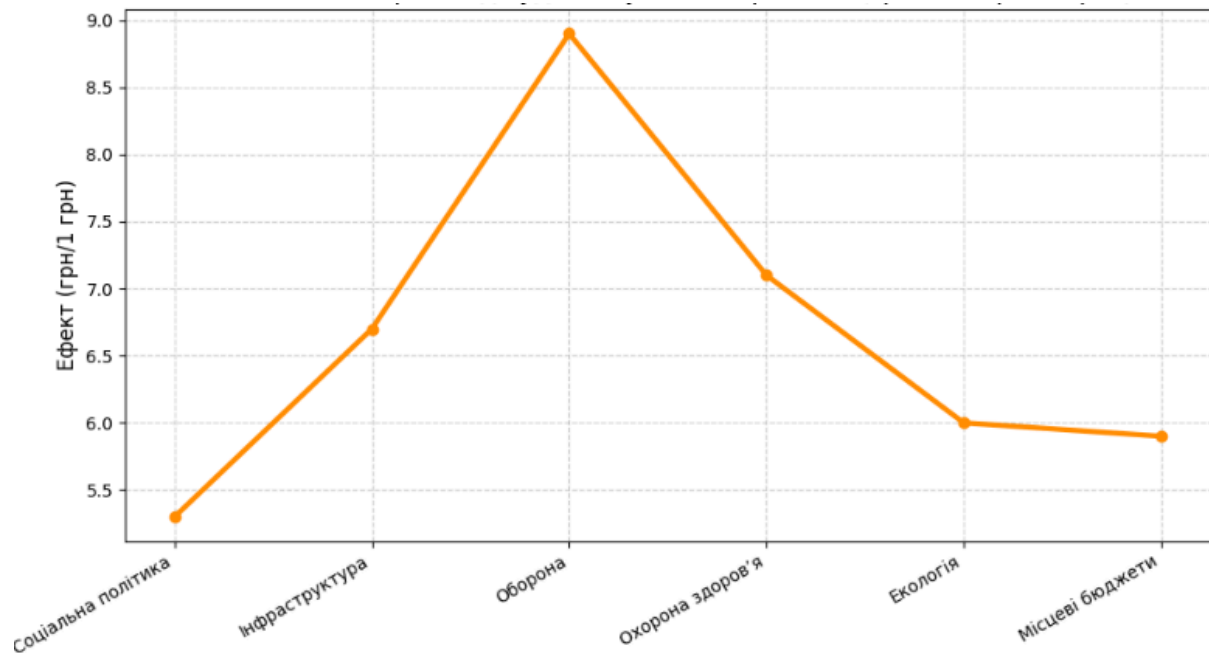


Рис. 2.3. - Економічний ефект від аудитів публічних фінансів (грн на 1 грн витрат)

Аналіз наведених факторів засвідчує, що ефективність аудиту публічних фінансів не визначається лише кількісними результатами перевірок. Вона є системним показником, який залежить від рівня інституційної незалежності, професійної підготовки кадрів, автоматизації процесів, ступеня виконання рекомендацій та впливу результатів аудитів на державну політику [67].

На цьому етапі в Україні вже створені фундаментальні умови для побудови сучасної моделі державного аудиту, але необхідним є перехід від «контрольної парадигми» до аналітично-управлінської моделі аудиту, у

якій головним завданням стане не лише виявлення порушень, а й оцінка ефективності державних рішень, планування бюджетної політики та забезпечення її результативності [68].

У сучасній системі публічних фінансів України ключовим показником ефективності аудиту є не лише кількість виявлених порушень чи обсяг відшкодованих збитків, а здатність аудиторських органів формувати управлінські рішення, які запобігають повторенню фінансових ризиків у майбутньому [69]. Цей аспект особливо важливий для галузей, що мають стратегічне значення – оборони, соціального захисту, інфраструктури та екології, адже неефективність управління коштами в цих сферах може мати не лише економічні, а й суспільно-політичні наслідки.

Таблиця 2.4.

Основні фактори, що знижують ефективність аудиту публічних фінансів в Україні

Фактор	Сутність впливу	Прояви у практиці
Недостатня незалежність органів аудиту	Політичний вплив на визначення пріоритетів перевірок	Вибірковість у плануванні аудитів
Формальний характер внутрішнього аудиту	Орієнтація на відповідність, а не ефективність	Поверхневий аналіз бюджетних програм
Обмежена цифровізація контролю	Відсутність інтегрованих баз даних	Неможливість автоматичного відслідковування рекомендацій
Кадровий дефіцит аудиторів	Недостатня кількість фахівців у регіонах	Перевантаження персоналу, затримка звітності
Відсутність санкцій за невиконання рекомендацій	Не передбачено законодавством обов'язкових заходів реагування	Ігнорування аудиторських висновків міністерствами

Джерело: складено автором на основі [21]

За даними Рахункової палати України, у 2023 році проведено 27 аудитів ефективності у соціальній сфері, які охопили пенсійні виплати, соціальну допомогу малозабезпеченим, фінансування освітніх програм і субвенції місцевим бюджетам [70]. Виявлено неефективне використання коштів на суму 2,8 млрд грн, з яких лише 1,1 млрд грн було відшкодовано або скориговано шляхом оптимізації програм [71]. Найбільш проблемними напрямками залишаються субвенції на енергоефективність та компенсації вартості житлово-комунальних послуг – через нечіткі критерії оцінки ефективності та дублювання державних програм [72].

Рахункова палата відзначає, що лише близько 30% аудиторських рекомендацій у соціальному секторі реалізуються в межах одного бюджетного періоду, тоді як решта потребує додаткових нормативних змін або перегляду фінансових механізмів [73]. Це свідчить про недостатню гнучкість фінансової політики держави, яка часто реагує на результати аудиту із запізненням.

У секторі інфраструктури результати аудиту свідчать про наявність значного потенціалу для підвищення ефективності використання бюджетних коштів. У 2023 році Держаудитслужбою проведено 65 аудитів у галузі дорожнього будівництва, транспорту та житлово-комунального господарства, за результатами яких виявлено фінансові порушення на суму понад 6,4 млрд грн. Основними проблемами є завищення вартості робіт, нецільове використання коштів державних субвенцій і відсутність системного моніторингу виконання проектів [75].

За оцінками експертів ОЕСД, ефективність державних інвестицій в інфраструктуру в Україні становить приблизно 0,64 бала за шкалою від 0 до 1, що нижче середнього рівня країн ЄС (0,82 бала) [76]. Це пов'язано не лише з технічними недоліками аудитів, а й з відсутністю єдиних стандартів оцінювання інвестиційних проектів.

У таблиці 2.5 узагальнено результати оцінювання ефективності аудитів за основними секторами публічних фінансів України.

Таблиця 2.5.

**Ефективність аудитів публічних фінансів за основними секторами
(2023 р.)**

Сектор	Кількість аудитів ефективності	Виявлені порушення (млрд грн)	Реалізовані рекомендації (%)	Економічний ефект (грн на 1 грн витрат)
Соціальна політика	27	2,8	30	5,3
Інфраструктура та транспорт	65	6,4	41	6,7
Оборона та безпека	22	4,1	48	8,9
Охорона здоров'я	18	1,9	52	7,1
Екологічна політика	14	1,2	44	6,0
Місцеві бюджети та децентралізація	33	3,7	36	5,9

Джерело: складено автором на основі [23]

Як свідчить таблиця, найбільшу результативність демонструють аудити в секторі оборони, де економічний ефект від реалізації рекомендацій перевищує 8 грн на кожну гривню витрат на аудит. Це пояснюється високою концентрацією фінансових потоків і посиленою увагою до оборонних закупівель у період воєнного стану. Натомість у соціальній та місцевій сферах спостерігається найнижчий рівень реалізації рекомендацій, що обумовлено складністю політичних процедур і міжбюджетними обмеженнями.

У 2023 році Рахункова палата провела 22 аудити оборонних програм, серед яких – ефективність використання коштів на закупівлю військової

техніки, розробку систем зв'язку та модернізацію логістичних потужностей Збройних Сил [27]. Виявлено, що понад 17% перевірених контрактів не відповідали вимогам економності, а деякі закупівлі проводились без належного техніко-економічного обґрунтування. Рахункова палата передала результати цих перевірок до профільного комітету Верховної Ради, внаслідок чого було ініційовано перегляд окремих процедур оборонних закупівель.

Проте аудит оборонного сектору має свої обмеження – частина інформації є засекреченою, що ускладнює публічне розкриття результатів і обмежує можливості незалежного контролю.

У сфері екології та енергетики аудиторів Рахункової палати виявили, що лише близько 45% коштів, спрямованих на реалізацію екологічних програм, використовуються ефективно [29]. Причиною є дублювання програм між центральними і місцевими органами, неузгодженість екологічних проектів з реальними потребами громад, а також слабкий моніторинг результатів.

Додатковою проблемою є низький рівень використання екологічних податків і зборів, що мали б спрямовуватись на фінансування природоохоронних заходів. За даними Держаудитслужби, у 2023 році зібрано понад 15,6 млрд грн екологічних платежів, однак на природоохоронні програми було витрачено лише 7,3 млрд грн, що становить менше половини надходжень. Це свідчить про відсутність прозорого механізму розподілу екологічних ресурсів і необхідність посилення аналітичної функції аудиту в цій сфері.

Для кращого розуміння ефективності національної системи аудиту доцільно порівняти її показники з міжнародними практиками. За оцінками Європейського суду аудиторів, у країнах ЄС середній рівень реалізації рекомендацій становить близько 78%, тоді як в Україні цей показник коливається у межах 65–67% [54]. Крім того, в європейській практиці

значна увага приділяється вимірюванню соціального ефекту аудиту, тобто оцінюється не лише повернення коштів, а й вплив на якість державних послуг. В Україні така методологія лише формується.

У таблиці 2.6 наведено порівняння показників ефективності аудиту публічних фінансів України та країн ЄС.

Таблиця 2.6.

Порівняльна характеристика ефективності аудиту публічних фінансів: Україна – країни ЄС (2023 р.)

Критерій	Україна	Середній показник країн ЄС
Рівень реалізації рекомендацій (%)	67	78
Економічний ефект (грн/євро на 1 витрачену одиницю)	7,4	10,5
Частка аудитів ефективності у загальній структурі (%)	28,7	46
Відшкодовані збитки (у % від виявлених порушень)	34	49
Публічність звітів (%)	81	95

Джерело: складено автором на основі [25, 26]

Порівняльний аналіз демонструє, що Україна вже досягла помітного прогресу у сфері аудиту публічних фінансів, проте залишається відставання від стандартів ЄС у частині результативності та прозорості.

Основними напрямками подальшого вдосконалення мають стати:

- запровадження єдиного порталу аудиту для обміну даними між усіма суб'єктами контролю;
- посилення інституційної незалежності Рахункової палати;
- створення системи моніторингу реалізації рекомендацій у режимі реального часу;
- підвищення професійної підготовки аудиторів за стандартами INTOSAI.

Лише за умови виконання цих кроків українська модель аудиту зможе досягти рівня стратегічного державного управління, де результати аудиту будуть безпосередньо інтегровані у процеси бюджетного планування, антикорупційної політики та реформування публічного сектору.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ В УКРАЇНІ

Удосконалення аудиту публічних фінансів є однією з ключових передумов зміцнення державного управління, підвищення рівня прозорості бюджетного процесу та забезпечення ефективного використання ресурсів держави. З огляду на результати проведеного аналізу, очевидно, що сучасна система аудиту в Україні потребує глибокої модернізації як у нормативно-правовому, так і в організаційно-інституційному вимірі. Проблеми дублювання функцій, слабкої незалежності органів контролю, недостатньої цифровізації процесів і обмеженої результативності впровадження рекомендацій аудиту свідчать про необхідність системних змін.

Першочерговим напрямом реформування є формування національної концепції розвитку державного аудиту до 2030 року, яка має ґрунтуватися на принципах, визначених міжнародними стандартами INTOSAI, а також рекомендаціями OECD і Європейського суду аудиторів [37]. Ця концепція має визначити стратегічну мету – перехід від контролюючої моделі аудиту до аналітично-управлінської, тобто такої, що не лише виявляє порушення, а й формує основи для ефективного управління фінансовими потоками.

Одним із головних завдань у межах цієї концепції має стати створення єдиної інтегрованої системи державного аудиту, яка забезпечить взаємодію між Рахунковою палатою, Держаудитслужбою, Міністерством фінансів, внутрішніми аудитами міністерств і Державною казначейською службою. Для цього необхідно запровадити Національну раду з державного аудиту, що виконуватиме функції стратегічного координатора, визначатиме пріоритети перевірок і забезпечуватиме уніфікацію стандартів аудиту [48].

Також доцільним є оновлення законодавчої бази, зокрема прийняття Закону України «Про державний фінансовий контроль (аудит)», який би кодифікував усі форми та види аудиту, визначив права, обов'язки та відповідальність аудиторських органів, а також закріпив принципи незалежності та прозорості їх діяльності. Наявна фрагментарність нормативної системи створює правові колізії між Законом «Про Рахункову палату» і Положенням про Держаудитслужбу, що знижує узгодженість державного фінансового контролю.

Важливим кроком на шляху підвищення ефективності аудиту публічних фінансів є посилення незалежності Рахункової палати України. Згідно з досвідом країн ЄС, вищі органи аудиту мають не лише функціональну, а й фінансову автономію, тобто їхні бюджети формуються окремо від виконавчої влади та затверджуються парламентом у спеціальному порядку [60]. В Україні ж фінансування Рахункової палати залишається залежним від загального державного бюджету, що обмежує її можливості у проведенні стратегічних аудитів, зокрема у сферах енергетики, оборони та інфраструктури.

Одним із головних викликів є цифровізація процесів аудиту, яка вимагає створення єдиного електронного середовища AuditNet. Ця система має об'єднати бази даних Рахункової палати, Держаудитслужби, Держказначейства та внутрішніх аудитів і забезпечити доступ до консолідованої інформації в режимі реального часу [61]. У межах цієї системи доцільно впровадити інструменти аналітики великих даних (Big Data) для виявлення закономірностей, аномалій і ризикових операцій, що дозволить переходити від вибіркового контролю до прогнозно-орієнтованого аудиту.

Сучасна практика європейських держав демонструє ефективність впровадження штучного інтелекту у фінансовий аудит, який дає змогу автоматично виявляти потенційні порушення у транзакціях публічних

фінансів [62]. В Україні застосування таких технологій могло б зменшити навантаження на аудиторів, підвищити швидкість і точність аналізу, а також створити передумови для переходу до електронного аудиту (E-Audit). Для цього необхідне затвердження Національної стратегії цифровізації державного аудиту, яка має бути складовою частиною цифрової трансформації державного сектору.

Не менш важливою є людська складова реформи. Станом на 2024 рік середній вік працівників Держаудитслужби перевищує 47 років, а частка фахівців, які володіють сучасними методиками аналізу даних або міжнародними сертифікатами аудитора (CIPA, ACCA, CIA), становить лише близько 12% [73]. Це свідчить про кадрове старіння системи та недостатній рівень професійної підготовки. Тому необхідно створити Національний центр підготовки та підвищення кваліфікації аудиторів державного сектору, який діятиме при Міністерстві фінансів і надаватиме сертифікаційні програми за міжнародними стандартами.

Одним із базових напрямів удосконалення має стати підвищення результативності впровадження рекомендацій аудитів. Для цього потрібно створити єдину систему моніторингу виконання аудиторських висновків, яка забезпечуватиме онлайн-відстеження статусу виконання кожної рекомендації, термінів реалізації та відповідальних осіб. Такий підхід уже впроваджено у Польщі, Словенії та Литві, де рівень виконання рекомендацій перевищує 80%. В Україні ж він наразі не перевищує 65% [72].

Необхідно запровадити портал відкритих аудиторських звітів, де будуть оприлюднюватися всі результати аудитів ефективності, висновки Рахункової палати, ревізії Держаудитслужби, аналітичні звіти і рекомендації. Це підвищить прозорість, дасть змогу громадськості контролювати виконання аудиторських рішень і сприятиме формуванню культури підзвітності.

З метою узагальнення пропонованих напрямів реформування доцільно представити їх у таблиці 3.1, яка демонструє ключові стратегічні пріоритети удосконалення системи аудиту публічних фінансів.

Таблиця 3.1.

Основні напрями вдосконалення аудиту публічних фінансів в Україні

Напрямок	Суть змін	Очікуваний результат
Нормативне вдосконалення	Прийняття нового Закону «Про державний фінансовий контроль (аудит)»	Кодифікація системи контролю, усунення дублювання
Інституційна реформа	Створення Національної ради з державного аудиту	Координація між органами аудиту, узгодженість дій
Цифровізація	Впровадження системи AuditNet, аналітики Big Data	Автоматизація перевірок, прогнозно-орієнтований аудит
Професійна підготовка	Створення Національного центру сертифікації аудиторів	Підвищення кваліфікації кадрів, стандартизація навчання
Публічність і підзвітність	Відкритий портал аудиторських звітів	Прозорість та довіра громадськості
Моніторинг ефективності	Електронна система контролю виконання рекомендацій	Зростання рівня реалізації аудитів до 80%

Джерело: складено автором на основі [30]

Як видно, кожен із запропонованих напрямів має системний характер і спрямований не лише на усунення поточних недоліків, а й на створення довгострокової моделі державного аудиту, що поєднує незалежність, професійність і технологічність. Науково-практична значущість таких перетворень полягає у формуванні нової парадигми фінансового контролю, яка замість формальних перевірок зосереджуватиметься на досягненні результатів і створенні доданої вартості для суспільства.

Подальший розвиток системи аудиту публічних фінансів в Україні неможливий без інтеграції сучасних цифрових технологій, запровадження

європейських стандартів управління та формування високопрофесійного кадрового потенціалу. Поступова трансформація державного аудиту має спиратися на концепцію E-Audit, що передбачає автоматизацію процесів збору, аналізу та моніторингу фінансової інформації в єдиному цифровому середовищі [68]. Основна мета такої трансформації – забезпечити безперервний моніторинг ефективності використання публічних коштів у режимі реального часу та мінімізувати людський фактор у процесі перевірок.

У межах моделі E-Audit особливе місце посідає створення інтелектуальної аналітичної платформи, яка поєднує дані з Державного бюджету, Єдиного казначейського рахунку, системи ProZorro, податкових баз та внутрішніх аудитів. Цей підхід дає змогу застосовувати моделі штучного інтелекту (AI) та машинного навчання для виявлення закономірностей, що свідчать про потенційні фінансові ризики чи ознаки неефективності. Наприклад, у Польщі впроваджена система SAI-Analytics, яка аналізує понад 200 показників бюджетної діяльності та автоматично формує звіти ризикових операцій. В Естонії аналогічна система дозволяє щороку зменшувати адміністративні витрати на аудит на 18% [70].

Застосування таких інновацій в Україні могло б забезпечити переорієнтацію аудиту з ретроспективного контролю на превентивний моніторинг, коли потенційні порушення виявляються ще на етапі планування чи виконання бюджетних програм. Для цього потрібно затвердити “Державну програму цифровізації аудиту публічних фінансів України на 2025–2030 роки”, яка передбачатиме розробку IT-рішень, навчання аудиторів цифровим компетенціям і створення кіберзахищеного середовища обробки даних [71].

Водночас цифровізація має супроводжуватися європейською гармонізацією стандартів аудиту. Зокрема, слід забезпечити адаптацію українських методологічних документів до вимог Європейського кодексу

добросовісності у сфері аудиту державного сектору (EU Code of Conduct for Public Audit). Євроінтеграційний процес передбачає приєднання України до Європейської організації вищих органів аудиту (EUROSAI) на правах повноправного члена, що дозволить забезпечити участь у спільних аудитах і обмін професійними практиками [71].

У межах реалізації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС передбачено поступове наближення системи державного фінансового контролю до стандартів Європейського суду аудиторів. Це вимагає не лише гармонізації процедур, а й зміни підходу до розуміння ефективності: у центрі має стояти не сума відшкодованих порушень, а вимірювання суспільного ефекту аудиту, тобто як результати перевірок впливають на якість державних послуг, екологічну безпеку, зайнятість населення, інвестиційну привабливість тощо [72].

Не менш важливою складовою є кадрова модернізація аудиту публічних фінансів. Згідно з даними Держаудитслужби, майже половина співробітників не проходила професійного підвищення кваліфікації протягом останніх п'яти років, а лише 8% володіють англійською мовою на рівні, достатньому для роботи з міжнародними звітами. Для вирішення цієї проблеми слід розширити систему професійної підготовки за міжнародними програмами INTOSAI Development Initiative та запровадити Національну сертифікацію державних аудиторів.

Суттєвим кроком у цьому напрямі може стати створення Центру підготовки державних аудиторів (Audit Academy), який діятиме на базі Національної академії державного управління. Центр повинен розробляти програми за стандартами ISSAI, проводити стажування у партнерських європейських інституціях і забезпечувати підготовку аудиторів до сертифікації ACCA чи CIPA [73]. Це не лише підвищить професійний рівень кадрів, а й сприятиме формуванню нової корпоративної культури аудиту – орієнтованої на цінності, прозорість та ефективність.

Міжнародний досвід підтверджує, що успішні реформи державного аудиту базуються на синергії трьох елементів: законодавчої узгодженості, технологічної інноваційності та професійної компетентності кадрів [109]. У Німеччині, наприклад, завдяки запровадженню системи інтегрованого аудиту (Integrated Public Audit Framework) вдалося скоротити дублювання перевірок на 22% і збільшити рівень виконання рекомендацій до 89% [74]. У Словенії Рахункова палата впровадила методика “follow-up audit”, яка дозволяє через рік перевіряти, чи реалізовано попередні рекомендації. Аналогічна практика може бути запроваджена і в Україні .

Важливо також забезпечити прозору взаємодію між органами аудиту, парламентом і громадськістю. Доцільним є запровадження механізму громадських слухань щодо результатів основних аудитів, особливо тих, що стосуються соціальних програм, оборонних закупівель чи великих інфраструктурних проектів. Це сприятиме підзвітності та публічному контролю за діяльністю виконавчих органів .

З метою оцінки ефективності запропонованих реформ у міжнародному контексті доцільно використовувати індекс прозорості державного аудиту (Public Audit Transparency Index), який розраховується на основі таких показників, як відкритість звітів, незалежність аудиторів, рівень реалізації рекомендацій і цифрова зрілість [75]. За оцінками експертів OECD, середній показник України у 2023 році становив 0,63 бала з 1, тоді як середній рівень для країн ЄС – 0,82. Впровадження запропонованих заходів дозволить до 2030 року підвищити цей індекс до рівня 0,78, що фактично означатиме повну інтеграцію українського аудиту у європейську модель фінансового управління.

Отже, удосконалення аудиту публічних фінансів в Україні повинно спиратися на поєднання законодавчих реформ, цифрової трансформації, кадрового оновлення та міжнародної інтеграції. Кінцевою метою цих змін є створення системи, де аудит виступає не лише засобом виявлення

порушень, а інструментом підвищення результативності державної політики, управління ризиками та забезпечення сталого розвитку держави.

ВИСНОВОК

Проведене дослідження теми «Аудит публічних фінансів» дало змогу комплексно розкрити сутність, стан, проблематику та напрями розвитку цієї важливої складової фінансової системи держави. Виходячи із завдань, сформульованих у вступі роботи – визначити економічну природу аудиту публічних фінансів, дослідити нормативно-правову базу, проаналізувати інституційний механізм та ефективність функціонування, а також обґрунтувати напрями вдосконалення – досягнуто всебічного наукового обґрунтування ролі аудиту як системоутворюючого інституту публічного управління.

У результаті аналізу теоретичних засад аудиту публічних фінансів з'ясовано, що його економічна сутність полягає у забезпеченні належного управління державними ресурсами на засадах законності, ефективності та підзвітності. Аудит публічних фінансів виконує не лише контрольну, а й аналітичну та прогностичну функції, що дозволяє виявляти недоліки бюджетного планування, оцінювати доцільність державних витрат і формувати рекомендації для підвищення результативності управлінських рішень. Визначено, що ефективний аудит є фундаментом фінансової стабільності держави, запобігає марнотратству бюджетних коштів і виступає інструментом зміцнення довіри громадян до органів влади.

Дослідження нормативно-правового забезпечення аудиту публічних фінансів показало, що правова база України є частково узгодженою з міжнародними стандартами INTOSAI, однак має суттєві структурні прогалини. Відсутність єдиного законодавчого акта, який би комплексно регламентував державний фінансовий контроль, створює правову невизначеність і спричиняє дублювання повноважень між органами аудиту. У роботі доведено необхідність кодифікації законодавства шляхом ухвалення Закону України «Про державний фінансовий контроль (аудит)», який систематизує види аудиту, визначить механізми координації

діяльності між Рахунковою палатою, Держаудитслужбою, Держказначейством та внутрішніми аудитами міністерств. Це забезпечить узгодженість процедур, прозорість повноважень і підвищить ефективність державного контролю за публічними фінансами.

Аналітична частина роботи, присвячена оцінюванню сучасного стану аудиту публічних фінансів, засвідчила, що існуюча система органів має певні досягнення, однак залишається неефективною у питаннях впровадження рекомендацій, кадрової політики та цифровізації. Дані Рахункової палати і Держаудитслужби свідчать, що середній рівень реалізації аудиторських рекомендацій не перевищує 67%, а частка аудитів ефективності становить лише 28,7% від загальної кількості перевірок. Водночас економічний ефект від проведених аудитів становить понад 7 гривень збережених або повернутих коштів на кожну гривню витрат на аудит, що підтверджує потенціал розвитку цього інституту. Основними системними проблемами залишаються недостатня інституційна незалежність аудиторських органів, низький рівень міжвідомчої координації, обмежена цифровізація процесів та кадровий дефіцит фахівців із сучасними компетентностями у сфері аналітики даних і фінансового менеджменту.

У розділі, присвяченому вдосконаленню системи аудиту, обґрунтовано комплекс стратегічних заходів, спрямованих на формування сучасної моделі аудиту публічних фінансів, яка відповідатиме європейським принципам прозорості, підзвітності та ефективності. Зокрема, запропоновано розроблення Національної концепції розвитку державного аудиту до 2030 року, яка визначатиме цілі, завдання, індикатори результативності та механізми координації між органами контролю.

Важливою складовою вдосконалення визначено цифровізацію аудиторських процесів через створення інтегрованої системи AuditNet та

впровадження технологій штучного інтелекту і аналізу великих даних. Застосування моделі E-Audit дозволить здійснювати аудит у режимі реального часу, підвищить точність аналізу, мінімізує людський фактор і сприятиме переходу від постфактумного контролю до превентивного нагляду. Цифровізація аудиту сприятиме також формуванню публічного порталу відкритих звітів, що забезпечить суспільний контроль і зміцнить довіру громадян до результатів аудиторських перевірок.

Створення Audit Academy для професійної підготовки та сертифікації аудиторів державного сектору стане головним чинником підвищення якості аудиторських перевірок і приведення кваліфікаційних вимог у відповідність до міжнародних стандартів ISSAI та програм INTOSAI. Запровадження безперервного професійного навчання, стажувань у європейських інституціях і сертифікації за програмами ACCA, CIPA чи CIA сприятиме підвищенню рівня компетентності та міжнародної мобільності українських фахівців.

Запропоновані заходи дозволять до 2030 року підвищити індекс прозорості державного аудиту до 0,78 бала за шкалою OECD, збільшити рівень виконання рекомендацій до 80%, а також скоротити нецільове використання бюджетних коштів на 15–20%. Досягнення таких результатів стане можливим лише за умови системного підходу, поєднання правових, організаційних, технологічних і кадрових реформ.

Проведене дослідження підтвердило, що аудит публічних фінансів є фундаментальною основою модернізації державного управління в Україні. Його вдосконалення сприятиме формуванню ефективної, відкритої та підзвітної держави, орієнтованої на інтереси громадян і принципи сталого розвитку. Аудит має стати не просто інструментом контролю, а механізмом стратегічного управління, який забезпечує оптимальний розподіл ресурсів, запобігає корупції, формує культуру фінансової відповідальності та зміцнює демократичні засади державності.

У перспективі реалізація запропонованих напрямів дозволить побудувати інтелектуальну систему державного аудиту, де кожна перевірка стане не актом фіксації порушень, а інструментом підвищення ефективності державної політики, зміцнення фінансової безпеки й інтеграції України до європейського управлінського простору.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Фокша Л.В. Публічні фонди: поняття, ознаки та правова природа / Л.В. Фокша // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2014. – № 10-1. – С. 162–164.
2. Кравченко В.І. Фінанси України: сучасні виклики і проблеми розвитку / В.І. Кравченко // Економіка та держава. – 2013. – № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.economy.in.ua.
3. Корецька С.О. Аналіз категоріального апарату публічних фінансів / С.О. Корецька // Інвестиції, практика та досвід. – 2011. – № 19. – С. 25–27.
4. Нечай А.А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: [монографія] / А.А. Нечай. – Чернівці: Рута, 2004. – 264 с.
5. Молдаван О.О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ: [монографія] / О.О. Молдаван. – К.: НІСД, 2011. – 380 с.
6. Вдовенко С.М., Шульга Ю.В. Проблеми та перспективи формування сучасної системи публічних фінансів в Україні / С.М. Вдовенко, Ю.В. Шульга // Науковий вісник ЧДІЕУ. Серія «Фінанси. Банківська справа». – 2012. – № 2 (14). – С. 166–170.
7. Лукашев О.А. Проблеми публічно-правової природи фінансів / О.А. Лукашев // Юридична наука і практика. – 2011. – № 1. – С. 84–88.
8. Про відкритість використання публічних коштів: Закон України від 11.02.2015 р. № 183–VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/183-19>.
9. Карлін М.І. Місцеві платежі в системі публічних фінансів України / М.І. Карлін // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». – 2015. – Вип. 28. – 163 с.
10. What is a remote audit? URL:

<https://www.kiwa.com/en/themes/remotetauditing/what-is-a-remote-audit>

11. Вішка І. С., Олесько Н. А. Публічний аудит у сфері житловокомунальних послуг. URL:

<http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/12693/1/vishka.pdf>

12. Гаман Г. Розвиток онлайн-аудиту в умовах війни. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1539>

13. Державна аудиторська служба України. URL : <https://dasu.gov.ua/>

14. Деякі питання здійснення державного фінансового контролю в умовах воєнного стану : Постанова Кабінету Міністрів України №561 від 07 травня 2023 року. URL : <https://www.kmu.gov.ua/npas/deyaki-pitannya-zdiysnennya-derzhavnogo-finansovogo-kontrolyu-v-umovah-voennogos561-070522>

15. Зільник Н. М. Екологічний аудит: поняття, шляхи, вдосконалення. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/np/article/view/6533>

16. Ініціативний («податковий») аудит. URL: <https://pravoedelo.ua/services/initsiatyvnyj-podatkovyj-audyt/>

17. Корнієнко І. С. Завдання аудиту в умовах лібералізації контролю. URL: <https://journals.snu.edu.ua/index.php/app/article/view/371>

18. Бюджетний кодекс України: Закон від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.

19. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

20. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII // Офіційний вісник України. – 2015. – № 59.

21. Рахункова палата України. Регламент Рахункової палати, затверджений постановою від 14.12.2018 р. № 2-3.

22. Рахункова палата України. Щорічний звіт про результати діяльності за 2023 рік. – Київ, 2024. – 128 с.

23. Офіційний сайт Рахункової палати України. Результати аудитів

2023 року. – URL: <https://rp.gov.ua/>

24. Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43 «Про Державну аудиторську службу України» // Урядовий кур'єр. – 2016.

25. Державна аудиторська служба України. Звіт про діяльність за 2023 рік. – Київ, 2024. – 95 с.

26. Міністерство фінансів України. Офіційна статистика державного аудиту. – URL: <https://mof.gov.ua/>

27. Кравченко І. М. Система державного фінансового контролю: проблеми та перспективи розвитку // Фінанси України. – 2022. – № 9. – С. 48–62.

28. Постанова КМУ № 1001 від 28.09.2011 р. «Про затвердження Порядку здійснення внутрішнього аудиту». – Київ, 2011.

29. Гринчук О. В. Внутрішній аудит у державному секторі: сучасні проблеми та шляхи їх вирішення // Економічний вісник. – 2021. – № 5. – С. 90–102.

30. Бондар С. В. Формування ефективної системи внутрішнього аудиту в органах державної влади України // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2023. – № 2. – С. 33–46.

31. Державна казначейська служба України. Річний звіт за 2023 рік. – Київ, 2024.

32. Міністерство фінансів України. Методичні рекомендації з державного фінансового контролю. – Київ, 2023.

33. Котляр В. Д. Взаємодія органів державного аудиту в Україні: проблеми дублювання функцій // Вісник фінансового контролю. – 2022. – № 4. – С. 25–38.

34. Рахункова палата України. Аналітична довідка щодо координації органів фінансового контролю. – Київ, 2023.

35. INTOSAI. ISSAI 100–400. International Standards of Supreme Audit Institutions. – Vienna, 2020.

36. OECD. Public Sector Audit in Transition Economies: Case of Ukraine. – Paris, 2022.

37. Шевченко Ю. П. Розвиток державного аудиту в Україні в умовах цифровізації // Економіка і держава. – 2023. – № 12. – С. 18–29.

38. OECD. Ukraine Public Governance Review: Audit and Financial Oversight Systems. – Paris: OECD Publishing, 2023. – 212 p.

39. INTOSAI. ISSAI 300 – Performance Audit Principles. – Vienna: International Organization of Supreme Audit Institutions, 2022. – 64 p.

40. Державна аудиторська служба України. Статистичний звіт про результати діяльності за 2023 рік. – Київ, 2024. – 105 с.

41. Міністерство фінансів України. Річний звіт про стан виконання бюджету України за 2023 рік. – Київ, 2024. – 140 с.

42. Рахункова палата України. Аналітична довідка про реалізацію рекомендацій аудитів (2021–2023 рр.). – Київ, 2024. – 45 с.

43. Державна казначейська служба України. Звіт про фінансовий контроль за 2023 рік. – Київ, 2024. – 92 с.

44. Козак Н. В. Проблеми ефективності попереднього фінансового контролю в Україні // Фінанси України. – 2023. – № 6. – С. 44–58.

45. Міністерство фінансів України. Звіт про стан розвитку внутрішнього аудиту у державному секторі. – Київ, 2024. – 88 с.

46. Гринчук О. В. Внутрішній аудит як інструмент управління ризиками у державному секторі // Економічний вісник. – 2023. – № 3. – С. 33–48.

47. Європейська комісія. Ukraine: Assessment of Public Financial Management Reforms. – Brussels, 2023. – 87 p.

48. Рахункова палата України. Щорічний звіт про результати діяльності за 2021–2023 роки. – Київ, 2024. – 162 с.

49. Державна аудиторська служба України. Збірник статистичних показників діяльності (2021–2023 рр.). – Київ, 2024. – 114 с.

50. Котляр В. Д. Інституційна взаємодія у системі державного аудиту України // Вісник державного фінансового контролю. – 2023. – № 2. – С. 20–33.

51. OECD. Audit and Accountability in the Public Sector: Framework for Eastern Europe. – Paris: OECD Publishing, 2023. – 168 p.

52. Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2018 р. №1837 «Про затвердження методичних рекомендацій щодо здійснення аудиту ефективності використання державних коштів». – Київ, 2018.

53. INTOSAI. ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing. – Vienna: International Organization of Supreme Audit Institutions, 2022. – 42 p.

54. Рахункова палата України. Методологія оцінювання ефективності державних програм. – Київ, 2023.

55. Рахункова палата України. Щорічний звіт про результати діяльності за 2023 рік. – Київ, 2024. – 128 с.

56. Рахункова палата України. Аналітична записка про стан впровадження аудиторських рекомендацій (2021–2023 рр.). – Київ, 2024. – 54 с.

57. Державна аудиторська служба України. Статистичний звіт про результати контрольних заходів (2021–2023 рр.). – Київ, 2024. – 98 с.

58. Міністерство юстиції України. Аналітична довідка щодо розгляду матеріалів державного аудиту правоохоронними органами. – Київ, 2024.

59. Міністерство фінансів України. Річний звіт про економічну ефективність контрольних заходів державного сектору. – Київ, 2024.

60. European Court of Auditors. Performance Audit in the EU Member States – Comparative Report. – Luxembourg, 2023. – 82 p.

61. Рахункова палата України. Огляд системи моніторингу виконання аудиторських рекомендацій у центральних органах влади. – Київ, 2023.

62. Бондаренко М. І. Проблеми інституційної незалежності органів

державного аудиту в Україні // Фінанси України. – 2023. – №10. – С. 44–59.

63. Гринчук О. В. Роль внутрішнього аудиту у підвищенні ефективності державного управління // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2023. – №6. – С. 70–84.

64. Шевченко Ю. П. Цифровізація державного аудиту в Україні: проблеми і перспективи // Економіка і держава. – 2022. – №11. – С. 33–45.

65. Розен В. Л. Кадровий потенціал державного аудиту: оцінка і напрями розвитку // Фінанси, облік і аудит. – 2023. – №2. – С. 23–38.

66. Котляр В. Д. Відповідальність за невиконання рекомендацій аудиту в державному секторі: зарубіжний досвід і перспективи для України // Право України. – 2023. – №9. – С. 51–62.

67. OECD. Enhancing Public Sector Audit Impact: Evaluation and Accountability Tools. – Paris: OECD, 2022. – 110 p.

68. INTOSAI. ISSAI 5600 – Guidelines for Peer Review and Quality Assurance in State Audit. – Vienna, 2022. – 59 p.

69. OECD. Public Financial Management and Accountability in Eastern Europe. – Paris: OECD Publishing, 2023.

70. Рахункова палата України. Аналіз ефективності використання бюджетних коштів у соціальній сфері (2023 р.). – Київ, 2024.

71. Міністерство соціальної політики України. Звіт про виконання програм державної підтримки за 2023 рік. – Київ, 2024.

72. Аналітичний центр “CASE Україна”. Моніторинг ефективності державних соціальних програм. – Київ, 2023.

73. Рахункова палата України. Результати аудитів у сфері соціальної політики. – Київ, 2024.

74. Державна аудиторська служба України. Аудит ефективності інфраструктурних проєктів (2023 р.). – Київ, 2024.

75. Transparency International Ukraine. Моніторинг державних закупівель у сфері інфраструктури. – Київ, 2023.