МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра аудиту

БАРВІНСЬКИЙ Андрій Богданович

Облік, аудит та державний фінансовий контроль у сфері воєнної економіки: прозорість використання бюджетних коштів. / Accounting, Audit, and State Financial Control in the Military Economy: Transparency in the Use of Budget Funds

спеціальність: D1 - Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма - Аудит та державний фінансовий контроль

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ОАДФКм-22
А. Б. Барвінський

_____

Науковий керівник:
к.е.н., доцент, О. М. Черешнюк

_____

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

"___" _____20___р.

Завідувач кафедри

_____**В. М. Панасюк**

ТЕРНОПІЛЬ – 2026

ЗМІСТ

ВСТУП 3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ВОЄННОЇ ЕКОНОМІКИ…….. 6

1.1. Економічна сутність бюджетних коштів та концептуальні засади забезпечення прозорості їх використання в умовах воєнного стану…… 6

1.2. Організаційно-методичні основи обліку, аудиту та державного фінансового контролю використання бюджетних коштів…… 12

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СТАНУ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ У СФЕРІ ВОЄННОЇ ЕКОНОМІКИ 19

2.1. Особливості організації обліку та звітності щодо використання бюджетних коштів в умовах воєнного стану 19

2.2. Аналітична оцінка діяльності органів державного фінансового контролю щодо забезпечення законності та ефективності використання бюджетних коштів 25

2.3. Оцінювання прозорості використання бюджетних коштів та ідентифікація ризиків бюджетних порушень у сфері воєнної економіки…. 33

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЗОРОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ 39

3.1. Удосконалення методичного забезпечення аудиту та державного фінансового контролю використання бюджетних коштів на основі ризик-орієнтованого підходу 39

3.2. Розвиток цифрових інструментів моніторингу, обліку та контролю як механізм підвищення прозорості використання бюджетних коштів в умовах воєнної економіки …… 45

ВИСНОВКИ…… 52

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ…….. 56

ДОДАТКИ……64

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах воєнного стану в Україні забезпечення прозорості, законності та ефективності використання бюджетних коштів набуває стратегічного значення для підтримання фінансової стійкості держави й результативності публічного управління. Саме зростання обсягів фінансування пріоритетних державних потреб, посилення бюджетних ризиків та обмеженість фінансових ресурсів актуалізують необхідність удосконалення системи обліку, аудиту й державного фінансового контролю. Разом з тим, особливості функціонування воєнної економіки зумовлюють потребу в забезпеченні належної достовірності облікової інформації, посиленні контрольних процедур, розвитку ризик-орієнтованих підходів і цифрових механізмів відстеження бюджетних операцій.

Теоретичні, методичні та практичні аспекти обліку, аудиту, державного фінансового контролю й забезпечення прозорості використання бюджетних коштів досліджували такі науковці, як С. Бардаш, І. Гнидюк, О. Кириленко, Б. Малиняк, В. Панасюк, К. Роменська, Г. Скрипник, С. Свірко, О. Черешнюк, М. Шестерняк та інші. Незважаючи на значний науковий доробок у цій сфері, питання вдосконалення обліково-контрольного забезпечення прозорості використання бюджетних коштів в умовах воєнної економіки потребують подальшого дослідження й практичного обґрунтування.

Мета дослідження полягає в поглибленні теоретико-методичних засад та обґрунтуванні практичних напрямів удосконалення обліку, аудиту й державного фінансового контролю у сфері воєнної економіки для забезпечення прозорості, законності та ефективності використання бюджетних коштів.

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

– розкрити економічну сутність бюджетних коштів та концептуальні засади забезпечення прозорості їх використання в умовах воєнного стану;

– розглянути організаційно-методичні основи обліку, аудиту та державного фінансового контролю використання бюджетних коштів;

– проаналізувати особливості організації обліку та звітності щодо використання бюджетних коштів в умовах воєнного стану;

– здійснити аналітичну оцінку діяльності органів державного фінансового контролю щодо забезпечення законності та ефективності використання бюджетних коштів;

– оцінити рівень прозорості використання бюджетних коштів та ідентифікувати ризики бюджетних порушень у сфері воєнної економіки;

– обґрунтувати напрями удосконалення методичного забезпечення аудиту та державного фінансового контролю використання бюджетних коштів на основі ризик-орієнтованого підходу;

– визначити перспективи розвитку цифрових інструментів моніторингу, обліку та контролю як механізму підвищення прозорості використання бюджетних коштів в умовах воєнної економіки.

Об’єктом дослідження є процеси обліку, аудиту та державного фінансового контролю використання бюджетних коштів у сфері воєнної економіки.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційно-практичних положень щодо забезпечення прозорості використання бюджетних коштів, удосконалення облікових процедур, аудиторських методик і механізмів державного фінансового контролю в умовах воєнного стану.

Методи дослідження. Методологічною основою роботи є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: *аналізу та синтезу* – для розкриття сутності бюджетних коштів і взаємозв’язку обліку, аудиту й державного фінансового контролю; *порівняння, систематизації* та *узагальнення* – для дослідження нормативно-правового забезпечення й наукових підходів; е*кономіко-статистичні* та *графічний методи* – для оцінювання й візуалізації показників Державного бюджету України, публічних закупівель і результатів державного фінансового контролю; *ризик-орієнтований підхід* – для виявлення та оцінювання ризиків бюджетних операцій; *метод логічного узагальнення* – для

формування практичних рекомендацій щодо цифровізації моніторингу й удосконалення обліково-контрольних процедур.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в поглиблені теоретико-методичних положень та обґрунтуванні практичних рекомендацій щодо забезпечення прозорості використання бюджетних коштів в умовах воєнної економіки. Запропоновано авторську модель систематизації та оцінювання ризиків бюджетних операцій за критеріями ймовірності й потенційного впливу для визначення пріоритетності контрольних заходів. Обґрунтовано підхід до наскрізної цифрової простежуваності бюджетних операцій – від бюджетного призначення до підтвердженого результату використання коштів.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування розроблених рекомендацій розпорядниками бюджетних коштів, підрозділами внутрішнього аудиту та органами державного фінансового контролю. Модель систематизації й оцінювання ризиків сприятиме плануванню контрольних заходів і визначенню пріоритетів перевірки, а рекомендації щодо цифрової простежуваності та автоматизованого зіставлення даних – підвищенню оперативності моніторингу, достовірності фінансової інформації та результативності контролю.

Апробація наукових досліджень. За результатами проведених досліджень автором опубліковані тези на конференціях на теми: «Облік та державний аудит у сфері воєнної економіки: забезпечення прозорості бюджетних коштів», «Обліково-аналітичне забезпечення прозорості публічних фінансів як чинник сталого відновлення України в умовах війни».

Структура та обсяг дипломної роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основна частина магістерської роботи містить 55 сторінки, список використаних джерел налічує 65 позицій, що розміщені на 8 сторінках. У роботі представлено 12 таблиць, 5 рисунків, 2 формули та 2 додатки.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ВОЄННОЇ ЕКОНОМІКИ

1.1.Економічна сутність бюджетних коштів та концептуальні засади забезпечення прозорості їх використання в умовах воєнного стану

Бюджетні кошти є фундаментальною складовою системи публічних фінансів, оскільки забезпечують фінансове підґрунтя реалізації державних функцій, виконання соціально-економічних завдань і надання суспільно значущих послуг. Їх акумулювання, розподіл та використання формують основу бюджетного процесу, а належне управління ними безпосередньо впливає на фінансову стійкість держави, результативність бюджетної політики та рівень суспільної довіри до органів публічного управління. В умовах воєнної економіки значення бюджетних коштів істотно посилюється, оскільки їх спрямування має одночасно забезпечувати потреби оборони, підтримання функціонування державних інституцій, соціальний захист населення та відновлення пошкодженої інфраструктури.

Наукові аспекти сутності бюджетних коштів, їх формування, розподілу та використання досліджуються у працях вітчизняних учених. Зокрема, О. Кириленко та О. Жадан розглядають питання прозорості й обґрунтованості використання бюджетних коштів [16]; К. Роменська – управління бюджетними фінансовими потоками [44]; О. Добрянський – публічне фінансування потреб економічної безпеки держави [9]. І. Гнидюк та М. Складанюк досліджують сутність і структуру публічних фінансів [6], Б. Малиняк – теоретичні засади бюджетних видатків [18], а Н. Давиденко та Д. Сидоренко – прозорість бюджетних операцій в умовах воєнного стану [59].

У таблиці 1.1 узагальнено окремі нормативні та наукові підходи щодо трактування поняття «бюджетні кошти», що дає змогу визначити його правові, економічні та функціональні характеристики.

Таблиця 1.1

НОРМАТИВНІ ТА НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ «БЮДЖЕТНІ КОШТИ»

Автори	Трактування поняття
Бюджетний кодекс України	«Бюджетні кошти (кошти бюджету) – належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету» (п.11, ст. 2) [4].
Податковий Кодекс України	Бюджетні кошти в контексті податкових надходжень розглядаються як «кошти, що сплачуються платниками податків у вигляді податків, зборів, платежів та зараховуються до відповідних бюджетів та єдиного казначейського рахунку для забезпечення виконання функцій держави і громад» (п.14.1156, ст. 14) [26].
Л. К. Воронова	«Бюджетні кошти як сутнісна категорія – це матеріальне втілення публічних економічних відносин, що виникають у процесі розподілу та перерозподілу національного доходу (ВВП) з метою формування та використання централізованого грошового фонду (бюджету) для забезпечення загальносуспільних потреб і функцій держави й місцевого самоврядування» [5, с. 115].
А. М. Меденцев, В. О. Навроцький	Бюджетні кошти – це «облікові записи грошових одиниць, що знаходяться на банківських рахунках чи рахунках Державної казначейської служби України та закріплюються в документальній формі, які при перерахунку (трансформуванні) є еквівалентом готівкових бюджетних коштів» [20, с. 123-127].
Р. Л. Степанюк	Бюджетні кошти – «грошові кошти в національній або іноземній валюті чи їх еквівалент (цінні папери, банківські метали), що були включені до державного або місцевого бюджету» [46, с. 285].
К.О. Токарєва	Бюджетні кошти – це «кошти, які акумулюються в державному та місцевих бюджетах, мають використовуватись задля задоволення потреб громадян. Бюджетні кошти повинні пропорційно розподілятися між різними сферами суспільного життя» [48, с. 1038].
О. В. Тихонова	Розуміння бюджетних коштів через їхнє фізичне та юридичне перебування: кошти, які безпосередньо знаходяться на казначейських або банківських рахунках, а також у касах бюджетних установ [47].

Примітка. Сформовано автором на основі джерел [4; 5; 20; 26; 46; 47; 48].

Аналіз наведених у таблиці 1.1 нормативних та наукових підходів свідчить, що бюджетні кошти відображають їх грошову, економічну та функціональну природу. Спільним для наведених визначень є розуміння бюджетних коштів як фінансової основи забезпечення суспільних потреб і реалізації функцій держави та органів місцевого самоврядування. Разом з тим,

відмінності у трактуваннях зумовлюють доцільність комплексного розгляду цієї категорії з урахуванням джерел формування, напрямів використання та вимог бюджетного законодавства.

На нашу думку, бюджетні кошти – це фінансові ресурси державного та місцевого бюджетів, сформовані відповідно до законодавства та призначені для фінансування суспільно значущих потреб на засадах цільового, законного й ефективного використання. Таке трактування акцентує увагу не лише на ресурсній природі бюджетних коштів, а й на необхідності забезпечення належного контролю за їх рухом і результативністю використання.

Нормативне закріплення поняття «бюджетні кошти» визначає правові межі їх формування та використання. Водночас економічний зміст цієї категорії розкривається через функціональне призначення бюджетних ресурсів, їх розподіл між суспільними потребами та дотримання встановлених вимог щодо цільового використання.

Бюджетні кошти спрямовуються на фінансування суспільно значущих потреб, зокрема оборони, безпеки, освіти, охорони здоров’я, соціального захисту та державного управління. Їх обмеженість зумовлює необхідність обґрунтованого розподілу ресурсів і дотримання *принципів ефективності, результативності та цільового використання,* закріплених у Бюджетному кодексі України [4]. Особливого значення має *принцип цільового використання бюджетних коштів*, відповідно до якого вони спрямовуються виключно на цілі, визначені бюджетними призначеннями та асигнуваннями. Його дотримання забезпечує зв’язок між затвердженими бюджетними рішеннями та фактичними операціями розпорядників коштів. Як свідчить практика, порушення такого зв’язку може вказувати про неналежне управління бюджетними ресурсами, недотримання бюджетного законодавства або виникнення ризиків неефективного використання публічних фінансів. Тому цільове спрямування видатків виступає одним із базових критеріїв оцінювання законності бюджетних операцій у системі обліку, аудиту та державного фінансового контролю.

В умовах воєнного стану бюджетні відносини набувають додаткової складності. Так, зокрема, Закон України «Про правовий режим воєнного стану» [36] визначає особливий правовий режим, пов'язаний із збройною агресією або загрозою нападу, та встановлює правові засади діяльності органів державної влади, військового командування, військових адміністрацій і органів місцевого самоврядування в таких умовах. Воєнні обставини впливають на структуру бюджетних пріоритетів, характер фінансових потреб, процедури управління ресурсами та умови здійснення контрольних заходів. Зростає значення оперативності бюджетних рішень, водночас зберігається необхідність забезпечення їх законності, обґрунтованості й належного документального підтвердження.

З огляду на це, прозорість використання бюджетних коштів у сфері воєнної економіки має розглядатися як важлива передумова належного публічного управління. Вона передбачає доступність інформації про формування бюджетних ресурсів, їх розподіл, прийняті фінансові рішення та фактичне використання, у межах установлених законодавством вимог. Прозорість не обмежується формальним оприлюдненням звітності: її змістовна складова полягає у можливості простежити взаємозв'язок між бюджетними призначеннями, здійсненими операціями та досягнутими результатами.

Правові засади відкритості інформації про використання публічних коштів визначені Законом України «Про відкритість використання публічних коштів» [29]. Закон регламентує доступ до інформації щодо використання коштів державного та місцевих бюджетів, а також інших категорій публічних коштів, визначених його положеннями. Разом з тим, законодавство передбачає обмеження оприлюднення інформації, доступ до якої закрито відповідно до закону. Таким чином, практична реалізація принципу прозорості під час війни полягає в дотриманні балансу, де відкритість фінансових даних не повинна створювати безпекових загроз, а обмеження доступу – нівелювати інструменти громадського контролю.

Звернемо увагу, що важливим інституційним інструментом забезпечення прозорості є Єдиний вебпортал використання публічних коштів [10], функціонування якого передбачено Законом України «Про відкритість використання публічних коштів» [29]. Цей портал забезпечує оприлюднення інформації про використання публічних коштів суб'єктами, на яких поширюються законодавчі вимоги. Його інформаційне значення полягає у створенні можливостей для зіставлення даних про фінансові операції, ідентифікації розпорядників та одержувачів коштів, а також аналізу напрямів використання ресурсів.

Додаткову роль у забезпечення доступності бюджетної інформації відіграє державний вебпортал «Бюджет для громадян» (Open Budget), представлений Міністерством фінансів України [7]. Портал призначений для інформування громадськості про основні цілі, завдання та пріоритетні напрями бюджетної політики, а також містить інформацію про державний і місцеві бюджети, планові та досягнуті результати використання бюджетних коштів. Використання таких цифрових ресурсів сприяє формуванню відкритого інформаційного середовища та підвищує доступність бюджетних даних для дослідників, громадськості й інших заінтересованих сторін.

Прозорість використання бюджетних коштів тісно пов'язана з підзвітністю суб'єктів бюджетного процесу. Як відомо, підзвітність передбачає обов'язок розпорядників та одержувачів бюджетних коштів надавати інформацію про здійснені операції, дотримання встановлених бюджетних обмежень і результати використання фінансових ресурсів. На практиці вона реалізується через бюджетну та фінансову звітність, внутрішній контроль, державний фінансовий контроль, аудит і передбачені законодавством механізми реагування на виявлені порушення.

Суттєвим компонентом забезпечення належного використання бюджетних коштів є державний фінансовий контроль. Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [35], його завдання охоплюють контроль за використанням і збереженням державних

фінансових ресурсів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах, ефективністю їх використання, станом бухгалтерського обліку та достовірністю фінансової звітності.

Окрім цього, цей Закон також визначає державний фінансовий аудит як різновид державного фінансового контролю, що передбачає перевірку й аналіз законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності та функціонування системи внутрішнього контролю [35]. Наведені положення свідчать про те, що контрольні процедури спрямовані не лише на виявлення порушень, а й на оцінювання якості управління публічними ресурсами.

В умовах воєнної економіки взаємозв’язок обліку, аудиту та державного фінансового контролю формує цілісну систему забезпечення фінансово-економічної безпеки держави. При цьому бухгалтерський облік виступає первинним джерелом, що документально підтверджує інформаційну базу про бюджетні операції; аудит забезпечує незалежне або уповноважене оцінювання їх законності, достовірності та результативності відповідно до визначених процедур; державний фінансовий контроль реалізує контрольні повноваження щодо дотримання бюджетного законодавства та належного використання державних фінансових ресурсів.

Отже, в умовах воєнної економіки бюджетні кошти є не лише фінансовим ресурсом, а й об’єктом підвищеної суспільної та контрольної уваги. Обмеженість ресурсів і зростання пріоритетних видатків посилюють вимоги до достовірності облікових даних, прозорості бюджетних операцій та обґрунтованості фінансових рішень. Практика свідчить, що забезпечення цих вимог потребує узгодженого функціонування обліку, аудиту й державного фінансового контролю, спрямованого на своєчасне виявлення порушень, мінімізацію бюджетних ризиків і підтвердження ефективності використання публічних коштів.

1.2. Організаційно-методичні основи обліку, аудиту та державного фінансового контролю використання бюджетних коштів

Організація обліку, аудиту та державного фінансового контролю використання бюджетних коштів ґрунтується на нормативно-правовому регулюванні, що визначає порядок формування облікової інформації, здійснення контрольних процедур і оцінювання управління публічними фінансами. Основними регуляторами цієї сфери є Бюджетний кодекс України [4], Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [28], нормативні акти Міністерства фінансів України, а також Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [35].

Бухгалтерський облік у бюджетних установах забезпечує документальне відображення фінансово-господарських операцій, систематизацію інформації про активи, зобов’язання, доходи та витрати, а також формування фінансової й бюджетної звітності. Його організація має відповідати принципам повного, достовірного та своєчасного відображення операцій. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [28], облікова інформація повинна бути повною, правдивою та неупередженою, що створює основу для прийняття управлінських рішень.

Методологічне забезпечення обліку суб’єктів державного сектору формують національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі [30], План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та порядок його застосування. План рахунків, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203 [32], установлює систему рахунків і субрахунків для узагальнення інформації про факти діяльності суб’єктів державного сектору. Його застосування забезпечує систематизацію облікових даних і можливість формування звітності за єдиними методологічними підходами.

Організація облікового процесу передбачає послідовне виконання процедур документування, обробки, реєстрації та узагальнення інформації.

Первинні документи підтверджують факт здійснення господарської операції та є підставою для її відображення в облікових регістрах. Важливим є дотримання відповідності між змістом операції, її документальним підтвердженням і застосованими рахунками. Це забезпечує простежуваність руху бюджетних коштів і створює інформаційну основу для контрольних заходів [28; 32].

Особливе значення має облік бюджетних асигнувань, зобов'язань і фактичних видатків. Бюджетні асигнування визначають установлені бюджетом повноваження щодо здійснення видатків, тоді як взяття зобов'язань і проведення платежів повинні відбуватися в межах відповідних бюджетних параметрів. Зіставлення планових і фактичних показників дає змогу оцінювати дотримання бюджетної дисципліни, виявляти відхилення та формувати інформацію для управлінського аналізу [4].

Казначейське обслуговування бюджетів є важливою складовою організації виконання бюджетних операцій. Воно забезпечує проведення платежів розпорядників та одержувачів бюджетних коштів відповідно до встановлених процедур. Казначейські операції здійснюються з урахуванням бюджетних призначень, кошторисів, планів асигнувань та інших необхідних документів. Такий порядок спрямований на забезпечення контролю за рухом бюджетних ресурсів і дотримання встановлених обмежень [33].

Організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку бюджетних коштів узагальнено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

ОСНОВНІ ЕЛЕМЕНТИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Елемент облікового процесу	**Зміст (сутність процесу)**	**Практичне значення**
Документування	Оформлення первинних документів за всіма господарськими операціями з коштами.	Забезпечення юридичної сили, підтвердження законності та факту здійснення видатків.

продовження таблиці 1.2

Систематизація	Відображення операцій на відповідних рахунках і субрахунках робочого плану рахунків.	Упорядкування облікової інформації, формування регістрів бухгалтерського обліку.
Облік асигнувань і зобов'язань	Відображення доведених бюджетних призначень та реєстрація взятих бюджетних зобов'язань.	Попередній та поточний контроль за дотриманням встановлених бюджетних обмежень.
Облік видатків	Реєстрація та деталізація фактичних і касових операцій з використання бюджетних ресурсів.	Оцінка ефективності використання коштів, зіставлення планових і фактичних показників.
Формування звітності	Узагальнення облікових даних у регламентованих формах фінансової та бюджетної звітності.	Інформаційне забезпечення зовнішніх і внутрішніх користувачів для контролю й управління.

Примітка. Сформовано автором на основі джерел [4; 28; 30; 32; 33].

Важливою складовою управління бюджетними коштами є внутрішній контроль, який здійснюється розпорядниками бюджетних коштів у межах їх управлінської діяльності. Його призначення полягає в забезпеченні законності операцій, достовірності звітності, збереження активів і належного управління ризиками. Основні засади здійснення внутрішнього контролю визначено постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062 [31].

Як свідчить практика, організація внутрішнього контролю передбачає розподіл повноважень і відповідальності, визначення контрольних процедур, оцінювання ризиків та моніторинг їх реалізації. Контрольні заходи можуть здійснюватися на різних етапах бюджетного процесу: під час планування видатків, взяття зобов'язань, проведення платежів і формування звітності. Такий підхід спрямований на попередження помилок і порушень, а також на своєчасне реагування на виявлені відхилення.

Внутрішній аудит є окремою функцією оцінювання діяльності установи, її систем управління, внутрішнього контролю та управління ризиками. На відміну від поточних контрольних процедур, внутрішній аудит має забезпечувати незалежне й об'єктивне оцінювання відповідних процесів. Його організаційні

засади визначено постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001 [8], а методологічне забезпечення – стандартами внутрішнього аудиту [34].

Результати внутрішнього аудиту мають практичне значення для керівництва бюджетної установи, оскільки дають змогу встановити причини недоліків, оцінити ризики та сформувати рекомендації щодо вдосконалення управлінських процедур. У контексті використання бюджетних коштів особливу увагу доцільно приділяти дотриманню бюджетних обмежень, правильності облікового відображення операцій, обґрунтованості видатків і функціонуванню контрольних механізмів.

Наукові дослідження також акцентують увагу на необхідності вдосконалення організації обліку та контролю в бюджетних установах. Зокрема, А. В. Хмелюк і А. Ю. Гудзь розглядають методологічні питання організації облікового процесу й аналізу використання бюджетних коштів в умовах невизначеності та воєнного стану [49]. Інші автори, І. Я. Максименко та О. В. Башмакова, досліджують сучасні підходи до організації обліку й контролю доходів і видатків бюджетних установ [17]. Узагальнення цих підходів свідчить про важливість належного документування операцій, систематизації облікових даних і використання результатів контролю для вдосконалення управління ресурсами.

Державний фінансовий контроль використання бюджетних коштів здійснюється уповноваженими органами відповідно до законодавства. Його основними завданнями є перевірка використання та збереження державних фінансових ресурсів, дотримання бюджетного законодавства, правильності ведення бухгалтерського обліку й достовірності фінансової звітності. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [35] визначає повноваження органів контролю та основні форми його здійснення.

Відповідно до вищевказаного закону Державна аудиторська служба України реалізує повноваження у сфері державного фінансового контролю, зокрема шляхом проведення державного фінансового аудиту, інспектування,

перевірок закупівель та моніторингу закупівель у межах законодавчо визначеної компетенції. Застосування відповідних форм контролю дає змогу перевіряти дотримання фінансової дисципліни, встановлювати факти порушень і оцінювати окремі аспекти управління бюджетними ресурсами.

Державний фінансовий аудит передбачає дослідження діяльності об'єкта контролю з метою оцінювання законності та ефективності використання державних і комунальних ресурсів, достовірності фінансової звітності та функціонування систем управління. Інспектування, яке здійснюється у формі ревізії, спрямоване на документальну й фактичну перевірку певних аспектів фінансово-господарської діяльності. Моніторинг закупівель зосереджується на перевірці дотримання законодавства у сфері публічних закупівель [35].

Відмінності основних форм державного фінансового контролю наведено у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

ОСНОВНІ ФОРМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Форма контролю	**Основна спрямованість**	**Практичний результат**
Державний фінансовий аудит	Оцінювання ефективності, законності й доцільності використання ресурсів, аналіз систем управління та достовірності звітності.	Розробка рекомендацій щодо підвищення ефективності використання коштів та усунення системних недоліків.
Інспектування (ревізія)	Комплексна документальна й фактична перевірка правомірності здійснення фінансово-господарських операцій.	Встановлення конкретних фактів порушень фінансової дисципліни, визначення розміру збитків та притягнення до відповідальності.
Перевірка та моніторинг закупівель	Поточний контроль за дотриманням розпорядниками законодавства на всіх етапах здійснення публічних закупівель.	Виявлення та запобігання порушенням закупівельних процедур, відміна неправомірних тендерів або розірвання угод.

Примітка. Сформовано автором на основі джерела [35].

Методика державного фінансового контролю передбачає використання документальних і фактичних контрольних процедур. Документальна перевірка охоплює аналіз первинних документів, облікових регістрів, договорів,

кошторисів і звітності. Фактичні процедури спрямовані на підтвердження наявності активів, виконання робіт або отримання товарів і послуг. Поєднання зазначених методів забезпечує комплексність перевірки та дає змогу зіставляти документально відображені операції з фактичними обставинами їх здійснення.

У науковій літературі ефективність державного фінансового контролю розглядається як важливий аспект удосконалення управління публічними фінансами. С. В. Бардаш і С. В. Свірко досліджують підходи до оцінювання ефективності державного фінансового контролю та умови її підвищення, акцентуючи увагу на значенні фінансової дисципліни, професійної компетентності й розвитку системи управління державними фінансами [3]. Це підтверджує доцільність оцінювання контрольної діяльності не лише за фактом проведення перевірок, а й з урахуванням практичних наслідків їх результатів.



Рис. 1.1. Взаємозв’язок обліку, внутрішнього аудиту та державного фінансового контролю використання бюджетних коштів

Примітка. Сформовано автором

Взаємозв’язок бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту та державного фінансового контролю полягає в їх спільній спрямованості на забезпечення належного управління бюджетними коштами. Бухгалтерський облік формує інформаційну основу, внутрішній контроль забезпечує виконання встановлених процедур, внутрішній аудит оцінює їх організацію та функціонування, а державний фінансовий контроль здійснює перевірку в межах визначених законом повноважень. Узгоджене функціонування цих елементів сприяє підвищенню прозорості фінансових операцій і дотриманню бюджетної дисципліни.

Отже, ефективна організація обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та державного фінансового контролю є необхідною умовою забезпечення законності, прозорості й результативності використання бюджетних коштів. Практичне значення їх взаємодії полягає у своєчасному виявленні порушень, мінімізації фінансових ризиків та вдосконаленні управлінських рішень. Це потребує належного документування операцій, систематичного моніторингу видатків і реалізації рекомендацій за результатами контрольних заходів.

РОЗДІЛ 2
АНАЛІЗ СТАНУ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ У СФЕРІ ВОЄННОЇ ЕКОНОМІКИ

2.1. Особливості організації обліку та звітності щодо використання бюджетних коштів в умовах воєнного стану

Повномасштабна збройна агресія країни-окупанта зумовила суттєву трансформацію бюджетної політики України, зокрема збільшення обсягів фінансування сектору безпеки й оборони, соціальних зобов'язань та підтримки критичної інфраструктури. За таких умов особливого значення набувають достовірність бухгалтерського обліку, своєчасність бюджетної звітності та контроль за цільовим використанням бюджетних ресурсів.

Для оцінювання маштабів бюджетних операцій доцільно проаналізувати показники фактичних надходжень та касових видатків Державного бюджету України за 2023-2025 роки. Відповідні показники наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

ДОХОДИ ТА ВИДАТКИ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ У 2023-2025 РОКИ

Показник	2023 рік	2024 рік	2025 рік
Доходи державного бюджету, млрд грн	2 672,0	3 123,5	3 834,2
Видатки державного бюджету, млрд грн	4 014,4	4 380,0	5 473,6

Примітка. Складено автором на основі джерел [1; 43].

Дані таблиці 2.1 свідчать про зростання доходів і видатків Державного бюджету України впродовж 2023-2025 років. Доходи бюджету збільшилися з 2 672,0 млрд грн у 2023 році до 3 834,2 млрд грн у 2025 році, тобто на 1 162,2 млрд грн. Водночас видатки зросли на 1 459,2 млрд грн і у 2025 році становили 5 473,6 млрд грн. Отже, темпи зростання видатків випереджали приріст доходів, що відображає посилення бюджетного навантаження в умовах воєнного стану.

Для детальнішої оцінки співвідношення доходів і видатків державного бюджету доцільно визначити рівень покриття бюджетних видатків доходами, що дасть змогу охарактеризувати ступінь фінансової забезпеченості державних витрат.

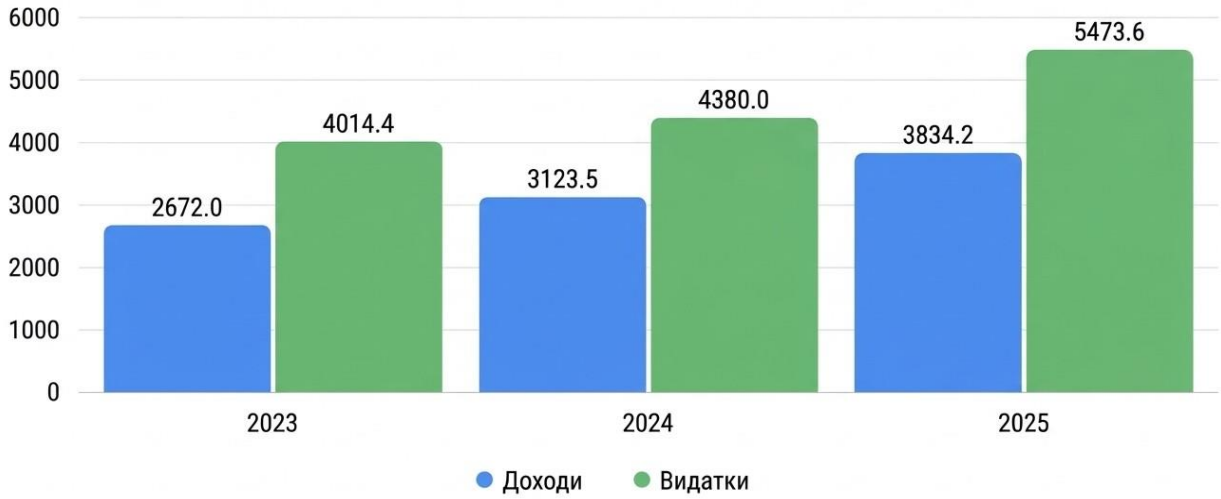


Рис. 2.1. Динаміка фактичних доходів та видатків Державного бюджету України у 2023-2025 рр., млрд грн.

Примітка. Побудовано автором на основі джерел [1; 43].

Проведений аналіз динаміки макроекономічних показників свідчить про стійку тенденцію формування значного дефіциту Державного бюджету України впродовж усього досліджуваного періоду. В абсолютному вираженні обсяг бюджетного розриву становив –1342,4 млрд грн у 2023 році, – 1256,5 млрд грн у 2024 році та досяг критичного максимуму у – 1639,4 млрд грн наприкінці 2025 року [1; 43]. Головним детермінантом такого дисбалансу є об’єктивне залучення колосальних фінансових потоків у сектор безпеки й оборони, тоді як покриття дефіциту відбувалося переважно за рахунок зовнішніх запозичень (макрофінансової допомоги міжнародних партнерів) та випуску внутрішніх державних облігацій (ОВДП).

Проведений розрахунок коефіцієнта фінансової самодостатності (див. табл. 2.2) дозволяє стверджувати, що в умовах жорстких воєнних обмежень фінансова система України зберегла високий рівень стійкості.

Таблиця 2.2

ДИНАМІКА РІВНЯ ПОКРИТТЯ ВИДАТКІВ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ ВЛАСНИМИ ДОХОДАМИ У 2023-2025 РОКАХ

Показник	2023 рік	2024 рік	2025 рік	Динаміка 2025/2023 (+/- в.п.)
Коефіцієнт покриття видатків доходами, %	66,56	71,31	70,05	+3,49

Примітка. Складено автором на основі джерел [1; 43].

Як видно з таблиці 2.2, якщо у 2023 році за рахунок внутрішніх податкових та неподаткових надходжень забезпечувалося лише 66,56% касових видатків, то у 2024-2025 роках цей показник стабілізувався на рівні 71,31% та 70,05% відповідно. Отримані результати підтверджують, що попри постійне розширення оборонних потреб, країні вдалося уникнути повної фінансової дестабілізації та залежності від зовнішніх донорів, самостійно закриваючи фінансування понад 70% консолідованих державних зобов'язань наприкінці досліджуваного періоду.

Організація бухгалтерського обліку бюджетних коштів передбачає належне документування операцій, їх своєчасне відображення в облікових регістрах та контроль відповідності здійснених видатків бюджетним призначенням. Розпорядники бюджетних коштів ведуть облік асигнувань, зобов'язань і фактичних видатків відповідно до нормативних вимог бухгалтерського обліку в державному секторі [4; 28; 30; 32].

В умовах воєнного стану особливого значення набуває оперативне відображення змін у бюджетних призначеннях та кошторисах. Перерозподіл ресурсів на оборонні, соціальні й інші невідкладні потреби потребує належного документального оформлення. Це забезпечує простежуваність бюджетних операцій та їх відповідність установленим напрямам фінансування.

Важливим елементом використання бюджету є казначейське обслуговування. Воно забезпечує проведення платежів розпорядників у межах бюджетних повноважень і сприяє дотриманню фінансової дисципліни. У воєнний період казначейські процедури мають забезпечувати безперервність

фінансування пріоритетних видатків та контроль за рухом бюджетних коштів [4; 33].

Бюджетна звітність відображає результати виконання бюджетних програм, обсяги надходжень і видатків, а також стан бюджетних зобов'язань. Її достовірність залежить від повноти первинних документів, правильності облікових записів та узгодженості звітних показників. Своєчасне подання звітності створює інформаційну основу для аналізу виконання бюджету та здійснення контрольних заходів.

Разом з тим, воєнний стан зумовлює необхідність врахування обмежень щодо оприлюднення окремих бюджетних даних. Інформація, деталізація якої може становити загрозу національній безпеці, підлягає обмеженню відповідно до законодавства. Проте такі обмеження не звільняють розпорядників від обов'язку забезпечувати належний бухгалтерський облік, документальне підтвердження операцій та внутрішній контроль [29; 36].

Таким чином, організація обліку та звітності щодо використання бюджетних коштів в умовах воєнного стану ґрунтується на дотриманні нормативних вимог, належному документуванні операцій, узгодженості облікових і звітних даних та контролі за цільовим використанням ресурсів. Це забезпечує інформаційну основу для оцінювання виконання бюджету й підвищення ефективності управління публічними фінансами.

Особливу роль у забезпеченні достовірності облікової інформації відіграє документальне підтвердження бюджетних операцій. Первинні документи є підставою для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку та мають містити відомості, необхідні для ідентифікації їх змісту, учасників, обсягу й дати здійснення. В умовах воєнного стану належне оформлення документів набуває додаткового значення, оскільки забезпечує можливість відстеження використання бюджетних ресурсів за умов оперативного коригування фінансових потреб.

Важливим напрямом організації обліку є відображення бюджетних зобов'язань. Прийняття розпорядниками бюджетних коштів зобов'язань має

здійснюватися в межах відповідних бюджетних асигнувань та з дотриманням установлених процедур. Облік зареєстрованих зобов'язань і здійснених платежів дає змогу зіставляти заплановані та фактичні обсяги фінансування, визначати потребу в ресурсах і запобігати виникненню необґрунтованої кредиторської заборгованості. У період воєнного стану це має особливе значення для забезпечення безперервності фінансування пріоритетних бюджетних програм.

Суттєвим аспектом є також забезпечення узгодженості між бухгалтерськими даними, казначейською інформацією та бюджетною звітністю. Розбіжності між зазначеними інформаційними масивами можуть ускладнювати оцінювання фактичного використання коштів і знижувати якість управлінських рішень. Тому доцільним є систематичне зіставлення даних щодо бюджетних асигнувань, зареєстрованих зобов'язань, касових видатків і фактичних витрат. Така процедура сприяє своєчасному виявленню помилок у відображенні операцій та підвищує достовірність звітних показників.

Для розпорядників бюджетних коштів важливим є дотримання принципу цільового використання ресурсів. Кожна бюджетна операція має відповідати визначеному напряму фінансування, затвердженим бюджетним призначенням і належно оформленим документам. Відповідно, облікова інформація повинна забезпечувати можливість встановлення зв'язку між виділеними коштами, здійсненими платежами та потребами, на які вони були спрямовані. Це створює необхідні передумови для оцінювання не лише обсягу використаних ресурсів, а й обґрунтованості відповідних видатків.

При цьому, організація обліку в умовах воєнного часу потребує врахування цифровізації бюджетних процесів. Використання електронного документообігу, автоматизованих облікових систем та інформаційних ресурсів казначейського обслуговування сприяє оперативному опрацюванню даних, скороченню ризику технічних помилок і підвищенню простежуваності фінансових операцій. Разом із тим, ефективність цифрових інструментів залежить від належного захисту інформації, розмежування прав доступу та забезпечення резервного збереження облікових даних.

На підставі цього можна стверджувати, що якість організації обліку бюджетних коштів в умовах воєнного стану визначається не лише правильністю відображення фінансових операцій, а й можливістю забезпечити їх повну документальну простежуваність, своєчасне узгодження облікових даних та відповідність фактичних видатків установленим бюджетним призначенням. Застосування зазначених підходів сприяє підвищенню достовірності бюджетної звітності та формуванню належної інформаційної бази для управління публічними фінансами.

Важливим елементом забезпечення прозорості бюджетного процесу є своєчасне формування та оприлюднення звітності про виконання бюджету. Відповідно до статей 58-59 Бюджетного кодексу України [4], звітність про виконання Державного бюджету формується Державною казначейською службою та охоплює оперативні, місячні, квартальні й річні показники. Її систематичне подання забезпечує інформаційну основу для оцінювання динаміки доходів, видатків і бюджетного фінансування. Водночас звітність розпорядників бюджетних коштів за бюджетними програмами дає змогу співвідносити обсяги використаних ресурсів із визначиними завданнями.

Практичне значення достовірної бюджетної звітності підтверджується показниками виконання Державного бюджету України за 2025 рік. За даними Національного інституту стратегічних досліджень, доходи бюджету становили 3 841,0 млрд грн, видатки – 5 480,5 млрд грн. При цьому надходження грантів від міжнародних партнерів досягли 554,8 млрд грн, або 14,4 % доходів державного бюджету [1]. Наведені дані свідчать про необхідність відображення у звітності не лише загальних обсягів надходжень і видатків, а й структури джерел фінансування, що є важливим для об’єктивного оцінювання бюджетної забезпеченості держави.

В умовах воєнного стану оприлюднення бюджетної інформації здійснюється з урахуванням вимог національної безпеки. Зокрема, деталізація окремих видатків оборонного характеру може обмежуватися, якщо її розкриття створює ризики для держави. Водночас обмеження публічного доступу не

скасовує вимог щодо належного внутрішнього обліку, документального підтвердження операцій і подання звітності уповноваженим органам. Такий підхід дає змогу поєднувати захист чутливої інформації з дотриманням бюджетної дисципліни та підзвітності розпорядників коштів [29; 36].

Отже, організація обліку та звітності щодо використання бюджетних коштів в умовах воєнного стану передбачає належне документування операцій, облік бюджетних зобов'язань, узгодження казначейських та облікових даних і своєчасне формування звітності. Аналіз бюджетних показників за 2023-2025 роки засвідчує зростання масштабів державних фінансових операцій і посилення значення достовірної інформації про джерела та напрями використання ресурсів. Дотримання зазначених вимог створює основу для підвищення прозорості бюджетного процесу, обґрунтованості управлінських рішень і ефективності використання публічних коштів.

2.2. Аналітична оцінка діяльності органів державного фінансового контролю щодо забезпечення законності та ефективності використання бюджетних коштів

Забезпечення законності та ефективності використання бюджетних коштів є одним із основних завдань системи державного фінансового контролю, особливо в умовах воєнного стану, коли зростають потреби у фінансуванні оборони, соціального захисту населення, відновлення інфраструктури та підтримання функціонування державних інституцій. Збільшення масштабів бюджетних операцій, необхідність оперативного прийняття фінансових рішень і посилення залежності бюджетної системи від зовнішньої фінансової підтримки актуалізують питання належного контролю за цільовим спрямуванням, правомірністю та результативністю використання публічних ресурсів.

В Україні систему державного фінансового контролю формують органи, діяльність яких відрізняється за правовим статусом, функціональним призначенням та інструментами контрольного впливу. Важливе місце в ній посідають Державна аудиторська служба України та Рахункова палата.

Держаудитслужба реалізує державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема шляхом проведення ревізій, державних фінансових аудитів, перевірок закупівель і моніторингу процедур публічних закупівель. Рахункова палата здійснює зовнішній державний фінансовий контроль (аудит), спрямований на оцінювання законності, ефективності, результативності та економності управління публічними фінансами. Такий функціональний розподіл створює передумови для комплексного контролю за бюджетними ресурсами на різних етапах їх формування та використання.

Особливості здійснення державного фінансового контролю в Україні в умовах воєнного стану визначаються специфікою бюджетних процесів, посиленням вимог до цільового використання публічних ресурсів та необхідністю оперативного реагування на фінансові ризики. Функціональні напрями діяльності основних органів державного фінансового контролю та очікувані результати їх реалізації узагальнено на рис. 2.2.

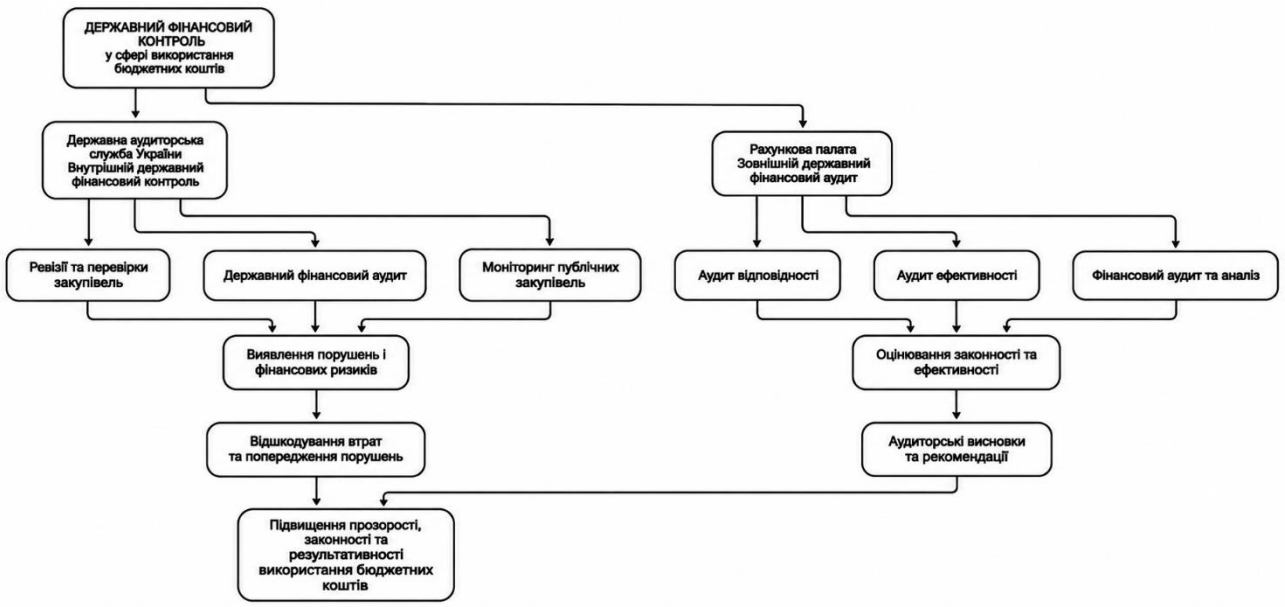


Рис. 2.2. Функціональні напрями та результати діяльності органів державного фінансового контролю щодо використання бюджетних коштів

Примітка. Сформовано автором

Наведена на рисунку 2.2 схема відображає функціональну взаємодоповнюваність Державної аудиторської служби України та Рахункової

палати у системі державного фінансового контролю. Поєднання контрольних процедур, спрямованих на виявлення порушень, оцінювання ефективності управління публічними ресурсами та формування рекомендацій, створює передумови для посилення фінансової дисципліни й підвищення прозорості бюджетних операцій.

Аналітична оцінка діяльності зазначених органів передбачає дослідження не лише кількості проведених контрольних заходів і обсягів охоплених ресурсів, а й фінансових результатів, характеру встановлених порушень, рівня відшкодування втрат та практичного впливу аудиторських рекомендацій на управління бюджетними коштами. При цьому важливо розмежовувати суму ресурсів, охоплених контролем, загальний обсяг виявлених порушень і фактичний фінансовий ефект, оскільки ці показники відображають різні аспекти результативності контрольної діяльності.

Для оцінювання діяльності Державної аудиторської служби України доцільно проаналізувати результати її роботи у 2023-2025 роках. У зазначений період контрольні заходи здійснювалися в умовах повномасштабної війни, значного бюджетного навантаження та необхідності забезпечення належного контролю за використанням коштів державного й місцевих бюджетів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ У 2023-2025 РОКАХ

Показник	2023 рік	2024 рік	2025 рік
Кількість проведених заходів державного фінансового контролю, тис.	близько 13,5	близько 12,0	близько 12,2
Обсяг охоплених контролем ресурсів, млрд грн	близько 1 760	понад 3 600	–
Виявлені втрати фінансових і матеріальних ресурсів, млрд грн	близько 211,0	понад 41,0	близько 9,7
Відшкодовано та поновлено ресурсів, млрд грн	6,44	6,2	понад 3,4
Моніторинги публічних закупівель, тис.	близько 12,0	понад 10,4	понад 10,8

Примітка 1. Складено автором на основі джерел [38; 41; 42].

Дані таблиці 2.3 характеризують значний масштаб діяльності Держаудитслужби та її орієнтацію на комплексне охоплення фінансових операцій державного сектору. Так, зокрема у 2023 році службою було охоплено контролем близько 1,76 трлн грн бюджетних коштів, а в 2024 році обсяг фінансових і матеріальних ресурсів, охоплених контролем та дослідженнями, перевищив 3,6 трлн грн. Отож, за офіційними даними, цей показник збільшився приблизно вдвічі. Водночас у 2024 році, попри скорочення чисельності персоналу майже на 19 %, органом було проведено близько 12 тис. контрольних заходів, що свідчить про застосування підходів до оптимізації організації контрольної діяльності [38; 41].

Структура контрольних заходів Держаудитслужби у 2024 році охоплювала 749 ревізій, 400 перевірок закупівель, 213 державних фінансових аудитів і понад 10 тис. моніторингів закупівель [38]. Такий розподіл свідчить про значну роль моніторингу публічних закупівель у системі державного фінансового контролю. Його застосування дає змогу виявляти невідповідності на етапі проведення закупівельних процедур, до завершення виконання договорів, що створює можливості для превентивного впливу на бюджетні операції. Разом із тим, моніторинг закупівель не замінює ревізій та державного фінансового аудиту, оскільки останні забезпечують глибше дослідження фінансово-господарської діяльності об’єктів контролю.

Особливо важливим критерієм оцінювання діяльності Держаудитслужби є обсяг виявлених втрат ресурсів та їх фактичне відшкодування. За результатами контрольних заходів у 2024 році було встановлено втрати фінансових і матеріальних ресурсів на суму понад 41 млрд грн, водночас забезпечено відшкодування та поновлення відповідних ресурсів на 6,2 млрд грн. У 2025 році, за попередньо оприлюдненими результатами, ревізіями та перевірками виявлено порушення, що призвели до втрат, на суму близько 9,7 млрд грн, а відшкодування та поновлення ресурсів становило понад 3,4 млрд грн [39].

Для додаткового аналітичного оцінювання доцільно розрахувати умовний коефіцієнт відшкодування втрат як відношення суми відшкодованих і поновлених ресурсів до обсягу встановлених втрат:

$$К_в = \frac{В_{відш}}{В_{вияв}} \times 100\%, \quad (2.1)$$

$В_{відш}$ - сума відшкодованих і поновлених ресурсів, млрд грн.

$В_{вияв}$ - сума виявлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів, млрд грн.

За даними 2024 року орієнтовне значення цього показника становить приблизно 15,1 %, а для 2025 року – 35,1 %. Ці показники свідчать про збільшення умовного співвідношення відшкодованих ресурсів до виявлених втрат у 2025 році порівняно з 2024 роком [39]. Проте цей результат не слід трактувати як безумовне підвищення ефективності контрольної діяльності, оскільки показники можуть відрізнятися за складом, періодом виникнення порушень, строками їх відшкодування та методологією узагальнення. Зокрема, відшкодування втрат, установлених у попередніх періодах, може відображатися у звітності поточного року. Тому коефіцієнт доцільно використовувати як допоміжний аналітичний індикатор, а не як самостійний критерій оцінювання результативності органу контролю.

Важливим напрямом дослідження діяльності Держаудитслужби є контроль за дотриманням законодавства у сфері публічних закупівель. За результатами діяльності у 2023 році служба здійснила близько 12 тис. моніторингів закупівель на загальну суму 188 млрд грн. За їх результатами було скасовано 651 процедуру закупівель на загальну вартість 7,38 млрд грн [42]. Наведені показники характеризують значний превентивний потенціал моніторингу, оскільки виявлення порушень до завершення закупівельної процедури може запобігти укладенню договорів на умовах, що не відповідають вимогам законодавства.

У 2024 році моніторинг закупівель також залишався одним із найбільш масштабних напрямів діяльності Держаудитслужби. Разом з тим, результати контролю місцевих бюджетів засвідчили необхідність посилення уваги до фінансової дисципліни на рівні територіальних громад. Упродовж року було завершено 64 державні фінансові аудити виконання бюджетів територіальних громад та 15 ревізій місцевих бюджетів. Контролем і дослідженнями охоплено понад 209 млрд грн, а виявлені порушення та недоліки становили майже 14 млрд грн, зокрема втрати або збитки – близько 1,2 млрд грн [42].

Наведені результати дають підстави стверджувати, що контроль за використанням бюджетних коштів на місцевому рівні має особливе значення в умовах децентралізації бюджетних ресурсів та реалізації програм відновлення. При цьому аналітична оцінка повинна враховувати не лише встановлені порушення, а й їх характер: недотримання процедур, нецільове використання коштів, необґрунтовані витрати, недоліки планування чи неналежне управління комунальним майном. Саме класифікація порушень дає змогу визначити напрями вдосконалення фінансового менеджменту та внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів.

Таблиця 2.4

ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ У 2023-2025 РОКАХ

Показник	2023 рік	2024 рік	2025 рік
Кількість перевірених об’єктів, од.	399	304	235
Кількість затверджених звітів / висновків, од.*	59	54	47
Обсяг охоплених контролем публічних коштів, млрд грн	771,1	3 686,4	8 043,8
Виявлені порушення та недоліки, млрд грн	60,8	217,5	153,8
Частка рекомендацій, прийнятих до виконання, %**	–	–	98,3
Фінансова вигода від реалізації рекомендацій, млрд грн**	–	–	51,5

Примітка 1. Складено автором на основі джерел [11; 12; 13].

** У 2023-2024 рр. наведено кількість затверджених звітів, у 2025 р. – загальну кількість здійснених контрольних заходів.*

*** Показники почали публікуватися у річному розрізі з 2025 року у зв’язку з оновленням методики оцінювання впливу аудитів.*

Важливою складовою системи державного фінансового контролю є діяльність Рахункової палати, яка забезпечує зовнішній контроль за управлінням і використанням публічних фінансів. Її контрольні заходи спрямовані на оцінювання не лише відповідності бюджетних операцій законодавчим вимогам, а й економності, ефективності та результативності використання державних ресурсів. У зв'язку з цим показники діяльності Рахункової палати мають інший зміст, ніж показники Держаудитслужби, і не повинні механічно порівнюватися між собою.

Дані таблиці 2.4 свідчать про суттєве зростання обсягу публічних коштів, охоплених зовнішнім державним фінансовим контролем. У 2024 році цей показник становив 3 686,4 млрд грн, що у 4,8 раза перевищувало рівень 2023 року. У 2025 році обсяг охоплених контролем коштів зріс до 8 043,8 млрд грн, або приблизно у 2,2 раза порівняно з попереднім роком. Водночас важливо враховувати, що у 2025 році до загального обсягу включено 7 402,5 млрд грн державного боргу [13]. Тому наведена динаміка відображає не лише збільшення масштабів аудиторського охоплення, а й зміну структури контрольованих фінансових об'єктів.

Для поглиблення аналітичної оцінки доцільно розмежовувати результативність контрольних заходів за двома критеріями: фінансовим та управлінським. Фінансовий критерій охоплює встановлення й відшкодування втрат, повернення коштів до бюджету та попередження необґрунтованих витрат. Управлінський критерій характеризує вплив контрольних висновків на усунення недоліків обліку, вдосконалення процедур бюджетного планування, підвищення якості внутрішнього контролю та виконання аудиторських рекомендацій. Такий підхід дає змогу оцінювати контрольну діяльність не лише за кількісними параметрами, а й за її внеском у вдосконалення управління публічними фінансами.

Практичне значення взаємодії органів державного фінансового контролю полягає у формуванні цілісного інформаційного середовища для виявлення та

попередження бюджетних порушень. Зокрема, результати моніторингу публічних закупівель, ревізій і державних фінансових аудитів можуть використовуватися для визначення ризикових напрямів зовнішнього аудиту, тоді як рекомендації Рахункової палати – для вдосконалення управлінських процедур розпорядників бюджетних коштів. Водночас така взаємодія має ґрунтуватися на чіткому розмежуванні повноважень, уникненні дублювання контрольних заходів та забезпеченні належного обміну інформацією.

З огляду на специфіку воєнної економіки, пріоритетними напрямом підвищення результативності державного фінансового контролю є посилення превентивної складової. Доцільним є застосування систематичного аналізу бюджетних операцій за критеріями обсягу фінансування, цільового призначення, відповідності бюджетним програмам, своєчасності документального оформлення та узгодженості облікових і казначейських даних. Реалізація зазначених заходів сприятиме своєчасному виявленню фінансових ризиків, зменшенню ймовірності порушень і підвищенню обґрунтованості управлінських рішень щодо використання бюджетних коштів.

Таким чином, аналітична оцінка діяльності Державної аудиторської служби України та Рахункової палати засвідчила їх вагому роль у забезпеченні законності, прозорості та ефективності використання бюджетних коштів. Водночас значні обсяги виявлених порушень і недоліків актуалізують необхідність посилення превентивного та ризик-орієнтованого контролю, підвищення достовірності обліково-звітної інформації й систематичного моніторингу виконання аудиторських рекомендацій. Практичне вдосконалення контрольної діяльності має ґрунтуватися на інтеграції аналітичних і цифрових інструментів, що сприятиме своєчасному виявленню бюджетних ризиків, мінімізації фінансових втрат і раціональнішому використанню публічних ресурсів в умовах воєнної економіки.

2.3. Оцінювання прозорості використання бюджетних коштів та ідентифікація ризиків бюджетних порушень у сфері воєнної економіки

Прозорість використання бюджетних коштів є важливою характеристикою системи управління публічними фінансами, оскільки забезпечує доступність інформації про бюджетні рішення, рух фінансових ресурсів і результати їх використання. В умовах воєнної економіки її значення посилюється через зростання бюджетних потреб, необхідність оперативного фінансування пріоритетних напрямів та підвищення ризику порушень у процесі здійснення видатків. Водночас прозорість має реалізовуватися з урахуванням установлених законодавством обмежень доступу до інформації, розголошення якої може створювати загрози національній безпеці.

Практичне оцінювання прозорості бюджетних операцій доцільно здійснювати за сукупністю критеріїв: доступність бюджетної інформації, своєчасність її оприлюднення, повнота та деталізація даних, можливість простеження фінансових операцій, узгодженість інформації з різних джерел і наявність механізмів громадського та державного контролю. Такий підхід дає змогу розмежувати формальне оприлюднення відомостей і реальну інформаційну відкритість бюджетного процесу.

В Україні основними цифровими інструментами забезпечення відкритості публічних фінансів є державний вебпортал «Open Budget» та Єдиний вебпортал використання публічних коштів «Spending». Перший забезпечує доступ до інформації про планування й виконання державного та місцевих бюджетів, другий – до даних про трансакції, договори, звіти та супровідні документи розпорядників і одержувачів бюджетних коштів. Їх функціонування формує інформаційну основу для аналізу бюджетних процесів та громадського контролю [7; 10].

Разом з тим, наявність відкритих порталів не є безумовним свідченням повної прозорості бюджетних операцій. Її рівень залежить від повноти оприлюднених даних, дотримання строків їх подання, доступності форматів для

аналітичного опрацювання та можливості зіставлення планових показників із фактичними видатками. Особливої уваги потребують операції, які здійснюються в умовах спрощених процедур, обмеженої конкуренції або спеціального режиму доступу до інформації.

Для міжнародного порівняльного оцінювання бюджетної прозорості застосовується Open Budget Survey (OBS) – незалежне дослідження Міжнародного бюджетного партнерства. Його методологія передбачає оцінювання доступності, своєчасності та повноти восьми ключових бюджетних документів центрального уряду за шкалою від 0 до 100 балів. Результати України за 2015-2025 роки наведено в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

ОЦІНКА РІВНЯ БЮДЖЕТНОЇ ПРОЗОРОСТІ УКРАЇНИ ЗА МЕТОДОЛОГІЄЮ OPEN BUDGET SURVEY У 2015-2025 РОКАХ

Рік оцінювання	Індекс прозорості, балів
2015	46
2017	54
2019	63
2021	65
2023	38
2025	65

Примітка. Складено автором на основі джерела [62].

Як видно з таблиці 2.5, результати свідчить про неоднорідність розвитку бюджетної прозорості в Україні. У 2015-2021 роках показник зріс із 46 до 65 балів, що характеризувало поступове розширення доступу до бюджетної інформації. У 2023 році індекс знизився до 38 балів, що було пов’язано, зокрема, з обмеженнями оприлюднення окремих бюджетних документів унаслідок повномасштабної війни. У 2025 році показник відновився до 65 балів, тобто до рівня 2021 року. За оцінкою International Budget Partnership відновлення доступу до низки бюджетних документів стало одним із чинників покращення результату.



Рис. 2.3. Динаміка індексу бюджетної прозорості України за даними Open Budget Survey

Примітка. Сформовано автором на основі джерела [62].

Повернення показника до 65 балів у 2025 році засвідчує відновлення доступності бюджетної інформації за міжнародною методологією, однак не дає підстав стверджувати про усунення всіх проблем прозорості. Зокрема, за результатами OBS 2025, оцінка участі громадськості в бюджетному процесі становила 41 бал, а оцінка бюджетного нагляду – 85 балів [62]. Це вказує на те, що доступність інформації, залучення громадян до бюджетних рішень та ефективність наглядових інституцій є взаємопов'язаними, але самостійними напрямами оцінювання (Додаток А).

Важливим напрямом оцінювання є прозорості є аналіз відкритих даних щодо використання публічних коштів. За статистикою Єдиного вебпорталу Spending, станом на дату перегляду на порталі оприлюднено понад 112,6 млн документів, серед яких 28,02 млн договорів, 4,52 млн додаткових угод, 73,32 млн актів, 46,3 тис. штрафів і 6,72 млн звітів [10]. Наведені показники характеризують значний інформаційний масив, доступний для аналізу бюджетних операцій.



Рис. 2.4. Структура документів, оприлюднених на Єдиному вебпорталі використання публічних коштів

Примітка. Сформовано автором на основі джерела [10].

Структурний аналіз оприлюднених документів демонструє переважання актів, які становлять близько 65,1 % загальної кількості, тоді як договори – 24,9 %, звіти – 6,0 %, додаткові угоди – 4,0 %, штрафи – близько 0,04 % [10]. Така структура відображає значну роль документального підтвердження виконання операцій у системі відкритих публічних фінансів. Водночас сам обсяг оприлюднених документів не характеризує їх повноту, достовірність або своєчасність, тому кількісні показники порталу доцільно доповнювати аналізом змісту та відповідності даних нормативним вимогам.

Особливе значення для прозорості бюджетних операцій має система публічних закупівель Prozorro [65], яка забезпечує оприлюднення інформації про закупівельні процедури, конкуренцію між учасниками та укладені договори. У воєнний період закупівельна діяльність характеризується необхідністю поєднання оперативності забезпечення державних потреб із дотриманням принципів конкуренції, економності та підзвітності.

За даними Prozorro у 2023 році очікувана вартість оголошених конкурентних закупівель становила 616,8 млрд грн, а у 2024 році – 841 млрд грн.

Кількість пропозицій на один тендер зросла з 2,03 до 2,38. Водночас сума договорів, укладених за результатами конкурентних закупівель у 2024 році, становила 789,5 млрд грн [65]. Наведена динаміка свідчить про збільшення масштабу конкурентних закупівель і зростання участі бізнесу.

Таблиця 2.6

ОКРЕМІ ПОКАЗНИКИ КОНКУРЕНТНИХ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ УКРАЇНИ У 2023-2024 РОКАХ

Показник	2023 рік	2024 рік	Абсолютна зміна
Очікувана вартість конкурентних закупівель, млрд грн	616,8	841,0	+224,2
Середня кількість пропозицій на тендер, од.	2,03	2,38	+0,35
Вартість укладених договорів за результатами конкурентних закупівель, млрд грн	–	789,5	–

Примітка. Складено автором на основі джерела [65].

Збільшення середньої кількості пропозицій у 2024 році є позитивною ознакою конкурентного середовища, однак не свідчить про рівномірне посилення конкуренції за всіма закупівлями. У 2025 році, за дослідженням Transparency International Ukraine, середня кількість учасників на лот становила 1,9, а лише 39,15 % конкурентних закупівель отримали дві або більше пропозиції [64]. Це свідчить про збереження ризику недостатньої конкуренції, який може впливати на обґрунтованість цін та ефективність використання бюджетних коштів.

Окремої уваги потребує моніторинг закупівель Держаудитслужбою. За даними її звіту за 2025 рік, було проведено 10 828 моніторингів, із яких 2 913, або 26,9 %, ініційовано на підставі автоматичних індикаторів ризику [64]. Цей показник характеризує застосування ризик-орієнтованого підходу, але водночас вказує на можливість його подальшого посилення (Додаток Б).

Таким чином, оцінювання прозорості закупівель доцільно здійснювати не лише за обсягом оприлюднених даних або кількістю проведених процедур, а й за рівнем конкуренції, часткою закупівель з обмеженою кількістю пропозицій,

наявністю автоматичних індикаторів ризику та результатами контрольних заходів. Комплексне використання зазначених критеріїв дає змогу виявляти потенційно проблемні операції та визначати напрями вдосконалення закупівельного процесу.

Водночас в умовах воєнного часу зберігається необхідність посилення контролю за закупівлями, що здійснюються за спрощеними процедурами або характеризуються обмеженою конкуренцією. Недостатня кількість учасників, відхилення від конкурентних механізмів та неповна доступність інформації можуть створювати передумови для завищення вартості товарів і послуг, неефективного використання бюджетних ресурсів та виникнення бюджетних порушень. При цьому виявлення таких ризиків не є підтвердженням факту порушення, а потребує подальшого документального дослідження та оцінювання в межах контрольних заходів.

Отже, проведене оцінювання засвідчує, що забезпечення прозорості використання бюджетних коштів у сфері воєнної економіки потребує комплексного підходу, який поєднує відкритість бюджетної інформації, належне документальне підтвердження операцій, підтримання конкурентного середовища та посилення ризик-орієнтованого державного фінансового контролю. Визначені ризики свідчать про доцільність удосконалення методичного забезпечення аудиту, розвитку автоматизованих інструментів виявлення потенційно проблемних операцій і підвищення результативності контрольних заходів. Реалізація зазначених напрямів сприятиме мінімізації бюджетних втрат, зміцненню фінансової дисципліни та підвищенню прозорості й ефективності використання публічних коштів в умовах воєнного часу.

РОЗДІЛ 3
НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЗОРОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

3.1. Удосконалення методичного забезпечення аудиту та державного фінансового контролю використання бюджетних коштів на основі ризик-орієнтованого підходу

В умовах воєнної економіки удосконалення методичного забезпечення аудиту та державного фінансового контролю використання бюджетних коштів набуває особливої актуальності. Зростання обсягів видатків на оборону, відновлення інфраструктури, соціальну підтримку населення та забезпечення функціонування бюджетних установ супроводжується підвищенням вимог до прозорості, підзвітності й результативності управління публічними фінансами. Контрольні процедури мають бути спрямовані не лише на встановлення фактів порушень після здійснення операцій, а й на своєчасне виявлення ризиків та попередження їх реалізації.

Одним із перспективних напрямів удосконалення є системне застосування ризик-орієнтованого підходу. Його сутність полягає у визначенні ділянок бюджетного процесу, де ймовірність виникнення порушень або їх потенційний вплив є найбільшими, та концентрації контрольних ресурсів саме на таких ділянках. Це дає змогу підвищити адресність контрольних заходів, скоротити витрати часу на перевірку операцій із низьким рівнем ризику й посилити превентивну функцію аудиту. Методологічною основою є принципи внутрішнього контролю [31], організації внутрішнього аудиту [8], стандарти внутрішнього аудиту [34], а також дослідження ризик-орієнтованого аудиту й державного фінансового контролю в умовах воєнного стану [21; 45].

Ризик-орієнтоване планувння доцільно здійснювати за такими етапами: визначення об’єкта та цілей контрольного заходу; ідентифікація ризиків; оцінювання їх імовірності та можливих наслідків; ранжування; визначення

процедур реагування; документування результатів; моніторинг виконання рекомендацій. Це забезпечує логічний зв'язок між виявленими ризиками, обсягом аудиторських процедур і висновками контрольного заходу. Систематизовану матрицю типових ризиків використання бюджетних коштів та відповідних інструментів їх перевірки наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

ОСНОВНІ ГРУПИ РИЗИКІВ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ ТА ВІДПОВІДНІ КОНТРОЛЬНІ ПРОЦЕДУРИ

Група ризику	Типові прояви	Контрольні процедури
Фінансово-бюджетні	Невідповідність видатків бюджетним призначенням; помилки планування; необґрунтовані витрати.	Перевірка кошторисів, паспортів бюджетних програм, платежів та відповідності видатків призначенням.
Закупівельні	Обмеження конкуренції; завищення очікуваної вартості; повторюваність постачальників; часті зміни договорів.	Аналіз тендерної документації, цінових пропозицій, договорів, додаткових угод і фактичного виконання.
Документальні	Неповнота первинних документів; розбіжності між даними обліку і фактичними операціями.	Звірка первинних документів, обов'язкових реквізитів, реєстрів, підтвердження поставки чи виконання робіт.
Організаційні	Недостатній розподіл повноважень; слабкий внутрішній контроль; конфлікт інтересів.	Оцінювання контрольного середовища, розподілу посадових обов'язків і процедур погодження операцій.
Результативності	Недосягнення цілей бюджетної програми; невідповідність обсягу витрат отриманим результатам.	Аналіз результативних показників, фактичних досягнень, строків виконання та ефективності витрат.
Інформаційні	Неповнота або несвоєчасність даних; розбіжності між різними обліковими й звітними системами.	Зіставлення казначейських, закупівельних, бухгалтерських даних і відомостей відкритих реєстрів.

Примітка. Складено автором на основі джерел [4; 8; 17; 31; 34; 45].

Виокремлені в таблиці 3.1 групи ризиків охоплюють весь цикл управління бюджетними коштами – від планування видатків і проведення закупівель до оцінювання досягнутих результатів. Ключовою особливістю запропонованого

підходу є поєднання традиційної документальної звірки із сучасними методами аналізу даних, зокрема зіставленням відомостей казначейських, закупівельних і бухгалтерських систем. Практичне застосування такої матриці під час планування аудитів та інспектувань дає змогу суб'єктам контролю своєчасно виявляти зони підвищеної вразливості, запобігати фінансовим порушенням на ранніх стадіях та раціонально розподіляти аудиторські ресурси.

Для практичного застосування виокремлені ризики доцільно оцінювати за двома ключовими параметрами: імовірністю виникнення та масштабом потенційного впливу. Кожному параметру пропонується присвоювати значення від 1 до 5 балів, а інтегральний показник визначати за формулою:

$$R = P \times I, \qquad (3.1)$$

R – інтегральний рівень ризику;

P – імовірність виникнення ризику (від 1 до 5 балів);

I – масштаб потенційного впливу або фінансових наслідків від 1 до 5 балів. Наведена шкала є авторською методичною пропозицією, адаптованою до завдань державного фінансового контролю, і наведена в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

ШКАЛА ОЦІНЮВАННЯ РІВНЯ РИЗИКІВ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ ТА ВИБОРУ КОНТРОЛЬНОГО РЕАГУВАННЯ

Інтегральний бал (R)	**Категорія ризику**	**Рекомендоване контрольне реагування**
1–4	Низький	Стандартні контрольні процедури та вибіркова перевірка операцій.
5–9	Помірний	Розширення обсягу вибірки, запит додаткового документального підтвердження.
10–15	Високий	Поглиблені аудиторські процедури, аналіз причин виникнення, збільшення тестування.
16–25	Критичний	Пріоритетна комплексна перевірка та невідкладне оперативне реагування.

Примітка. Розроблено автором.

Застосування наведеної в таблиці 3.2 шкали дозволяє формалізувати процес відбору об'єктів контролю та обґрунтовано розподіляти трудові ресурси аудиторів. Зокрема, операції з критичним і високим рівнем ризику (10-25 балів)

підлягають першочерговому включенню до плану контрольних заходів із проведенням поглибленої перевірки, тоді як ділянки з низьким ризиком (1-4 бали) можуть охоплюватися дистанційним моніторингом.

Водночас практичне впровадження цієї шкали потребує адаптації до специфіки бюджетної програми, обсягу фінансування, характеру операцій та доступності інформації. У сфері закупівель доцільно враховувати відхилення очікуваної вартості від ринкових орієнтирів, кількість конкурентних пропозицій, повторюваність переможців, частоту внесення змін до договорів, відповідність платежів фактичному виконанню та розбіжності між інформаційними системами. Окрема ознака ризику не доводить порушення, проте може бути підставою для поглибленого аналізу.

Крім того, методичне забезпечення має передбачати стандартизацію документування. Доцільно формувати реєстр ризиків, матрицю оцінювання, програму аудиту, листи тестування контролів, відомості вибірки, таблиці відхилень, реєстр рекомендацій та форму моніторингу. У робочих документах потрібно зазначати критерій оцінювання, джерело доказу, встановлений факт, фінансовий або управлінський наслідок і висновок аудитора. Така структура підвищує відтворюваність процедур та забезпечує доказову основу висновків.

Важливим напрямом є інтеграція цифрових інструментів в аналітичну роботу аудитора. Використання бухгалтерських, казначейських, закупівельних даних і відкритих інформаційних ресурсів дає змогу автоматизувати пошук нетипових операцій, дублювання платежів, концентрації закупівель у певних постачальників та відхилень від стандартних моделей. Цифровізація аудиту, автоматизація внутрішнього аудиту й застосування штучного інтелекту можуть посилити ризик-орієнтовану практику за умови перевірки достовірності даних, захисту інформації та збереження професійного судження [50; 52; 55].

Проте, навіть найдосконаліші ризик-орієнтовані методики та цифрові інструменти не здатні замінити фахове судження аудитора. Відтак результативність контрольних заходів безпосередньо залежить від кадрового

потенціалу професії та інституційної спроможності аудиторського ринку, ключові характеристики яких охоплюють такі аспекти:

- *кадровий потенціал аудиторської професії*. Кадровий потенціал аудиторської професії характеризується віковою нерівномірністю. За даними ОСНАД [14], станом на 30 червня 2024 року середній вік аудиторів в Україні становив близько 51 року. Найбільшу частку становили особи віком 40–50 років – 32,3%, а частка аудиторів до 30 років складала лише 1,3%. Водночас середній вік осіб, які підтвердили кваліфікаційну придатність і внесли відомості до Реєстру аудиторів, становив 35 років. Це свідчить про необхідність активнішого залучення молодих фахівців та розвитку професійного наставництва;
- *вартість професійної підготовки аудиторів*. Професійна підготовка аудиторів потребує фінансових ресурсів, зокрема для навчання, підготовки до кваліфікаційного іспиту та безперервного професійного розвитку. Як приклад відкритої вартості навчання, освітній провайдер Status-Освіта [25] пропонує курси підготовки до кваліфікаційного іспиту аудитора за ціною від 9 000 до 17 000 грн залежно від обраного пакета. Ця сума відображає вартість конкретної навчальної пропозиції, а не загальні витрати аудиторської фірми на формування фахівця;
- *концентрація ринку аудиторських послуг*. Дані ОСНАД свідчать про скорочення кількості суб'єктів аудиторської діяльності: з 835 у періоді 01.07.2022–30.06.2023 до 807 у періоді 01.07.2023–30.06.2024, тоді як кількість аудиторів зросла з 2 711 до 2 747 осіб [14]. Обсяг аудиторських послуг за цей час зменшився з 3,2 млрд грн до 2,8 млрд грн. Зазначена динаміка відображає структурні зміни ринку та може посилювати конкурентні виклики для малих аудиторських фірм. Водночас сама по собі кількість суб'єктів не є достатньою підставою для висновку про рівень концентрації доходів;
- *удосконалення доступу до аудиторського ринку.* Удосконалення регулювання аудиторської діяльності доцільно спрямовувати на забезпечення пропорційності вимог до суб'єктів аудиту, підтримку професійного розвитку та створення конкурентних умов для малих і середніх аудиторських фірм [27].

Разом з тим, спрощення доступу до ринку має супроводжуватися дотриманням вимог незалежності, професійної компетентності та контролю якості. Такий підхід сприятиме розвитку аудиторського середовища без послаблення гарантій достовірності фінансової звітності.

Поряд із розвитком професійного середовища важливим є узгодження функцій внутрішнього аудиту, внутрішнього контролю та державного фінансового контролю. Внутрішній контроль забезпечує щоденне управління ризиками на рівні розпорядника бюджетних коштів; внутрішній аудит незалежно оцінює ефективність системи управління та контролю; органи державного фінансового контролю здійснюють перевірку дотримання законодавства й результативності використання публічних ресурсів [8; 31; 45]. Координація цих функцій зменшує дублювання контрольних дій.

Результативність методичних змін доцільно оцінювати за системою показників: частка контрольних заходів щодо об’єктів високого та критичного ризику; обсяг перевірених операцій; кількість і сума виявлених порушень; частка виконаних рекомендацій; сума відшкодованих або поновлених ресурсів; частота повторних порушень; співвідношення витрачених контрольних ресурсів і досягнутих результатів. Показники необхідно інтерпретувати комплексно, оскільки збільшення суми виявлених порушень може бути наслідком підвищення якості виявлення.

Моніторинг виконання рекомендацій має бути невід’ємною частиною контрольного циклу. Рекомендації формулюються конкретно, адресно, із визначенням строку та спрямуванням на усунення першопричини порушення. У реєстрі моніторингу доцільно зазначати відповідального виконавця, строк, підтвердні документи, статус реалізації та очікуваний ефект. Повторне виникнення аналогічного порушення має бути підставою для перегляду оцінки ризику.

Отже, удосконалення методичного забезпечення аудиту та державного фінансового контролю використання бюджетних коштів на основі ризик-орієнтованого підходу передбачає поєднання системної ідентифікації й

оцінювання ризиків, диференціації контрольних процедур, стандартизації робочих документів, цифрової аналітики, розвитку професійних компетентностей і моніторингу рекомендацій. Запропонована авторська модкль ризиків та шкала оцінювання можуть бути адаптовані до специфіки бюджетних програм і контрольних органів. Реалізація цих напрямів сприятиме підвищенню адресності контролю, своєчасному виявленню потенційних порушень і посиленню прозорості використання бюджетних коштів у сфері воєнної економіки.

3.2. Розвиток цифрових інструментів моніторингу, обліку та контролю як механізм підвищення прозорості використання бюджетних коштів в умовах воєнної економіки

В умовах воєнної економіки цифровізація обліку, аудиту та державного фінансового контролю використання бюджетних коштів набуває особливого значення. Зростання потреб у фінансуванні оборони, відновленні інфраструктури, соціальному захисті населення та забезпеченні функціонування бюджетних установ зумовлює підвищення вимог до оперативності оброблення фінансової інформації, достовірності облікових даних і прозорості бюджетних операцій. Традиційні контрольні процедури, що переважно ґрунтуються на перевірці вже здійснених операцій, доцільно доповнювати сучасними цифровими інструментами моніторингу, аналітичного опрацювання даних та електронного інформаційного обміну.

Цифрові технології створюють передумови для системного спостереження за рухом бюджетних коштів упродовж бюджетного циклу: від планування видатків і взяття зобов’язань до здійснення платежів, бухгалтерського відображення та оцінювання результатів. Їх застосування сприяє оперативному отриманню інформації, зіставленню даних різних систем, формуванню аналітичних звітів і виявленню потенційних відхилень. Разом з тим, цифровізація сама по собі не гарантує законності чи ефективності видатків.

Результативність цифрових інструментів залежить від якості первинних даних, належної організації внутрішнього контролю, нормативного забезпечення, захисту інформації та професійного судження аудитора [22; 23; 50; 51; 63; 52].

У сучасній практиці в Україні функціонують цифрові ресурси, які забезпечують доступ до інформації про бюджетні процеси та використання публічних коштів. До них належать державний вебпортал бюджету для громадян «Open Budget» [7], Єдиний вебпортал використання публічних коштів [10] та електронна система публічних закупівель Prozorro [65]. Їх функціональне призначення відрізняється, проте у сукупності вони створюють інформаційне середовище для громадського моніторингу, аналітичного оцінювання та контрольного супроводження бюджетних операцій.

Портал «Open Budget» призначений для представлення бюджетної інформації у доступній формі [7]. На ньому відображаються дані про державний і місцеві бюджети, а також планові та фактичні показники використання бюджетних коштів. Інформація порталу може слугувати додатковим аналітичним джерелом для зіставлення бюджетних параметрів, дослідження структури видатків і визначення напрямів подальшого контрольного аналізу.

Єдиний вебпортал використання публічних коштів забезпечує доступ до відкритих даних щодо платіжних трансакцій, договорів, звітів та документів, пов’язаних із використанням публічних коштів. Для аудитора й контролюючого органу ці дані можуть бути основою для зіставлення інформації про платежі та договори, аналізу операцій розпорядників і визначення ділянок, що потребують додаткової перевірки [10].

Електронна система Prozorro забезпечує цифрове супроводження закупівельних процедур і відкритість інформації про їх перебіг. Її дані дають змогу досліджувати умови закупівель, предмет закупівлі, учасників, результати процедур і договірні відносини. У контрольній діяльності така інформація використовується для аналізу обґрунтованості закупівельних рішень, зіставлення вартості та виявлення потенційних ознак порушень. Проте наявність відомостей в електронній системі не замінює перевірки фактичного виконання

договору, якості поставлених товарів або відповідності платежів реальному результату [40; 64; 65].

Окремим підтвердженням практичної значущості цифрової закупівельної системи є статистика конкурентних закупівель. За інформацією Prozorro, їх очікувана вартість зросла з 616,8 млрд грн у 2023 році до 841 млрд грн у 2024 році; кількість пропозицій на торги збільшилася в середньому з 2,03 до 2,38 [61]. Ці дані характеризують масштаби функціонування системи та динаміку конкурентної участі, однак не є самостійним доказом підвищення якості контролю або повного усунення порушень.

Разом з тим, використання декількох інформаційних ресурсів не означає автоматичної узгодженості даних між ними. Відомості можуть відрізнятися за структурою, періодами відображення, деталізацією та форматом. Це ускладнює комплексне відстеження бюджетної операції від планування до здійснення платежу, бухгалтерського відображення та підтвердження фактичного результату. Тому перспективним напрямом є вдосконалення інформаційної взаємодії між системами бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів, казначейського обслуговування, публічних закупівель і державного фінансового контролю.

На рівні розпорядників бюджетних коштів цифровізація облікових процесів має передбачати автоматизацію реєстрації господарських операцій, формування первинних документів, ведення облікових регістрів і складання звітності. Доцільно забезпечити стандартизовані ідентифікаційні реквізити бюджетних операцій, узгоджені довідники та належне документування фінансових рішень. Це може зменшити повторне введення інформації, технічні помилки та розбіжності між обліковими регістрами і звітними даними.

Авторською пропозицією є запровадження принципу наскрізної цифрової простежуваності бюджетної операції. Його сутність полягає у забезпеченні можливості відтворення інформаційного ланцюга щодо використання коштів: від бюджетного призначення та відповідного рішення до договору, первинних документів, платіжної інформації, бухгалтерського запису й підтвердженого

результату. Для реалізації підходу операція має містити реквізити, які дають змогу зіставити її з бюджетною програмою, договором, документами щодо закупівлі та фактичним платежем.

На практиці впровадження цієї пропозиції передбачає стандартизацію ідентифікаційних реквізитів, електронне зберігання первинних документів, узгодження інформації про договори, платежі та бухгалтерські записи, ведення електронного журналу контрольних дій і визначення відповідальних осіб за внесення та перевірку даних. Доступ до інформації має надаватися відповідно до повноважень користувачів, а зміни даних – документуватися із зазначенням підстав.

Підвищення результативності державного фінансового контролю також пов’язане з використанням автоматизованого аналізу даних. Цифрові аналітичні процедури дають змогу опрацьовувати значні масиви фінансової інформації, зіставляти операції за визначеними параметрами, виявляти нетипові відхилення та формувати вибірки для поглибленого контрольного дослідження. Відповідні підходи розглядаються в джерелах [22; 23; 50; 51; 52; 63], які присвячені цифровому аудиту, автоматизації внутрішнього аудиту, трансформації обліку та застосуванню штучного інтелекту.

Для моніторингу бюджетних коштів доцільно застосовувати такі аналітичні процедури: 1) виявлення можливого дублювання платежів за повторюваними реквізитами; 2) зіставлення сум і строків платежів з умовами договорів; 3) пошук розбіжностей між бухгалтерськими, казначейськими та закупівельними даними; 4) аналіз закупівель за параметрами конкуренції, повторюваності постачальників і змін договорів; 5) зіставлення фактичних видатків із плановими показниками бюджетних програм; 6) електронне відстеження строків виконання аудиторських рекомендацій.

Зазначені процедури не слід трактувати як автоматичне встановлення фінансового порушення. Вони формують аналітичні сигнали, які потребують перевірки первинних документів, додаткового дослідження та професійного оцінювання. Такий підхід логічно доповнює ризик-орієнтовану методику,

розглянуту в підрозділі 3.1, зосереджуючись на технологічному забезпеченні оперативного отримання та опрацювання контрольної інформації.

У сфері публічних закупівель доцільно системніше використовувати результати автоматизованого моніторингу закупівель під час планування аудиторських заходів. Дані про закупівлі з потенційними ризиками можуть бути включені до аналітичних вибірок, зіставлені з казначейськими та бухгалтерськими даними й використані для визначення напрямів поглибленого дослідження. Це сприятиме підвищенню адресності контрольних процедур і раціональнішому використанню ресурсів органів державного фінансового контролю.

Перспективним напрямом є застосування інструментів штучного інтелекту та інтелектуального аналізу даних для класифікації документів, пошуку аномальних операцій, аналізу тексту договорів і формування попередніх аналітичних висновків. Проте такі технології доцільно розглядати як допоміжні засоби, а не як заміну аудитора. Результат алгоритмічного опрацювання залежить від повноти й точності вхідних даних та параметрів моделі, тому контрольні рішення мають прийматися фахівцями на основі перевірених доказів. Необхідно документувати джерела даних, критерії відбору, логіку процедури та результати подальшої перевірки [22; 50; 52].

Важливою передумовою цифрової трансформації є забезпечення інформаційної безпеки. В умовах воєнного стану фінансова інформація може містити дані, розголошення яких створює ризики для безпеки установ, обороноздатності або захисту персональних даних. Тому відкритість бюджетної інформації має поєднуватися з дотриманням законодавчих обмежень доступу. До організаційних заходів доцільно віднести розмежування прав користувачів, багатофакторну автентифікацію, резервне копіювання, журналювання дій, захист електронних документів і регулярне оцінювання інформаційних ризиків.

Для узагальнення основних напрямів цифрового розвитку обліку, моніторингу та державного фінансового контролю систематизовано відповідні заходи, їх практичне призначення й очікувані результати (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ЦИФРОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ ОБЛІКУ, МОНІТОРИНГУ ТА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Напрям удосконалення	Практичний зміст заходу	Очікуваний результат
Автоматизація бухгалтерського обліку	Електронне формування первинних документів, облікових регістрів і звітності.	Зменшення ручного введення даних і ризику технічних помилок.
Інформаційна взаємодія систем	Узгодження даних бухгалтерського обліку, казначейського обслуговування та закупівель.	Підвищення зіставності інформації про бюджетні операції.
Наскрізна цифрова простежуваність	Формування інформаційного ланцюга бюджетної операції від бюджетного рішення до підтвердження результату.	Можливість відтворення руху коштів і документального підтвердження операції.
Автоматизований аналіз даних	Виявлення можливого дублювання платежів, розбіжностей і нетипових операцій.	Оперативне формування аналітичних сигналів для контрольного дослідження.
Цифровий моніторинг закупівель	Використання даних Prozorro та автоматичних індикаторів ризику.	Підвищення адресності контрольних заходів щодо закупівель.
Електронне документування аудиту	Ведення електронних робочих документів і реєстрів рекомендацій.	Підвищення відтворюваності контрольних процедур і доказовості висновків.
Інтелектуальні аналітичні інструменти	Автоматизований пошук аномалій і попереднє опрацювання документів із перевіркою результатів аудитором.	Розширення аналітичних можливостей фахівця.
Захист інформації	Розмежування доступу, резервне копіювання та журналювання дій користувачів.	Забезпечення цілісності, конфіденційності й доступності даних.

Примітка. Складено автором на основі джерел [7; 10; 22; 23; 29; 40; 50; 51; 52; 63; 64; 65] та власних пропозицій.

Наведена систематизація свідчить, що цифрові інструменти мають охоплювати не лише оприлюднення бюджетної інформації, а й внутрішні облікові процедури, формування контрольних доказів, аналітичне опрацювання операцій та моніторинг виконання рекомендацій. Комплексне застосування цих засобів створює передумови для узгодженішої системи управління бюджетними

коштами, у якій контроль здійснюється на основі структурованих і достовірних даних.

Практичне впровадження цифрових інструментів доцільно здійснювати поетапно: від аудиту наявних інформаційних систем і стандартизації облікових реквізитів до запуску автоматизованого зіставлення даних та регулярного контролю кібербезпеки. Оцінювати результативність такої трансформації варто за системою практичних індикаторів: часткою електронних операцій із наскрізною простежуваністю, швидкістю оброблення даних, відсотком підтверджених аналітичних сигналів, своєчасністю виконання аудиторських рекомендацій та зниженням частоти повторних порушень.

Отже, розвиток цифрових інструментів моніторингу, обліку та контролю є важливим напрямом підвищення прозорості використання бюджетних коштів в умовах воєнної економіки. Застосування відкритих інформаційних ресурсів, автоматизованого обліку, цифрового документування аудиту та аналітичного опрацювання даних створює передумови для підвищення оперативності й доказовості контрольних процедур. Запропонований автором підхід до наскрізної цифрової простежуваності бюджетних операцій, стандартизації інформаційного обміну та комплексного оцінювання результативності цифровізації спрямований на посилення взаємозв’язку обліку, аудиту й державного фінансового контролю. Його реалізація може сприяти своєчасному виявленню потенційних відхилень, підвищенню підзвітності розпорядників бюджетних коштів і більш обґрунтованому використанню публічних фінансових ресурсів за умови дотримання законодавства та вимог інформаційної безпеки.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження узагальнено теоретичні положення та розроблено практичні рекомендації щодо вдосконалення обліку, аудиту й державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів в умовах воєнної економіки, спрямовані на підвищення їх прозорості, законності, ефективності та результативності. На основі проведених досліджень сформульовано такі висновки:

1. У результаті дослідження економічної сутності бюджетних коштів встановлено, що вони є важливим фінансовим ресурсом забезпечення функцій держави та органів місцевого самоврядування. В умовах воєнного стану особливого значення набувають їх цільове спрямування, законність, ефективність використання та прозорість бюджетних операцій. Запропоновано трактувати поняття «бюджетні кошти» як фінансові ресурси державного та місцевого бюджетів, сформовані відповідно до законодавства та призначені для фінансування суспільно значущих потреб на засадах цільового, законного й ефективного використання.

2. Обґрунтовано, що забезпечення прозорості використання бюджетних коштів в умовах воєнного стану передбачає поєднання відкритості бюджетної інформації, належної підзвітності розпорядників та узгодженого функціонування бухгалтерського обліку, аудиту й державного фінансового контролю. Практичне застосування цих механізмів сприяє простежуваності бюджетних операцій, своєчасному виявленню порушень і мінімізації ризиків неефективного використання публічних ресурсів з урахуванням установлених законодавством обмежень доступу до інформації.

3. Досліджено організаційно-методичні основи обліку, аудиту та державного фінансового контролю використання бюджетних коштів. Встановлено, що ефективність управління бюджетними ресурсами забезпечується взаємопов’язаним функціонуванням бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та державного фінансового контролю. Обґрунтовано, що належне документування бюджетних операцій,

систематичний моніторинг видатків, оцінювання фінансових ризиків і застосування контрольних процедур сприяють дотриманню бюджетної дисципліни, своєчасному виявленню порушень та підвищенню результативності використання бюджетних коштів. Практичне значення зазначених механізмів полягає у вдосконаленні управлінських рішень, забезпеченні прозорості фінансових операцій і мінімізації ризиків неефективного використання публічних ресурсів.

4. За результатами аналізу організації обліку та звітності щодо використання бюджетних коштів в умовах воєнного стану встановлено, що у 2023-2025 роках доходи Державного бюджету України зросли на 43,5% – з 2 672,0 до 3 834,2 млрд грн, тоді як видатки збільшилися на 36,4 % – з 4 014,4 до 5 473,6 млрд грн. Рівень покриття видатків доходами становив 66,56-71,31 %, що підтверджує збереження значного бюджетного дефіциту та підвищує вимоги до достовірності облікової інформації. Практично обґрунтовано доцільність систематичного зіставлення бюджетних асигнувань, зареєстрованих зобов’язань, касових видатків і даних фінансової та бюджетної звітності, що сприятиме своєчасному виявленню розбіжностей, посиленню контролю за цільовим використанням ресурсів і підвищенню прозорості бюджетних операцій.

5. За результатами аналітичної оцінки діяльності Державної аудиторської служби України та Рахункової палати встановлено, що їх функціональна взаємодоповнюваність забезпечує комплексний контроль за законністю, цільовим спрямуванням та ефективністю використання бюджетних коштів. У 2023-2025 роках діяльність зазначених органів характеризувалася значними обсягами охоплених контролем публічних ресурсів і виявлених порушень та недоліків. Водночас результати Рахункової палати за 2025 рік засвідчили прийняття до виконання 98,3 % рекомендацій і досягнення фінансової вигоди в обсязі 51,5 млрд грн. Практично обґрунтовано доцільність посилення ризик-орієнтованого контролю, систематичного моніторингу усунення виявлених

порушень, оцінювання фінансового та управлінського ефекту контрольних заходів і підвищення узгодженості облікової, звітної та контрольної інформації.

6. Оцінювання прозорості використання бюджетних коштів засвідчило, що індекс бюджетної прозорості України за Open Budget Survey у 2025 році становив 65 балів проти 38 балів у 2023 році, тоді як рівень громадської участі досяг 41 бала, а бюджетного нагляду – 85 балів. На порталі Spending оприлюднено понад 112,6 млн документів, зокрема 28,02 млн договорів і 73,32 млн актів. У 2024 році очікувана вартість конкурентних закупівель через Prozorro зросла до 841 млрд грн проти 616,8 млрд грн у 2023 році, а середня кількість пропозицій на тендер – з 2,03 до 2,38. Водночас у 2025 році середня кількість учасників на лот становила 1,9, а 39,15 % конкурентних закупівель отримали щонайменше дві пропозиції; 2 913 із 10 828 моніторингів Держаудитслужби (26,9 %) були ініційовані за автоматичними індикаторами ризику. Практичне значення результатів полягає в обґрунтуванні доцільності застосування комплексного ризик-орієнтованого моніторингу закупівель із використанням показників конкуренції, обґрунтованості очікуваної вартості та повноти оприлюднення документів для своєчасного виявлення потенційних порушень і запобігання неефективному використанню бюджетних коштів

7. Обґрунтовано напрями вдосконалення методичного забезпечення аудиту та державного фінансового контролю використання бюджетних коштів на основі ризик-орієнтованого підходу. Запропоновано авторську модель систематизації ризиків бюджетних операцій та шкалу їх оцінювання за критеріями ймовірності виникнення і потенційного впливу, що дає змогу визначати пріоритетність контрольних заходів. Практичне значення розроблених рекомендацій полягає у підвищенні обґрунтованості планування контрольних заходів, своєчасному виявленні потенційних порушень, мінімізації бюджетних ризиків та забезпеченні прозорості, законності й ефективності використання бюджетних коштів в умовах воєнної економіки.

8. Визначено практичні напрями цифровізації обліку, моніторингу та державного фінансового контролю бюджетних коштів, зокрема запровадження

автоматизованого зіставлення даних про бюджетні асигнування, платежі та фактичне виконання бюджетних програм; інтеграцію інформаційних систем розпорядників коштів, органів Казначейства та контролюючих органів; використання аналітичних інструментів для виявлення нетипових операцій, ризиків нецільового використання коштів і можливих порушень. Реалізація зазначених заходів сприятиме підвищенню оперативності контрольних процедур, забезпеченню простежуваності бюджетних операцій, достовірності фінансової інформації та прозорості використання бюджетних ресурсів в умовах воєнної економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналітичні доповіді та огляди стану публічних фінансів України в умовах воєнного стану / Національний інститут стратегічних досліджень. URL: niss.gov.ua (дата звернення: 07.10.2026)

2. Барвінський А. Обліково-аналітичне забезпечення прозорості публічних фінансів як чинник сталого відновлення України в умовах війни. *Цілі сталого розвитку: проблеми і можливості досягнення в Україні та світі:* матеріали X Всеукр. наук.-практ. конф. здобувачів вищої освіти та молод. Вчених (м. Київ, 23 жовт. 2026 р.). Київ: Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля, 2026.

3. Бардаш С. В., Свірко С. В. Ефективність державного фінансового контролю: підходи до оцінювання та умови підвищення. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2024. № 2(58). С. 3-11. DOI: https://doi.org/10.26642/pbo-2024-2(58)-3-11

4. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. Дата оновлення: 01.01.2026. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17

5. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник. Київ : Прецедент ; Моя книга, 2006. 448 с.

6. Гнидюк І. В., Складанюк М. С. Проблеми та перспективи розвитку фінансів публічного сектору в умовах євроінтеграції. *Економіка та суспільство.* 2023. № 49. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-49-25

7. Державний вебпортал бюджету для громадян «Open Budget». Міністерство фінансів України. URL: https://openbudget.gov.ua/

8. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001. Дата оновлення: 20.05.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-п

9. Добрянський О. Аналіз джерел та основних тенденцій публічного фінансування потреб економічної безпеки країни. *Економіка та суспільство.* 2022. № 44. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-20

10. Єдиний веб-портал використання публічних коштів. URL: https://spending.gov.ua/new/

11. Звіт про діяльність Рахункової палати за 2023 рік / Рахункова палата. *Рахункова палата* : офіційний вебсайт. 2024. URL: rp.gov.ua (дата звернення: 12.10.2026).

12. Звіт про діяльність Рахункової палати за 2024 рік / Рахункова палата. *Рахункова палата* : офіційний вебсайт. 2025. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2024/ZVIT_RP_2024.pdf (дата звернення: 12.10.2026)

13. Звіт про діяльність Рахункової палати за 2025 рік / Рахункова палата. *Рахункова палата* : офіційний вебсайт. 2026. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2025/ZVIT_RP_2025.pdf (дата звернення: 12.10.2026)

14. Звіт про стан аудиторської діяльності в Україні за 01.07.2023–30.06.2024 / Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ОСНАД). URL: apob.org.ua (дата звернення: 07.10.2026)

15. Камишанський О. Ю. Особливості методики розслідування розкрадань бюджетних коштів на підприємствах вугільної промисловості : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.09 / Одеський державний університет внутрішніх справ. Одеса, 2018. 281 с.

16. Кириленко О., Жадан О. Підвищення прозорості та обґрунтованості використання бюджетних коштів. *Світ фінансів.* 2021. № 3(68). С. 23-37. URL: https://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1457

17. Максименко І. Я., Башмакова О. В. Сучасні підходи до організації обліку та забезпечення державного фінансового контролю в бюджетних установах. *Інвестиції: практика та досвід*. 2025. № 23. С. 195-200. DOI: https://doi.org/10.32702/2306-6814.2025.23.195

18. Малиняк Б. Бюджетні видатки: еволюція вчення про зміст та теоретико-прагматичне обґрунтування сутності. *Світ фінансів.* № 4(81). С. 36–49. URL: https://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1744

19. Матеріали розгляду звітів Рахункової палати за 2024–2025 роки / Комітет Верховної Ради України з питань бюджету. *Комітет Верховної Ради*

України з питань бюджету : офіційний вебпортал. URL: https://budget.rada.gov.ua (дата звернення: 12.10.2026)

20. Меденцев А. М., Навроцький В. О. Проблеми визначення предмета розкрадання у сфері використання безготівкових бюджетних коштів. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка*. 2011. Вип. 2. С. 120-129.

21. Панасюк В. М., Бобрівець В. В. Ризик-орієнтований підхід до аудиту благодійних фондів в умовах воєнного стану. *Український журнал прикладної економіки та техніки*. 2025. № 4. С. 289-292. URL: https://doi.org/10.36887/2415-8453-2025-4-57

22. Панасюк В. М., Бутнарь А. В. Цифровий аудит на основі штучного інтелекту в системі фінансової безпеки бізнесу. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2026. Вип. 60. С. 57-63. URL: https://doi.org/10.32782/2413-9971/2026-60-8

23. Панасюк В. М., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Цифрова трансформація обліку в умовах форс-мажорних обставин. Галицький економічний вісник. 2022. Т. 78-79, № 5-6. С. 51-57. URL: https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2022.05_06.051

24. Перелік автоматичних індикаторів ризиків, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 27.09.2024 р. № 476, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 01.10.2024 р. за № 1475/42820, зі змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2024 р. № 491. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1475-24

25. Підготовка до кваліфікаційного іспиту аудитора / Центр професійного розвитку «Статус Освіта». URL: status-osvita.com (дата звернення: 07.10.2026)

26. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.11.2026. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

27. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. Дата оновлення: 26.12.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text

28. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 01.04.2026. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text

29. Про відкритість використання публічних коштів: Закон України від 11.02.2015 р. № 183-VIII. Дата оновлення: 14.06.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/183-19

30. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. Дата оновлення: 01.01.2026. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10

31. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів : постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 р. № 1062. Дата оновлення: 01.01.2026. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п

32. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. Дата оновлення: 05.06.2026. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14

33. Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938. Дата оновлення: 15.08.2025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12

34. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 06.04.2026 р. № 188. Дата прийняття: 06.04.2026. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0656-26

35. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. Дата оновлення: 24.08.2026. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12

36. Про правовий режим воєнного стану: Закон України від 12.05.2015 р. № 389-VIII. Дата оновлення: 04.03.2026. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19

37. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. Дата оновлення: 01.01.2026. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text

38. Публічний звіт Державної аудиторської служби України про результати діяльності за 2024 рік : офіційний матеріал Кабінету Міністрів України. *Єдиний вебпортал органів виконавчої влади України*. URL: kmu.gov.ua (дата звернення: 10.10.2026).

39. Публічний звіт Державної аудиторської служби України про результати діяльності за 2025 рік : офіційний матеріал Кабінету Міністрів України / Державна аудиторська служба України. *Державна аудиторська служба України : офіційний вебсайт*. 2026. URL: https://dasu.gov.ua (дата звернення: 10.10.2026)

40. Публічні закупівлі 2024. Чим жила і як змінювалася сфера : аналітичний матеріал / Transparency International Ukraine. URL: https://ti-ukraine.org/research/publichni-zakupivli-2024-chym-zhyla-i-yak-zminyuvalasya-sfera/ (дата звернення: 14.10.2026)

41. Результати діяльності та відшкодування ресурсів у 2024 році : офіційний матеріал Кабінету Міністрів України / Державна аудиторська служба України. *Державна аудиторська служба України : офіційний вебсайт*. URL: https://dasu.gov.ua (дата звернення: 10.10.2026).

42. Результати діяльності у 2023 році : офіційний матеріал Кабінету Міністрів України / Державна аудиторська служба України. *Державна аудиторська служба України : офіційний вебсайт*. URL: https://dasu.gov.ua (дата звернення: 10.10.2026)

43. Річна звітність про виконання Державного бюджету України за 2023–2025 роки / Державна казначейська служба України. URL: treasury.gov.ua (дата звернення: 07.10.2026)

44. Роменська К. М. Стратегічні та середньострокові орієнтири формування та спрямування фінансових потоків у бюджетному процесі. *Підприємництво та інновації.* 2022. № 23. С. 120-123. DOI: https://doi.org/10.37320/2415-3583/23.20

45. Скрипник Г., Черненко В. Державний фінансовий контроль України в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2024. № 70. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5397/5339

46. Степанюк Р. Л. Криміналістичне забезпечення розслідування злочинів, вчинених у бюджетній сфері України : монографія / за заг. ред. А. Ф. Волобуєва. Харків : Ніка Нова, 2012. 382 с.

47. Тихонова О. В. Кримінальна відповідальність за порушення законодавства про бюджетну систему України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. Київ, 2009. 20 с.

48. Токарєва К. О. Бюджет і бюджетна система як вихідні поняття бюджетного права. *Форум права*. 2013. № 1. С. 1038-1042.

49. Хмелюк А. В., Гудзь А. Ю. Організація обліку й аналіз використання бюджетних коштів ГУ ДСНС України. *Економічний вісник Дніпровського державного технічного університету*. 2023. № 1(6). С. 126-134. DOI: https://doi.org/10.31319/2709-2879.2023iss1(6).283022pp126-134

50. Цифрові технології в аудиті : е-підручник / за заг. ред. В. М. Панасюк. Тернопіль : ЗУНУ, 2026. 753 с. URL: https://dspace.wunu.edu.ua/items/ba4abd34-fc95-4f81-9406-0b88dcd9d421

51. Черешнюк О. М. Електронний аудит: сучасні виклики та перспективи цифровізації податкового контролю. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*: матеріали XIII Всеукр. наук.-практ. дистанційної конф. (м. Тернопіль, 6 грудня 2024 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2024. 190 с. С. 53-55.

52. Черешнюк О. М. Застосування штучного інтелекту для ризик-орієнтованої практики аудиту. *Матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф.*

«Інноваційні підходи до розвитку технологій та економіки IADTE 2025». Свалява. ЗУНУ. 2025. С. 382-384.

53. Черешнюк О. М., Саченко С. І. Економічна експертиза взаємовідносин підприємства з споживачами. Приазовський економічний вісник. 2017. № 2. С. 159-163

54. Шестерняк М., Барвінський А. Облік та державний аудит у сфері воєнної економіки: забезпечення прозорості бюджетних коштів. *Фінанси та облік в умовах глобальної невизначеності та безпекових ризиків*: збірн. матеріалів II Всеукр. наук.-практ. конф. студ. і молод. вчених (м. Тернопіль, 6 трав. 2026 р.). Ч. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2026. С. 216-218. URL: https://dspace.wunu.edu.ua/items/9ce76f01-1d3f-4bf4-b095-7f5c63bac87a

55. Шестерняк М.М. Автоматизація внутрішнього аудиту: методичні підходи та цифрові інструменти. *Via Economica,* № 13. 2026. С. 499-506. URL: https://doi.org/10.32782/2786-8559/2026-13-64

56. Шестерняк М.М. Контроль і аудит в системі управління. *Сталий розвиток економіки*, Вип. № 4 (55), 2025. С. 188-196. URL: https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-55-26

57. Шестерняк М.М. Роль державного аудиту у забезпеченні прозорості та ефективності використання бюджетних коштів під час війни. *Модерні фінанси: глобальні виклики і національна безпека*: монографія. Т. 2 / за ред. А. І. Крисоватого. Тернопіль : Економічна думка, 2025. С. 284-293. URL: http://monography.wunu.edu.ua/index.php/ed/catalog/view/14/92/409

58. Шестерняк М.М. Цифрова трансформація системи контролю й аудиту: інноваційні технології, ризики та перспективи розвитку. Communication as a Factor of Transparency of Social Interaction: The Era of Digitalization. Monograph. Scientific Editors: Andriy Krysovatyy, Lesia Buiak, Oksana Koval, Marcin Radziłowicz. Ełk, 2026. Publishing House: University of Warmia and Mazury in Olsztyn, Ełk Campus Branch. 482 p., P. 448-459. URL: https://dspace.wunu.edu.ua/items/95870a25-85c6-425e-a66f-a607c7d7d3c0

59. Davydenko N., Sydorenko D. Transparency of budget operations in Ukraine and its implementation in wartime. *Finance of Ukraine.* 2025. № 3. P. 92–110. DOI: https://doi.org/10.33763/finukr2025.03.092

60. Desyatnyuk O., Chereshnyuk O., Sachenko S., Liakhovych H., Brykhanskyi R. Internal audit of the sales system: a fuzzy-multiple approach. *IEEE IDAACS 2025 13th IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems*: Technology and Applications 4-6 September 2025, Gliwice, Poland, Silesian University of Technology. P. 346-351.

61. OECD Economic Surveys: Ukraine 2025. OECD Publishing. URL: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/05/oecd-economic-surveys-ukraine-2025_0bb82ef9/940cee85-en.pdf (дата звернення: 18.10.2026)

62. Open Budget Survey 2025: Ukraine. International Budget Partnership. URL: https://internationalbudget.org/open-budget-survey/country-results/2025/ukraine (дата звернення: 12.11.2026)

63. Panasyuk V. Cloud Technologies and Blockchain in Auditing: A New Stage in the Development of Control Systems. *Finanse i Prawo Finansowe*. 2025. No. S1 (special issue). P. 25-38. URL: https://doi.org/10.18778/2391-6478.S1.2025.02

64. Public Procurement 2025. How the Sector Lived and Changed : analytical report / Transparency International Ukraine. URL: https://ti-ukraine.org/en/research/public-procurement-2025-how-the-sector-lived-and-changed/ (дата звернення: 14.10.2026)

65. The volume of competitive procurement in Ukraine in creased from UAH 616.8 billion in 2023 to UAH 841 billion in 2024. Prozorro. 27.03.2025. URL: https://prozorro.gov.ua/en/news/obsyag-konkurentnyh-zakupivel-v-ukrayini-zris-z-6168-milyarda-u-2023-roci-do-841-milyarda-gryven-u-2024-roci (дата звернення: 14.10.2026)

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

РЕЗУЛЬТАТИ ОЦІНЮВАННЯ БЮДЖЕТНОЇ ПРОЗОРОСТІ УКРАЇНИ ЗА OPEN BUDGET SURVEY 2025

Таблиця 1

Оцінки України за основними напрямами Open Budget Survey 2025

Напрям оцінювання	Оцінка України, балів	Максимальна оцінка, балів
Бюджетна прозорість	65	100
Громадська участь	41	100
Бюджетний нагляд	85	100

Примітка. Складено на основі джерела [62].

Таблиця 2

Динаміка індексу бюджетної прозорості України

Рік оцінювання	Індекс бюджетної прозорості, балів
2015	46
2017	54
2019	63
2021	65
2023	38
2025	65

Примітка. Складено на основі джерела [62].

ДОДАТОК Б

ПЕРЕЛІК АВТОМАТИЧНИХ ІНДИКАТОРІВ РИЗИКІВ У СФЕРІ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ

№ з/п	Індикатор ризику	Пріоритет ризику
1	Замовник відхилив тендерні пропозиції / пропозиції не менше двох учасників під час закупівлі товарів або послуг, крім переможця.	Високий
2	Замовник відхилив тендерні пропозиції / пропозиції не менше двох учасників під час закупівлі робіт, крім переможця.	Високий
3	Замовник відхилив мінімум двох учасників без застосування механізму усунення невідповідностей «24 години».	Високий
4	Безпідставне застосування замовником під час спрощеної закупівлі механізму усунення невідповідностей «24 години».	Середній

Примітка. Складено на основі джерела [24].