

## Розвиток інструментів аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю

*Піхоцький В. Ф.<sup>1</sup>*

Опубліковано	Секція	УДК
30.11.2025	Фінанси	657.6:35.078.1

DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.17800126>

**Анотація.** Стаття присвячена аналізу розвитку інструментів аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю України в умовах модернізації публічного управління, євроінтеграційних реформ та зростання вимог до раціонального використання бюджетних ресурсів. Розкрито теоретичні засади аудиту ефективності відповідно до стандартів INTOSAI та принципів «3Е», які визначають економність, ефективність і результативність як основні критерії оцінювання використання публічних фінансів. Показано, що аудит ефективності формує аналітичну основу для виявлення причин нераціонального витрачання коштів і розроблення дієвих рекомендацій щодо підвищення продуктивності державних інституцій.

У статті проаналізовано стан упровадження аудиту ефективності в Україні, охарактеризовано діяльність Державної аудиторської служби та Рахункової палати, виявлено ключові виклики: низький рівень виконання рекомендацій, недостатня цифровізація аудитів, обмеженість кадрового потенціалу, переважання ревізійної моделі контролю та складність моніторингу великих масивів бюджетних даних. Значну увагу приділено впливу воєнного стану, який посилив ризики неефективного використання коштів і актуалізував потребу в оперативному аудиті ключових програм у режимі реального часу.

Розглянуто нормативні зміни 2020–2025 рр., спрямовані на адаптацію національної системи контролю до вимог ЄС, підвищення незалежності органів аудиту, зміцнення інституційної спроможності та впровадження ризик-орієнтованого підходу. Проаналізовано міжнародний досвід, зокрема практики ЄС і США щодо оцінювання результативності, прозорості та підзвітності. На основі узагальнення результатів окреслено перспективні напрями вдосконалення інструментів аудиту ефективності, зокрема розвиток цифрових платформ, системи управління якістю аудиту, підвищення фаховості аудиторів і розширення аналітичних можливостей фінансового контролю в умовах повоєнної відбудови України.

**Ключові слова:** аудит ефективності; державний фінансовий контроль; принципи 3Е; Рахункова палата; ризик-орієнтований аудит; євроінтеграція.

---

<sup>1</sup> доктор економічних наук, професор  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3721-3830>

## Methodological and Applied Foundations for Structuring the Resilience of Quality of Life

**Abstract.** The article examines the development of performance audit instruments within the system of public financial control in Ukraine amid public administration modernization, EU integration reforms, and increasing demands for the efficient use of budgetary resources. It outlines the theoretical foundations of performance auditing in accordance with INTOSAI standards and the “3E” principles, which define economy, efficiency, and effectiveness as key criteria for assessing the use of public funds. Performance audit is presented as an analytical tool aimed at identifying the causes of inefficient spending and developing actionable recommendations to improve the performance of public institutions.

The article analyzes the current state of performance audit implementation in Ukraine, characterizing the activities of the State Audit Service and the Accounting Chamber. It identifies key challenges, including the low rate of implementation of audit recommendations, insufficient digitalization, limited human capacity, the persistence of a revision-oriented control model, and difficulties in monitoring large volumes of budget data. Attention is given to the impact of martial law, which has intensified risks of inefficient spending and increased the need for real-time auditing of critical public programs.

The study reviews regulatory changes introduced in 2020–2025 aimed at aligning national financial control with EU standards, strengthening the independence of audit institutions, expanding institutional capacity, and implementing a risk-based audit approach. It also analyzes international practices, particularly those of the EU and the United States, regarding result-oriented auditing, transparency, and accountability. Based on the findings, the article outlines key directions for improving performance audit instruments in Ukraine, including the development of digital platforms, the establishment of quality assurance systems, the enhancement of auditor competencies, and the expansion of analytical capabilities within public financial control, especially in the context of post-war reconstruction.

**Keywords:** performance audit; public financial control; 3E principles; Accounting Chamber; risk-based audit; European integration.

### Вступ

Державний фінансовий контроль є системою заходів, спрямованих на забезпечення законності, економності та результативності використання публічних фінансових ресурсів [3]. Аудит ефективності (performance audit) посідає ключове місце серед інструментів державного фінансового контролю як комплексна форма перевірки, що охоплює як виявлення порушень, так і оцінювання ступеня досягнення запланованих цілей, рівня економного використання ресурсів та продуктивності державних витрат [7]. Розвиток інструментів аудиту ефективності у системі державного фінансового контролю є актуальним завданням для України, особливо в умовах масштабних трансформацій, викликаних євроінтеграційними реформами та повномасштабною війною.

Актуальність розвитку інструментів аудиту ефективності в Україні зумовлена низкою стратегічних чинників. Передусім, сучасний етап реформування системи управління державними фінансами відповідає євроінтеграційним зобов'язанням країни та вимогам Європейської Комісії щодо наближення практик зовнішнього й внутрішнього контролю до стандартів ЄС та INTOSAI. Паралельно з цим, повномасштабна війна створила безпрецедентний тиск на бюджетну систему, істотно збільшила обсяги державних видатків та актуалізувала проблему раціонального використання кожної бюджетної гривні в умовах дефіциту ресурсів, високої невизначеності та значних ризиків корупційних і неефективних рішень.

Ключовими сучасними викликами є: слабкий механізм виконання рекомендацій зовнішніх аудиторів, нерозвиненість системи внутрішнього аудиту в більшості міністерств, збереження домінування ревізійно-каральної моделі контролю, недостатня цифровізація аудиторських процедур і складність моніторингу великих потоків даних у режимі реального часу. Європейські партнери неодноразово наголошували на потребі посилення незалежності вищого органу аудиту, впровадження системи управління якістю аудиту, ризик-орієнтованого підходу та розширення інституційної спроможності Державної аудиторської служби.

У поєднанні із завданнями післявоєнної відбудови, орієнтованої на прозоре використання міжнародної допомоги та довгострокове фінансове планування, розвиток аудиту ефективності перетворюється на один із ключових компонентів модернізації публічного управління. Саме тому науковий аналіз його теоретичних засад, практичних інструментів, викликів і перспектив залишається нагально необхідним.

*Метою дослідження є комплексне теоретико-методичне та прикладне обґрунтування розвитку інструментів аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю України в умовах посилення євроінтеграційних вимог, трансформації публічного управління та викликів воєнного часу.*

Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання:

1. Уточнити зміст аудиту ефективності та його відмінності від інших видів державного фінансового контролю.
2. Проаналізувати сучасний стан впровадження аудиту ефективності в Україні та нормативні зміни 2020–2025 рр.
3. Визначити основні проблеми й обмеження розвитку цього інструменту.
4. Оцінити вплив воєнного стану на систему фінансового контролю та ризики неефективного використання ресурсів.
5. Дослідити релевантні міжнародні практики та можливості їх адаптації в Україні.
6. Сформулювати напрями удосконалення інструментів аудиту ефективності.

У цьому дослідженні проаналізовано сутність і функції аудиту ефективності, його місце серед інших видів контролю, сучасний стан впровадження в Україні, а також визначено ключові виклики та перспективи подальшого розвитку.

### **Результат**

Аудит ефективності визначається міжнародними стандартами INTOSAI як об'єктивне і систематичне вивчення програм, діяльності, систем чи процесів з метою оцінки, чи досягнуто поставлених цілей і чи забезпечено економність, ефективність та результативність використання ресурсів [7]. Базою аудиту ефективності є концепція «3Е»: економність, ефективність та результативність [14]. Економність означає мінімізацію витрат ресурсів при отриманні визначених входів; ефективність – оптимальне співвідношення між витратами і обсягом/якістю отриманого продукту; результативність – досягнення запланованих цілей і одержання очікуваних результатів програм чи діяльності. Таким чином, аудит ефективності фокусується на питаннях раціональності управління публічними коштами: чи використовуються ресурси найдешевшим належним способом, чи забезпечено максимальний ефект від їх витрачання, чи виконано задані соціально-економічні результати.

Традиційний фінансовий аудит і контрольно-ревізійні перевірки зосереджуються на відповідності витрат законодавчим вимогам та правильності бухгалтерського обліку. Аудит ефективності формує ширшу аналітичну площину, охоплюючи виявлення причинно-наслідкових зв'язків нераціонального використання бюджетних ресурсів.

Такий підхід дозволяє сформувавши рекомендації щодо вдосконалення бюджетного процесу, оновлення нормативної бази та підвищення результативності управлінських практик [11]. Іншими словами, звичайна перевірка встановлює факт порушення чи нецільового використання коштів, тоді як аудит ефективності оцінює, наскільки добре досягнуто мету діяльності і що слід зробити, щоб підвищити результативність. Такий підхід орієнтований на покращення управління, а не лише на констатацію недоліків.

Аудит ефективності виконує декілька ключових функцій у системі контролю. Зокрема, він забезпечує контроль за обґрунтованістю, правомірністю, цільовим та продуктивним використанням державних фінансових ресурсів, аналізує результативність бюджетних програм і діяльності установ, а також перевіряє ефективність роботи органів влади при реалізації фінансової політики. По суті, це багатоплановий інструмент, що поєднує елементи фінансового контролю і управлінського аналізу. Міжнародні керівні документи INTOSAI, зокрема Лімська декларація, визначають три аспекти аудиту ефективності – аудит економності (належне управління ресурсами), аудит продуктивності (оптимальність процесів і співвідношення ресурсів та результатів) та аудит результативності (ступінь досягнення поставлених цілей) [11].

Система державного фінансового контролю України історично була зорієнтована переважно на інспектування та ревізії, спрямовані на виявлення фінансових порушень і забезпечення законності. Однак у сучасних умовах ця система еволюціонує в бік впровадження аудиторського підходу, що базується на оцінці ефективності управління коштами. Згідно із законодавством, головними суб'єктами фінансового контролю є органи внутрішнього контролю та аудиту (Державна аудиторська служба України – ДАСУ, а також підрозділи внутрішнього аудиту в міністерствах) та зовнішнього контролю (Рахункова палата як вищий орган аудиту бюджету) [12]. Аудит ефективності поки що не домінує в їх діяльності, але набуває все більшого значення.

Державна аудиторська служба, що здійснює внутрішній державний контроль у системі виконавчої влади, останніми роками впроваджує практику так званих державних фінансових аудитів поряд із традиційними ревізіями. Зокрема, у 2021–2023 рр. органами ДАСУ проведено тисячі ревізій і перевірок закупівель, в ході яких охоплено сотні тисяч підконтрольних суб'єктів (підприємств, установ, організацій). Обсяги виявлених порушень залишаються значними: у зазначений період зафіксовано фінансових порушень на сотні мільярдів гривень, зокрема незаконних та нецільових витрат на понад 120 млрд грн [10]. Такі дані демонструють стале поширення випадків неефективного й неправомірного використання бюджетних ресурсів у державному секторі. Ситуація формує потребу у посиленні аудиту ефективності, адже цей інструмент дає змогу не просто фіксувати факти порушень, а системно аналізувати причини марнотратства та формувати практичні пропозиції щодо їх усунення.

Водночас практика засвідчує, що традиційно значна частина ресурсів контролюючих органів витрачалася на реагування пост-фактум, а не на превентивний аналіз ефективності витрат [11]. Наприклад, увага внутрішніх аудиторів у міністерствах досі часто прикута до «нагляду за дотриманням», тоді як Міністерство фінансів вимагає від них більш проактивної ролі – надання керівництву рекомендацій для підвищення ефективності використання ресурсів. Така зміна акцентів відбувається повільно.

Щодо зовнішнього фінансового контролю, Рахункова палата України з 2015 р. має законодавчо визначений мандат на проведення аудитів ефективності використання державного бюджету. На практиці цю функцію реалізовано ще не повною мірою. Парламентський контроль відзначав, що Рахункова палата досі зосереджується переважно на викритті порушень, а не на оцінці ефективності, і що рекомендації аудиторів виконуються об'єктами лише частково. Станом на кінець 2023 року менше двох третин рекомендацій Рахункової палати були виконані або перебували у процесі

реалізації, а значна частина залишилася без реагування [5]. Така динаміка демонструє обмежений вплив аудитів на управлінську практику та формує потребу у зміцненні механізмів follow-up – системному контролі за впровадженням наданих рекомендацій.

У 2020–2025 рр. в Україні реалізовано низку реформ, спрямованих на підвищення інституційної спроможності органів фінансового контролю та наближення їхньої роботи до міжнародних стандартів. Передусім слід відзначити оновлення нормативної бази. Наприкінці 2024 р. ухвалено зміни до Закону «Про Рахункову палату», які наблизили національну правову базу до стандартів ISSAI та розширили мандат Палати [2]. Європейська Комісія відзначила ці кроки, надавши високу оцінку прогресу України у сфері зовнішнього аудиту [16]. Пріоритетними завданнями подальшого розвитку визначено впровадження сучасних методик аудиту, побудованих за міжнародними стандартами, та створення механізмів забезпечення якості аудиторського процесу. Іншими словами, необхідно запровадити внутрішню систему контролю якості роботи аудиторів (оцінювання ефективності та дотримання стандартів у проведених аудитах), що стане запорукою високого професійного рівня і довіри до висновків контролерів.

Впроваджуються і цифрові інструменти аудиту – спеціалізовані IT-системи для відстеження виконання рекомендацій та аналізу даних [6]. Перехід до таких платформ дозволяє аудиторам краще виявляти проблемні зони і тенденції, оптимізувати обробку великих обсягів інформації.

У підходах до планування перевірок спостерігається поступовий перехід на ризик-орієнтований аудит. Такий формат передбачає концентрацію контрольних ресурсів у сферах із найбільшою ймовірністю втрат або проявів неефективності [1]. Неефективність контролю державних закупівель зумовила акцент на посиленні попереднього контролю та впровадженні ризик-орієнтованого моніторингу процедур. Зокрема, ДАСУ виконує роль координаційного органу (AFCOS) із захисту фінансових інтересів ЄС, а до кінця 2025 р. має бути оновлено законодавство для посилення її спроможності у цій сфері [16].

Міжнародний досвід підтверджує важливість орієнтації аудиту на кінцевий результат. Приміром, у США ефективність роботи аудиторів оцінюють не за обсягом виявлених порушень, а за фінансовим ефектом від впроваджених рекомендацій, який там щорічно вимірюється й оприлюднюється. Також практикується публічне розкриття невиконаних рекомендацій, що створює стимул для органів влади усувати виявлені недоліки [4].

Українська система аудиту ефективності наразі перебуває під впливом безпрецедентних викликів. Повномасштабна війна поставила вимогу максимально відповідального використання публічних фінансів, водночас ускладнивши процес контролю. Обсяги бюджетних видатків на безпеку і оборону різко зросли – у 2022 р. Рахункова палата перевірила у кілька разів більші обсяги коштів, ніж у довоєнний період, а результати перевірок засвідчили істотні проблеми з ефективністю їх використання: частка неефективних витрат помітно зросла [5]. Така динаміка демонструє, що швидке освоєння ресурсів у кризових умовах здійснювалося без належного дотримання принципів продуктивності. Для подолання цих проблем контролюючі органи мають застосовувати нові підходи – проводити оперативний аудит ключових програм у реальному часі, тісно взаємодіяти з антикорупційними органами та забезпечувати максимальну прозорість навіть у воєнний час (залучати громадськість та донорів до контролю). Тільки за умови збереження довіри суспільства і міжнародних партнерів фінансовий контроль зможе повною мірою виконати свою функцію в період турбулентності [8, 9].

Євроінтеграція виступає ключовим чинником, що визначає стратегічний напрям реформ аудиту ефективності. У щорічних звітах Європейська Комісія констатовано

«помірний рівень підготовленості» України у наближенні системи фінансового контролю до практик ЄС та «хороший прогрес» у сфері внутрішнього контролю й зовнішнього аудиту [15]. Вимоги ЄС окреслюють низку пріоритетів на найближчі роки. Передусім необхідно забезпечити реальну незалежність і дієздатність вищого органу аудиту – Рахункової палати. Йдеться про прозорий конкурс та призначення нових членів (для заповнення наявних вакансій), належне фінансування діяльності та захист від політичного тиску [16]. Суттєвим завданням є також завершення впровадження інтегрованої системи внутрішнього контролю та аудиту відповідно до принципів ЄС (concept of PIFC), як це передбачено Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 рр.[3].

Загалом перспективи розвитку аудиту ефективності в Україні пов'язані зі становленням культури результативного використання публічних коштів. Критерії ефективності мають стати невід'ємною частиною всіх стадій бюджетного процесу – від планування (через запровадження бюджету, орієнтованого на результати з відповідними показниками) до зовнішнього аудиту (через дієвий парламентський нагляд за виконанням рекомендацій). Перехід від пострадянської моделі контролю до європейської моделі аудиту вже розпочато, але потребує прискорення під тиском як зовнішніх (євроінтеграційних), так і внутрішніх (соціальних) чинників.

### Висновки

Проведений аналіз підтвердив: аудит ефективності має чітке методологічне підґрунтя (принципи 3Е, стандарти INTOSAI) і виконує унікальну роль, орієнтуючись на досягнення результатів та системний аналіз управлінських процесів. В Україні цей вид аудиту перебуває на стадії становлення: попри перші успіхи (розпочато проведення аудитів ефективності, моніторинг рекомендацій, оновлено законодавство), залишаються істотні проблеми – значна частина рекомендацій не виконується, бракує кадрів та технологій, зберігається інерція «карального» підходу.

На наш погляд, для утвердження аудиту ефективності як дієвого інструменту управління слід здійснити ключові кроки: завершити формування сучасної нормативно-методичної бази (ухвалити закон про внутрішній контроль та аудит, розробити стандарти оцінки ефективності); зміцнити інституційну спроможність органів фінансового контролю (укомплектувати та підвищити професійність кадрів, запровадити підрозділи аналізу даних); посилити відповідальність за невиконання аудиторських рекомендацій (ввести парламентські слухання з цих питань, створити публічний реєстр рекомендацій і стану їх виконання). Надзвичайно важливо інтегрувати інструменти аудиту ефективності в процес повоєнної відбудови країни – контроль за використанням коштів донорів і бюджету має бути максимально прозорим із залученням міжнародних експертів та громадськості.

Отже, аудит ефективності покликаний стати не просто частиною контрольного механізму, а рушієм вдосконалення державного управління. Світова практика демонструє перехід від реагування на порушення до превентивного аудиту, що допомагає урядам досягати кращих результатів для громадян. Рухаючись шляхом європейської інтеграції та долаючи виклики воєнного часу, Україна має всі можливості прискорити розвиток інструментів аудиту ефективності. Реалізація окреслених заходів зміцнить фінансову дисципліну, підвищить довіру до розпорядників бюджетних коштів і забезпечить більш ефективне використання кожної гривні на благо суспільства.

### Список використаних джерел

1. Акімова, Н. С., & Наумова, Т. А. (2025). Методичні рекомендації до використання ризик-орієнтованого підходу в стандартах внутрішнього аудиту.

<https://repo.btu.kharkiv.ua/bitstreams/2666a600-201f-4a58-834c-e9666fa95789/download>

2. Верховна Рада України. (2024, 30 жовтня). *Про внесення змін до Закону України "Про Рахункову палату" та деяких інших законодавчих актів України : Закон № 4042-IX.* <https://zakon.rada.gov.ua/go/4042-20>

3. Гуренко, Т. (2023). Сучасний стан та напрями удосконалення організації державного фінансового контролю. *Економіка та суспільство*, (55). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-23> [Економіка та суспільство](#)

4. Департамент внутрішнього фінансового контролю та аудиту КМДА. (n.d.). Інструменти ефективного внутрішнього контролю й системи аудиту бюджетних установ: досвід Сполучених Штатів. *Офіційний інтернет-портал «Київаудит».* [https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/index.nsf/\(documents\)/4687C8C42AD1B53CC225810900237391](https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/index.nsf/(documents)/4687C8C42AD1B53CC225810900237391) [kyivaudit.gov.ua](#)

5. Комітет Верховної Ради України з питань бюджету. (2024, червня 19). Комітет з питань бюджету розглянув звіт Рахункової палати за 2023 рік. *Офіційний вебпортал Верховної Ради України.* [https://budget.rada.gov.ua/news/Rah\\_Palata/Zvit\\_diyaln\\_RP/78527.html](https://budget.rada.gov.ua/news/Rah_Palata/Zvit_diyaln_RP/78527.html) [budget.rada.gov.ua](#)

6. Мулик Я. І. Стан та розвиток ІТ-аудиту в умовах цифрової економіки. *Економічний простір.* – 2024. – № 190. – С. 47-56 <http://srd.pgasa.dp.ua:8080/bitstream/123456789/12424/1/Mulyk.pdf>

7. Плись, Н. (2019). *Контроль фінансовий*, (8(163)), 39–41. [https://fincontrolnew.com.ua/attachments/8b7bc4ce-6a72-4476-92f9-35176bbcd67a\\_13.pdf](https://fincontrolnew.com.ua/attachments/8b7bc4ce-6a72-4476-92f9-35176bbcd67a_13.pdf)

8. Русіна, Ю. О. (2025). Державний фінансовий контроль в умовах воєнного стану: виклики та напрями вдосконалення. *Eco-Science*, 2, 148–160. <https://eco-science.net/wp-content/uploads/2025/02/2.25.topic.Yuliia-O.-Rusina-148-160.pdf>

9. Сампір, В. Д. (2024). Публічний аудит в системі державного управління: європейський досвід і Україна. *Журнал якості менеджменту та технологій в охороні здоров'я*, 3(2), 112–125. <https://jqmth.donnu.edu.ua/article/view/15360/15267>

10. Скрипник, Г., & Черненко, В. (2024). Державний фінансовий контроль України в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*, (70). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-70-139>

11. Хаблюк, О. А., & Яцишин, С. Р. (2017). Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні. *Економіка і суспільство*, (10), 827–829. [https://economyandsociety.in.ua/journals/10\\_ukr/140.pdf](https://economyandsociety.in.ua/journals/10_ukr/140.pdf) [Економіка та суспільство](#)

12. Якименко, Ю. Л. (2024). Аудит як складова системи контролю державних фінансів України. *Економіка і управління*, 3, 151–163. [https://cms.economics-management.e-u.edu.ua/uploads/3\\_23\\_be6e9a3923.pdf](https://cms.economics-management.e-u.edu.ua/uploads/3_23_be6e9a3923.pdf)

13. Lexinform. (2022, May 18). Особливості аудиту в умовах воєнного стану. *LexInform: Правові та юридичні новини, юридична практика, коментарі.* <https://lexinform.com.ua/zakonodavstvo/osoblyvosti-audytu-v-umovah-voyennogo-stanu/LexInform>

14. Mateş, D., Bunget, O. C., Domil, A. E., & Joldos, A. (2021). Harmonisation and emergence concerning the performance audit of the EU Member States' public sector: Romania's case. *Sustainability*, 13(7), 3673. <https://doi.org/10.3390/su13073673>

15. Ministry of Finance of Ukraine. (2025). *Most positive EU enlargement report for Ukraine since 2023: European Commission highlights significant progress in areas overseen by the Ministry of Finance.* Ministry of Finance of Ukraine.

[https://mof.gov.ua/en/news/most\\_positive\\_eu\\_enlargement\\_report\\_for\\_ukraine\\_since\\_2023\\_european\\_commission\\_highlights\\_significant\\_progress\\_in\\_areas\\_overseen\\_by\\_the\\_ministry\\_of\\_finance-5401](https://mof.gov.ua/en/news/most_positive_eu_enlargement_report_for_ukraine_since_2023_european_commission_highlights_significant_progress_in_areas_overseen_by_the_ministry_of_finance-5401)

16. Shvadchak, A. (2025, November 17). *Strengthening capacity and preventive control: What the European Commission recommended for the Accounting Chamber and the State Audit Service*. Transparency International Ukraine. <https://ti-ukraine.org/en/news/strengthening-capacity-and-preventive-control-what-the-european-commission-recommended-for-the-accounting-chamber-and-the-state-audit-service/>