



Облік і оподаткування

УДК 657.6:336.148

DOI <https://doi.org/10.5281/zenodo.18801030>

**Аудит використання бюджетних коштів у бюджетних установах як
інструмент фінансового контролю**

Серватинська Інна Миколаївна,

кандидат економічних наук, доцент,

доцент кафедри економічної теорії, обліку та оподаткування,

Київський національний університет будівництва і архітектури,

м. Київ, Україна,

<https://orcid.org/0000-0002-4959-9056>

Мостовенко Олексій Олександрович,

кандидат економічних наук,

доцент кафедри економічної теорії, обліку та оподаткування,

Київський національний університет будівництва і архітектури,

м. Київ, Україна,

<https://orcid.org/0009-0009-1632-3510>

Гоменюк Олександр Володимирович,

магістрант кафедри економічної теорії, обліку та оподаткування,

Київський національний університет будівництва і архітектури,

м. Київ, Україна,

<https://orcid.org/0009-0004-3834-5298>

Прийнято: 11.02.2026 | Опубліковано: 26.02.2026



Анотація. Метою даного дослідження є концептуальне та прикладне уточнення ролі аудиту бюджетних коштів як ключового інструмента фінансового контролю, спрямованого на забезпечення законності, результативності та економності використання публічних ресурсів у бюджетних установах. Дослідження зосереджене на проблематиці запобігання нецільовому витрачанню та мінімізації неефективних видатків через формалізовані процедури аудиторського нагляду, які інтегрують перевірку відповідності операцій бюджетному законодавству, оцінювання обґрунтованості управлінських рішень і діагностику ризиків, пов'язаних із закупівлями та виконанням договірних зобов'язань. У межах роботи проаналізовано, яким чином результати бюджетного аудиту впливають на управлінський цикл – від виявлення відхилень у ціноутворенні, порушень лімітів і дефектів документального підтвердження до коригування процедур внутрішнього контролю та удосконалення практик фінансового адміністрування.

Методологічну основу становили загальнонаукові методи аналізу й синтезу, порівняльно-правовий аналіз нормативно-правових актів, а також вивчення показників фінансової звітності з їх інтерпретацією крізь призму інституційного підходу, що дозволило систематизувати усталені практики бюджетного аудиту та окреслити механізми їх впливу на фінансовий порядок і прозорість руху коштів.

За результатами дослідження встановлено, що аудит використання бюджетних коштів виконує не лише контрольну, а й виразну превентивну функцію, оскільки забезпечує раннє виявлення порушень, відтворюваність і трасованість операцій, а також ідентифікацію причин повторюваних помилок, пов'язаних із прогалинами документообігу та слабкістю внутрішніх контрольних контурів. Обґрунтовано, що впровадження та належне застосування аудиторських процедур знижує ймовірність подвійних платежів, обмежує у часі витрати поза нормативами, підвищує узгодженість між первинними документами й фінансовою звітністю, забезпечує коректність



застосування класифікаційних кодів та стабілізує часові параметри формування звітності, що в сукупності посилює фінансову дисципліну та довіру до управління державними фінансами. Практична значущість отриманих результатів полягає у можливості їх використання для прикладного аналізу й удосконалення процедур бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та податково-облікового супроводу в бюджетному секторі, з урахуванням вимог законності, ефективності та підзвітності публічних видатків.

Ключові слова: державні фінанси, внутрішній контроль, оцінка ефективності, управління ризиками, правильність звітності, бюджетна процедура.

Audit of the use of budget funds in public sector institutions as an instrument of financial control

Inna Servatynska,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of
Economic Theory, Accounting and Taxation,
Kyiv National University of Construction and Architecture,
Kyiv, Ukraine,
<https://orcid.org/0000-0002-4959-9056>

Oleksii Mostovenko,

Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of the Department of
Economic Theory, Accounting and Taxation,
Kyiv National University of Construction and Architecture,
Kyiv, Ukraine,
<https://orcid.org/0009-0009-1632-3510>



Oleksandr Homeniuk,

Master's Student of the Department of
Economic Theory, Accounting and Taxation,
Kyiv National University of Construction and Architecture,
Kyiv, Ukraine,
<https://orcid.org/0009-0004-3834-5298>

Abstract. The purpose of this study is to provide a conceptual and applied clarification of the role of public funds audit as a key instrument of financial control aimed at ensuring the legality, efficiency, and economy of the use of public resources within budgetary institutions. The research focuses on preventing the misuse of funds and minimizing inefficient expenditures through formalized audit procedures that integrate compliance verification with budget legislation, assessment of the soundness of managerial decisions, and identification of risks associated with public procurement and contract performance. The paper examines how the results of public sector audit influence the management cycle, from detecting deviations in pricing, breaches of spending limits, and deficiencies in documentary support to correcting internal control procedures and improving financial administration practices.

The methodological framework is based on general scientific methods of analysis and synthesis, comparative legal analysis of regulatory acts, and examination of financial reporting data interpreted through an institutional approach, which enabled the systematization of established public audit practices and the identification of mechanisms through which they affect financial discipline and transparency of cash flows.

The findings demonstrate that the audit of budgetary funds performs not only a control function but also a significant preventive role, as it ensures early detection of violations, traceability and reproducibility of financial transactions, and identification of the root causes of recurring errors related to weaknesses in documentation and



internal control systems. It is substantiated that the proper implementation of audit procedures reduces the likelihood of duplicate payments, limits off-standard expenditures in time, enhances consistency between primary documentation and financial reporting, ensures correct application of budget classification codes, and stabilizes reporting timelines. Collectively, these effects strengthen financial discipline and increase public trust in the management of state finances. The practical significance of the study lies in the possibility of applying its results to improve accounting procedures, internal control mechanisms, and tax and reporting support within the public sector, in accordance with the principles of legality, efficiency, and accountability of public expenditures.

Keywords: public finances, internal control, performance evaluation, risk management, accuracy of reporting, budget procedure.

Постановка проблеми. У сучасних умовах важливість ефективного управління бюджетними коштами істотно зростає, оскільки обсяги державного фінансування збільшуються, а структура бюджетних видатків ускладнюється, що підвищує вимоги до якості фінансового менеджменту. Водночас у діяльності бюджетних установ не завжди забезпечуються належний рівень законності, результативності та економності використання ресурсів, унаслідок чого ризики недосягнення запланованих результатів і здійснення неефективних витрат зберігаються. Ключова проблема полягає в інституційній та процедурній неповноті офіційно закріплених механізмів контролю за використанням бюджетних ресурсів: контрольні заходи нерідко здійснюються постфактум, тобто після завершення фінансових операцій, що звужує можливості своєчасного запобігання порушенням і мінімізації втрат. Додатково простежується розрив між плановими показниками видатків та фактичними параметрами виконання фінансового плану, тоді як внутрішні й зовнішні контури контролю залишаються недостатньо узгодженими. За цих умов результати аудиту не завжди належним чином інтегруються в управлінський



цикл, а отже не трансформуються у коригувальні рішення, спрямовані на усунення причин відхилень.

Окреслений проблемний комплекс має сталу кореляцію з актуальними науково-методичними та прикладними завданнями. У навчальному вимірі постає потреба в концептуальному уточненні змісту фінансового контролю та визначенні місця аудиту в системі управління бюджетними фондами, тоді як вплив аудиту на ефективність бюджетних процесів вимагає додаткового теоретичного обґрунтування й емпіричного осмислення. На практичному рівні дослідження орієнтоване на підвищення прозорості, підзвітності та персоніфікації відповідальності у використанні бюджетних фінансових ресурсів, що створює передумови для зміцнення фінансової дисципліни та довіри до публічних фінансів. Інтеграція аудиторських висновків у бюджетне планування та стадію виконання бюджету забезпечує більш обґрунтований і ризик-орієнтований розподіл ресурсів, що відповідає сучасним підходам фінансової науки та суспільному запиту на ощадливе управління державними коштами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В останні роки проблематика аудиту та державного контролю за витратами бюджетних коштів набула виразної інтенсивності в академічному дискурсі, що зумовлено одночасним зростанням обсягів публічних видатків і підвищенням суспільного запиту на підзвітність, прозорість та результативність бюджетного менеджменту. У наукових працях фінансовий контроль, аудит і моніторинг описуються як взаємопов'язані складові єдиного контрольного контуру, які мають спільну цільову спрямованість, але відрізняються за інституційною природою, процедурною логікою та ступенем управлінської залученості (у тому числі за параметрами превентивності та постфактум-верифікації) [1, с. 223]. У цьому контексті значний масив досліджень присвячено визначенню місця внутрішнього фінансового аудиту в архітектоніці державного аудиту та обґрунтуванню його прикладної ролі як механізму, що забезпечує систематичну оцінку відповідності фінансових операцій встановленим правилам і водночас підтримує належний



рівень бюджетної дисципліни [2, с. 3; 3, с. 34]. Автори, як правило, інтерпретують внутрішній аудит як форму профілактичного контролю, здатну через регулярність процедур і стандартизованість доказової бази знижувати ймовірність порушень та підтримувати фінансовий порядок у бюджетних установах, однак взаємозв'язок внутрішнього та зовнішнього аудиту, включно з питаннями розподілу відповідальності, інформаційного обміну й уникнення дублювання контрольних функцій, залишається розкритим фрагментарно та переважно на рівні загальних тез.

У сучасних працях, що аналізують внутрішній аудит і діагностичні інструменти управління в бюджетних установах, аудит дедалі частіше позиціонується як джерело релевантної управлінської інформації, придатної для обґрунтування рішень щодо оптимізації процедур, коригування внутрішніх регламентів і зниження операційних ризиків [4, с. 111; 5, с. 49]. Водночас у межах цих підходів вплив аудиторських висновків на стратегічні та програмно-цільові рішення, зокрема на середньострокове планування й формування пріоритетів видатків, висвітлюється неповною мірою, що ускладнює розуміння того, як саме результати аудиту переходять із контрольної площини в площину стратегічного управління. Окремий напрям досліджень концентрується на ролі внутрішнього аудиту у протидії корупції та шахрайству, де підкреслюється його превентивний потенціал, пов'язаний із раннім виявленням аномалій, слабких місць внутрішнього контролю та повторюваних помилок у документообігу [5, с. 50]. Однак при такому фокусі обмеження практичного використання аудиторських результатів – зокрема інституційні бар'єри впровадження рекомендацій, дефіцит ресурсів, конфлікт інтересів або низька управлінська сприйнятливість до коригувальних заходів – часто не отримують належної концептуалізації.

Паралельно розвивається дослідницька лінія, у межах якої методи державного фінансового контролю прямо пов'язуються з досягненням ефективного використання бюджетних ресурсів, а формальний, процедурно-орієнтований характер контролю піддається критиці як такий, що не гарантує



результативності та не забезпечує належного зворотного зв'язку для управління [6, с. 2]. У цих працях аргументується необхідність переходу до аудиту, орієнтованого на результат, тобто до таких моделей, які дозволяють оцінювати не лише дотримання правил, а й досягнення визначених цілей, економність витрат і суспільну віддачу бюджетних програм. У тематично близьких публікаціях підкреслюється роль внутрішнього аудиту у запобіганні порушенням у сфері державних закупівель, зокрема через аналіз ризиків на етапах планування закупівель, оцінювання обґрунтованості ціни та контроль виконання контрактів [7, с. 12]. Проте вказується, що універсальність запропонованих підходів не доведена для всіх типів бюджетних установ, а ефективність конкретних інструментів істотно залежить від специфіки організаційної структури, рівня зрілості внутрішнього контролю та якості управлінських даних, що зумовлює необхідність адаптації методик до локального контексту та самооцінювання контрольних систем.

Окремі дослідження аналізують використання урядових фінансових механізмів контролю під час адміністрування міжнародної технічної допомоги, де акцент зміщується на відповідність процедур донорським вимогам, прозорість витрачання та відстежуваність коштів у межах проектних циклів [8, с. 97]. Ці результати загалом посилюють аргументацію на користь підзвітності бюджетного фінансування, однак внутрішній аудит у таких роботах часто посідає другорядне місце порівняно з зовнішніми механізмами нагляду та звітності. У зарубіжній літературі додатково підкреслюється, що бюджетна прозорість і відкритість у фінансовому управлінні мають стійкий зв'язок із практиками аудиту, оскільки саме аудит, за умови належної інституційної підтримки, здатний перетворювати принципи відкритості на перевірювані процедури та контрольовані результати [9, с. 5619]. Окремо наголошується, що використання цифрових інструментів (аналітики даних, електронного документообігу, ризик-орієнтованого моніторингу) може підвищувати ефективність аудиту, однак вплив цифрового аудиту на бюджетне планування у



наявних публікаціях здебільшого розглядається на прикладному рівні без достатнього аналізу його інституційних передумов, процедурної інтеграції та наслідків для управлінських циклів [10, с. 205].

Узагальнюючи, попередні дослідження переконливо засвідчили значущість бюджетного аудиту як елемента системи фінансового контролю, проте питання його системної інтеграції в процеси планування, виконання та коригування бюджету, а також механізми трансляції аудиторських висновків у стратегічні управлінські рішення залишаються висвітленими неповною мірою. Саме тому аудиторські моделі, зорієнтовані на ефективність, потребують подальшого теоретико-методичного розвитку й емпіричного уточнення, а дане дослідження спрямоване на заповнення означеної прогалини шляхом обґрунтування бюджетного аудиту як дієвого інструменту сучасного фінансового управління.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.

Проведений аналіз наукових джерел дає підстави стверджувати, що проблематика аудиту використання бюджетних коштів, попри значний рівень опрацювання, залишається методологічно та прикладно незавершеною, а низка ключових елементів загальної проблеми потребує подальшого уточнення. Насамперед недостатньо розкритим є системний, а не ситуативний вплив результатів аудиту на управлінські рішення: у переважній частині досліджень аудит трактують переважно як верифікаційну функцію, зорієнтовану на фіксацію порушень та підтвердження відповідності операцій нормативним вимогам, тоді як механізми трансляції аудиторських висновків у бюджетне планування, перерозподіл ресурсів, коригування фінансових процедур і управлінський контроль виконання розглядаються фрагментарно або побіжно. Унаслідок цього залишається невизначеним, за якими інституційними та процедурними умовами аудиторські результати перетворюються на управлінські дії, а також які саме ланки бюджетного циклу є найбільш чутливими до аудиторського впливу.



Другим невирішеним аспектом виступає співвідношення аудиту з внутрішнім фінансовим контролем і реальна логіка їх взаємодії в межах єдиного контрольного контуру. У наукових працях ці компоненти нерідко аналізуються як автономні інструменти, що функціонують паралельно, хоча на практиці саме їх узгодженість визначає здатність установи не лише виявляти відхилення, а й запобігати їм через належно налаштовані контрольні процедури, відповідальність, документообіг і систему управлінських реакцій. Відсутність усталеного підходу до опису єдиного механізму роботи аудиту та внутрішнього контролю значною мірою пояснюється різноманітністю інституційних практик у бюджетному секторі, що призводить до неоднакової зрілості контрольних систем, відмінностей у повноваженнях, форматах звітності та способах використання аудиторських рекомендацій. Наслідком є також дефіцит стандартизованих, порівнюваних методів, які дозволяли б відтворювано оцінювати налаштування контрольного контуру в різних установах і коректно зіставляти результати.

Третім суттєвим блоком невирішених питань є критерії та показники вимірювання ефективності бюджетного аудиту. У літературі співіснують підходи, що або зосереджуються на якісній оцінці (наприклад, за ступенем поліпшення процедур, зниженням ризиків чи підвищенням прозорості), або обмежуються кількісними індикаторами (кількість порушень, суми відшкодованих коштів, частота повторних помилок тощо). Водночас єдина методологія, яка б інтегрувала ці виміри та визначала причинно-наслідковий зв'язок між аудиторським втручанням і змінами у фінансових результатах, не сформована. Через це оцінювання реального впливу аудиту ускладнюється: зберігається ризик того, що аудит залишатиметься переважно формальним інструментом контролю, результати якого не конвертуються у стійкі управлінські поліпшення, а отже не забезпечують повною мірою економність, результативність і законність бюджетних видатків.



З огляду на зазначене, ця стаття спрямована на поглиблене опрацювання саме цих проблемних вузлів. Дослідження зосереджується на з'ясуванні логіки включення аудиторських висновків у процеси планування та виконання бюджету, на уточненні механізмів взаємодії внутрішнього аудиту з державним фінансовим контролем у межах узгодженого контрольного контуру, а також на формуванні практично орієнтованих підходів до оцінювання ефективності аудиту, які забезпечують порівнюваність результатів і їх управлінську інтерпретованість. Реалізація такого підходу дозволяє не лише конкретизувати наукову прогалину, а й посилити прикладне значення бюджетного аудиту як інструмента сучасного фінансового управління.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Основною метою даної статті є на науковій основі розкрити його роль як інструменту фінансового контролю при проведенні аудиту використання бюджетних коштів у бюджетних установах. Дослідження спрямоване на з'ясування практичного значення аудиту в сучасних умовах управління державними фінансами.

Для досягнення поставленої мети у статті визначено взаємопов'язані наукові завдання:

- уточнити зміст, функції та інструментальні межі бюджетного аудиту в структурі фінансового контролю;
- проаналізувати характер і логіку взаємодії аудиту з внутрішнім фінансовим контролем, включно з їх розподілом ролей у формуванні єдиного контрольного контуру в бюджетних установах;
- визначити механізми впливу результатів аудиту на планування, виконання та коригування бюджету, з урахуванням того, як аудиторські висновки транслюються у конкретні управлінські дії;
- систематизувати науково-методичні підходи до оцінювання ефективності бюджетного аудиту та обґрунтувати критерії, які дозволяють вимірювати його реальний внесок у фінансову дисципліну й результативність видатків. Сукупно реалізація цих завдань створює



підстави для аргументованого висновку щодо доцільності еволюції бюджетного аудиту від переважно формальної інспекційної практики до повноцінного інструмента управління, інтегрованого в ключові процеси бюджетного циклу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Отримані результати підтвердили, що аудит у бюджетних установах фактично виконує роль базового інструмента фінансового контролю, однак його реальна ефективність визначається не частотою «разових перевірок», а здатністю виявляти, пояснювати та управлінськи «закривати» повторювані системні дефекти. Аналіз узагальнених матеріалів і висновків, представлених у звітах Держаудитслужби та Рахункової палати за 2024–2025 роки, засвідчив, що домінуючим джерелом ризиків є не поодинокі порушення, а відтворювані помилки процесного характеру, які повторюються в різних розпорядників коштів і тим самим набувають ознак структурної проблеми бюджетного менеджменту [11-13]. Було встановлено, що такі недоліки найчастіше кореняться у розриві між етапами планування та виконання, коли затверджені бюджетні параметри не підкріплюються належними процедурними механізмами їх реалізації; у формальному функціонуванні внутрішнього контролю, який існує переважно як набір регламентів без дієвого ризик-орієнтованого застосування; а також у нечіткому розподілі відповідальності за якість первинних документів і достовірність фінансової звітності, що породжує «розмитість» управлінських реакцій на відхилення. Водночас у практиці виявлено типову інституційну лакуну: результати аудиту часто фіксуються на рівні констатації «встановлено порушення», тоді як процедурно забезпеченого механізму трансформації цих висновків у обов’язкові управлінські рішення (із визначенням строків, виконавців, контрольних точок і критеріїв виконання) бракує або він працює непослідовно. Саме тому емпіричні дані логічно підводять до висновку про необхідність посилення превентивно-аналітичної функції аудиту, коли акцент зміщується від постфактум-виявлення до ранньої діагностики причин відхилень,



оцінювання ризиків та формування коригувальних управлінських дій, здатних підвищувати ефективність бюджетного контролю в цілому [11-13].

Висновки щодо загроз фінансовій безпеці та ролі аудиту в їх нейтралізації також набули конкретизованого характеру. Перша робоча гіпотеза ґрунтувалася на припущенні, що результативність фінансового контролю прямо залежить від спроможності аудиту не лише ідентифікувати загрози, а й структурувати їх у придатну для управління систему, яка дозволяє зіставити ризики з контрольними процедурами та зонами відповідальності. Проведений аналіз підтвердив цю гіпотезу, оскільки було встановлено, що загрози мають виразну дворівневу природу, а отже потребують різних інструментів реагування. На макрорівні ключова увага зосереджується на зовнішніх чинниках, які формують рамкові обмеження діяльності бюджетних установ: посилення бюджетних обмежень, підвищена швидкість регуляторних змін, економічна та фінансова нестабільність, а також шоківі коливання фінансового середовища, що в сукупності знижує ресурсну спроможність установ і змушує їх переглядати пріоритетність видатків у процесі виконання бюджету. На мікрорівні, навпаки, домінують загрози управлінської якості, і саме вони виявилися найбільш «аудит-керованими»: формальність внутрішнього контролю, дефіцит компетентностей відповідальних осіб, процедурні недоліки в закупівлях, прогалини в документообігу, помилки планування та розриви узгодженості між бухгалтерським обліком і звітністю [11-13]. Важливо, що саме загрози мікрорівня були ідентифіковані як сфери, де аудит здатний забезпечити безпосередній ефект пом'якшення ризиків через стандартизовані перевірочні процедури, аналітику першопричин і формування рекомендацій, прив'язаних до конкретних процесів та виконавців.

Додатково співставлення з науковими дослідженнями показало, що реформи фінансового менеджменту та бюджетного контролю демонструють вищу результативність за умови їх інституціоналізації, тобто коли нові правила підкріплюються стабільними процедурами, відповідальністю та



контрольованими механізмами впровадження; водночас у літературі наголошується, що саме «ланцюг реалізації» – від приписів до фактичної зміни практик – нерідко залишається неповним, що знижує віддачу від контрольних інструментів [14-16]. З метою операціоналізації цих висновків у дослідженні було сформовано узагальнювальну структуру загроз, представлену в таблиці 1, де ризики розподілено на два блоки з чітким розмежуванням зовнішніх (макрорівневих) та внутрішніх (мікрорівневих) детермінант фінансової безпеки. Зовнішній блок охопив посилення бюджетних обмежень, економічну нестабільність, регуляторні зміни та ринкові шоки, тоді як внутрішній блок включив слабкість організації фінансового менеджменту, формалізований характер внутрішнього контролю, недостатню компетентність персоналу, помилки планування, дефекти документообігу й неузгодженість обліку та звітності. Принциповим у побудові таблиці 1 було те, що кожна загроза подана не ізольовано, а у логічному зв'язку між змістом ризику та його практичними наслідками, оскільки саме така структуризація дозволяє визначити, що саме має перевіряти аудит, у яких точках процесу виникають «вузькі місця» та де доцільно посилювати превентивні запобіжні заходи [11-13].

Таблиця 1

Основні загрози та ризики, виявлені під час перевірки використання бюджетних коштів у бюджетних установах та контрольні дії перевірки

Рівень чи зона ризику	Ризик в бюджетній установі	Поява у використанні бюджетних коштів	Процедури аудиту	Очікуваний результат контролю
Планово-кошторисний	Необґрунтованість планування, неправильний розрахунок споживання	Перепланування або недопланування асигнувань; частий перерозподіл	Аналіз кошторису та внесених до нього змін; перевірити розрахунок потреби	Зменшення різниці план-факт; розумне планування коштів
Виконання бюджету	Використання не за призначенням	Виплати, що не відповідають бюджетній програмі та КЕКВ	Звірка розрахунків з бюджетними асигнуваннями; перевірити	Виявлення непотрібних витрат; зміцнення фінансової дисципліни



			оригінали документів	
Державні закупівлі	Процедурні розлади	Обмеження конкуренції; підвищення ціни; «часткова покупка»	Ознайомлення з планом закупівель та тендерною документацією; порівняння ціни	Зниження корупційного ризику; економія бюджету
Договори та виконання робіт	Завищення обсягів робіт	Виплати за невиконання робіт	Порівняння актів виконаної роботи з фактичним результатом	Запобігання втрат бюджету
Облік і звітність	Бухгалтерські помилки та спотворення	Неправильна класифікація; повідомити про невідповідність	Тестування рахунків; порівняння звітів з оригіналами документів	Підвищення достовірності звітності
Управління активами	Неефективне використання активів	Стагнація основних засобів; безпідставне списання	Контроль запасів; аналіз руху активів	Збереження та ефективне використання активів
Внутрішній контроль	Формальна операція контролю	Збої не виявляються вчасно	Оцінка системи внутрішнього контролю; тестування контрольних процедур	Зменшити кількість повторних невдач
Кадрова та фінансова дисципліна	Відсутність чіткого розподілу відповідальності	Необґрунтовані рішення; переплати	Перевірка повноважень; аналіз платежів	Роз'яснення відповідальності
Ефективність	Неефективне використання коштів	Вартість є, а результату недостатньо	Порівняння витрат і досягнутих результатів	Підвищення ефективності виконання бюджетних програм

Як засвідчують дані, узагальнені в таблиці 1, аудит використання бюджетних коштів у бюджетних установах доцільно інтерпретувати не як локалізовану перевірочну процедуру, спрямовану на окрему ділянку фінансової діяльності, а як інтегрований інструмент фінансового контролю, що охоплює повний цикл бюджетного процесу – від планування та розподілу асигнувань до їх фактичного освоєння, документального відображення та звітного підтвердження. Такий підхід дозволяє розкрити аудит як системоутворюючий механізм, який забезпечує дотримання принципів законності, регулярності,



цільового спрямування та ефективності використання бюджетних коштів, трансформуючи контроль із формальної фіксації порушень у структурований процес аналітичної оцінки ризиків і вироблення коригувальних управлінських рішень. У цьому контексті аудит постає комплексним інструментом, що формує єдину логіку контролю, узгоджуючи нормативні вимоги, процедурні стандарти та управлінську відповідальність у межах бюджетної установи.

Рисунок 1 ілюструє структурний розподіл основних порушень, виявлених під час аудиту використання бюджетних коштів за матеріалами звітів Держаудитслужби та Рахункової палати за 2024–2025 роки, і відображає концентрацію відхилень у ключових сегментах фінансової дисципліни [11-13]. Аналіз представленої структури свідчить, що найбільша частка порушень припадає на сферу виконання бюджету, державні закупівлі, а також бухгалтерський облік і фінансову звітність, що підтверджує наявність системних дефектів саме в тих ланках, де відбувається практична реалізація бюджетних рішень та їх документальне відображення. Така концентрація порушень демонструє, що аудит виконує не лише контрольну, а й діагностично-аналітичну функцію, оскільки дозволяє ідентифікувати структурні «вузли ризику» в управлінні публічними фінансами. Водночас сам факт повторюваності порушень у зазначених сферах підкреслює необхідність переходу від формального реагування до інституційного закріплення аудиторських рекомендацій, їх інтеграції у систему планування, внутрішнього контролю та управлінської відповідальності. Саме в цьому аспекті аудит підтверджує свою природу як системного аналітичного інструмента фінансового контролю, здатного не лише виявляти відхилення, а й формувати підґрунтя для послідовної трансформації управлінських практик у бюджетному секторі [11-13].

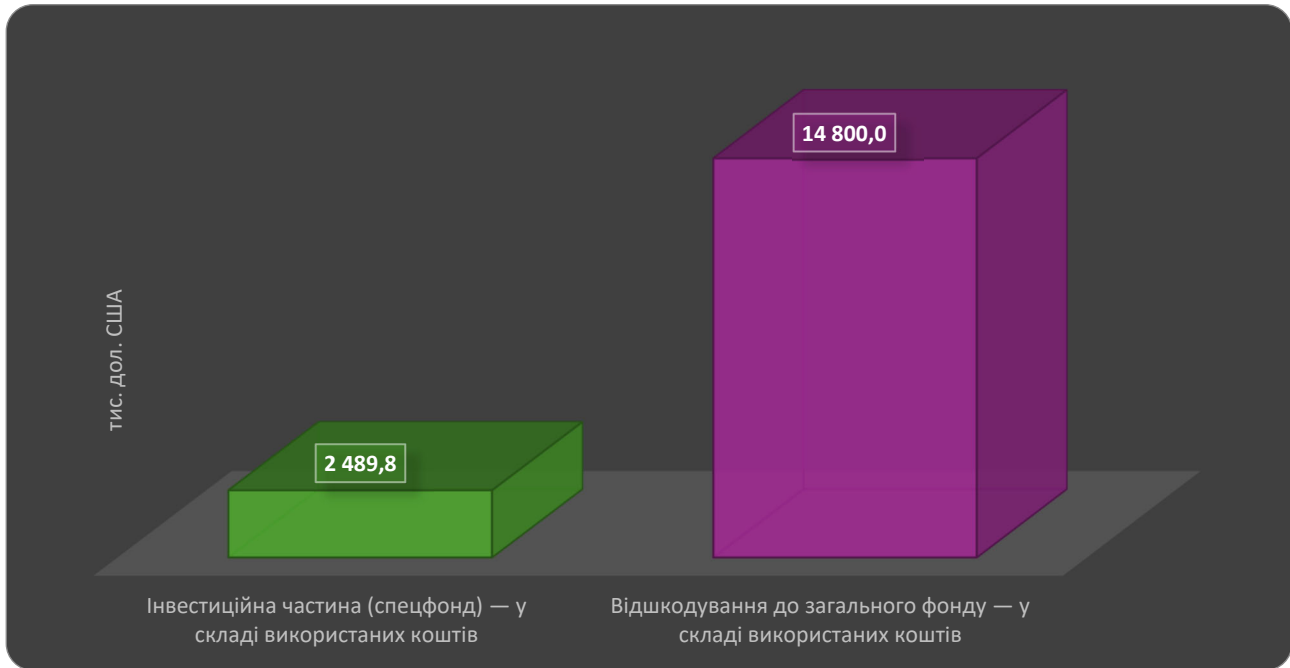


Рис. 1. Структура використання бюджетних коштів за результатами фінансового аудиту у 2024 році

Джерело: складено авторами на основі даних [11-13].

Аналіз рисунку 1 засвідчує наявність виразного структурного дисбалансу у напрямках використання бюджетних коштів, що має як фінансово-економічні, так і контрольні наслідки. Переважна частка обсягів припадає на кошти, повернуті до загального фонду, причому їх сума істотно перевищує обсяги інвестиційних видатків, які за своєю природою мають формувати розвитковий потенціал бюджетних установ. Така конфігурація бюджетних потоків свідчить про домінування розрахунково-коригувальних і компенсаційних операцій над капітальними вкладеннями та програмами модернізації, що вказує на зміщення акценту з розвитку на фінансове «вирівнювання» або усунення попередніх диспропорцій. Вказана структура узгоджується з результатами аудиторських перевірок, у яких наголошується на переважанні операцій з повернення, перерахунку та коригування над інвестиційною складовою бюджетних витрат [11-13].



З позицій фінансового контролю така тенденція означає необхідність посиленої уваги до перевірки правомірності, економічної доцільності та документальної обґрунтованості операцій із повернення коштів до загального фонду, оскільки саме в цьому сегменті концентруються найбільші фінансові потоки та потенційні ризики викривлень. Водночас відносно низька частка інвестиційних видатків може інтерпретуватися як індикатор неповного виконання запланованих заходів, затримок у реалізації програм або обмеженої спроможності до здійснення капітальних вкладень. За таких умов аудит набуває ширшого функціонального змісту: він не може обмежуватися контролем формальної відповідності фінансових операцій, а має включати оцінювання ефективності використання ресурсів, ступеня досягнення запланованих результатів і впливу видатків на розвиток відповідної установи чи сфери.

Узагальнення отриманих результатів підтвердило, що аудит використання бюджетних коштів у бюджетних установах виконує роль базового інструмента фінансового контролю, проте його результативність визначається здатністю впливати на системні процеси управління. Аналіз звітів Держаудитслужби та Рахункової палати за 2024–2025 роки продемонстрував, що ключовою проблемою є не поодинокі порушення, а повторювані структурні дефекти бюджетного менеджменту [11-13]. Встановлено, що такі збої здебільшого зумовлені розривами між стадіями планування та виконання, формалізацією внутрішнього контролю без належного ризик-орієнтованого наповнення та відсутністю чіткої персоніфікації відповідальності за достовірність звітності. Крім того, виявлено, що аудиторські висновки часто залишаються на рівні констатації факту порушення, тоді як інституційно закріплений механізм трансформації цих висновків у конкретні управлінські рішення, із визначенням строків і контролю виконання, функціонує недостатньо ефективно. Саме тому зроблено обґрунтований висновок про необхідність посилення превентивної та аналітичної складових аудиту, а також про його безпосередню інтеграцію у процеси бюджетного планування та виконання, що дозволить перетворити аудит



із реактивного інструмента фіксації відхилень на проактивний механізм управління бюджетною результативністю.

Висновки. Результати проведеного дослідження підтвердили, що аудит використання бюджетних коштів у бюджетних установах є основним інструментом фінансового контролю. Відповідно до мети, поставленої на початку дослідження, роль аудиту не обмежується перевіркою законності, а розкривається як механізм забезпечення фінансового порядку, виявлення системних недоліків та обґрунтування управлінських рішень. Результати показали, що аудит охоплює всі етапи бюджетного процесу, від планування до оцінки виконання, і може забезпечити постійний фінансовий контроль.

Основні завдання, поставлені під час дослідження, виконано. З'ясовано функції аудиту в системі фінансового контролю, визначено взаємозв'язок із внутрішнім контролем, обґрунтовано вплив результатів аудиту на планування та виконання бюджету. При цьому встановлено, що більшість неодноразових недоліків у використанні бюджетних коштів мають інституційний та адміністративний характер. Це свідчить про те, що потенціал аудиту використовується не в повній мірі, а механізми реалізації його рекомендацій потребують удосконалення.

Отримані результати обґрунтовують доцільність застосування аудиту передусім як профілактичного та аналітичного інструмента, а не як формальної перевіркової процедури, оскільки саме такий формат забезпечує зростання ефективності використання бюджетних коштів, посилення фінансової дисципліни та підвищення довіри до управління державними ресурсами. Водночас підкреслено, що потенціал фінансового контролю не може бути реалізований повною мірою доти, доки аудиторські висновки не стануть системною частиною управлінських рішень – від планування до виконання та коригування бюджету. Актуальними залишаються подальші дослідження, спрямовані на розроблення кількісних показників результативності аудиту, формування ризик-орієнтованих методик перевірок і поглиблення моделей



узгодженої взаємодії внутрішнього контролю та аудиту; у методологічному вимірі перспективними є процесно- та ризик-орієнтовані підходи, а також інструментарій інституційного аналізу.

Список використаних джерел

1. Денисовець Ю. М. Інституційні відмінності та спільні характеристики фінансового контролю, аудиту і моніторингу у публічному секторі. *Економіка, управління та адміністрування*. 2024. № 4 (110). С. 222–228. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2024-4\(110\)-222-228](https://doi.org/10.26642/jen-2024-4(110)-222-228)
2. Рябчук О., Лісовий А., Білобровенко Т. Внутрішній фінансовий аудит та його значення в контексті державного аудиту. *Економіка та суспільство*. 2025. № 79. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-79-65>
3. Гуцаленко Л. В., Мулик Т. О. Внутрішній аудит та діагностика в системі державного фінансового контролю та управління діяльністю бюджетної установи. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 4. С. 31–45. URL: <https://repository.vsau.org/getfile.php/18768.pdf> (дата звернення: 28.01.2026).
4. Виговська Н. Г., Литвинчук І. В., Шинаков А. В. Державний фінансовий аудит: сутність, наукові підходи до визначення. *Економіка, управління та адміністрування*. 2025. № 1 (111). С. 109–117. DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2025-1\(111\)-109-117](https://doi.org/10.26642/ema-2025-1(111)-109-117)
5. Краєвський В., Міщенко Т. Внутрішній аудит у протидії корупції та шахрайству в органах державного сектора України. *Український економічний часопис*. 2025. № 9. С. 47–56. DOI: <https://doi.org/10.32782/2786-8273/2025-9-8>
6. Жидовська Н., Петришин Л. Сучасні підходи до державного фінансового контролю як інструменту забезпечення ефективного використання бюджетних ресурсів. *Економіка та суспільство*. 2024. № 62. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-13>



7. Білобровенко Т., Лісовий А., Рябчук О. Внутрішній фінансовий аудит як превентивна контрольна діяльність у сфері публічних закупівель. *Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» (економічні науки)*. 2025. № 6. С. 10–20. URL: <http://es.khpi.edu.ua/article/view/347546> (дата звернення: 28.01.2026).
8. Дикий А., Молотай В., Захаров Д., Левицький Я. Механізм державного фінансового контролю використання міжнародної технічної допомоги як інструмент забезпечення бюджетної безпеки України. *Society and Security*. 2025. № 2 (8). С. 94–102. DOI: [https://doi.org/10.26642/sas-2025-2\(8\)-94-102](https://doi.org/10.26642/sas-2025-2(8)-94-102)
9. Nate S., Stavytskyy A., Kharlamova G. Index of the openness and transparency of budgeting and financial management of the defence and security sector: Case of Ukraine. *Sustainability*. 2023. Vol. 15, № 7. Art. 5617. DOI: <https://doi.org/10.3390/su15075617>
10. Lino A. F., Azevedo R. R. D., Belote G. S. The influence of public sector audit digitalisation on local government budget planning: evidence from Brazil. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2023. Vol. 35, № 2. P. 198–218. DOI: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2022-0090>
11. Державна аудиторська служба України. Звіт про стан адміністративного провадження за I квартал 2025 року. URL: https://dasu.gov.ua/attachments/955fc0ca-cc44-4fa1-be95-560ee84beca5_%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%20%D0%B0%D0%B4%D0%BC%D1%96%D0%BD%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%B7%D0%B0%20%D0%86%20%D0%BA%D0%B2%202025%20.xlsx (дата звернення: 28.01.2026).
12. Рахункова палата. Звіти Рахункової палати за 2025 рік : офіційна добірка звітів (вебсторінка). URL: <https://rp.gov.ua/FinControl/FinReports/?id=2494> (дата звернення: 28.01.2026).



13. Рахункова палата. Звіт про результати фінансового аудиту фінансової звітності спеціального призначення за проектом «Удосконалення вищої освіти в Україні заради результатів», що підтримується позикою Міжнародного банку реконструкції та розвитку, за 2024 рік (№ 29-2). URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2025/29-2_2025/Zvit_29-2_2025.pdf (дата звернення: 28.01.2026).

14. Jermias J., Fu Y., Fu C., Chen Y. Budgetary control and risk management institutionalization: a field study of three state-owned enterprises in China. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 2023. Vol. 19, № 1. P. 63–88. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAOC-06-2021-0086>

15. Majer C. G., Makuac L. J. A. Analysis of strategic public financial management reforms on effective service delivery. *International Journal of Business and Social Science Research*. 2023. Vol. 4, № 3–4. P. 1–10. DOI: <https://doi.org/10.47742/ijbssr.v4n3p1>

16. Kaharrukmi D., Adli A. The Effect of Budget Execution Performance and Asset Management Performance on the Quality of Financial Statements Moderated by Disclosure of Financial Statements (Empirical Study on Ministry of Public Works and Housing). *Saudi Journal of Economics and Finance*. 2022. Vol. 6, № 3. P. 87–97. DOI: <https://doi.org/10.36348/sjef.2022.v06i03.001>