

УДК 657.05

Н. М. Петруха,
к. е. н., доцент, доцент кафедри менеджменту в будівництві,
Київський національний університет будівництва і архітектури
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3805-2215>
А. О. Андрєєв,
аспірант, ДННУ "Академія фінансового управління"
ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0006-0248-7598>
Ю. А. Штохман,
незалежний дослідник
ORCID <https://orcid.org/0009-0006-9186-7014>

DOI: 10.32702/2306-6814.2024.15.155

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВІЙСЬКОВИХ ВИТРАТ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

N. Petrukha,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Management
in Construction, Kyiv National University of Construction and Architecture
A. Andreev,
Postgraduate Student, Academy of Financial Management
Yu. Stochman,
Independent Researcher

FEATURES OF ACCOUNTING AND AUDITING MILITARY EXPENDITURES IN THE PUBLIC SECTOR

У статті досліджено особливості обліку та аудиту військових витрат у державному секторі України. Встановлено необхідність адаптації національної системи обліку до міжнародних стандартів для підвищення прозорості та ефективності використання бюджетних коштів. Розглянуто вплив воєнного стану на бюджетний процес, проаналізовано поточні методи обліку та аудиту, виявлено ключові проблеми та недоліки. Запропоновано впровадження сучасних інформаційних технологій, підвищення кваліфікації спеціалістів, а також удосконалення методів контролю та оцінки витрат. Результати дослідження сприятимуть раціональному використанню ресурсів у військовій сфері. Майбутні дослідження передбачають вивчення світового досвіду, створення інноваційних підходів до фінансового моніторингу, інтеграцію сучасних фінансових управлінських систем, а також посилення відкритості та звітності у фінансових операціях.

The article examines the accounting and auditing of military expenditures in Ukraine's public sector. The relevance of this study is underscored by the necessity to adapt the national accounting system to international standards to enhance the transparency and efficiency of budgetary funds usage. The study aims to analyze the impact of martial law on the budgetary process, assess current accounting and auditing methods, and identify key issues and deficiencies. The research employs a comprehensive methodological approach, including comparative analysis and case studies, to evaluate the effectiveness of existing practices.

Results indicate a significant need for the integration of modern information technologies and the enhancement of professional qualifications for accounting and auditing personnel. Additionally, the research identifies critical gaps in the current system that hinder effective financial oversight and resource allocation. The study also emphasizes the importance of improving control and evaluation methods to ensure the rational use of resources in the military sector. Recommendations include adopting international best practices, enhancing training programs, and implementing advanced audit techniques. The findings highlight the potential for significant improvements in the transparency and accountability of financial operations.

The conclusions drawn from this research suggest that the proposed recommendations will contribute to more effective resource management in the military sector. Future research directions include a deeper analysis of international experience, the development of new financial control methods, the implementation of integrated financial management systems, and the enhancement of transparency and accountability in financial operations. These advancements are crucial for strengthening the defense capabilities and ensuring the effective management of budgetary resources in Ukraine. Furthermore, ongoing evaluation and adjustment of these strategies will be necessary to adapt to evolving challenges and ensure long-term sustainability.

Ключові слова: військові витрати, державний сектор, облік витрат, керування витратами, прозорість витрат, розподіл бюджетних коштів, управлінський облік, аудиторський контроль.

Key words: military expenditures, public sector, expense accounting, cost management, expenditure transparency, budget allocation, managerial accounting, auditing control.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Повномасштабна війна, яка розпочалася 24 лютого 2022 року, створила нові значні виклики для влади, особливо в соціально-економічній сфері. Україна, не оговтавшись від попередньої пандемічної кризи, зіткнулася з більш серйозними економічними та соціальними проблемами, викликаними військовою агресією [1]. За таких складних економічних умов питання обліку і аудиту військових витрат у державному секторі стає надзвичайно актуальним. Облік і аудит військових витрат у державному секторі є складним та багатогранним завданням, що потребує ретельного підходу та високої кваліфікації фахівців. Військові витрати мають специфічний характер, що пов'язаний із забезпеченням національної безпеки та оборони держави. Це зумовлює необхідність особливого підходу до їх обліку та аудиту, враховуючи вимоги секретності, точності та відповідності міжнародним стандартам.

Однією з основних проблем у цій сфері є забезпечення прозорості та підзвітності використання бюджетних коштів, спрямованих на військові потреби. В умовах постійних змін у геополітичній ситуації та зростання військових загроз, держава повинна мати чітку систему обліку та контролю за цими витратами, щоб уникнути можливих зловживань та нецільового використання ресурсів.

Наукові дослідження у сфері обліку та аудиту військових витрат зосереджуються на розробці методологій, які дозволяють забезпечити максимальну ефективність та прозорість фінансових операцій у військовому секторі. Це включає створення уніфікованих стандартів обліку, адаптованих до специфічних потреб військових установ, а також розробку інструментів для проведення незалежного аудиту військових витрат.

Практичні завдання, пов'язані з обліком та аудитом військових витрат, включають впровадження сучасних інформаційних технологій для автоматизації процесів обліку, створення системи електронного документообігу та контролю за виконанням бюджетних програм. Крім того, важливим аспектом є підготовка та підвищення кваліфікації кадрів, що працюють у цій сфері, адже саме від їх професіоналізму залежить точність та достовірність облікових даних.

Важливим науковим завданням є дослідження міжнародного досвіду у сфері обліку та аудиту військових витрат, з метою впровадження кращих практик у національну систему. Це включає аналіз підходів до обліку військових витрат у різних країнах, оцінку ефективності існуючих моделей та адаптацію найбільш успішних рішень до умов національної економіки.

Таким чином, облік і аудит військових витрат у державному секторі є важливою складовою забезпечення національної безпеки та ефективного використання бюджетних ресурсів. Це вимагає комплексного підходу, який поєднує наукові дослідження та практичні заходи, спрямовані на підвищення прозорості, підзвітності та ефективності фінансових операцій у військовому секторі.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Облік і аудит військових витрат у державному секторі є важливою сферою досліджень, що вимагає ретельного аналізу наукових публікацій та досліджень. Значну роль у розвитку теоретичних та методологічних основ цієї галузі відіграють як зарубіжні, так і українські вчені. Зарубіжні дослідники, такі як Г. Банді [2] та І. Гарімаван [3], внесли значний вклад у розробку теорій та методів обліку і аудиту у державному секторі. Банді вивчав фінансовий менеджмент та облік у публічному

секторі, підкреслюючи важливість прозорості та ефективності управління фінансовими ресурсами. Гарімаван зосередився на реформах військових структур та їхньому впливі на вибір аудиторів, що є важливим аспектом для забезпечення належного контролю за витратами у військовій сфері.

Серед українських вчених, таких як Ю. Гаценко та І. Назаренко [4], важливими дослідженнями є аналіз особливостей облікової політики в частині обліку основних засобів, що є основою для подальших досліджень у сфері військових витрат. М. Бондар та О. Цятковська [5] детально досліджували облік інфраструктурних активів у державних установах, що є критично важливим для забезпечення ефективного управління військовими витратами. Соціальні імперативи державних фінансів до війни та принципи післявоєнного відновлення досліджували С. Петруха, Н. Петруха та ін. [6]. Теорію підзвітності та її застосування в державних фінансах вивчають у своїх працях М. Кнір, С. Петруха, Ю. Криворучко [7].

О. Колесніченко [8] досліджував стратегічний розвиток системи бюджетування у державному секторі, що включає інтеграцію обліку, аналізу, оподаткування та контролю, створюючи базу для розуміння управління військовими витратами.

Впровадження міжнародних стандартів обліку у державному секторі України, як досліджено О. Григорівим, І. Дутчак та М. Гордієнком [9], є важливим кроком для гармонізації української системи обліку з міжнародними практиками, що сприяє підвищенню прозорості та надійності облікових даних, включаючи військові витрати.

В. Дем'янишин та В. Костецький [10] акцентували увагу на модернізації бухгалтерського обліку фінансових ресурсів у державному секторі в умовах реформування системи управління публічними фінансами, що є критично важливим у контексті війни.

О. Цятковська та О. Примаченко [11] вивчали особливості державного аудиту нефінансових активів в Україні, що є важливим аспектом для забезпечення належного контролю за військовими витратами.

Важливими дослідженнями у сфері обліку та аудиту військових витрат є роботи В. Бонарева [12], Л. Соколенко [13], та О. Сохацького [14]. Бонарев досліджував теоретико-методичні основи бухгалтерського обліку в діяльності суб'єктів державного сектору економіки. Соколенко підкреслила концептуальне значення внутрішнього аудиту у Збройних Силах України, що є критичним для контролю за військовими витратами. Сохацький розглянув військові витрати в умовах зростання геополітичних ризиків та зміни характеру міжнародних конфліктів.

Р. Руська та С. Руський [15] досліджували прогнозування світових військових витрат, що є важливим для розуміння глобальних тенденцій у військових витратах та їх впливу на національні економіки.

М. Фаріон та Д. Фаріон [16] акцентували увагу на військових видатках та соціальних наслідках глобальної турбулентності, що є актуальним у контексті сучасних міжнародних конфліктів.

А. Соломіцький та ін. [17] розробили метод прогнозування ризиків виникнення збройного конфлікту на основі аналізу обсягів військових витрат, що має важливе

значення для оцінки ймовірності майбутніх конфліктів. В. Телегін [18] аналізував вплив економічної політики на забезпечення національної безпеки України, підкреслюючи важливість економічної стабільності для військових витрат. А. Відодо та ін. [19] вивчали зв'язок між військовим досвідом, політичними зв'язками, якістю аудиту та якістю прибутку, що є важливим аспектом для розуміння впливу політичних та військових чинників на аудит у військовій сфері.

З урахуванням значної кількості досліджень, можна відзначити, що не всі аспекти обліку та аудиту військових витрат є достатньо дослідженими. Зокрема, необхідно подальше вивчення ефективності використання бюджетних ресурсів у військовій сфері, особливо в умовах триваючої російсько-української війни. Особливо важливо зосередити увагу на розробці методів підвищення прозорості та раціонального використання військових витрат для забезпечення національної безпеки та економічної стабільності.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою цієї статті є аналіз особливостей обліку і аудиту військових витрат у державному секторі за для виявлення проблемних аспектів та розробки рекомендацій щодо їх вирішення.

Для досягнення цієї мети необхідно виконати наступні завдання:

1. Провести огляд сучасних підходів до обліку військових витрат у державному секторі, враховуючи міжнародні стандарти та національні особливості.
2. Дослідити методологічні аспекти проведення аудиту військових витрат, зокрема, розробку критеріїв оцінки ефективності використання бюджетних коштів.
3. Дослідити зміни в структурі військових витрат у державному секторі до і після початку війни в Україні.
4. Визначити основні проблеми, з якими стикаються фахівці у процесі обліку і аудиту військових витрат, такі як забезпечення прозорості, підзвітності та секретності.
5. Розробити рекомендації щодо вдосконалення системи обліку і аудиту військових витрат в Україні з урахуванням виявлених проблем.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Облік військових витрат у державному секторі є складним та відповідальним процесом, який потребує дотримання міжнародних стандартів та врахування національних особливостей. Сучасні підходи до обліку військових витрат базуються на принципах прозорості, підзвітності, ефективності та відповідності міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. Одним з основних міжнародних стандартів, що регулюють облік військових витрат, є Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБО ДС) 31 "Фінансове звітування в умовах надзвичайних ситуацій" [20] який визначає основні вимоги до обліку та звітності військових витрат в умовах конфліктів та надзвичайних ситуацій. Цей стандарт акцентує увагу на необхідності чіткого відображення витрат, пов'язаних із військовими операціями, у фінансовій звітності державних

органів. Важливим аспектом є також дотримання Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) [21], які забезпечують узгодженість та порівнянність фінансових даних на міжнародному рівні. Відмінності між національними стандартами обліку військових витрат та МСБО ДС 31 (табл. 1).

Прозорість у національних стандартах є частковою через те, що деякі витрати можуть бути закриті для загального доступу з міркувань національної безпеки. МСБО ДС 31 вимагає повної прозорості, що забезпечує доступність інформації для міжнародних користувачів та аудиторів.

Підзвітність у національних стандартах обмежується внутрішніми органами, такими як Міністерство оборони, тоді як МСБО ДС 31 забезпечує міжнародну підзвітність, що підвищує довіру до фінансової звітності.

Секретність у національних стандартах часто є високою, обмежуючи доступ до інформації, що може бути критичною для національної безпеки. МСБО ДС 31 регулює секретність, вимагаючи, щоб секретні витрати були відображені в узагальненій формі.

Відображення витрат у національних стандартах є загальним, без детального розпису, що може ускладнювати аналіз витрат. МСБО ДС 31 вимагає деталізованого відображення витрат, що забезпечує точніший контроль і аналіз.

Вимоги до звітності у національних стандартах можуть бути менш жорсткими, дозволяючи певну гнучкість у підготовці звітів. МСБО ДС 31 передбачає жорсткі вимоги до звітності, що підвищує якість та надійність фінансової інформації.

З таблиці видно, що МСБО ДС 31 передбачає більш жорсткі вимоги до прозорості та деталізації витрат, порівняно з національними стандартами, що може сприяти підвищенню підзвітності та ефективності використання бюджетних коштів.

Огляд сучасних підходів до обліку військових витрат також включає аналіз методів оцінки та контролю витрат. Одним з таких методів є використання програмно-цільового підходу, який дозволяє чітко визначати цілі та результати витрат, а також оцінювати їх ефективність. Цей підхід забезпечує більш раціональне використання ресурсів та підвищує підзвітність органів, що відповідають за військові витрати (рис. 1).

Програмно-цільовий підхід передбачає визначення конкретних цілей витрат на початковому етапі, що дозволяє чітко планувати та контролювати використання

Таблиця 1. Відмінності між національними стандартами обліку військових витрат та МСБО ДС 31

Критерій	Національні стандарти	МСБО ДС 31
Прозорість	Часткова	Повна
Підзвітність	Внутрішня	Міжнародна
Секретність	Висока	Регульована
Відображення витрат	Загальне	Деталізоване
Вимоги до звітності	Менш жорсткі	Жорсткі

Джерело: сформовано на основі [20, 22—26].

бюджетних коштів. Контроль та оцінка ефективності є ключовими етапами цього підходу, що забезпечують зворотний зв'язок та можливість коригування витрат у разі необхідності.

Національні особливості обліку військових витрат у державному секторі включають врахування специфіки національного законодавства, організаційної структури військових установ та особливостей фінансування військових потреб. В Україні, наприклад, облік військових витрат регулюється низкою нормативно-правових актів, які визначають порядок обліку та звітності витрат на оборону та національну безпеку (табл. 2).

Облік військових витрат у державному секторі потребує відповідності міжнародним стандартам і врахування національних особливостей. Основні критерії оцінки нормативно-правових актів включають предмет регулювання, прозорість, підзвітність, секретність, відображення витрат і вимоги до звітності.

Предмет регулювання визначає охоплення актів у сфері оборони та національної безпеки. Прозорість показує рівень відкритості інформації про військові витрати, де висока прозорість означає доступність детальних даних для громадськості. Підзвітність вказує, кому підзвітні органи, що відповідають за витрати. Секретність визначає обмеження доступу до інформації, де висока секретність означає доступ лише для обраних осіб. Відображення витрат демонструє детальність інформації в обліковій системі, а вимоги до звітності описують суворість стандартів і регламентів звітів.

Закон України "Про оборону України" регулює оборонну діяльність, проте прозорість і звітність обмежені, а секретність є високою. Закон "Про національну безпеку України" охоплює національну безпеку в цілому, з частковою прозорістю та високою секретністю. Закон "Про державний бюджет України" забезпечує високу

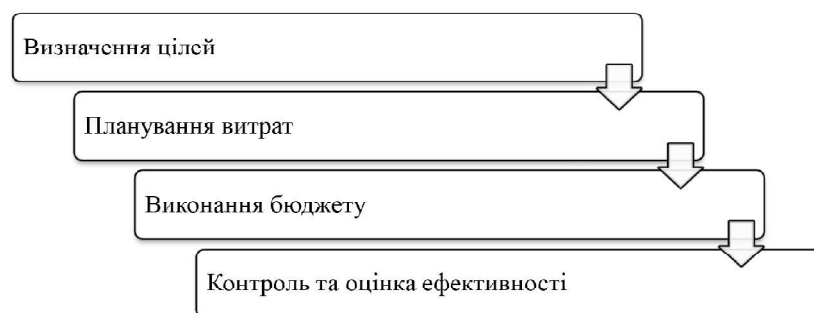


Рис. 1. Програмно-цільовий підхід до обліку військових витрат

Джерело: сформовано авторами.

Таблиця 2. Порівняння нормативно-правових актів які визначають порядок обліку та звітності витрат на оборону та національну безпеку

Критерій	Закон «Про оборону України»	Закон «Про національну безпеку України»	Закон «Про державний бюджет України»	Бюджетний кодекс України	Постанова КМУ «Про затвердження Положення про оборонне планування»	Регулювання обліку витрат на оборону
Предмет регулювання	Визначення основ оборони	Визначення основ нац. безпеки	Регулювання бюджету	Регулювання бюджетного процесу	Регулювання оборонного планування	Регулювання витрат на оборону
Прозорість	Часткова	Часткова	Висока	Висока	Висока	Висока
Підзвітність	Міністерство оборони	Рада нац. безпеки	ВРУ та Кабінет Міністрів	ВРУ та Кабінет Міністрів	Міністерство оборони	Міністерство фінансів
Секретність	Висока	Висока	Регульована	Регульована	Висока	Регульована
Відображення витрат	Загальне	Загальне	Деталізоване	Деталізоване	Деталізоване	Деталізоване
Вимоги до звітності	Часткова	Часткова	Жорсткі	Жорсткі	Жорсткі	Жорсткі

Джерело: сформовано на основі [22–26].

Таблиця 3. Основні етапи аудиту військових витрат

Етап	Опис	Інструменти та методи
Підготовчий етап	Визначення об'єктів та суб'єктів аудиту, складання плану аудиту	Документальний аналіз, інтерв'ю, аналіз ризиків
Збір даних	Збір необхідної фінансової інформації та документів	Анкетування, огляд документів, інвентаризація
Аналіз даних	Оцінка відповідності фінансових операцій встановленим нормативам та критеріям	Порівняльний аналіз, факторний аналіз, аналіз відхилень
Висновки та рекомендації	Формулювання висновків щодо ефективності та прозорості використання коштів, розробка рекомендацій	Експертний метод, SWOT-аналіз, бенчмаркінг
Звітність	Підготовка та подання звіту за результатами аудиту	Розробка звіту, презентація результатів, публічне обговорення

Джерело: сформовано авторами.

прозорість та деталізоване відображення витрат, з жорсткими вимогами до звітності. Бюджетний кодекс також забезпечує високі рівні прозорості та підзвітності, деталізуючи витрати.

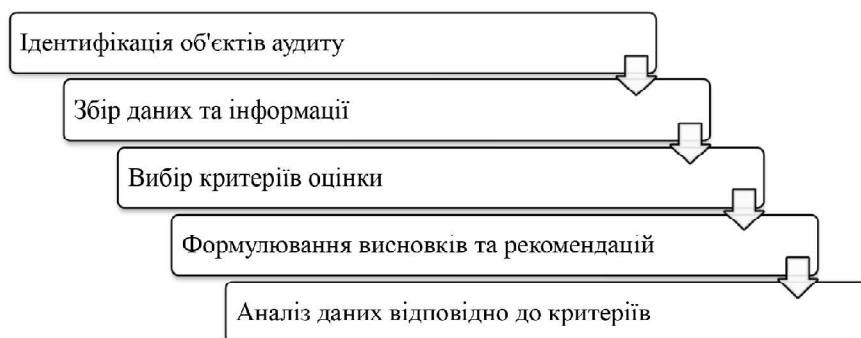
Постанова Кабінету Міністрів про оборонне планування та наказ Міністерства фінансів про облік витрат на оборону встановлюють чіткі правила для обліку та звітності, з високою прозорістю та деталізацією витрат,

хоча секретність залишається високою через чутливість інформації.

Аудит військових витрат є критично важливим елементом для забезпечення прозорості, ефективності та економічності використання бюджетних коштів у секторі оборони. В умовах постійних змін та викликів, що стоять перед країною, особливо в умовах війни та зростаючих оборонних потреб, аудит стає невід'ємною складовою процесу управління державними фінансами. Він передбачає систематичний аналіз та контроль фінансових операцій, спрямованих на військові потреби, з метою виявлення відхилень, неефективностей та можливих корупційних практик.

В сучасних умовах аудит військових витрат набуває особливого значення, оскільки від його результатів залежить не тільки раціональне використання ресурсів, але й зміцнення обороноздатності країни. Відповідно, методологія проведення аудиту має бути добре структурованою та базуватися на чітко визначених етапах і методах (табл. 3).

У реалізації аудиту військових витрат початковий етап включає визначення об'єктів аудиту та підготовку детального плану, що базується на аналізі ризиків і попередніх інтерв'ю. Наступним кроком є збір необхідних даних, який включає анкетування відповідальних осіб, огляд документації та проведення інвентаризації. Після цього проводиться аналіз зібраних даних, де оцінюють

**Рис. 2. Процес оцінки ефективності використання бюджетних коштів**

Джерело: сформовано авторами.

ся їх відповідність встановленим нормативам і критеріям. Цей етап є важливим для виявлення відхилень і неефективностей. Після аналізу формулюються висновки та розробляються рекомендації щодо покращення використання бюджетних коштів, що завершується підготовкою звіту та його поданням на розгляд.

Критерії оцінки ефективності використання бюджетних коштів у військовій сфері включають економічність, ефективність, продуктивність і прозорість. Економічність передбачає мінімізацію витрат при забезпеченні необхідного рівня обороноздатності, що досягається через аналіз вартості військових контрактів і закупівель. Ефективність визначається як досягнення максимальних результатів при заданих витратах, оцінюючись через порівняння витрат і отриманих результатів, таких як підвищення бойової готовності або модернізація техніки. Продуктивність відображає співвідношення між кількістю залучених ресурсів і досягнутими цілями, тоді як прозорість вимірюється через аналіз доступності та якості оприлюдненої інформації про фінансові операції у військовій сфері. Процес оцінки ефективності використання бюджетних коштів (рис. 2).

Методологія проведення аудиту військових витрат забезпечує системний підхід до контролю та оцінки фінансових операцій у військовій сфері. Чітке визначення етапів і критеріїв оцінки дозволяє виявити слабкі місця у використанні бюджетних коштів, розробити рекомендації щодо їх усунення та забезпечити прозорість і ефективність фінансових операцій, що є ключовими для підвищення обороноздатності держави.

Облік військових витрат у державному секторі відображає суттєві зміни в пріоритетах та розподілі ресурсів до і після початку війни в Україні. Зміни в структурі витрат є відображенням нових реалій і потреб, що виникають у зв'язку з військовим конфліктом.

До початку війни витрати на оборону в Україні зосереджувалися на модернізації озброєнь і військовій техніки, підготовці кадрів, ремонті та обслуговуванні техніки, а також адміністративних витратах. У цей період більшість фінансових ресурсів було спрямовано на довгострокові проекти, спрямовані на підвищення бойової готовності та ефективності військових сил.

Після початку військового конфлікту структура витрат зазнала значних змін. Витрати стали зосереджені на термінових потребах, таких як придбання нової техніки, забезпечення матеріально-технічного постачання на фронт, лікування поранених і соціальна підтримка військовослужбовців. Ці зміни відображають терміновість та актуальність витрат в умовах активних бойових дій (табл. 4).

Таблиця 4 ілюструє, як витрати на оборону в Україні переорієнтувалися до і після початку військового конфлікту. До війни основний акцент був на модернізації техніки (40%) та підготовці кадрів (30%), тоді як після початку бойових дій ці витрати зменшилися до 25% і 20% відповідно, переорієнтуючи ресурси на термінове забезпечення фронту і соціальну підтримку. Частка витрат на ремонт та обслуговування зменшилася з 20% до 15%, тоді як адміністративні витрати залишилися стабільними на рівні 10%. Це відображає зміну пріоритетів у відповідь на нові потреби війни, акцентуючи увагу на швидкому забезпеченні та оперативному реагуванні.

Таблиця 4. Розподіл витрат на оборону до і після війни

Сфера витрат	До війни (%)	Після війни (%)
Модернізація техніки	40	25
Підготовка військових кадрів	30	20
Ремонт та обслуговування	20	15
Адміністративні витрати	10	10

Джерело: сформовано на основі [24; 27—28].

Таблиця 5. Проблеми в обліку і аудиті військових витрат

Проблема	Вплив на облік і аудит
Прозорість	Недостатній рівень відкритості інформації
Підзвітність	Складність у забезпеченні звітності
Секретність	Ускладнення аудиту та контролю

Джерело: сформовано авторами.

В сучасних умовах облік і аудит військових витрат зіштовхуються з низкою складних проблем, що пов'язані з забезпеченням прозорості, підзвітності та секретності. Ці проблеми ускладнюють ефективний контроль за використанням бюджетних коштів та підвищують ризики неефективного використання ресурсів (табл. 5).

Прозорість витрат на оборону є критично важливою для забезпечення довіри громадськості до управління фінансами. Однак, в умовах високого рівня секретності, характерного для військових витрат, часто виникають труднощі з наданням детальної інформації. Це обмежує можливості зовнішніх аудитів і громадського контролю, що може призвести до підвищення ризику корупції і неефективного використання бюджетних коштів.

Підзвітність є ще однією суттєвою проблемою. Військові витрати часто потребують звітності на кількох рівнях управління — від міністерств до парламенту. Складність у забезпеченні звітності може виникати через численні адміністративні рівні і складні процедури, що ускладнює своєчасне і точне визначення, куди і як витрачаються кошти. Це створює проблеми з контролем за витратами і забезпеченням їх ефективності.

Секретність витрат є також значною перешкодою. Військові витрати часто включають інформацію, що має стратегічне значення, і тому часто зберігається в закритих режимах. Це ускладнює процес аудиту і контролю, оскільки доступ до детальної інформації обмежений, що впливає на достовірність і точність фінансових звітів.

В Україні система обліку і аудиту військових витрат потребує вдосконалення для забезпечення більшої прозорості, ефективності та контролю над використанням бюджетних коштів у секторі оборони. В умовах постійних викликів та змін, зокрема в умовах збройного конфлікту, важливо забезпечити ефективний моніторинг витрат, уникнути неефективного використання ресурсів [29] та мінімізувати ризики корупції.

Держава вживає ряд заходів для подолання проблем у сфері обліку і аудиту військових витрат. Це включає впровадження нових нормативних актів, зміцнення контрольних механізмів, впровадження електронних систем обліку та аудиту, а також проведення регулярних аудитів і перевірок. Проте, незважаючи на ці зусилля, існують проблеми, які потребують подальшого вирішення. Виявлені проблеми включають недостатню

Таблиця 6. Рекомендації щодо вдосконалення системи обліку і аудиту військових витрат в Україні

Рекомендація	Опис	Очікуваний результат
1. Інтеграція інформаційних систем	Запровадження єдиної платформи для обліку військових витрат, що забезпечить централізоване зберігання та обробку даних	Підвищення точності даних, зменшення дублювання інформації, покращення доступу до даних для аудиторів
2. Розробка єдиних стандартів обліку	Встановлення єдиних стандартів і процедур для обліку та звітності військових витрат	Спрощення процесу звітності, підвищення порівнюваності даних між різними підрозділами
3. Підвищення прозорості	Забезпечення доступу до інформації про витрати для громадськості та контрольних органів через публічні платформи	Зменшення корупційних ризиків, покращення довіри суспільства до витрат в оборонній сфері
4. Посилення контролю за виконанням бюджетних програм	Введення системи регулярного моніторингу та оцінки виконання бюджетних програм	Виявлення неефективних витрат, своєчасне коригування бюджетних планів
5. Розширення навчання та підвищення кваліфікації персоналу	Організація регулярних тренінгів для співробітників, що займаються обліком і аудитом військових витрат	Покращення якості обліку та аудиту, підвищення професійного рівня працівників

Джерело: сформовано авторами.

інтеграцію інформаційних систем, недосконалість нормативно-правової бази, відсутність єдиних стандартів обліку та обмежений доступ до інформації для аудиторів. Рекомендації щодо вдосконалення системи обліку і аудиту військових витрат в Україні запропоновано у табл. 6.

В Україні реалізація рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку і аудиту військових витрат вимагає адаптації до сучасних умов, зокрема, в умовах збройного конфлікту та економічних обмежень [30]. Для інтеграції інформаційних систем необхідно створити централізовану платформу, яка об'єднуватиме всі рівні обліку військових витрат, забезпечуючи доступ до

актуальних даних у режимі реального часу. Це потребує значних інвестицій у інформаційні технології, але дозволить мінімізувати помилки та дублювання даних.

Розробка єдиних стандартів обліку є критично важливою для забезпечення однорідності процесів та спрощення звітності. Встановлення таких стандартів потребує тісної співпраці між державними органами та експертами у сфері фінансового обліку. У цьому контексті важливо враховувати міжнародний досвід і адаптувати його до національних особливостей та вимог.

Підвищення прозорості витрат є необхідним кроком для зміцнення довіри громадськості та міжнародних партнерів до управління військовими ресурсами. Забез-

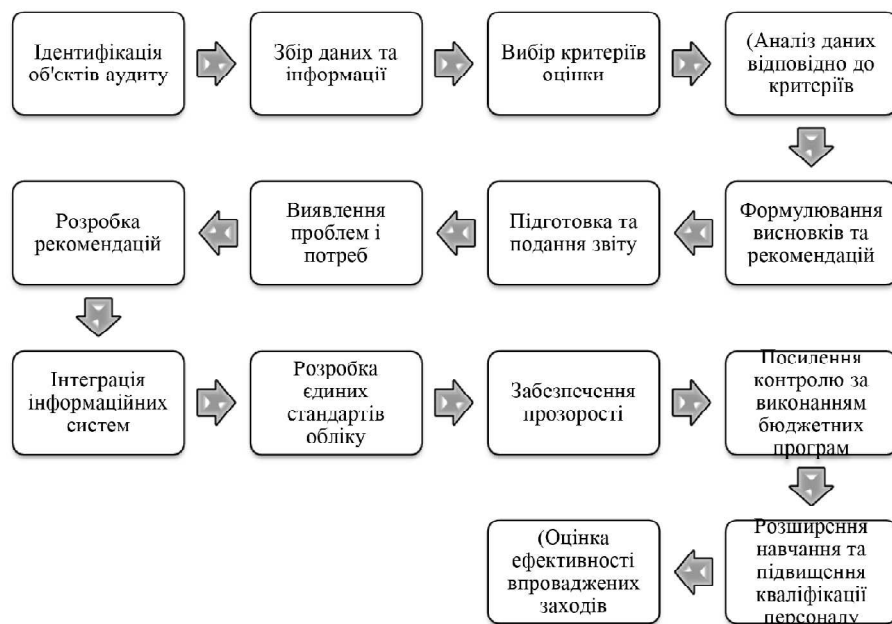


Рис. 3. Алгоритм вдосконалення системи обліку і аудиту військових витрат

Джерело: сформовано авторами.

печення доступу до інформації про витрати через публічні платформи сприятиме зниженню корупційних ризиків. Однак, це вимагає розробки чітких регламентів щодо конфіденційності та безпеки даних, щоб уникнути витоку чутливої інформації.

Посилення контролю за виконанням бюджетних програм є важливим елементом забезпечення ефективності витрат. Регулярний моніторинг та оцінка виконання програм дозволять своєчасно виявляти та усувати не-ефективні витрати. Важливо розробити чіткі критерії та методи оцінки, які б дозволяли об'єктивно аналізувати результати.

Розширення навчання та підвищення кваліфікації персоналу є невід'ємною частиною вдосконалення системи обліку і аудиту. Організація регулярних тренінгів та навчальних програм для працівників, які займаються обліком та аудитом, сприятиме підвищенню їх професійного рівня та покращенню якості роботи. Це, в свою чергу, дозволить забезпечити більш точний і ефективний облік витрат.

Алгоритм вдосконалення системи обліку і аудиту військових витрат запропоновано на рис. 3.

Алгоритм вдосконалення системи обліку і аудиту військових витрат починається з виявлення існуючих проблем та потреб, що дозволяє чітко визначити напрями для поліпшення. На основі отриманих даних розробляються рекомендації, які включають інтеграцію інформаційних систем, розробку єдиних стандартів обліку, забезпечення прозорості, посилення контролю за виконанням бюджетних програм та розширення навчання персоналу. Важливим етапом є оцінка ефективності впроваджених заходів, яка дозволить своєчасно вносити корективи та забезпечити їх дієвість.

Реалізація цих кроків у сучасних умовах вимагає системного підходу та залучення відповідних ресурсів. Впровадження нових технологій, розробка нормативної бази, навчання персоналу та підвищення прозорості витрат сприятимуть покращенню системи обліку і аудиту військових витрат в Україні, що є ключовим для забезпечення ефективного управління бюджетними коштами та підвищення обороноздатності країни.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

У статті здійснено комплексне дослідження особливостей обліку та аудиту військових витрат у державному секторі України. На основі аналізу сучасних підходів та методологій визначено основні проблеми, з якими зіштовхуються фахівці у цій сфері, та запропоновано рекомендації щодо їх вирішення. Зокрема, було розглянуто важливість прозорості, підзвітності та ефективності використання бюджетних коштів, які спрямовуються на оборонні потреби. Визначено, що ключовими аспектами для покращення системи обліку та аудиту є впровадження міжнародних стандартів, автоматизація процесів, підвищення кваліфікації кадрів та використання сучасних інформаційних технологій.

Розроблені рекомендації включають необхідність удосконалення нормативно-правової бази, розробки уніфікованих стандартів обліку, адаптованих до специфіки військових установ, та створення ефективних інстру-

ментів для проведення незалежного аудиту. Запропоновано програмно-цільовий підхід до обліку військових витрат, який дозволяє чітко визначати цілі та результати витрат, а також оцінювати їх ефективність.

В сучасних умовах реалізація зазначених рекомендацій є надзвичайно важливою для забезпечення прозорості та підзвітності використання бюджетних коштів, спрямованих на військові потреби. Це сприятиме підвищенню довіри громадськості до державних органів, зміцненню обороноздатності країни та запобіганню можливим зловживанням і нецільовому використанню ресурсів. Впровадження міжнародних стандартів та сучасних інформаційних технологій забезпечить більш раціональне використання ресурсів та підвищить ефективність фінансових операцій у військовому секторі.

Перспективи подальших досліджень полягають у поглибленому аналізі міжнародного досвіду та його адаптації до умов української економіки, розробці нових методів та інструментів фінансового контролю, а також впровадженні інтегрованих систем управління фінансовими ресурсами. Це сприятиме підвищенню прозорості, підзвітності та ефективності у використанні бюджетних коштів, що є ключовим для зміцнення обороноздатності країни.

Література:

1. Petrukha N. M., Petrukha S. V., Sviridovska A. O., Mazur A. O., Hudenko O. D. Military "Face" Of Unconditional Basic Income. *Economics, Finance and Management Review*. 2022. Issue 2 (10). P. 4—10. DOI: <https://doi.org/10.36690/2674-5208-2022-2-4> (дата звернення: 24. 07. 2024).
2. Bandy G. *Financial management and accounting in the public sector*. Routledge, 2023. DOI: <https://doi.org/10.4324/9781003250838> (дата звернення: 24. 07. 2024).
3. Garimav G. Military reform, militarily-connected firms and auditor choice. *Managerial Auditing Journal*, 2020, 35.6, pp. 705—729. URL: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-04-2019-2258/full/html>
4. Гаценко Ю., Назаренко І. Особливості побудови облікової політики в частині обліку основних засобів. Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації, 2023, 125. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-134> (дата звернення: 24. 07. 2024).
5. Бондар М., Цятковська О. Особливості обліку інфраструктурних активів у державних установах. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету імені Дмитра Моторного (економічні науки)*, 2023, 3.49. DOI: <https://doi.org/10.31388/2519-884X-2023-49-87-94> (дата звернення: 24. 07. 2024).
6. Knir M., Petruha S., Kryvoruchko Y. Accountability theory and its implication in public finance. *Наукові праці НДФІ*. 2019. № 4. С. 47—58. DOI: <https://doi.org/10.33763/npndfi2019.04.047> (дата звернення: 24. 07. 2024).
7. Petrukha N., Petrukha S., Alekseienco N., Kushneruk O., Mazur A. *Social Imperatives of Public Finance: War Adaptation and Principles of Post-War Recovery. Financial and Credit Activity-Problems of Theory and Practice*. 2023.

Volume 3 (50). P. 358—371. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptr.3.50.2023.4031> (дата звернення: 24. 07. 2024).

8. Колесніченко О. Стратегічний вектор розвитку системи бюджетування в державному секторі як інтеграція обліку, аналізу, оподаткування та контролю. Економіка та держава, 2021, 11, С. 58—64. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2021.11.58> (дата звернення: 24. 07. 2024).

9. Григорів О., Дутчак І., Гордієнко М. Впровадження міжнародних стандартів обліку в державному секторі України. Економіка та суспільство, 2024, (59). DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-165> (дата звернення: 24. 07. 2024).

10. Дем'янишин В., Костецький В. Модернізація бухгалтерського обліку фінансових ресурсів у державному секторі в умовах реформування системи управління публічними фінансами та зміцнення фінансової безпеки суб'єктів господарювання. Світ фінансів, 2023, 4 (73), С. 22—44. DOI: <http://doi.org/10.35774/sf2022-04.022> (дата звернення: 24. 07. 2024).

11. Цятковська О., Примаченко О. Особливості державного аудиту нефінансових активів в Україні. Сталій розвиток економіки, 2024, 2 (49), С. 302—306. DOI: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-49-48> (дата звернення: 24. 07. 2024).

12. Бонарев В. Теоретико-методичні основи бухгалтерського обліку в діяльності суб'єктів державного сектора економіки. Інвестиції, 2023, 52. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.11.52> (дата звернення: 24. 07. 2024).

13. Соколенко Л. The conceptual significance of internal audit in the armed forces of Ukraine. Облік і фінанси, 2023, 99, С. 49—55. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-1\(99\)-49-55](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-1(99)-49-55) (дата звернення: 24. 07. 2024).

14. Сохацький О. Військові витрати в умовах зростання геополітичних ризиків та зміни характеру міжнародних конфліктів. Світ фінансів, 2020, 3 (64), С. 98—113. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1345> (дата звернення: 24. 07. 2024).

15. Руська Р., Руський С. Прогнозування світових військових витрат. Збірник наукових праць Центру воєнно-стратегічних досліджень НУОУ імені Івана Черняхівського, 2023, С. 118—125. URL: <http://znp-cvsd.nuou.org.ua/article/view/298283> (дата звернення: 24. 07. 2024).

16. Фаріон М., Фаріон Д. Військові видатки та соціальні наслідки глобальної турбулентності. Галицький економічний вісник, 2023, 85.6, С. 43-50. URL: <https://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/44117> (дата звернення: 24. 07. 2024).

17. Соломіцький А., та ін. Метод прогнозування ризиків виникнення збройного конфлікту на основі результатів аналізу обсягів військових витрат. Social Development and Security, 2022, 12.1, С. 164—174. DOI: <https://doi.org/10.33445/sds.2022.12.1.15> (дата звернення: 24. 07. 2024).

18. Телегін В. Вплив економічної політики на забезпечення національної безпеки України. Вчені записки Університету "КРОК", 2022, 1 (65), С. 34—42. URL: <https://snku.krok.edu.ua/vcheni-zapiski-universitetu-krok/article/view/480> (дата звернення: 24. 07. 2024).

19. Vidodo A., et al. Military background, political connection, audit quality and earning quality. Jurnal Akuntansi, 2020, 24.1, С. 84—99. DOI: <https://doi.org/10.24912/ja.v24i1.658> (дата звернення: 24. 07. 2024).

20. International Federation Of Accountance, IFA 2024. URL: <https://www.ifac.org/> (дата звернення: 24. 07. 2024).

21. International Financial Reporting Standards, IFRS, 2024. URL: <https://www.ifrs.org/> (дата звернення: 24. 07. 2024).

22. Про оборону України. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1932-12#Text> (дата звернення: 24. 07. 2024).

23. Про національну безпеку України. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19> (дата звернення: 24.07.2024).

24. Про Державний бюджет України. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#Text> (дата звернення: 24.07.2024).

25. Бюджетний кодекс України. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 24.07.2024).

26. Про затвердження Порядку організації та здійснення оборонного планування в Міністерстві оборони України, Збройних Силах України та інших складових сил оборони. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-21#Text> (дата звернення: 24.07.2024).

27. Міністерство оборони України, Офіційний вебпортал, 2024. URL: <https://www.mil.gov.ua/> (дата звернення: 24.07.2024).

28. Міністерство фінансів України, Офіційний вебпортал, 2024. URL: <https://www.minfin.gov.ua/> (дата звернення: 24.07.2024).

29. Клименко К. В., Петруха Н. М., Петруха С. В. "Зелений" план Маршалла для України: фінансово-економічний та регуляторний контекст. Наукові праці НДФІ. 2024. № 1. С. 20—49. DOI: <https://doi.org/10.33763/pndf2024.01.020> (дата звернення: 24. 07. 2024).

30. Petrukha N. M., Petrukha S. V., Hudenko B. O., Hudenko O. D. The Policy of Heroes — A New Philosophy of Veteran Business. Бізнесінформ. 2024. № 1. С. 392—404. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-1-392-404> (дата звернення: 24. 07. 2024).

References:

1. Petrukha, N. M. Petrukha, S. V. Sviridovska, A. O. Mazur, A. O. and Hudenko, O. D. (2022), "Military "Face" Of Unconditional Basic Income", Economics, Finance and Management Review, vol. 2 (10), pp. 4—10. <https://doi.org/10.36690/2674-5208-2022-2-4> ua.

2. Bandy, G. (2023), "Financial management and accounting in the public sector", Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781003250838>.

3. Garimav, G. (2020), "Military reform, militarily-connected firms and auditor choice", Managerial Auditing Journal, vol. 35(6), pp. 705—729, available at: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-04-2019-2258/full/html> (Accessed 24 July 2024).

4. Hatsenko, Yu. and Nazarenko, I. (2023), "Features of accounting policy construction in terms of fixed asset accounting", *Stratehichni priorytety rozvytku bukhhalterskoho obliku, audytu ta opodatkovannia v umovakh hlobalizatsii*, vol. 125. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-134>.
5. Bondar, M. and Tsyatkovska, O. (2023), "Features of accounting for infrastructure assets in public institutions", *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnoho ahrotekhnolohichnoho universytetu imeni Dmytra Motornoho (ekonomichni nauky)*, vol. 3 (49). <https://doi.org/10.31388/2519-884X-2023-49-87-94>.
6. Knir, M. Petruha, S. and Kryvoruchko, Y. (2019), "Accountability theory and its implication in public finance", *Naukovi pratsi NDFI*, vol. 4, pp. 47—58. <https://doi.org/10.33763/npndfi2019.04.047>.
7. Petrukha, N. Petrukha, S. Alekseienco, N. Kushneruk, O. and Mazur, A. (2023), "Social Imperatives of Public Finance: War Adaptation and Principles of Post-War Recovery", *Financial and Credit Activity-Problems of Theory and Practice*, vol. 3 (50), pp. 358—371. <https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.50.2023.4031>.
8. Kolesnichenko, O. (2021), "Strategic direction of budgeting system development in the public sector as an integration of accounting, analysis, taxation, and control", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 11, pp. 58—64. <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2021.11.58>.
9. Hryhoriv, O. Dutchak, I. and Hordiienko, M. (2024), "Implementation of international accounting standards in the public sector of Ukraine", *Ekonomika ta suspilstvo*, vol. 59. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-59-165>.
10. Demianishyn, V. and Kostetskyi, V. (2023), "Modernization of accounting for financial resources in the public sector under the conditions of public finance management system reform and strengthening financial security of business entities", *Svit finansiv*, vol. 4 (73), pp. 22—44. <http://doi.org/10.35774/sf2022.04.022>.
11. Tsyatkovska, O. and Prymachenko, O. (2024), "Features of public audit of non-financial assets in Ukraine", *Stalyi rozvytok ekonomiky*, vol. 2(49), pp. 302—306. <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2024-49-48>.
12. Bonarev, V. (2023), "Theoretical and methodological foundations of accounting in the activities of public sector entities", *Investysii*, vol. 52. <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.11.52>.
13. Sokolenko, L. (2023), "The conceptual significance of internal audit in the armed forces of Ukraine", *Oblik i finansy*, vol. 99, pp. 49—55. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-1\(99\)-49-55](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-1(99)-49-55).
14. Sokhatskyi, O. (2020), "Military expenditures in the context of increasing geopolitical risks and changing the nature of international conflicts", *Svit finansiv*, vol. 3(64), pp. 98—113, available at: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/1345> (Accessed 24 July 2024).
15. Ruska, R. and Ruskyi, S. (2023), "Forecasting global military expenditures", *Zbirnyk naukovykh prats Tsentru voienno-stratehichnykh doslidzhen NUU imeni Ivana Cherniakhovskoho*, pp. 118—125, available at: <http://znp-cvds.nuou.org.ua/article/view/298283> (Accessed 24 July 2024).
16. Farion, M. and Farion, D. (2023), "Military expenditures and social consequences of global turbulence", *Halytskyi ekonomichnyi visnyk*, vol. 85 (6), pp. 43—50, available at: <https://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/44117> (Accessed 24 July 2024).
17. Solomitskyi, A. et al. (2022), "Risk forecasting method for the occurrence of armed conflict based on the analysis of military expenditure volumes", *Social Development and Security*, vol. 12 (1), pp. 164—174. <https://doi.org/10.33445/sds.2022.12.1.15>.
18. Telegin, V. (2022), "The impact of economic policy on ensuring national security of Ukraine", *Vcheni zapysky Universytetu "KROK"*, vol. 1 (65), pp. 34—42, available at: <https://snku.krok.edu.ua/vcheni-zapysky-universytetu-krok/article/view/480> (Accessed 24 July 2024).
19. Vidodo, A. (2020), "Military background, political connection, audit quality and earning quality", *Jurnal Akuntansi*, vol. 24 (1), pp. 84—99. <https://doi.org/10.24912/ja.v24i1.658>.
20. International Federation Of Accountance, IFA (2024), available at: <https://www.ifac.org/> (Accessed 24 July 2024).
21. International Financial Reporting Standards, IFRS, (2024), available at: <https://www.ifrs.org/> (Accessed 24 July 2024).
22. Verkhovna Rada of Ukraine (1992), The Law of Ukraine "On Defense of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1932-12#Text> (Accessed 24 July 2024).
23. Verkhovna Rada of Ukraine (2018), The Law of Ukraine "On the National Security of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2469-19> (Accessed 24 July 2024).
24. Verkhovna Rada of Ukraine (2023), The Law of Ukraine "On the State Budget of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#Text> (Accessed 24 July 2024).
25. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Budget Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (Accessed 24 July 2024).
26. Ministry of Defense of Ukraine (2020), Order "On approval of the Procedure for organizing and implementing defense planning in the Ministry of Defense of Ukraine, the Armed Forces of Ukraine and other components of the defense forces", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0196-21#Text> (Accessed 24 July 2024).
27. Ministry of Defense of Ukraine (2024), available at: <https://www.mil.gov.ua/> (Accessed 24 July 2024).
28. Ministry of Finance of Ukraine (2024), available at: <https://www.minfin.gov.ua/> (Accessed 24 July 2024).
29. Klymenko, K. V. Petruha, N. M. and Petruha, S. V. (2024), "'Green' Marshall Plan for Ukraine: financial-economic and regulatory context", *Naukovi pratsi NDFI*, vol. 1, pp. 20—49. <https://doi.org/10.33763/npndfi2024.01.020>.
30. Petrukha, N. M. Petrukha, S. V. Hudenko, B. O. and Hudenko, O. D. (2024), "The Policy of Heroes — A New Philosophy of Veteran Business", *Biznesinform*, vol. 1, pp. 392—404. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-1-392-404>.

Стаття надійшла до редакції 24.07.2024 р.