

Шишов Олег Олексійович,
кандидат юридичних наук, суддя Касаційного
адміністративного суду у складі Верховного Суду

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ЗА ВИКОРИСТАННЯМ КОШТІВ МІЖНАРОДНОЇ ФІНАНСОВОЇ ДОПОМОГИ: ПРАВОВІ ТА ІНСТИТУЦІЙНІ АСПЕКТИ

У статті досліджено правові засади та сучасні напрями розвитку державного аудиту міжнародної фінансової допомоги в Україні в контексті реформування системи управління публічними фінансами та інтеграції України до ЄС. Здійснено аналіз інституційної ролі Державної аудиторської служби України як центрального органу виконавчої влади зі спеціальним статусом у системі державного фінансового контролю. Акцентовано на проблемах обмеженої кадрової та аналітичної спроможності, недостатнього охоплення контрольними заходами найбільш ризикових сфер (зокрема місцевих бюджетів і публічних закупівель), а також потребі посилення міжвідомчої взаємодії з Рахунковою палатою, органами внутрішнього аудиту та іншими суб'єктами фінансового контролю. Доведено, що ці обставини мають особливе значення саме в умовах залучення значних обсягів міжнародної фінансової допомоги.

Звернено увагу на правові засади реалізації Державною аудиторською службою України повноважень Національного контролера у межах програм міжрегіонального співробітництва Interreg та Interreg NEXT, що фінансуються Європейським Союзом, відповідно до Порядку, затвердженого постановою КМУ № 1268. Визначено ключові переваги цього Порядку, зокрема: інституційну визначеність, запровадження управлінських перевірок та електронних механізмів контролю, а також окреслено проблемні аспекти, пов'язані з ризик-орієнтованістю, адміністративним навантаженням і захистом прав бенефіціарів.

Уточнено, що Порядок проведення органами Державної аудиторської служби України державного фінансового аудиту в рамках міжнародних договорів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 19 листопада 2025 р. № 1483 формує спеціальний процедурний режим державного фінансового аудиту, призначений саме для контролю за використанням коштів міжнародної фінансової допомоги, у тому числі в межах механізму Ukraine Facility, та не зводиться до модифікації загального порядку фінансового аудиту. Доведено, що Порядок № 1483 виконує подвійну функцію: з одного боку, він слугує інструментом імплементації інституційних вимог Ukraine Facility та Регламенту (ЄС) 2024/792 щодо управління, контролю і аудиту коштів ЄС; з іншого – виступає каталізатором внутрішньої трансформації національної системи державного фінансового контролю, сприяючи її наближенню до європейської моделі performance- та compliance-аудиту.

Ключові слова: *правове регулювання, державний аудит, державний фінансовий контроль, міжнародна допомога, Ukraine Facility, Рахункова палата, Державна аудиторська служба України, право ЄС, адміністративний аудит.*

Постановка проблеми. Система державного фінансового контролю в Україні перебуває в умовах глибокої трансформації, що зумовлена поєднанням декількох факторів: повномасштабною збройною агресією російської федерації, потребами відбудови інфраструктури, значним зростанням обсягів міжнародної фінансової допомоги, а також курсом на наближення до стандартів ЄС у сфері управління публічними фінансами. За таких умов зростає значення органів зовнішньо-

го та внутрішнього державного фінансового контролю, передусім Державної аудиторської служби України (далі – ДАСУ) та Рахункової палати.

Початок системного етапу реформ у сфері управління публічними фінансами пов'язують зі схваленням Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки та плану заходів з її реалізації [1]. Подальшим кроком стало затвердження Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки, що визначила пріоритетні цілі у сфері державного фінансового контролю, внутрішнього фінансового контролю та незалежного зовнішнього аудиту [2]. У цих документах закладено ідеологію переходу від фрагментарних контрольних заходів до цілісної, ризик-орієнтованої системи контролю та аудиту, зорієнтованої на результативність управління публічними коштами. З огляду на це видається доцільним аналіз правових і організаційних засад функціонування державного фінансового контролю, зокрема у частині здійснення державного фінансового аудиту за використанням коштів міжнародної фінансової допомоги.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Серед сучасних наукових досліджень з аналізу державного фінансового контролю варто виділити роботи О. Ю. Лебединської, Т. О. Губанової, Л. О. Савченко, В. Ф. Піхоцького [3–6]. Проте актуалізація питань, пов'язаних із особливостями правового регулювання державного аудиту міжнародної фінансової допомоги в Україні в контексті реформування системи управління публічними фінансами та інтеграції України до ЄС, зумовлюють подальший інтерес до цієї проблематики.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження сучасного стану та тенденцій розвитку правового регулювання державного аудиту у сфері використання міжнародної фінансової допомоги в Україні.

Виклад основного матеріалу. Місією ДАСУ є забезпечення економічного добробуту країни шляхом реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю. ДАСУ є центральним органом виконавчої влади зі спеціальним статусом, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України [7]. Відповідно до покладених на неї завдань служба здійснює державний фінансовий контроль шляхом проведення інспектування (ревізій), державного фінансового аудиту, перевірок та моніторингу публічних закупівель.

Окремим напрямом діяльності ДАСУ є реалізація контрольних повноважень у межах програм міжрегіонального співробітництва, що фінансуються ЄС. Так, відповідно до ст. 12.5 Угод про фінансування у межах семи програм міжрегіонального співробітництва INTERREG: Danube, Europe, URBACT, NEXT: Польща – Україна; Словаччина – Угорщина – Румунія – Україна; Румунія – Україна; Басейн Чорного моря на період 2021–2027 років, на ДАСУ покладено функцію

Національного контролера (загальна сума фінансування в межах проєктів становить 1,3 млрд євро) [8]. Зазначена функція деталізована у Порядку функціонування системи управління та здійснення контролю за виконанням програм транскордонного і транснаціонального співробітництва Interreg та Interreg NEXT, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 5 листопада 2024 р. № 1268 (далі – Порядку 1268) [9]. Відповідно до цього Порядку, основним змістом діяльності ДАСУ як Національного контролера є проведення управлінських перевірок, що здійснюються у формі адміністративної перевірки в електронних системах відповідної програми, а також перевірок на місці за місцезнаходженням головного партнера або партнера (резидента) чи в іншому місці на території України, де реалізується проєкт. Такі перевірки спрямовані на оцінку фінансових, технічних, фізичних та інших аспектів виконання операцій у межах реалізації проєктів, у тому числі шляхом застосування заходів державного фінансового контролю під час виконання програм Interreg та Interreg NEXT. Загалом такий підхід демонструє спробу комплексної імплементації вимог права ЄС щодо управління коштами структурних інструментів та захисту фінансових інтересів ЄС у національну систему державного фінансового контролю.

До переваг Порядку 1268 варто віднести насамперед достатньо високий рівень інституційної визначеності. Документ містить розгорнутий понятійний апарат (п. 2), чітко окреслює статус та функції Національного органу управління (Секретаріат Кабінету Міністрів України), Національного контролера (ДАСУ), представника України в групі аудиторів (Рахункова палата), а також місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, головних партнерів / партнерів (резидентів). Така деталізація компетенцій (пп. 3–8) сприяє запобіганню дублюванню повноважень, формує прозору вертикаль відповідальності та забезпечує узгодженість дій національних суб'єктів з органами управління програмами з боку держав – членів ЄС. Викликає інтерес і інституціоналізація окремого виду контрольних процедур – «управлінські перевірки», які включають адміністративні перевірки та перевірки на місці (пп. 1, 11, 16 п. 2; п. 4 Порядку 1268) [9]. Ці процедури орієнтовані саме на визначення прийнятності витрат, їх відповідності правилам програм і національному законодавству, що наближає вітчизняну модель контролю до практик управлінських перевірок, закріплених у регламентах ЄС. Важливим є запровадження обов'язкового використання електронної системи як єдиного каналу документообігу, моніторингу реалізації проєктів та фіксації результатів контролю (п. 2 пп. 14; п. 7, п. 9–12 Порядку 1268) [9], що відповідає вимогам цифровізації публічного адміністрування і знижує ризики маніпуляцій з паперовими документами.

Окремо варто відзначити побудову комплексної антикорупційної та «антифрод-архітектури». Порядок закріплює роль ДАСУ як Служби координації бороть-

би із шахрайством (AFCOS), формалізує взаємодію з Європейським управлінням з питань запобігання зловживанням та шахрайству (OLAF), визначає обов'язки щодо інформування про підозри шахрайства, корупції та інших порушень, а також механізми координації на рівні Національного органу управління, Національного контролера, місцевих органів влади та бенефіціарів (п. 8) [9]. Це відповідає положенням Угоди про асоціацію та Рамкової угоди щодо Ukraine Facility, посилюючи гарантії захисту фінансових інтересів ЄС і України.

Водночас Порядок 1268 не позбавлений низки проблемних аспектів, які можуть стати предметом подальшого вдосконалення. По-перше, незважаючи на формальне розмежування повноважень, залишається потенційний ризик перетину функцій між Національним контролером, Службою координації боротьби із шахрайством (фактично тим самим органом), представником України у групі аудиторів та іншими суб'єктами державного фінансового контролю. Така конструкція створює загрозу фрагментації контрольних процедур та ускладнює для бенефіціарів розуміння, які саме органи за що відповідають на кожному етапі реалізації проекту та перевірок.

По-друге, Порядок 1268, декларуючи застосування ризик-орієнтованого підходу (п. 13), фактично делегує деталізацію методики органу управління програмою, не встановлюючи національних мінімальних вимог до критеріїв ризику, їх періодичного перегляду чи кореляції з системою управління ризиками у сфері державного фінансового контролю та управління публічними фінансами. Обов'язковість проведення перевірки на місці щонайменше один раз для кожного головного партнера / партнера (резидента) (п. 9) свідчить радше про формальний, ніж про справді диференційований ризик-орієнтований підхід, що може призвести до надмірного контрольного навантаження, особливо для проектів із невеликими бюджетами.

По-третє, істотною слабкою стороною Порядку є високий рівень адміністративного тягаря для головних партнерів / партнерів (резидентів). Вимога завантаження у стислі строки до електронної системи повного масиву документів за проектом, у тому числі на підставі орієнтованих переліків, які визначає Національний контролер (п. 7, п. 9, п. 10), у поєднанні з можливістю неодноразового запиту додаткових документів та пояснень, об'єктивно підвищує ризик формальних порушень з боку бенефіціарів, не пов'язаних із реальними зловживаннями. Це суперечить декларованій на рівні ЄС ідеї спрощення доступу до коштів Interreg для місцевих громад, університетів, малих організацій громадянського суспільства тощо.

По-четверте, у Порядку фактично відсутні процесуальні гарантії захисту прав бенефіціарів у разі незгоди з висновками управлінських перевірок. Не врегульовано процедури оскарження результатів управлінської перевірки, критерії пропорційності корекцій, механізми досудового врегулювання спорів між бене-

фіціарами, Національним контролером та органом управління програмою. Така прогалина створює ризики неоднакового підходу до оцінки подібних порушень та ускладнює забезпечення принципів правової визначеності та захисту довіри учасників програм.

І останнє, Порядок 1268 майже не визначає взаємозв'язок механізмів управлінських перевірок у рамках програм Interreg та Interreg NEXT із загальною системою державного фінансового контролю в Україні (зокрема, із Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», інститутами державного фінансового аудиту, ревізій тощо). Через це управлінські перевірки фактично функціонують як «паралельний» спеціальний режим контролю, що може ускладнювати вироблення єдиних стандартів оцінки фінансових порушень та застосування узгоджених підходів до відповідальності розпорядників і одержувачів бюджетних коштів.

Отже, Порядок 1268 відіграє важливу роль у формуванні сучасної моделі управління та контролю за програмами транскордонного і транснаціонального співробітництва, забезпечуючи інституційне зближення України з практикою ЄС у сфері захисту фінансових інтересів. Водночас виявлені проблемні аспекти – надмірний формалізм, потенційні перетини компетенцій та недостатня врегульованість процедурних гарантій бенефіціарів – зумовлюють потребу подальшого нормативного доопрацювання цього інструменту з урахуванням принципів ризикорієнтованості, пропорційності та правової визначеності.

Наступним напрямом реалізації повноважень ДАСУ, як національного контролера, є програма фінансової підтримки України ЄС – Ukraine Facility. Відповідно до Плану діяльності ДАСУ на 2026–2028 роки, до стратегічних напрямів Служби віднесено: 1) проведення державного фінансового контролю щодо захисту національних інтересів і підтримки обороноздатності в умовах війни та післявоєнного відновлення; контролю видатків, фінансованих за спеціальними механізмами ЄС (Ukraine Facility); 2) розвиток спроможності захисту фінансових інтересів ЄС і міжнародних партнерів – удосконалення механізмів запобігання шахрайству, корупційним ризикам, конфлікту інтересів, подвійного фінансування; 3) оновлення нормативно-методологічної бази державного фінансового контролю, з урахуванням вимог міжнародних стандартів, результатів функціонального огляду SIGMA та завдань поглибленої політичної асоціації та економічної інтеграції України з ЄС [10].

З метою виконання наведених стратегічних орієнтирів 19 листопада 2025 р. Кабінетом Міністрів України прийнято Постанову № 1483, якою затверджено Порядок проведення органами ДАСУ державного фінансового аудиту (далі – Порядок 1483) в рамках міжнародних договорів, зокрема Рамкової угоди між Україною та ЄС щодо Ukraine Facility [11]. Звернемо увагу на основні новели цього

Порядку, виконання рекомендацій ЄС та відповідність вимогам програми Ukraine Facility.

Порядком 1483 запроваджено цілісну модель державного фінансового аудиту, що відповідає стандартам ЄС і вимогам міжнародних фінансових інструментів. До основних конструктивних положень можна віднести такі: 1) сфера застосування: правові норми поширюються на аудит, який здійснюється органами ДАСУ в рамках міжнародних договорів, включно з Рамковою угодою щодо Ukraine Facility, угодами про фінансування транскордонних та транснаціональних програм та іншими міжнародними документами, що покладають контрольні функції на ДАСУ. Тобто це окремий процедурний порядок для аудиту міжнародних коштів (допомоги), а не загальний порядок фінансового аудиту; 2) розширений понятійний апарат, прив'язаний до міжнародних стандартів (аудиторські докази, аудиторська документація, аудиторська знахідка, аудиторські процедури, аудиторський ризик, критерії аудиту, суттєвість, професійне судження, учасник аудиту, «міжнародні стандарти аудиту» як сукупність стандартів IFAC, GAGAS, ІА, ISACA тощо). Варто зауважити, що застосування термінів як «аудиторські знахідки», «суттєвість», «професійне судження» прямо пов'язані з поняттями «performance / compliance audit» у розумінні європейської практики; 3) визначення мети аудиту з позиції системної оцінки управління та внутрішнього контролю (п. 3 Порядку 1483); 4) обов'язковість урахування міжнародних стандартів аудиту (п. 4 Порядку 1483); 5) чітка трирівнева модель аудиту (планування – проведення – звітування) (п. 8 Порядку 1483); 6) закладення ризик-орієнтованого підходу, адже, п. 8, 12 Порядку 1483 передбачають: обов'язковість підготовки програми аудиту (форма затверджується ДАСУ); включення до неї: результатів тестування системи внутрішнього контролю, аудиторських ризиків, критеріїв аудиту, видів і обсягу процедур з урахуванням суттєвості; 7) закріплення процедури попередніх обговорень з об'єктом контролю, тобто передбачається можливість обговорень між аудитором та керівництвом об'єкта контролю щодо мети, критеріїв, підходів до аналізу внутрішнього контролю, ризиків шахрайства, корупції, конфлікту інтересів; складається протокол обговорення, який включається до аудиторської документації (п. 9 Порядку 1483); 8) деталізована процедура узгодження проекту аудиторського звіту (проект звіту передається об'єкту контролю для ознайомлення; об'єкт має право надати аргументовані письмові зауваження (коментарі) у визначений строк; передбачено строк розгляду зауважень, обговорення, протокол узгодження з позначками про врахування / часткове врахування / неврахування зауважень; запроваджено механізм «мовчазної згоди» (у разі відмови / невідповідності звіт вважається погодженим без зауважень) (п. 19–27 Порядку 1483), що відповідає принципам змагальності та диспозитивності [11].

Ухвалення процедури проведення державного фінансового аудиту в рамках міжнародних договорів України безпосередньо пов'язане з запровадженням інст-

рументу Ukraine Facility. Регламент (ЄС) 2024/792, яким встановлено Ukraine Facility, покладає на Україну обов'язок забезпечити надійну систему управління, контролю, моніторингу, оцінювання, звітування та аудиту коштів ЄС, зокрема через належне функціонування національних органів аудиту і контролю [12]. Укладена в травні 2024 року Рамкова угода між Україною та ЄС щодо реалізації Ukraine Facility деталізує ці вимоги: вона визначає практичні параметри фінансової підтримки, включно з правилами координації, контролю, моніторингу, звітування й аудиту коштів, та наголошує на необхідності їх ефективного, прозорого і підзвітнього використання як передумови подальшої європейської інтеграції [13].

У цьому контексті Порядок 1483 виступає спеціальним регулюванням щодо реалізації контрольних повноважень ДАСУ саме у сфері використання коштів, залучених у межах Ukraine Facility та інших міжнародних договорів. Як було зазначено вище, в п. 1 Порядку 1483 прямо визначено, що його дія поширюється на аудит, який проводиться в межах Рамкової угоди з ЄС щодо спеціальних механізмів фінансування за інструментом Ukraine Facility, а також інших міжнародних договорів, де на органи ДАСУ покладено аудиторські функції. Тобто Порядок 1483 формує процесуальну основу національного аудиту для тих фінансових потоків, щодо яких ЄС вимагає посиленого захисту своїх інтересів.

Висновки. Отже, розвиток правового регулювання державного фінансового контролю за використанням міжнародної фінансової допомоги в Україні свідчить про поступове формування спеціалізованої, інституційно оформленої та орієнтованої на стандарти ЄС моделі контролю й аудиту, ключову роль у якій відіграє ДАСУ. Водночас ефективна реалізація цієї моделі потребує подальшого нормативного узгодження управлінських перевірок і державного фінансового аудиту з базовою системою державного фінансового контролю, а також посилення ризикорієнтованості, процесуальних гарантій і пропорційності контрольного впливу в умовах реалізації програм Interreg та інструменту Ukraine Facility.

Список використаних джерел

1. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: Розпорядження КМУ від 8 лютого 2017 р. № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text>
2. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки та плану заходів з її реалізації: Розпорядження КМУ від 29 грудня 2021 р. № 1805-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>
3. Лебединська О. Ю. Адміністративно-правове регулювання державного аудиту в Україні: дис. ... д-ра філософії. Київ: Науково-дослідний інститут публічного права, 2020. 191 с.
4. Губанова Т. О. Правове забезпечення державного фінансового контролю в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ: Нац. універ. біоресурсів та природокористування, 2012. 149 с.
5. Савченко Л. О. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. 455 с.

6. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: дис. ... д-ра екон. наук: 12.00.08. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долішнього НАН України», 2015. 530 с. URL: <https://opac.lpnu.ua/bib/1136233>
7. Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова КМУ від 3 лютого 2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>
8. Угода про фінансування програми Interreg (Interreg VI-C) Interreg Europe 2021–2027: Закон України від 17.04.2025 р. № 4637. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/9a1_001-24#Text
9. Про запровадження системи управління та здійснення контролю за виконанням програм транскордонного, транснаціонального та міжрегіонального співробітництва Interreg та Interreg NEXT: Постанова КМУ від 5 листопада 2024 р. № 1268. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1268-2024-%D0%BF#Text>
10. План діяльності Державної аудиторської служби України на плановий 2026 рік та 2027–2028 роки: Наказ ДАСУ від 22.09.2025 р. № 247.
11. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту в рамках міжнародних договорів України: Постанова КМУ від 19 листопада 2025 р. № 1483. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1483-2025-%D0%BF#Text>
12. Regulation (EU) 2024/792 of the European Parliament and of the Council of 29 February 2024 establishing the Ukraine Facility. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2024/792/oj/eng?utm_source=chatgpt.com
13. Рамкова Угода між Україною та ЄС щодо спеціальних механізмів реалізації фінансування Союзу для України згідно з інструментом Ukraine Facility: Закон України від 06.06.2024 р. № 3786. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_008-24#Text

Oleh Shyshov. Public financial control over the use of international financial assistance: legal and institutional aspects

The article examines the legal foundations and current directions of development of the state financial audit of international financial assistance in Ukraine in the context of reforming the public financial management system and Ukraine's integration into the European Union. A comprehensive analysis of the institutional role of the State Audit Service of Ukraine as a central executive authority with a special status within the system of state financial control is carried out. Particular attention is paid to the problems of limited human and analytical capacity, insufficient coverage of the most high-risk areas by control measures (in particular local budgets and public procurement), as well as the need to strengthen inter-institutional interaction with the Accounting Chamber, internal audit bodies and other subjects of financial control. It is demonstrated that these circumstances are of particular importance precisely under conditions of attracting significant volumes of international financial assistance.

The article analyzes the legal framework governing the exercise of powers by the State Audit Service of Ukraine as the National Controller within the Interreg and Interreg NEXT interregional cooperation programmes financed by the European Union, in accordance with the Procedure approved by Cabinet of Ministers of Ukraine Resolution No. 1268. The study identifies the key advantages of this Procedure, in particular institutional clarity, the introduction of management verifications, and electronic control mechanisms, as well as outlines existing challenges related to the risk-oriented approach, administrative burden, and the protection of beneficiaries' rights. It is concluded that further improvement of the regulatory framework is required in order to ensure proportionality, legal certainty, and coherence with Ukraine's national system of public financial control.

It is clarified that the Procedure for conducting a state financial audit by the bodies of the State Audit Service of Ukraine within the framework of international agreements, approved by Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine No. 1483 of 19 November 2025, establishes a special procedural regime of state financial audit specifically intended to control the use of international financial assistance funds, including those provided under the Ukraine Facility mechanism, and does not amount to a modification of the general procedure for state financial audit. It is proved that Procedure No. 1483 performs a dual function: on the one hand, it serves as an instrument for implementing the institutional requirements of the Ukraine Facility and Regulation (EU) 2024/792 concerning the management, control and audit of EU funds; on the other hand, it acts as a catalyst for the internal transformation of the national system of state financial control, contributing to its approximation to the European model of performance and compliance audit.

Keywords: *legal regulation, state audit, public financial control, international assistance, Ukraine Facility, Accounting Chamber of Ukraine, State Audit Service of Ukraine, EU law, administrative audit.*