

Чорноморський національний університет імені Петра Могили

(повне найменування вищого навчального закладу)

Навчально-науковий інститут публічного управління та адміністрування

(повне найменування інституту, назва факультету (відділення))

кафедра публічного управління та адміністрування

(повна назва кафедри (предметної, циклової комісії))

«Допущено до захисту»

Завідувач кафедри публічного
управління та адміністрування

_____ О.Н. Євтушенко

« » _____ 2024 року

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття ступеня вищої освіти

магістр

(ступінь вищої освіти)

на тему: **СУЧАСНІ ОСОБЛИВОСТІ РОЗВИТКУ АУДИТУ В ДЕРЖАВІ**

Керівник: д.н.держ.упр., професор
Андріяш Вікторія Іванівна
_____ (вчене звання, науковий ступінь, П.І.Б.)

Рецензент: старший викладач
Верба Світлана Миколаївна
_____ (посада, вчене звання, науковий ступінь, П.І.Б.)

Виконав: студентка VI курсу групи 636МЗ
Рибка Ірина Сергіївна
_____ (П.І.Б.)

Спеціальності: 281 «Публічне управління та
адміністрування»
_____ (шифр і назва спеціальності)

ОПП: «Державна служба»

Миколаїв – 2024 рік

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	8
1.1. Поняття та зміст аудиту.....	8
1.2. Зарубіжна практика використання аудиту в державному секторі.....	20
РОЗДІЛ 2. МІСЦЕ ТА РОЛЬ АУДИТУ В ДІЮЧІЙ СТРУКТУРІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	30
2.1. Нормативно-правове регулювання державного аудиту.....	30
2.2. Структура органів державного фінансового контролю.....	41
РОЗДІЛ 3. ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ТА МОЖЛИВІ ШЛЯХИ РОЗВИТКУ АУДИТУ.....	57
3.1. Проблемні питання реалізації аудиту в сучасній державі.....	57
3.2. Шляхи подальшого розвитку державного аудиту.....	70
ВИСНОВКИ.....	81
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	86
ДОДАТКИ.....	95

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ДАСУ – Державна аудиторська служба України;

ДПСУ – Державна податкова служба України;

ДФК – державний фінансовий контроль;

ЄС – Європейський Союз;

КМУ – Кабінет міністрів України;

МСА – Міжнародні стандарти аудиту;

МФУ – Міністерство фінансів України;

МФБ – Міжнародна федерація бухгалтерів;

РП – Рахункова палата;

ЦОВВ – центральні органи виконавчої влади.

ВСТУП

Актуальність дослідження обумовлена тим, що на сьогодні, коли економічні процеси стають все більш складними та взаємопов'язаними, роль аудиту як незалежного механізму контролю та оцінки фінансової звітності набуває особливого значення. Дослідження особливостей розвитку аудиту в країні є актуальним з огляду на необхідність забезпечення прозорості та достовірності фінансової інформації, яка є основою для прийняття обґрунтованих економічних рішень. Аудит відіграє ключову роль у захисті інтересів інвесторів, кредиторів, держави та інших зацікавлених сторін, тому аналіз тенденцій розвитку аудиту дозволить оцінити його ефективність, виявити існуючі проблеми та розробити рекомендації щодо вдосконалення системи аудиторського контролю. Недостатнє фінансування в державному секторі, відсутність кваліфікації та постійного підвищення професійного рівня, відсутність детальної та чітко визначеної нормативно-правової бази щодо регулювання є чинниками, які ускладнюють ефективне виконання аудиторських функцій як на державному так і приватному рівні. Тож, одним із важливих напрямків державної політики має бути постійне та ефективне регулювання аудиторської діяльності, оскільки це дозволить проаналізувати відповідність національного законодавства міжнародним стандартам, оцінити ефективність роботи органів фінансового регулювання та контролю, а також виявити прогалини в нормативно-правовій базі, які можуть негативно впливати на якість аудиторських послуг.

Аудит та аудиторська діяльність постійно знаходиться у полі зору науковців, які досліджують різні аспекти його провадження. Так, історичний аспект аудиту досліджували А. Баранова, І. Кошмак, В. Рудницький, О. Редько, поняття аудиту досліджували Л. Кулаковська та Ю. Піча, М. Білуха, Л. Сухарева, І. Шевченко, В. Куцевол, С. Зубілевич та С. Голов та інші; аналізували нормативно-правове регулювання державного аудиту та

структуру органів державного фінансового контролю: В. Бондар, О. Гуцаленко, О. Подолянчук, Ю. Пивовар, О. Редько, В. Фабіянська, Н. Лопоносова, С. Савченко, Л. Полякова, Н. Демків, В. Піхоцький, І. Сисоєва, Н. Добіжа, Т. Латковська та інші; досвід та специфіку проведення аудиту в зарубіжних країнах О. Андросова, В. Добровольська, В. Онищенко, Є. Головченко О. Гавриловський, Л. Гавриловська; висвітлюють у працях проблематику та шляхи покращення здійснення аудиторської діяльності: М. Бариніна, Н. Дорош, А. Кашперська, М. Кошинець, В. Піхоцький, та інші.

Нормативна база дослідження представлена нормами Конституції, Бюджетного, Цивільного та Господарського кодексів, законів України, міжнародно-правовими, нормативно-правовими актами, постановами Кабінету Міністрів України та відомчими нормативними актами, що регламентують питання проведення аудиту та аудиторської діяльності, державного фінансового аудиту.

Емпіричну базу дослідження становлять статистичні й аналітичні матеріали, публічні звіти органів державного фінансового контролю.

Об'єктом дослідження – є сфера проведення аудиту та здійснення аудиторської діяльності.

Предметом дослідження – є процес здійснення аудиторської діяльності та аудиторського дослідження.

Метою дослідження – є дослідження теоретичного та практичного аспектів проведення аудиту в Україні та зарубіжних країнах, пошук шляхів його покращення та розвитку.

Для досягнення мети дослідження було поставлено та вирішено такі **завдання:**

- проаналізувати зміст аудиту, історичний аспект розвитку та становлення в Україні та зарубіжних країнах;
- дослідити зарубіжну практику використання аудиту в державному секторі;

– дослідити місце та роль аудиту в діючій структурі державного фінансового контролю, його нормативно-правове забезпечення та структуру органів державного фінансового контролю, до сфери діяльності яких належить його практичне виконання;

– визначити основні проблеми реалізації аудиту в державі та зазначити можливі шляхи розвитку та покращення проведення аудиту.

Методи дослідження. До методів, які використовувались у магістерській роботі можна віднести: загальнонауковий діалектичний метод, який дає можливість проаналізувати аудит, як одну із форм дослідження та контролю фінансової та господарської діяльності у динаміці його становлення і розвитку. Системний підхід дозволив визначити роль і місце аудиту в системі державного управління. Метод узагальнення та порівняння дозволив проаналізувати здійснення аудиту в Україні та зарубіжних країнах, проведення державного фінансового контролю центральними органами виконавчої влади, а також порівняти їх.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в тому, що автор наголошує на наявності трьох ланок (рівнів) нормативно-правового регулювання проведення аудиту в Україні, які включають в себе нормативно-правові документи що мають найвищу юридичну силу, які унормовують окремі аспекти аудиту, середній (узагальнений) рівень – законодавчі акти, які регулюють проведення аудиторської діяльності, встановлюють мету, завдання, цілі та нижчу ланку (базову) включає нормативні документи, які зазвичай не є державними, одна їх положення є фундаментом для розробки та побудови системі норм у державі. Наголошено на важливості постійного здійснення внутрішнього контролю, побудові системи управління ризиками в підприємстві, що дозволить уникнути недоліків діяльності та дозволить створити міцну основу для довгострокового успіху.

Практичне значення отриманих результатів полягає в можливості врахування аналізу наведеної проблематики та практичного застосування запропонованих шляхів розвитку та вдосконалення проведення аудитів,

аудиторських досліджень, створення методичних рекомендацій, внесення окремих змін до нормативно-правової бази тощо. Отримані положення та висновки, визначення ряду актуальних понять й практичні рекомендації можуть виявитися корисними для організацій, установ, об'єднань, державних органів влади, центральних органів виконавчої влади, які проводять аудит або є об'єктами контролю у сфері аудиту.

Результати дослідження можуть бути використані у навчальному процесі при підготовці курсів та спецкурсів з проблем місцевого самоврядування та публічного управління в Україні, зокрема, при підготовці курсів «Публічне управління», «Управління публічними фінансами», «Державна служба», «Комунікації та цифровий розвиток», тощо.

Структура дослідження. Специфіка теми, сформульовані мета і завдання визначили послідовність викладення матеріалу і структуру роботи. Робота загальним обсягом 99 сторінках, складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1 Поняття та зміст аудиту

Контроль, які і влада завжди була одним із основних напрямків діяльності людства, у тому числі як зацікавленість контролю в питаннях управління економічними процесами, так і в питаннях організації контролю за здійсненням таких процесів.

З однієї сторони – виникнення та розвиток контролю є наслідком розвитку суспільства і його потреб, та з іншої сторони – використання інформації, отриманої в ході контролю було одним з чинників розвитку і вдосконалення. Вдосконалення управління будь якою сферою неможливе без упевненості в достовірності початкової інформації, що використовується в управлінні. Поштовхом до виникнення незалежного контролю, який дістав назву аудит можна назвати «активний розвиток господарювання, грошового обігу та найманої праці» [7].

Так, будь-яка діяльність спрямована на отримання благ та прибутку для забезпечення комфортного майбутнього, збільшення статків. Все це з часом породжує страх втрати майна, отримання збитків, бачення негативних прогнозів в майбутньому, а з часом і виникає недовіра до найманих працівників, яким делеговано окремі функції (наприклад, зазвичай керівники підприємств, організацій, установ не в повному обсязі володіють знаннями та інформацією щодо реального стану справ через нерозуміння професійної мови бухгалтерів та невміння читати звітність, тощо).

Так з часом виникла потреба в професіоналах – особах, які є незалежними користувачами інформації про поточну, фактичну діяльність організації, які на певному рівні володіють знаннями про ведення

господарства, про ведення обліку та які можуть аналізувати інформацію без впливу будь-якої з сторін, без упереджень та здатні надати поради, рекомендації.

Аналізуючи дані різних джерел щодо походження аудиту, необхідно зазначити що перші ознаки його становлення та розвитку існували ще в Стародавньому Єгипті (близько 2600 років до н. е.), де існували урядовці, які «поєднували функції обліку та контролю» [4, с. 21].

Основними засобами контролю спочатку виступали інвентаризації, які дозволяли одержати достовірні відомості про реальне положення справ в кожному окремо взятому господарстві. Наявні історичні свідоцтва повністю підтверджують цей факт. Ще в Стародавньому Єгипті в III столітті до н.е. проводилися інвентаризації майна (будівель, продуктів харчування), метою якої було визначення достовірності та правильності розподілу ресурсів. Слід зазначити, що саме в цей час зародилось поняття «матеріальна відповідальність» [36].

В Римській імперії (III ст. до н.е.) завдання контролю здійснювали спеціальні службовці або квестори. Водночас з ними діяли прокуратори, які були «намісниками провінцій, фінансовими чиновниками щодо забезпечення державних доходів, а ті, хто були квесторами переймалися виключно фінансовими й судовими справами» [36].

В Стародавній Греції особливу увагу приділяли контролю збереження власності, зокрема майна. Крадіжка греками розглядалася як матеріальна шкода. Нестачу цінностей покривали матеріально відповідальні особи або їх поручителі, причому якщо нестача визначалася як розкрадання, то відшкодування її відбувалося у десятикратному розмірі.

Найдавнішими згадками про аудит (1130 р.) є англомовні облікові документи, що зберігаються в архівах Казначейства Англії і Шотландії. Також є дані про існування аудиту з 1299 по 1324 рік, коли королівським указом були призначені аудиторі в графствах Оксфорд, Беркшир, Південний Ельтон, Уїлтс, Самсет і Дорсет [21].

З 1844 р. (в окремих джерелах 1862 р.) у Великобританії було видано серію законів про компанії, відповідно до яких останні були зобов'язані один раз протягом року запрошувати незалежного бухгалтера (аудитора) для перевірки і підтвердження звітності та звіту перед акціонерами. Аналогічні рішення щодо обов'язкового незалежного аудиту було ухвалено у Франції (1867), США (1887), Німеччині (1931) та інших країнах [66, с. 78].

Слід зазначити, що в період свого становлення та розвитку проведення аудиту практикувалось лише як зовнішній контроль. Розподілення на зовнішній та внутрішній аудит у світовій практиці припадає на кінець 40-х – початок 50-х рр. ХХ ст. До цього часу аудиторська перевірка полягала у вивченні документації, облікових записів та їхнього відображення у звітності підприємства. Надалі аудит став системно-орієнтованим, тобто пов'язаним із проведенням експертизи об'єктів перевірки з урахуванням оцінки стану й ефективності системи внутрішнього аудиту або контролю.

Представниками зовнішнього аудиту (його ще називають незалежним аудитом) є юридичні особи – аудиторські фірми та фізичні особи-аудитори. Вони адміністративно жодним чином не підпорядковані замовнику. Внутрішні аудитори є штатними працівниками суб'єкта господарювання, які працюють самостійно або у штаті відповідного підрозділу системи управління.

Основну увагу стали приділяти питанням внутрішнього контролю в суб'єктах перевірки, припускаючи, що, якщо система внутрішнього контролю досить ефективна, то й ризик наявності помилок у фінансовій звітності несуттєвий. Згодом з'явилася стійка тенденція утворювати у власних підприємствах відповідні служби, що постійно займаються проблемами контролю, й одержали назву служб внутрішнього аудиту [33, с. 63-64].

Основою для розвитку аудиту в Україні стало прийняття у 1993 році Закону України «Про аудиторську діяльність», який був чинний до кінця

2017 року та 21 грудня було прийнято Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

У 1994-1995 роках в Україні всі суб'єкти підприємницької діяльності проводили обов'язковий аудит. Необхідно зазначити, що це певним чином позитивно вплинуло на вирішення проблеми адаптації аудиту в Україні. Проте обов'язкове проведення аудиту мало і негативні наслідки, оскільки через значну кількість замовлень і невелику чисельність аудиторських фірм аудит проводився неякісно. Тому, починаючи з 1996 р., для більшості підприємств та організацій України проведення обов'язкового аудиту було скасовано [33, с. 67]. З 2003 року в Україні Рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122/2 були прийняті до використання міжнародні стандарти аудиту.

А вже з 1 жовтня 2018 року в Україні набрав чинності Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» яким передбачено, що «обов'язковий аудит фінансової звітності – аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які, відповідно до законодавства, зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених цим законом» [54].

Проведення аудиту дає можливість виявити чинників впливу на діяльність підприємства як з позитивного, так і негативного боку, оскільки часто виявляється, що підприємства є рентабельними, водночас неплатоспроможними.

Термін «аудит» є для нас знайомим, оскільки походить від латинського «audio», що означає – «чує», «слухач». У зарубіжній і вітчизняній літературі, Міжнародних нормативах з аудиту (МНА) і чинних законодавчих актах України нема єдиного підходу щодо визначення терміну «аудит».

У більшості інформаційних джерелах визначено аудит, як форму незалежного фінансово-господарського контролю.

Так, в Законі України «Про аудиторську діяльність» (втратив чинність 21.12.2017) аудит трактувався як перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [52].

Однак в новому Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» як і в Господарському кодексі України поняття «аудит» не розкрито, натомість визначено поняття «аудит фінансової звітності», «аудиторська діяльність», «аудитор» тощо. Тобто на законодавчому рівні поняття аудит трактується вже за певною ознакою [12, 54].

У міжнародних стандартах з аудиту, «аудит» визначається як «незалежна перевірка фінансових звітів або віднесеної до них фінансової інформації об'єкта незалежно від того, приносить прибуток або ні, його розміри і форми організації, коли така перевірка здійснюється з метою вираження подальшої думки» [72].

Комітет із аудиторської практики (APC), який функціонував з 1976 по 1991 роки у Великобританії як об'єднання представників основних професійних бухгалтерських організацій, пропонує визначення аудиту як «незалежний розгляд спеціально призначеним аудитором фінансових звітів підприємств і висловлення думки про них за умови дотримання правил, визначених законом» [72].

Не менш доцільною є думка Е. Аренса і Дж. Лоббека щодо визначення суті аудиту. Ними зазначено, що «аудит – це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник нагромаджує і оцінює свідчення про інформацію, яка підлягає кількісній оцінці і належать до специфічної

господарської діяльності, щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям» [2, с. 7].

Підходи вітчизняних науковців до визначення поняття «аудит» досить різноманітні.

Так, окремі дослідники наголошують, що аудит, як форма контролю є «незалежною та спрямованою на дослідження питання ефективності господарювання та достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності» [7; 37; 79, с. 9].

В свою чергу, С. Зубілевич та С. Голов розкривають дане поняття як «процес, зменшуючий до прийняттого рівня інформаційний ризик користувачів фінансової звітності» [28].

Дослідники І. Шевченко та В. Куцевол у своїй праці дали поняттю «аудит» трактування «послуги з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності підприємства для відображення реального стану діяльності підприємства» [84, с. 366].

Дослідник А. Баранова зазначає, що аудит – це «незалежний контроль, що здійснюється аудиторськими організаціями за договорами з підприємствами» [4].

Натомість О. Мазуренок вважає, що аудит «...направлений на оцінювання та ідентифікацію поточного стану підприємства з метою створення підґрунтя для розроблення попереджувальних, санаційних і миттєвих управлінських рішень, направлених на вирішення проблем у функціонуванні підприємства» [40, с. 81].

Заслуговує на увагу визначення «аудиту» зазначене в монографії В. Рудницького «Методологія та організація аудиту», в якій викладено наступне трактування: аудит – це «процес, за допомогою якого компетентний працівник збирає і нагромаджує дані про господарські явища і факти з метою їх об'єктивної кількісної й якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріям та надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об'єкти дослідження» [72].

Узагальнюючи зарубіжні та вітчизняні дефініції терміну «аудит» необхідно зазначити, що перш за все аудит означає оцінювання, перевірку діяльності та асоціюється з словом «незалежний», «непричетний», саме професійна незалежність робить аудит необхідним для державних установ та привабливим для приватних.

Тобто аудит – це незалежний висновок особи, яка має спеціалізовані знання та кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, здійснює перевірку діяльності установи в аспектах достовірності, ефективності та правильності здійснення фінансово-господарської, бухгалтерської діяльності та за результатами якої надає відповідні пропозиції та рекомендації. При цьому «незалежний» доцільно вживати для будь якого виду аудиту, оскільки саме незалежність, незацікавленість аудитора є основою цієї перевірки.

Таким чином, згідно з визначенням самого аудиту, метою аудиту є висловлення незалежної думки аудитора про відповідність звітності в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам, які регламентують порядок їх ведення та подання.

За результатами аудиту складається звіт незалежного аудитора, що підтверджує достовірність фінансової звітності та дані про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання [54; 55; 58].

Крім того, аудитор має дослідити та адекватно оцінити всі аспекти економічної діяльності суб'єкта, що перевіряється. А для того, щоб висловити об'єктивно думку аудитора в звіті аудитора, він повинен отримати безумовну гарантію того, що інформація, яка міститься у фінансовій звітності, регістрах обліку та первинних документах, наданих клієнтом, достатня та достовірна.

Тому в процесі аудиторської перевірки виникають питання аудиторського ризику та аудиторських доказів для підтвердження аудиторської думки.

Оскільки поняття «аудит» наразі часто використовується для характеристики діяльності з незалежної перевірки будь-яких процесів чи явищ, тому за період становлення аудиту налічується безліч його видів. Аналізуючи літературу присвячену аудиту, необхідно додати, що класифікація аудиту досить широка і залежить від безлічі обставин, причин та ситуацій (див. Додаток А).

Зокрема, для початку, розглянемо такий аудит в Україні як обов'язковий і добровільний. Обов'язковий аудит інакше можна назвати регламентованим, бо його проведення обумовлено законодавчими актами, в яких визначено категорії підприємств, що подають звіт незалежного аудитора про фінансово-господарську діяльність та фінансовий стан у відповідні інстанції (перед поданням річної звітності до податкових органів, при отриманні банківського кредиту, перед емісією цінних паперів тощо). Обов'язковий аудит підприємства має на меті як підтвердити результати фінансової звітності, так і підвищити ступінь довіри кредиторів, інвесторів, клієнтів. Тобто у разі нормальна підготовка компанії до обов'язкової аудиторської перевірки, свідчить про надійну репутацію і про грамотне регулювання фінансового обліку.

Необхідно додати, що обов'язковий аудит фінансової звітності стосується суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом. Перелік таких підприємств складається з:

- великих підприємств, що є емітентами цінних паперів;
- великих підприємств, що не є емітентами цінних паперів;
- суб'єктів природних монополій загальнодержавного ринку;
- суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність у видобувних галузях;
- середніх підприємств [9].

Добровільний аудит проводиться з ініціативи самого суб'єкта господарювання аудиторськими фірмами (аудиторами) незалежно від того, чи передбачена така перевірка законом. Метою цього виду аудиту можуть бути: з'ясування стану фінансової звітності підприємства та її показників, здійснення контролю за роботою обліково-фінансового апарату, аналіз стану бухгалтерського обліку в цілому та окремих його розділів тощо.

Залежно від того, ким безпосередньо здійснюється аудиторська перевірка та надаються супутні послуги, аудит прийнято поділяти на зовнішній і внутрішній. Внутрішній і зовнішній аудитори керуються «відповідними основними нормативними законодавчими актами та складають різні види підсумкових документів за результатами перевірки тощо» [6].

Так, внутрішній аудит повинен забезпечувати адекватність управління політиці підприємства на всіх його рівнях у тому числі і в обліку, високу конкурентоспроможність і прибутковість підвідомчих одиниць, достовірність і точність обліку, полегшувати проведення зовнішнього аудиту.

Слід зазначити, що в своєму становленні внутрішній аудит пройшов шлях від «детальних перевірок та суцільного контролю документів із простою фіксацією відхилень до надання відповідної експертно-аналітичної оцінки» [37].

Доцільно виокремити завдання, які може виконувати внутрішній аудит:

- аналізувати систему обліку й внутрішнього контролю;
- вивчати бухгалтерську оперативну інформацію (за окремими статтями);
- вивчати економічну ефективність управлінських рішень різних рівнів господарювання;
- аналізувати адекватність політики у сфері менеджменту;
- оцінювати якість інформації;
- розробляти проекти управлінських рішень;
- проводити стратегічний аналіз тощо.

Внутрішній аудит проводиться як спеціально підготовленим працівником так і окремими підрозділом внутрішнього аудиту, залежно від структури та кількості штату підприємства.

Щодо зовнішнього аудиту, необхідно наголосити на тому, що це об'єктивна оцінка фінансової звітності та внутрішніх процесів компанії, яку здійснюють незалежні експерти. Зокрема, його мета – перевірка достовірності, правильності та повноти фінансової звітності, а також виявлення можливих ризиків та недоліків у фінансовому управлінні та звітності.

Зовнішній аудит дозволяє підтвердити, що фінансові звіти компанії відповідають вимогам стандартів обліку та є достовірними та точними, спрямований на виявлення ризиків та помилок шляхом виявлення їх у фінансовому управлінні, що дозволяє компанії вчасно їх усунути та запобігти можливим проблемам у майбутньому. Проведення зовнішнього аудиту свідчить про те, що компанія дотримується стандартів обліку та фінансової звітності, що підвищує довіру як з боку інвесторів, так і з боку клієнтів та партнерів.

Внутрішній і зовнішній аудит багато в чому доповнюють один одного. Багато функцій внутрішніх аудиторів можуть бути виконані запрошеними незалежними аудиторами та при рішенні багатьох завдань внутрішні й зовнішні аудитори можуть використовувати однакові методи – різниця полягає лише в ступені точності й детальності застосування цих методів.

Якщо говорити про відмінності внутрішнього аудиту від зовнішнього, то основна з них полягає в тому, що внутрішній аудит спрямований на надання допомоги менеджерам у здійсненні ними контролюючих функцій, тоді як зовнішній аудит може бути використаний також в інтересах сторонніх відносно підприємства груп [33, с. 62].

Крім цього, аудитори, які здійснюють зовнішній аудит в певній мірі відповідальні перед третіми особами, які використовують інформацію, подану аудитором за результатами проведеної перевірки.

Розглядаючи класифікацію аудиту з точки зору поетапного розвитку в світі можна виділити три групи: підтверджувальний аудит, системно-орієнтований та аудит, що орієнтований на ризики. Підтверджувальний аудит можна трактувати буквально – проводиться з метою запобігання і виявлення помилок, зловживань, шахрайства, а також передбачає перевірку і підтвердження аудитором кожної господарської операції, документів та реєстрів бухгалтерського обліку.

Щодо системно-орієнтованого аудиту, то тут краще зазначити думку С. Ільїної, а саме «системно орієнтований аудит передбачає нагляд за системами, що контролюють господарські операції. Його основною метою є підтвердження достовірності фінансової звітності» [30, с. 11].

Коли аудит здійснюється вибірково з урахуванням особливих умов, аспектів функціонування підприємства, його «вузьких місць», виявлення випадкових та навмисних помилок, то такий аудит називається орієнтованим на ризики.

Залежно від частоти проведення аудиту здійснюється поділ його видів на первинний та періодичний. Особливість первинного аудиту в тому, що проведення аудиту вперше суттєво збільшує ризик і трудомісткість перевірки. Зазвичай аудитору необхідний додатковий час на пізнання специфіки діяльності клієнта, його слабких і сильних сторін в організації обліку та внутрішнього контролю. Крім того, мають місце певні запитання, які передаються у письмовій формі до попереднього аудитора (аудиторської фірми) про обставини заміни перевіряючих, й більш пильна увага та скептицизм до вхідних залишків за рахунками обліку клієнта.

Практика свідчить про переваги періодичного аудиту, оскільки така співпраця взаємовигідна як аудитору, так і клієнту, оскільки у аудитора є вже напрацьований матеріал, інформація та висновки про діяльність об'єкт, відомі його слабкі та сильні сторони.

Аналіз окремих джерел, дозволяє виділити ще неперіодичний аудит, тобто такий, який проводиться у разі виникнення певних обставин, визначених законодавством (звернення, судове рішення, тощо) [30].

Залежно від того, що саме (який обсяг чи вид діяльності) перевіряє аудитор чи аудиторська фірма, аудит прийнято поділяти на операційний, аудит на відповідність та аудит фінансової звітності.

Операційний аудит, як правило, перевіряє будь-яку частину процедур та методів функціонування системи господарювання з метою оцінки її продуктивності й ефективності.

Даний вид аудиту не обмежений тільки бухгалтерським обліком та може включати оцінку організаційної структури, рівня комп'ютеризації, методів виробництва, маркетингу та будь-якої іншої галузі, за якою аудитор є кваліфікованим.

Метою аудиту на відповідність є з'ясування дотримання у господарській системі тих специфічних процедур та правил, які приписані персоналу вищим керівництвом (адміністрацією). Результати цього виду аудиту, як правило, повідомляють працівникам підрозділу, який перевірявся, а не широкому колу користувачів.

Аудит звітності – це перевірка підтвердження достовірності і повноти річного балансу і звітності господарюючих суб'єктів незалежно від форм власності і виду діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється, за виключенням тих установ і організацій, які не займаються підприємницькою діяльністю і утримуються за рахунок державного бюджету [21].

Таким чином, аудит фінансової звітності носить обов'язковий характер та має більше переваги для власника підприємства, оскільки отримується достовірна інформація про фінансовий стан, інформація про недоліки в системі контролю компанії, є можливість своєчасно усунути похибки та помилки бухгалтерії.

1.2. Зарубіжна практика використання аудиту в державному секторі

Проведення аудиторських перевірок в зарубіжних країнах має свої особливості, які залежать від законодавчого регулювання, стандартів обліку та культури бізнесу та державності кожної країни. Більшість зарубіжних країн при проведенні незалежного аудиту дотримуються Міжнародних стандартів аудиту (МСА), які розроблені Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ), які забезпечують єдиний підхід до вимог аудиту фінансової звітності, проведення аудиту, оцінки ризиків і формування звітів аудиторів. При цьому ці країни одночасно адаптують власне законодавство та розробляють законодавчі акти на національному рівні, які спрямовані на регулювання проведення аудиторської діяльності.

Як зазначила у своїй праці О. Андросова «...в даний час більшість країн-членів ЄС застосовують аудиторські стандарти, які в основному засновані на діючих МСА, але з поправкою на національне законодавство» [1, с. 257].

Саме Міжнародні стандарти аудиту дають єдину основу для організації, проведення аудиторської перевірки звітності та оформлення її результатів, зрозумілу як підприємствам-клієнтам, так і користувачам аудиторських висновків. Завдяки наданню достатнього рівня впевненості у високій якості аудиту, та, відповідно, об'єктивності фінансової інформації підприємств через дотримання міжнародних вимог відбувається активізація бізнес-середовища в усьому світі.

Слід зазначити, що застосовувати міжнародні стандарти аудиту можуть лише країни, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів, яка в свою чергу, відповідно даних, розміщених на офіційному сайті МФБ, складається із 180 членів зі 130 країн і юрисдикцій у тому числі в її складі є Україна (Ukrainian Federation of Professional Accountants and Auditors).

Міжнародна федерація бухгалтерів розпочала свою діяльність ще у 1977 році, а саме 7 жовтня в Мюнхені на 11-му Всесвітньому конгресі бухгалтерів та діє з метою зміцнення глобальної бухгалтерської професії в суспільних інтересах. Членами-засновниками виступили 63 організації з країн Африки та Близького Сходу, Азії, Австралія та Океанії, Європи, Північної Америки, Латинської Америки та Карибського басейну [6, с. 21].

У багатьох європейських країнах, таких як Австрія, Іспанія, Франція, Німеччина поширена концепція державного регулювання, за якої аудиторська діяльність суворо регламентується центральними органами влади. Тоді як концепція саморегулювання, згідно з якою аудиторська діяльність регулюється переважно громадськими аудиторськими об'єднаннями й орієнтована на споживання інвесторів, акціонерів, кредиторів, розвинена у Великобританії.

Багато науковців звертають увагу на систему організації аудиторської діяльності та процес її регулювання, то необхідно узагальнити регулятивні документи країн Європи у сфері аудиту.

Першим документом у сфері регулювання саме аудиторської діяльності стала Восьма Директива 84/253/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств, яка була прийнята 10 квітня 1984 року (втратила чинність від 17.05.2006) та містила основні принципи регулювання та проведення аудиту, а також порядок затвердження осіб, які підлягають обов'язковому аудиту фінансової звітності в країнах ЄС [10, с. 18].

Крім того, у Восьмій Директиві 84/253/ЄЕС було визначено вимоги щодо обов'язкової державної реєстрації аудиторів і дотримання ними норм професійної етики, які були обов'язковими до виконання країнами-членами Європейського союзу.

Слід додати, що найбільш істотний вплив на систему бухгалтерського обліку західноєвропейських країн зробили 4-а і 7-а Директиви, якими визначено вимоги до переліку і групування показників, за якими повинні складатися бухгалтерський баланс і звіт про прибутки (збитки), набір

основних вимог до бухгалтерського обліку у комерційних організаціях. Важливе значення має також і 8-а Директива, присвячена порядку здійснення аудиторської діяльності [84].

Законодавство зарубіжних країн у більшості випадків вимагає підтвердження бухгалтерських звітів компаній незалежними аудиторами (аудиторськими фірмами). Восьма Директива вимагає проведення аудиторської перевірки всіх великих компаній, дозволяючи самим країнам-членам ЄС вирішувати, чи потрібні такі перевірки малих і середніх фірм.

Розглядаючи організацію та проведення аудитів на державному рівні окремих країн можна зазначити наступне.

Так, з метою нагляду за державними фінансами шляхом фінансового аудиту та аудиту ефективності державних установ, державних компаній та уряду в Швеції функціонує спеціальне агентство – Шведське національне аудиторське управління. Агентство підпорядковане безпосередньо вищому законодавчому органу Королівства Швеція – Риксдагу. Усі державні установи зобов'язані подавати копії своїх річних звітів і звітів до цього агентства для перевірки [75].

На сьогоднішній день в Швеції налічується близько 3200 аудиторів, при наявності більше 300 тисяч юридичних осіб, які підлягають обов'язковому щорічному аудиту.

Місія Національного аудиторського управління Швеції полягає у перевірці діяльності уряду з метою сприяння ефективному управлінню державною адміністрацією. Агентство очолює один генеральний аудитор (ріксревізор), який призначається на семирічний термін без можливості повторного призначення. Генеральний аудитор самостійно вирішує, які аспекти уряду штату підлягають перевірці та як її проводити, а незалежність Генерального аудитора визначена в Конституції Швеції [22; 24].

На законодавчому рівні вимоги до проведення аудиту в Швеції встановлені в Законі про аудит Міністерства юстиції Швеції від 01 червня

1999 року, згідно якого аудиторські послуги мають надаватися відповідно до загальноприйнятих принципів аудиту.

В свою чергу, професійна діяльність аудиторів в Швеції регулюється Законом Міністерства юстиції Швеції про аудиторів від 29 листопада 2001 року (зі змінами), положеннями якого визначено основні вимоги до початкового та безперервного професійного розвитку для аудиторів, уповноважених проводити обов'язковий аудит.

Слід зазначити, що недержавні компанії Швеції, які мають у штаті більше 3 штатних працівників, баланс понад 1,5 мільйона шведських крон та чистий оборот понад 3,0 млн крон, зобов'язані самі щорічно призначати аудитора з метою оцінки та перевірки річних звітів компанії та забезпечення їх точності.

Щодо аудиту у Франції, то в цій країні практикується здійснення аудиту в різних аспектах, наприклад, існує:

- аудит відповідності (перевіряється публічний простір на відповідність стандартам пожежної безпеки);
- оперативний аудит (перевірка діяльності працівників фабрики, лікарні, адміністрації діють відповідно до процедур, яких необхідно дотримуватися);
- бухгалтерський аудит;
- фінансовий аудит та інші [43, с. 117].

На сьогодні у Франції налічується близько 19 127 аудиторів, які обслуговують підприємства та інші організації.

Державний аудит у Франції є складовою частиною системи державного контролю та забезпечує прозорість використання державних коштів, основним органом, який здійснює цей аудит, є Рахункова палата (Cour des comptes) створена у 1807 році, проте історія створення якої сягає ще 1194 років, коли Філіппом II Августом, після битви з королем Англії, за результатами якої було втрачено всі податкові рахунки, прийнято рішення про створення прообразу нинішньої Рахункової палати. Палата перевіряє

правильність ведення бухгалтерського обліку та належне спільний аудит поводження з державними коштами. До обов'язків Рахункової палати Франції можна віднести три основні – проведенні фінансового аудиту рахунків, проведенні аудиту якості державного управління та наданні інформації та рекомендацій парламенту та адміністрації Франції [43].

Крім цього, у Франції на сьогодні набуває розвитку таке явище як спільний аудит. Він є обов'язковим для всіх компаній, від яких вимагається готувати та оприлюднювати консолідовану фінансову звітність (за винятком невеликих груп), а також банківських установ, загальна сума активів яких перевищує 450 млн євро. У Франції в межах великих груп компаній спільний аудит застосовується щонайменше до кінцевої холдингової компанії (йдеться про аудиторський висновок як щодо звітності компанії, так і щодо її консолідованої фінансової звітності), а також до всіх її французьких дочірніх компаній, які підпадають під окрему вимогу щодо підготовки частини консолідованої фінансової звітності.

Однак у таких групах спільний аудит можна на практиці поширювати на значущі дочірні компанії у Франції, а також за кордоном, якщо це доречно, навіть якщо до них немає такої окремої вимоги про підготовку частини консолідованої фінансової звітності.

Аудиторська діяльність у Німеччині здійснюється відповідно до Закону про професійний статуті аудиторів від 24.07.1961 року, яким визначено, що аудитором є особа, покликана публічно виконувати дану професію і яке підтвердило особисту і професійну придатність шляхом здачі іспитових завдань.

Суть та зміст діяльності аудитора в країні Німеччина полягає в здійсненні аудиторських перевірок в економічній сфері, професійне надання консультацій з податкових питань, роботі в якості експерта в сфері управління виробництвом і опікунської діяльності.

Завдання Інституту аудиторів Німеччини полягають у сприянні розвитку аудиторської професії і забезпеченні країни аудиторськими

кадрами, в розробці єдиних професійних принципів і норм, дотриманні цих норм усіма представниками аудиторської професії [17, с. 53].

Для обговорення проблем, що виникають в роботі Інституту аудиторів при ньому створюються спеціалізовані комітети, що включають в свій склад досвідчених і заслужених представників аудиторської професії. Результати цих обговорень публікуються в спеціальному журналі «Ді Вірштафтспрюфунг», періодичність якого – один раз в два місяці, і в щомісячних випусках «Фанхнахріхтен». У цих же виданнях публікуються різні матеріали для широкого ознайомлення та обговорення, наприклад проекти документів, а також прийняті документи, що стосуються аудиту всередині країни і за кордоном. З 1 січня 1986 р. професійні аудиторські норми приведені у відповідність із 4, 7 й 8 директивами Ради Європейських Співтовариств, як і норми бухгалтерського обліку й звітності.

Нагляд за професією аудитора в Німеччині здійснюється з 2005 року спеціальним незалежним державним органом контролю – Комісією по нагляду за професією аудитора, яка контролює діяльність Аудиторської палати, а вже з вересня 2007 року в Німеччині запроваджено нову структуру контролю, яка здійснює перевірку стосовно окремих аудиторських компаній, які підтверджують фінансову звітність підприємств, що працюють на ринку капіталу. У будь-яких інших випадках контроль за якістю послуг здійснюється у тому разі, коли наявний привід для проведення такого контролю (скарга клієнта, повідомлення у пресі, банкрутство тощо) [17, с. 54]. Аудит у Німеччині має кілька напрямків щодо:

- аудиторського контролю діяльності підприємства наприкінці фінансового року;
- аудиторського контролю документів юридичної особи в період його підстави на предмет відповідності законодавству країни;
- аудиторського контролю за дорученням загальних зборів акціонерів;
- аудиторського контролю окремих сегментів ділової та фінансової діяльності;

- аудиторських перевірок на предмет виявлення правопорушень;
- контрольної перевірки всієї діяльності або окремих напрямків.

Професійна діяльність аудитора передбачає здійснення аудиторських перевірок в економічній сфері; надання консалтингових послуг з податкових питань; виконання робіт у якості експерта у сфері управління виробництвом і опікунська діяльність.

Також, не залишимо без уваги основи забезпечення державного аудиторського контролю сусідньої держави – Польщі. Для забезпечення ефективного використання бюджетних коштів і прозорості фінансової діяльності в Польщі діє Рахункова палата (Najwyższa Izba Kontroli, або дослівно з перекладу «Вища контрольно-ревізійна палата»), яку називають «мозковим центром країни», існує з 1919 року та має великий досвід контролю за витратами державних коштів. Вона також активно залучається до аудитів, сприяючи забезпеченню прозорості й підзвітності в управлінні фінансами.

Рахункова палата діє на підставі Конституції Республіки Польща, Закону про Рахункову палату, Статуту та Регламенту голови палати. Вона складається з членів, яких обирає Сейм (парламент) за пропозицією партій і груп громадян. Голова керує діяльністю Рахункової палати Польщі за допомогою віцепрезидентів і генерального менеджера, яким він призначає коло завдань для виконання. Рахункова палата також здійснює аналіз бюджетних програм, діяльності державних підприємств і недержавних організацій [78, с. 135-136].

Рахункова палата Польщі відзначається широким спектром діяльності, зокрема здійснює аудит державних органів, аналіз державної політики, бореться з корупцією. У порівнянні із цим Рахункова палата України фокусується переважно на аудиторських перевірках і висновках щодо використання державних коштів.

Незалежність статусу Рахункової палати Польщі гарантована Конституцією, яка містить шість статей, що визначають основні засади

діяльності органу. Незалежність простежується в кожному аспекті практичної роботи й у такий спосіб мінімізує конфлікт інтересів, унеможливорює тиск тих, кого перевіряє або може перевірити на результати аудиту.

В цілому, аудит у державному секторі відіграє важливу роль у забезпеченні прозорості, підзвітності та ефективності використання державних коштів. В країнах континентальної Європи регулювання аудиторської діяльності більше орієнтований на потреби державних органів, що є основними користувачами аудиторської інформації, присутня Достатньо жорстка регламентація аудиту та наявність державного контролю за аудиторською діяльністю, та основна частина робітників, що виконують керівництво аудиторською фірмою, призначаються державними органами.

Тоді, як, наприклад у США та Великобританії аудит орієнтований переважно на потреби недержавних користувачів, проглядається відсутність жорсткої регламентації та контролю за аудиторською діяльністю, Регулювання аудиторської діяльності виконується суспільними аудиторськими організаціями [78, с. 134].

Зарубіжний досвід вищенаведених країн демонструє різноманітні підходи до організації, нормативного забезпечення та проведення аудиту, але при цьому можна виділити кілька ключових аспектів та тенденцій: у більшості зарубіжних країн функціонують незалежні аудиторські установи, які підзвітні парламенту або іншим вищим державним органам. Вказане забезпечує:

- їхню об'єктивність та неупередженість у проведенні аудиторських перевірок;
- аудиторські установи активно співпрацюють між собою, обмінюючись досвідом та розробляючи спільні стандарти аудиту;
- багато країн є членами міжнародних організацій, які займаються питаннями державного аудиту [84].

Підсумовуючи вищевказане, слід зазначити, що аудит стає невід'ємною частиною сучасного ведення господарювання. І важливий він як для приватної так і для державної сфери. Адже саме такий вид контролю:

– забезпечує довіру до фінансової інформації. Інвестори, кредитори, партнери та інші зацікавлені сторони приймають рішення на основі фінансової звітності компанії. Аудиторський висновок підтверджує достовірність цієї інформації, що підвищує довіру до компанії та сприяє залученню інвестицій.

– допомагає виявити помилки та недоліки в обліку та управлінні. Аудитори застосовують різноманітні методи та процедури для оцінки ефективності систем контролю, виявлення потенційних ризиків та недоліків. Це дозволяє компанії вжити необхідних заходів для усунення проблем та покращення своєї діяльності.

– сприяє дотриманню законодавчих та нормативних вимог. Компанії зобов'язані вести облік та складати фінансову звітність відповідно до чинного законодавства. Аудит допомагає переконатися у відповідності компанії цим вимогам, знижуючи ризик штрафів та інших санкцій.

– є стимулом для вдосконалення внутрішніх процесів. Аудитори часто надають рекомендації щодо покращення систем контролю, обліку та управління. Впровадження цих рекомендацій дозволяє підвищити ефективність діяльності компанії та знизити витрати.

– покликаний запобігти зловживанням, корупції та неефективному використанню бюджетних коштів. Він допомагає виявити факти розтрати, нецільового використання коштів та інші порушення фінансової дисципліни.

– допомагає виявити слабкі місця в системі державного та розробити рекомендації щодо їх усунення, що в свою чергу сприяє оптимізації бюджетних витрат та підвищенню ефективності роботи державних органів.

– робить діяльність установ, що становлять суспільний інтерес більш прозорою та підзвітною перед суспільством. Публікація результатів аудиту

дозволяє громадянам контролювати використання державних коштів та вимагати від посадових осіб відповідальності за свої дії.

– ефективне використання бюджетних коштів сприяє підвищенню якості державних послуг. Завдяки державному аудиту можна виявити причини низької якості послуг та розробити заходи для їх покращення.

В Україні стосовно організації аудиторської діяльності є певна перевага, заснована на можливості вивчення і використання міжнародного досвіду організації аудиторської діяльності та її регулювання та адаптації такого досвіду до особливостей розвитку і функціонування національної економіки.

РОЗДІЛ 2

МІСЦЕ ТА РОЛЬ АУДИТУ В ДІЮЧІЙ СТРУКТУРІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Нормативно-правове регулювання державного аудиту

Для розуміння сутності та логіки методів аудиту, технічних прийомів, ступеня старанності проведення аудиту необхідно поглибитись у нормативно-правові рамки його здійснення. Зазначимо, що нормативне, методологічне та законодавче становлення аудиту в Україні відбулося ще у 1993 році у зв'язку з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність». Необхідно відмітити, що з того періоду державний аудит пройшов шлях активного розвитку і на сьогодні є важливим і незамінним учасником економічних процесів, що відбуваються в Україні [13, с. 156].

Зокрема, О. Подолянчук у своїй праці зазначає, що «регулювання аудиторської діяльності Україні можна умовно поділити на три рівні: державне регулювання, професійне регулювання і внутрішнє регулювання а також зазначає, що Україна ще перебуває ще на шляху становлення та розвитку аудиторської діяльності» [50, с. 46].

В свою чергу В. Бондар визначає «ступені державного втручання та контролю за функціонуванням суб'єктів аудиторської діяльності (високого, середнього та низького) та як результат виділяє відповідно три моделі організації та регулювання аудиторської діяльності: жорстку, змішану та м'яку. При цьому науковцем зазначено, що найбільш ефективною системою регулювання аудиторської діяльності є змішана» [8, с.15-16].

Дослідниця Н. Лопоносова вважає, що «система нормативно-правового регулювання вітчизняного незалежного аудиту включає два рівні – це національні нормативи аудиту та внутрішньо фірмові стандарти, які часто

відносяться до внутрішньо фірмового документообігу (робочих документів аудитора та налагодження взаємозв'язку із замовником) та методики проведення аудиту і надання аудиторських послуг. Ці стандарти зазвичай не повинні суперечити національним (міжнародним), а лише конкретизувати їхні положення» [39, с. 274].

Необхідно погодитись теорією В. Бондара, оскільки «ефективність змішаної системи полягає у можливості одночасно враховувати та захищати інтереси держави, зовнішніх користувачів, а також суб'єктів аудиторської діяльності, коли держава, з одного боку, встановлює порядок та правила здійснення аудиторської діяльності, забезпечуючи виконання своїх функцій перед суспільством, а незалежні професійні організації захищають права та інтереси своїх членів – аудиторів, а також розробляють шляхи розвитку та покращання аудиторської діяльності відповідно до законодавства» [8, с. 18].

Якщо розглядати процес зародження та розвитку інституту аудиту в Україні, зможемо виділити основні етапи [1, с. 257; 13, с. 37]:

По-перше – це виникнення необхідності в аудиті як незалежній формі контролю, а саме через створення професійної організації Спілки аудиторів України та в подальшому окремих професійних організацій бухгалтерів та аудиторів, прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-ХІІ (наразі втратив чинність), створення Аудиторської палати України (АПУ) як незалежного органу аудиторського самоврядування, що займається розвитком професії аудитора, сертифікацією аудиторів. Саме АПУ було створено та здійснюється супроводження Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

По-друге, це проведення наукових досліджень у тому числі в галузі аудиторської діяльності на основі праць зарубіжних авторів, світового досвіду, визначення цілей та завдань аудиту, його принципів, функцій, предмета, об'єктів, прийомів, процедур та їх національних особливостей, а також намагання їх імплементації у міжнародні та вітчизняні нормативні документи;

По-третє, визначення норм та правил аудиту– прийняття системи Національних нормативів аудиту та у подальшому перехід до використання міжнародних стандартів аудиту, визначених Міжнародною федерацією бухгалтерів;

По-четверте, посилення вимог до професійного та етичного рівня вітчизняних аудиторів – застосування Кодексу етики професійних бухгалтерів, розробка нормативних вимог щодо первинної освіти незалежного аудитора та її подальшого удосконалення, розробка та поступова реалізація концепції контролю якості роботи аудиторів (аудиторських фірм);

По-п'яте, визнання зовнішнього аудиту, внутрішнього аудиту, державного аудиту у тому числі фінансового аудиту окремими їх видами, розширення та ефективна координація міжуправлінських зв'язків аудиту (з Державною податковою службою України, Міністерством фінансів України, правоохоронними та судовими органами, Державною аудиторською службою, Рахунковою палатою України та іншими установами), встановлення системи санкцій для підтримки вимог стандартів, норм, правил та інших положень чинного законодавства в сфері аудиторської діяльності;

По-шосте, створення загальної та комплексної системи державного регулювання і самостійного регулювання професії аудитора, встановлення та розвиток міжнародних і міждержавних зв'язків вітчизняного інституту аудиту [50].

Перш за все необхідно окреслити ієрархію нормативно-правових актів з регулювання та забезпечення аудиторської діяльності та проведення аудитів.

Аналізуючи різноманітність нормативно-правових актів, присутніх в інтернет джерелах та їх класифікації, визначені в працях вітчизняних науковців, можемо назвати три ланки рівнів нормативно-правового регулювання проведення аудиту в Україні [13; 50]:

– перша ланка включає систему документів, які мають найвищу юридичну силу в структурі нормативних документів у сфері аудиту та регулюють окремі аспекти аудиту – Конституція України, Господарський кодекс, Цивільний кодекс, Бюджетний кодекс;

– друга ланка – документи, так званого середнього рівня, які нижчими за першу ланку, однак є більш універсальними на законодавчому рівні – Закони України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», які регулюють діяльність органів державного фінансового контролю, постанови, розпорядження та інші нормативно-правові акти міністерств і відомств, тощо;

– третя ланка – (базова), включає нормативні документи, які не є державними, одна їх положення є фундаментом для розробки та побудови системі норм у державі – Міжнародні стандарти аудиту, Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту, стандарти державного аудиту, національні стандарти внутрішнього аудиту, акти аудиторської палати України (нормативні, локальні, тлумачення), стандарти аудиту визначені внутрішніми нормативно-правовими документами організацій, Положення стандарти бухгалтерського обліку, методичні вказівки, рекомендації та інструкції тощо.

Розглядаючи основні нормативно-правові акти, на яких базується провадження аудиторської діяльності в Україні, необхідно розпочати з Основного Закону України – Конституції України, саме вона містить базові основи регулювання діяльності та відповідальність всіх учасників здійснення аудиторської діяльності.

Також, проведення аудиту та регулювання відносини, що виникають при його провадженні саме на сьогодні здійснюється на основі вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» сфера якого поширюється на «аудиторів, суб'єктів господарювання незалежно від форми власності та виду діяльності, органи державної влади та органи

місцевого самоврядування та не поширюється на діяльність органів державної влади, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю, а також на діяльність з внутрішнього аудиту юридичних осіб, органів державної влади та органів місцевого самоврядування» [54].

Розглядаючи аудиторську діяльність як вид підприємницької діяльності, то слід зазначити, що стаття 362 Господарського кодексу України регулює поняття аудиторської діяльності у тому числі в контексті законності надання послуг та визначає, що – це «незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг» [12].

В свою чергу положенням Цивільного кодексу України, а саме статтею 162 закріплено необхідність «щорічного залучення незалежного аудитора для підтвердження правильності річної фінансової звітності акціонерних товариств» [83].

Бюджетним кодексом України прописано здійснення Верховною Радою України контролю за «повноваження Рахункової палати щодо надходження коштів до Державного бюджету України та їх використання, та здійснення діяльності центральних органів виконавчої влади щодо забезпечують проведення державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, яка спрямовується, координується та контролюється Кабінетом Міністрів України (стаття 26)» [9].

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» є важливим нормативно-правовим актом, який «регулює сферу аудиту фінансової звітності та діяльність аудиторських організацій в Україні. Цей закон був прийнятий для забезпечення транспарентності, надійності та об'єктивності аудиторської діяльності, а також для забезпечення дотримання вимог міжнародних стандартів аудиту» [39, с. 274; 54].

Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» визначає «правові та організаційні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні, у тому числі через здійснення державного фінансового аудиту, як різновиду державного фінансового контролю. Законом передбачено порядок, терміни та методи проведення аудиту забезпеченням якого займається Державна аудиторська служба України» [55].

Окремо, Кабінет Міністрів України може формувати нормативну базу, окремі питання та встановлювати особливості провадження аудиторської діяльності щодо проведення аудиту спеціальними органами, певних завдань щодо міждержавних угод, укладених згідно із законодавством від імені Уряду України з урядами інших держав.

Особливості проведення аудиту фінансової звітності Національного банку України та банків встановлюються цим Законом та іншими актами законодавства.

Контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України через фінансовий аудит, аудит ефективності, аудит відповідності, експертизи, аналізу здійснює незалежний колегіальний орган – Рахункова палата, повноваження та діяльність якої регулюється Законом України «Про Рахункову палату».

Крім законів та підзаконних актів, які визначають нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності та забезпечують досягнення мети і виконання завдань аудиту, аудитори в Україні дотримуються стандартів державного аудиту (INTOSAI) які передбачають забезпечення організації аудиторської діяльності вищих органів фінансового контролю різних країн.

Стандарти можна поділити на категорії: базові принципи, загальні стандарти (визначають питання незалежності, компетенції, кваліфікації, досвіду тощо), стандарти проведення аудиту (визначають питання планування, нагляду та огляду, внутрішнього контролю, відповідності

законодавству, а також аудиторських доказів, аналітичних процедур), стандарти звітування, котрі визначають правила складання звітів.

Не слід залишати без уваги Міжнародні стандарти аудиту, які розкривають «питання етики та контролю якості (управління якістю), які визначені міжнародними стандартами контролю якості (управління якістю), аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, у тому числі містять додаткові параграфи до основних розділів із вказівками про застосування рекомендацій щодо надання аудиторських послуг у державному секторі» [76 с. 227].

Досліджуючи питання правового закріплення видів саме державного фінансового аудиту, проаналізувавши чинне законодавство можна зробити висновок про виділення таких його видів [59; 60; 61; 62]:

1) державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм – регламентується Порядком проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017);

2) державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання – регламентується Порядком проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання (затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27 березня 2019 р. № 252);

3) державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів – регламентується Порядком проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів (затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 № 698)

4) державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування – регламентується Порядком проведення Державною аудиторською службою,

її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2018 року № 1147);

5) державний фінансовий аудит державних (регіональних) цільових програм – регламентується Порядком проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм, (затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 29 серпня 2018 року № 692).

Крім цього, необхідно також виділити інформаційну та нормативно-законодавчу базу, яка забезпечує регулювання ведення фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання та якою користується аудитор під час здійснення перевірки відповідних питань.

Усе документальне та інформаційне забезпечення аудиту складається як із «загальної нормативно-законодавчої бази, що регулює ведення фінансово-господарської діяльності об'єктів перевірки (бухгалтерський облік, складання і подання фінансової та податкової звітності, організація та регулювання штатної дисципліни, нарахування та виплати заробітної плати, складання та порядок внесення змін до кошторисів тощо) так і з внутрішніх стандартів підприємства, його первинної, зведеної та іншої документації, реєстрів бухгалтерського обліку та інших внутрішніх і зовнішніх джерел інформації та інформації від третіх осіб, публікацій у наукових і спеціальних виданнях та інше» [30].

Інформаційне та документальне забезпечення аудиту полягає у цілеспрямованій роботі аудитора зі збору інформації, її опрацюванні та документуванні, передачі, обробки, узагальнення, зберігання.

Так, залежно від напрямку дослідження та виду аудиту, який проводиться, аудитором використовуються в роботі наступні документи:

– матеріали та документація яка містить дані бухгалтерського обліку – наприклад оборотні відомості за синтетичними рахунками; Головна книга; регістри синтетичного та аналітичного обліку за рахунками (журнали, журнали-ордери, відомості, книги, картки тощо); зведені документи (матеріальні звіти, звіти матеріально відповідальних осіб, касова книга, виписки банку тощо); первинні документи за касовими, банківськими, розрахунковими, товарними та іншими документами) та інші;

–дані та форми статистичної звітності;

– установчі документи суб'єкта контролю – статут, засновницький договір, зареєстровані зміни до статутних документів; рішення, постанови, протоколи зборів засновників; накази, виписки з річних зборів акціонерів, рішень ради директорів; свідоцтва про державну реєстрацію; свідоцтва про реєстрацію в органах статистики, різних інспекціях; документи, пов'язані з приватизацією та акціонуванням; ліцензії та дозволи на окремі види діяльності тощо;

– плани діяльності, бізнес плани, кошториси та їх виконання (для бюджетних установ), калькуляції витрат та доходів, плани фінансово-господарської діяльності;

– матеріали попередніх річних інвентаризації – акти, порівняльні відомості, інвентаризаційні описи, пояснювальні записки матеріально відповідальних осіб; рішення адміністрації щодо відшкодування збитків тощо.

– договори, бланки суворої звітності, архівні матеріали, листи, скарги, особові справи співробітників тощо[48; 63; 64].

Не слід забувати про важливість проведення внутрішнього контролю та аудиту державними установами та організаціями, адже створення внутрішніх документів для проведення аудиту є важливим етапом організації ефективного контролю. Ці документи повинні бути спрямовані на забезпечення чіткої структури та стандартів для аудиторських процедур,

створення єдиного підходу до оцінки діяльності установи, виявлення ризиків і рекомендацій щодо їх мінімізації.

Звичайно, розробка та впровадження нормативно-правових актів на базі підприємств, установ та організацій є невід'ємною частиною їх діяльності. Сюди можна віднести положення про проведення аудиту, яке встановлює загальні принципи, критерії оцінювання, порядок підготовки та звітування, створення процедурних документів, таких як робочі програми аудиту, чек-листи, та інструкції тощо.

Зокрема, принципи та елементи внутрішнього контролю, питання організації і здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх установах і на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів визначені Основними засадами здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 р. № 1062.

На сьогодні, внутрішній контроль в більшості державних підприємств та організацій знаходиться ще на низькому рівні, внутрішні документи з питань організації побудови системи внутрішнього контролю, функціонування внутрішнього контролю, управління ризиками у діяльності керівниками просто не розробляються та не впроваджуються, у тому числі:

- внутрішні документи, спрямовані на забезпечення функціонування елементів внутрішнього контролю, не запроваджено чітких систем (порядків) планування діяльності, контролю за їх виконанням та звітування про виконання планів, завдань і функцій, оцінки досягнутих результатів та за необхідності своєчасного коригування планів діяльності установи;

- внутрішні документи щодо виконання керівництвом та працівниками установи планів, завдань і функцій, визначених законодавством;

- щодо інформування керівництва установи про ризики, що виникають під час виконання покладених на працівників завдань і функцій, вжиття заходів контролю, здійснення моніторингу, обміну інформацією [65].

Важливість розробки такої документації полягає у «визначенні відповідальних посадових осіб за здійснення координації управління ризиками, що дозволяє вчасно здійснити ідентифікацію ризиків в установі та у кожному структурному підрозділі, визначити порядок та підходи до оцінювання ризиків за ймовірністю їх виникнення та суттєвістю впливу на здатність установи виконувати завдання і функції для досягнення визначених мети, стратегічних та інших цілей діяльності установи, обрати способи реагування на ризики та спосіб документування управління ризиками» [65].

Основними недоліками при здійсненні внутрішнього контролю є, насамперед, невиконання на достатньому рівні загального контролю виконання функцій працівниками та структурними підрозділами, недостатнє виконання посадовими особами своїх посадових обов'язків, визначених посадовими інструкціями та недостатній рівень взаємодії між підрозділами установ та/або відповідальними працівниками, що призводить до недоліків та упущень при здійсненні фінансово-господарської діяльності організації, тому надзвичайно важливо, для забезпечення стабільності та розвитку будь-якого підприємства впровадити стабільну, постійну систему внутрішнього контролю. Інвестуючи в створення та підтримку ефективної системи внутрішнього контролю, компанія демонструє свою відповідальність перед усіма зацікавленими сторонами та створює міцну основу для довгострокового успіху.

В цілому, нормативна база проведення аудиту відіграє ключову роль у забезпеченні прозорості, ефективності та відповідності управління ресурсами держави або підприємства і аналізуючи формування та розвиток нормотворчості в Україні, можна сказати, що на сьогоднішній день реформує свою систему управління державними фінансами та впроваджує міжнародні стандарти, що в подальшому послужить фундаментом для якісного аудиту.

2.2. Структура органів державного фінансового контролю

Розвиток системи управління державними фінансами передбачає побудову у нашій державі ефективної системи керування такими фінансами, здатність надавати якісно державні послуги, ефективно нагромаджувати ресурси та розподіляти їх відповідно до напрямів розвитку держави враховуючи короткостроковий та довгостроковий періоди. Задля цієї мети, важливо забезпечити ефективне виконання державного бюджету, що потребує насамперед формування цілісної та дієвої системи органів фінансового контролю.

Державний фінансовий контроль насамперед має бути «спрямований на дотримання правильності, законності, ефективності використання бюджетних коштів, попередження та запобігання фінансовим правопорушенням та ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових взаємовідносин» [75].

Виходячи з цього, обов'язковим та неодмінним елементом фінансової політики держави є організація та функціонування чіткої системи фінансового контролю через органи державної влади, які займають ключову роль в організації державного фінансового контролю.

Необхідно зазначити, що при цьому основними функціями органів державної влади в цьому процесі є встановлення нормативно-правової бази, планування та здійснення контролю, а також забезпечення понесення відповідальності за порушення такого контролю, врахування рекомендацій та пропозицій доведених до об'єктів контролю.

Систему органів державного фінансового контролю на рівні з особливістю здійснення аудиту розглядали, досліджували та описували представники як вітчизняної, так і зарубіжної наукової думки. Так, В. Піхоцький у своєму дослідження, присвяченому зарубіжному досвіду організації державного фінансового контролю зазначає про «важливе місце в

система фінансового контролю кожної розвинутої держави займає вищий орган контролю державних фінансів, який наділений незалежним статусом, широким спектром підконтрольних об'єктів, методами перевірки та формою звітності» [47, с. 188]. Науковець фіксує увагу на діяльності та функціях Рахункової палати, як «органу контролю державних коштів та наголошує на тому, що створення вищого органу державного фінансового контролю є атрибутом демократичної держави, а його якісне законодавче забезпечення фактором розвитку правової держави з ефективною системою державного управління» [47, с. 188].

Натомість, Х. Іваськевич досліджуючи систему органів державного фінансового контролю зазначає, що «ефективний державний фінансовий контроль можливий лише за умови створення його дієвої системи» [29, с. 424].

Робота авторів І. Сисоевої та Н. Добіжі присвячена механізму проведення державного фінансового контролю Державної аудиторської служби у тому числі ними «проаналізовано методіку та законодавчо-нормативну базу проведення державних фінансових аудитів, зазначено недоліки та шляхи розв'язання основних проблем подальшого розвитку органу державного фінансового контролю та акцентують увагу на напрямках вдосконалення координації діяльності органів державного фінансового контролю та у своїй праці зазначає про неузгодженість в діях органів державного фінансового контролю, недосконалість законодавства, яке регулює діяльність зазначених органів та дублювання функцій» [77].

На таку ж проблематику наголошують і Т. Латковська, М. Сідор та Т. Голоядова, та вказують на «відсутності єдиною та узгодженої системи органів державного фінансового контролю» [38].

Дослідниця В. Максимова характеризує принципи організації та здійснення державного фінансового контролю в Україні зазначає, що «одним із головних принципів належного фінансового контролю є координація діяльності органів державного фінансового контролю, при цьому не менш

важливий рівень займають такі принципи як правильність визначення ролі, завдань та функцій органів державного фінансового контролю та їх функціональна, організаційна та фінансова незалежність» [41].

Аналізуючи роботи вищезазначених науковців, можемо виділити наступні структурні елементи системи органів державного фінансового контролю.

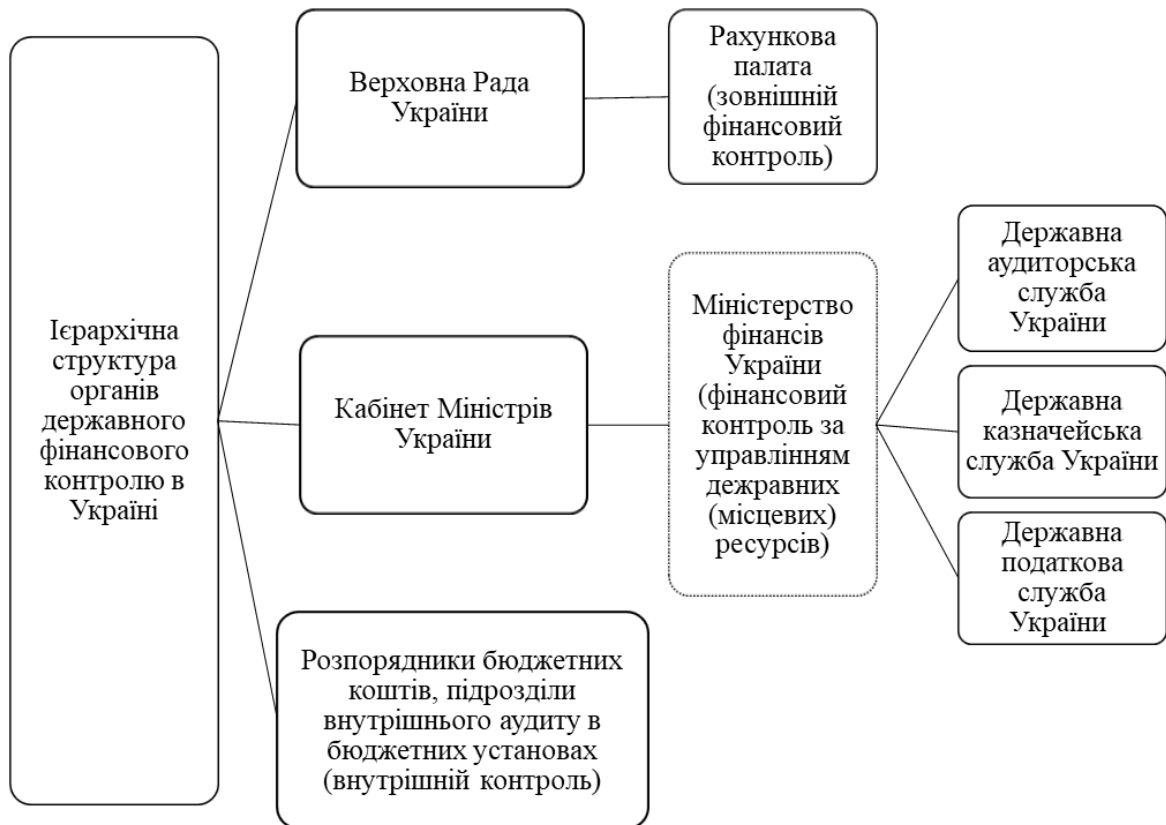


Рис. 2.1. Ієрархічна структура органів державного фінансового контролю в Україні

Розпочати необхідно з загальної ланки цієї системи, яка не відображена на рис. 2.1. та в цілому не відноситься конкретно до органів фінансового контролю, але є безпосереднім учасником їх діяльності. Так, державна влада, яка у тому числі включає контролюючі функції, відповідно до Конституції України покладена на органи законодавчої, виконавчої та судової влади. Саме на ці органи державної влади покладається організація та координація контролюючих органів. Законодавчі та виконавчі органи влади передбачають

формування норм державного контролю, тоді як судова влада вбачає моніторинг відповідності нормативно-правових актів, якими керуються в своїй роботі контролюючі органи, положенням Конституції України.

Окрему ланку, але не менш важливу в структурі державного контролю займають контролюючі повноваження, що здійснюються Президентом України. Саме Президент України реалізує свої повноваження по вирішенню питань загальної контрольної компетенції, у тому числі у сфері фінансів, під час підписання та офіційного оприлюднення законів, виданні указів та розпоряджень. Президент України є гарантом забезпечення конституційних прав і свобод громадян, гарантом законності у різних сферах відносин.

Визначальну позицію необхідно виділити для гілки законодавчої влади – Верховної Ради України, головним призначенням якої є здійснення державної влади шляхом законотворення. Верховна Рада України відіграє ключову роль у забезпеченні фінансової дисципліни та ефективного використання державних коштів. Її повноваження в сфері фінансового контролю є широкими і дозволяють здійснювати ефективний зовнішній фінансовий контроль [82]. Згідно чинного законодавства, вищим органом фінансового парламентського контролю в Україні є Рахункова палата України, початок діяльності якої сягає 1996 року.

Як зазначено в розділі 1.2 та 2.1 магістерської роботи, Рахункова палата є незалежним органом зовнішнього фінансового контролю, який здійснює від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Рахункова палата та Верховна Рада тісно взаємодіють у процесі фінансового контролю, результати аудиторських перевірок Рахункової палати використовуються депутатами для підготовки законодавчих ініціатив, контролю за діяльністю уряду та винесення політичних рішень [29]. При цьому Рахункова палата не має законодавчих повноважень та здійснює саме спеціалізований фінансовий аудит.

Структура апарату Рахункової палати представлена секретарем – керівником апарату, патронатними службами голови та заступника голови, 11 патронатними службами членів Рахункової палати, 20 Департаментами за відповідними галузями, відділом запобігання та виявлення корупції, 5 секторами та включає 7 територіальних управлінь. Відповідно до Стратегії розвитку Рахункової палати на 2019-2024 роки прогнозованою метою діяльності її є запровадження в Україні «дієвої моделі зовнішнього аудиту публічних коштів та державного майна для задоволення запиту суспільства, яка б відповідала міжнародним стандартам вищих органів аудиту» [80].

Рахункова палата України активно співпрацює з міжнародними організаціями та вищими органами аудиту інших країн. Така співпраця є важливою складовою її діяльності, оскільки дозволяє: впроваджувати міжнародні стандарти аудиту, обмінюватися досвідом та знаннями з колегами з інших країн; застосовувати сучасні методики та інструменти аудиту, вдосконалювати власні процеси; інтегрувати українську систему фінансового контролю в міжнародний простір та підвищувати довіру міжнародних партнерів до України. Крім того, у 2022 року на міжнародному фронті Рахункова палата отримала статус спостерігача у Контактному комітеті вищих органів аудиту Європейського Союзу, що дозволить ефективніше розуміти систему та роботу структурних фондів ЄС та мати якісний взаємозв'язок двох фінансових систем – України та Євросоюзу [25]. Функції Рахункової палати спрямовані в більшій мірі на контроль за правильністю, ефективністю виконання, використання Державного бюджету України, комплексній перевірці окремих його статей та розділів.

Також Рахунковою палатою проводиться контроль за діяльністю Національного банку України, за станом державного боргу України, розробляються відповідні пропозиції щодо його скорочення, провадиться експертиза проектів законів, зокрема проекту закону України про Державний бюджет України, діючих законів України, постанов Верховної Ради України,

постанов і розпоряджень Кабінету Міністрів України, міжнародних договорів України, тощо.

Рахункова палата під час здійснення своїх повноважень є незалежною від будь-якого незаконного впливу, тиску або втручання, що є важливим для здійснення дієвого контролю. З моменту свого створення Рахунковою палатою виявлено багато правопорушень щодо використання бюджетних коштів в різних сферах, багато висновків і пропозицій Рахункової палати було взято різними органами державної влади за основу для усунення недоліків і враховано в процесі реформування економіки, при виробленні планів виходу з фінансово-економічної кризи.

Зокрема проаналізувавши звіти Рахункової палати за 2021-2023 роки необхідно визнати ефективну роботу членів палати. Незважаючи на певне пониження показників у 2022 році через загальновідомі причини, у 2023 році обсяг перевірених коштів Державного бюджету зріс в 2,2 рази у порівнянні з 2022 роком та в 1,3 рази порівняно з 2021 р. Кількість перевірених об'єктів та затверджених звітів у 2023 зросли у порівнянні з 2022 р. в 1,1 та відповідно 1,5 рази, однак менші за показники у 2021 р. (рис. 2.2) [25; 26; 27].

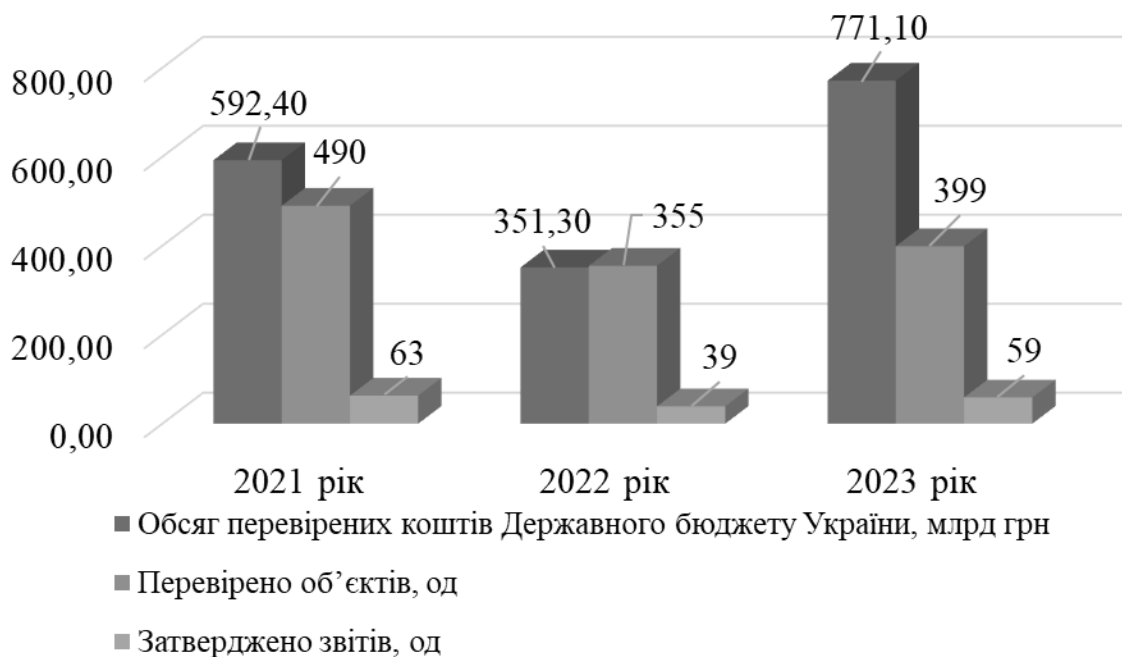


Рис.2.2. Результати діяльності Рахункової палати за 2021-2023 роки

Загалом аудиторів Рахункової палати виявили порушень і недоліків під час управління публічними фінансами майже на 300,0 млрд грн, що не може не дивувати. Слід зазначити, що у 2022 та 2023 роках найбільшу питому вагу в структурі порушень та недоліків займають порушення допущені при адмініструванні дохідної частини державного бюджету у 2022 році 78,0%, у 2023 році майже 32,0%. При цьому у 2021 році відсоток порушень даного показника складав лише 4,8% [25; 26; 27].

Рахункова палата є незамінним інструментом забезпечення прозорості та ефективності використання бюджетних коштів. Як незалежний орган, вона здійснює всебічний контроль за фінансовою діяльністю державних органів, виявляє порушення та недоліки, а також розробляє рекомендації щодо їх усунення. Таким чином, Рахункова палата сприяє підвищенню довіри громадян до влади, зміцненню фінансової дисципліни та оптимізації державних витрат.

Суб'єктами внутрішнього державного фінансового контролю є органи виконавчої влади, наділені відповідними контрольними повноваженнями. Кабінет Міністрів України відіграє важливу, хоча й не виключну, роль в системі державного фінансового контролю. На відміну від спеціалізованих органів, таких як Рахункова палата, Кабмін має ширший спектр завдань, але водночас несе відповідальність за загальний напрям фінансової політики держави. Із безлічі функцій Кабінету Міністрів України, необхідно виділити основні, направлені саме на здійснення фінансового контролю:

- розробка та реалізація фінансової політики – затверджує основні напрями бюджетної, податкової та фінансової політики держави, відповідає за виконання Державного бюджету та забезпечення фінансової стабільності країни;

- координація діяльності органів державної фінансової служби Міністерства фінансів України, Державної казначейська служба України, Державної податкової служби України, Державної аудиторської служби України забезпечуючи єдиний підхід до питань фінансового контролю;

– забезпечення виконання бюджетного законодавства – відповідальність за виконання бюджетного законодавства та забезпечення дотримання бюджетної дисципліни всіма розпорядниками бюджетних коштів;

– контроль за використанням державних коштів зокрема, шляхом проведення аналізу виконання бюджету та фінансової звітності;

– затвердження нормативно-правових актів що регулюють фінансову діяльність [11, с. 4].

У підпорядкуванні Кабінету Міністрів України перебувають такі органи центральної влади як міністерства, державні комітети та агенції, інші центральні органи виконавчої влади, зокрема центральну роль у системі державного фінансового контролю відіграє Міністерство фінансів України. Міністерство фінансів України відіграє ключову роль у забезпеченні фінансової стабільності держави, ефективного використання державних коштів та дотримання фінансової дисципліни. Його діяльність безпосередньо впливає на добробут громадян та економічний розвиток країни та тісно пов'язана з діяльністю інших органів виконавчої влади. Контрольна діяльність Мінфіну спрямована на «аналіз, організацію, координацію фінансового контролю здійснюється через підпорядковані йому центральні органи виконавчої влади» [11].

Так, у сфері державного фінансового контролю важливою ланкою є Державна аудиторська служба України (ДАСУ), як центральний орган виконавчої влади, який забезпечує формування і реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю. Служба, якою вона є на сьогодні утворена у жовтні 2015 році шляхом перетворення з Державної фінансової інспекції і саме з того періоду з'явилися, та були законодавчо закріплені нові розширені функції ДАСУ більш орієнтовані на проведення аудиту, тобто на упередження порушень. Місією Державної аудиторської служби України є «забезпечення економічного добробуту країни шляхом реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю» [46].

Керуючись під час здійснення діяльності Конституцією та законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства, Державна аудиторська служба України здійснює державний фінансовий контроль через здійснення: державного фінансового аудиту, перевірки закупівель; інспектування (ревізії), моніторингу закупівель.

Зокрема, якщо розглядати основні напрямки діяльності ДАСУ через призму «проведення аудитів, діяльність служби полягає у проведенні фінансових аудитів, що передбачають перевірку фінансової звітності, обліку та виконання бюджетів, здійснення операційних аудитів, аудитів відповідності законодавства та нормативних актів, спеціальних аудитів (аудит ефективності використання коштів спрямованих на боротьбу з COVID-19 тощо)» [55].

Роль ДАСУ в системі державного фінансового контролю полягає в здійсненні незалежного контролю – служба є незалежною від інших органів виконавчої влади, що дозволяє їй проводити об'єктивні та неупереджені аудити; служба є гарантом прозорості, що досягається шляхом публікації результатів аудиторських перевірок сприяє підвищенню прозорості використання бюджетних коштів та зміцненню довіри громадян до державних інституцій; є також каталізатор реформ, оскільки рекомендації ДАСУ слугують основою для проведення реформ у різних сферах державного управління; здійснює запобігання зловживанням – регулярні аудити на різних рівнях використання державних коштів дозволяють виявляти та запобігати зловживанням.

Аналіз та узагальнення завдань та функцій служби, дозволяє виокремити основні напрями:

- 1) здійснення державного фінансового контролю – перевірка того, як державні кошти використовуються: чи ефективно, чи доцільно, чи законно.

- 2) оцінка ефективності – аналіз того, наскільки використання державних коштів сприяє досягненню поставлених цілей.

3) виявлення порушень – виявлення порушень законодавства та неефективного використання коштів.

4) попередження зловживань – сприяння попередженню зловживань у фінансовій сфері.

5) розроблення рекомендацій – надання рекомендацій щодо усунення виявлених порушень та покращення системи фінансового управління [55].

Певна кількість науковців у своїх дослідженнях ототожнюють окремі завдання та функції Рахункової палати та Державної аудиторської служби України, зазначають про дублювання функцій. Звичайно, мета обох органів – це забезпечити прозорість використання державних коштів та попередити корупцію, також вони здійснюють контроль за законністю, ефективністю та доцільністю використання коштів державного бюджету та інших бюджетів.

Однак, слід виділити, що Рахункова палата є конституційним органом, основна увага якої зосереджена на загальнодержавних аспектах фінансового контролю, контролі за виконанням державного бюджету, діяльністю Верховної Ради України та уряду тощо, тоді як ДАСУ є центральним органом виконавчої влади та має більш широкі повноваження, включаючи перевірки фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, контроль за діяльністю міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, державних підприємств, установ та організацій.

Не варто забувати, що державний фінансовий контроль ДАСУ, як це передбачено чинним законодавством здійснюється не тільки через проведення аудитів, але й включає ревізії (інспектування), перевірки закупівель, моніторинги закупівель [55]. Зокрема, кількість проведених аудитів за 2021-2023 роки в порівнянні з ревізіями займає найменшу питому вагу, в середньому 13,3% [68; 69; 70]. Незважаючи на реорганізацію та розширення функцій стосовно здійснення аудитів, проведення державного фінансового контролю шляхом проведення ревізій залишається на стабільно високому рівні.

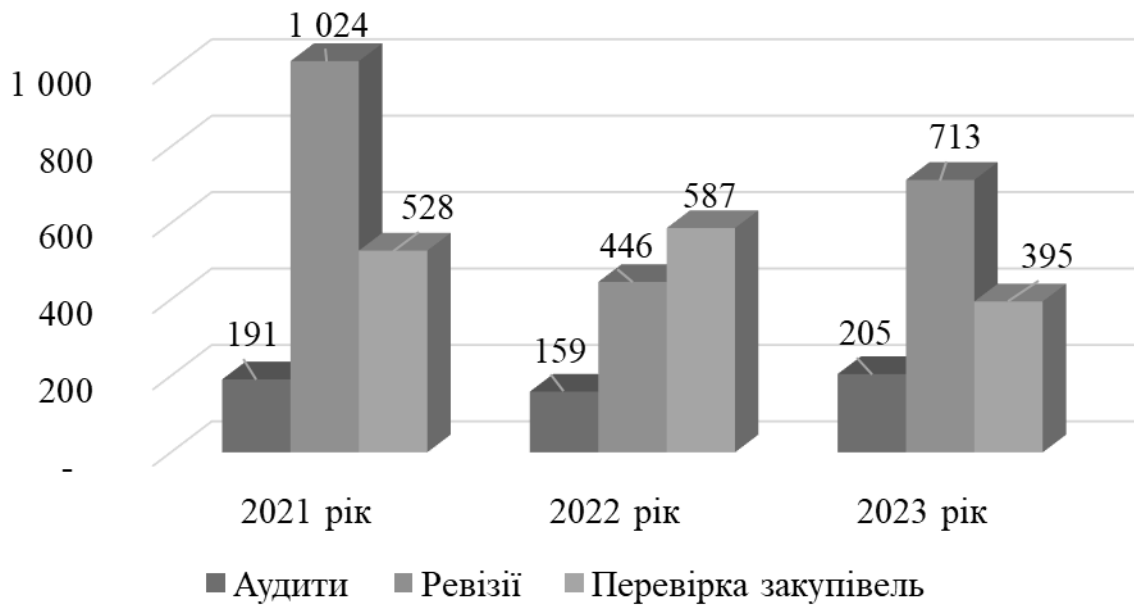


Рис. 2.3. Структура проведених заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою України за 2021-2023 роки

Такий захід як перевірка закупівель в принципі залишається на майже стабільному рівні, спостерігається зниження у 2023 році на 30,0% у зв'язку з проведенням більшої кількості ревізій та моніторингів закупівель [68; 69; 70]. Слід зазначити, що з метою коректного графічного відображення кількості проведених заходів ДФК, рис 2.3 не містить інформації про проведені моніторинги у зв'язку з значною їх кількістю. Даний контрольний захід триває 15 робочих днів та не передбачає фізичну присутність аудиторів на об'єкті контролю, оскільки вся необхідна інформація вже міститься на сайті Уповноваженого органу з питань закупівель (див. Додаток В). Необхідно додати, що в цьому є головна відмінність ДАСУ від Рахункової палати.

Діяльність Рахункової палати спрямована на більш глобальні державні фінансові потоки: проводить аналіз та експертизу, прогнозування, планування та контроль Державного бюджету України, проводить аудити використання коштів органами державної влади, їх підвідомчими органами, фінансові аудити проектів, коштів позик, які надаються міжнародними фондами та зараховуються до державного бюджету, ефективність

використання субвенцій, повнота нарахування та надходження до бюджету податків тощо.

Діяльність Державної аудиторської служби спрямована на контроль за використанням бюджетних коштів, які «спускаються» від Державного бюджету та акумулюються на всіх інших рівнях, крім цього охоплюються кошти отримані від господарської діяльності об'єктів (власні надходження), благодійна та гуманітарна допомога, централізовані надходження від органів управління тощо. ДАСУ відіграє ключову роль у забезпеченні прозорості та ефективності використання державних коштів, здійснює всебічний контроль за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів власності, що належать до сфери управління держави, органів місцевого самоврядування, державних і комунальних підприємств, установ та організацій.

На сьогодні, повноваження ДАСУ розширюються в частині здійснення контролю за міжнародними коштами, які надходять до бюджету України, зокрема це закріплено в Постанові Кабінету Міністрів України від 15.11.2024 № 1318, якою затверджено Порядок управління, моніторингу та контролю витратів за програмою європейської макрофінансової допомоги Ukraine Facility [15].

Також, було підписано Меморандум про взаєморозуміння посилить інституційну контролюючу спроможність Держаудитслужби із проектом Агентства США з міжнародного розвитку (USAID) «Діяльність у рамках реформи державних підприємств України (SOERA)» з метою посилення прозорості та підзвітності використання державних фінансів та міжнародної допомоги в Україні, що має на меті забезпечувати законність, ефективність та результативність витрачання державних коштів та фінансової допомоги від міжнародних партнерів України, зокрема Уряду США [46].

Функція контролю фінансів та статус центрального органу виконавчої влади, який займається казначейським обслуговуванням бюджетних коштів, коштів клієнтів відповідно до законодавства, бухгалтерського обліку виконання бюджетів є Державна казначейська служба України (ДКСУ), яка

почала свою діяльність в незалежній Україні з 1995 року, а взагалі історія її становлення, як органу контролю коштів сягає ще XIV століття коли існували казенні двори та посада скарбника – охоронця великокняжої казни та архіву. Статус центрального органу виконавчої влади ДКСУ отримано у 2010 році.

На сьогодні Державна казначейська служба здійснює свою діяльність і через обласні територіальні органи – Головні управління, які були утворені «шляхом приєднання управлінь у містах та районах» [57]. Метою фінансового контролю, який здійснюється Державною казначейською службою України, у тому числі через її територіальні органи є зменшення кількості й обсягів порушень бюджетного законодавства та недопущення використання бюджетних коштів не за призначенням, взяття зобов'язань розпорядниками коштів понад обсяги виділених бюджетних асигнувань. Також, ДКСУ здійснює контроль за дотриманням Єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання звітності щодо виконання бюджетів, кошторисів бюджетних установ, спрямування коштів за цільовим призначенням на стадії здійснення операції на підставі документів розпорядників коштів.

Важливою рисою контролю служби є етапність, а саме що контроль здійснюється протягом певних етапів, під час яких беруться до уваги показники виконання кошторисів, плани асигнувань, суми взятих зобов'язань, перерахованих коштів, здійснених видатків, обсяги доходів за їхніми видами тощо. Проконтролювати та виконати кожний етап означає «забезпечити такий розподіл і перерозподіл фінансових ресурсів, за якого досягнення запланованого соціально- економічного ефекту стане реальним фактом» [57].

Однією з основних рис контролю у процесі виконання бюджету є його запобіжність, оскільки переважна більшість контрольних процедур, які проводять органи державного казначейства, має запобіжний характер. Державну казначейську службу України необхідно розглядати як «виняткову

установу, яка крім загальних банківських функцій – здійснення платежів, обслуговування клієнтів тощо, залишається відповідальним за обслуговування бюджетних коштів згідно з покладеними на нього основними функціями» [45]. Впровадження функції управління державними коштами стала можливою через акумулювання їх на Єдиному казначейському рахунку. Запровадження вказаного рахунку, на який зараховуються державні доходи (кошти державного та місцевих бюджетів, фондів тощо) і з якого здійснюються видатки, дозволяє органам ДКСУ мати вичерпну інформацію про стан державних фінансів та володіти важелями фінансового регулювання [71].

Здійснення державного фінансового контролю шляхом реалізації державної податкової політики та здійснення контролю за надходженням до бюджетів та фондів, податків, зборів та платежів здійснює Державна податкова служба України (ДПСУ). Історія ДПСУ ближче до незалежності починається з 1990 року, коли Рада Міністрів України видала постанову про створення державної податкової служби в Українській РСР, в подальшому внаслідок реформ була реорганізована в Державну фіскальну службу (у 2014 році), та у 2018 році знову до податкової служби та митної служби. До її повноважень належить ефективне адміністрування податків, зборів та платежів, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з порушеннями під час застосування податкового законодавства та з питань сплати єдиного внеску [20, с. 16].

Важливість ДПСУ зумовлено декількома чинниками, а саме:

– ефективна робота податкової служби є запорукою стабільності економіки., регулярні надходження податків дозволяють державі виконувати свої соціальні зобов'язання та інвестувати в розвиток економіки.

– завдяки сплаті податків кожен громадянин робить свій внесок у розвиток держави. Це забезпечує соціальну справедливість та рівні можливості для всіх.

– діяльність податкової служби є прозорою та підзвітною. Це дозволяє контролювати використання бюджетних коштів та запобігати корупції.

ДПСУ як контролер наповнення бюджету функціонує за такими принципами, як принцип єдності податкової політики – здійснює нагляд за правильним та єдиним трактуванням податкового законодавства, принцип незалежності ДПСУ свідчить про самостійне прийняття рішень податкової служби, місцеві органи влади не вправі змінювати та відмінити рішення податкових органів та давати вказівки, та принцип централізації, який характеризується наявністю централізованої системи податкових органів, яку умовно ділиться на три рівні: перший рівень це Державна податкова служба України, середній рівень – головні управління ДПС в областях, місті Києві, у Херсонській області, Автономній Республіці Крим та м. Севастополі, базовий рівень – міжрегіональні державні податкові інспекції по роботі з великими платниками податків [20].

І остання ланка в структурі органів державного фінансового контролю (див. рис 2.1. с.42) належить розпорядниками бюджетних коштів, які в свою чергу зобов'язані також здійснювати прогнозування, планування та постійний моніторинг за правильністю використання фінансових та матеріальних ресурсів. Розпорядники бюджетних коштів зобов'язані створювати та підтримувати систему внутрішнього контролю, яка охоплює всі аспекти їхньої діяльності, пов'язані з використанням бюджетних коштів через проведення аудиту відповідності, фінансового аудиту та аудиту ефективності. Це можна відобразити в трьох етапах, перший з яких включає в себе попередній контроль, який здійснюється до проведення операції з бюджетними коштами (наприклад, погодження кошторису), другий етап полягає в поточному моніторингу та контролі правильності та використання коштів та виконання бюджетних програм (аналіз та перевірка поточної документації), третій етап полягає у заключному аналізі виконання бюджетних програм, оцінку переваг та недоліків діяльності структури тощо [42].

Узагальнюючи роль аудиту в структурі державного фінансового контролю, можна зазначити, що метою фінансового контролю та органів, що його здійснюють, незалежно від того, до якої групи вони належать чи кому підпорядковуються, як зазначалося вище, є забезпечення законності у фінансовій і господарській діяльності, недопущення правопорушень у фінансовій сфері, їх попередження, виявлення та припинення, особливо якщо вони призводять чи можуть призвести до значних втрат фінансових ресурсів важливого значення набуває об'єднання їх зусиль. Це сприятиме дієвості й ефективності фінансового контролю та забезпечить тотальний контроль. З іншого боку, фінансовий контроль вважатиметься дієвим лише тоді, коли він позитивно впливатиме на зміст діяльності підконтрольного суб'єкта [47].

Таким чином, від ефективності фінансового контролю залежить і соціально-політична фінансова стабільність держави, її економічний розвиток, оскільки критеріями ефективності є його результативність (передбачає досягнення саме максимального позитивного результату, а це вказує на необхідність поглибленого аналізу фінансово-господарської діяльності, розробки органами, що здійснюють фінансовий контроль, пропозицій щодо покращення діяльності підконтрольних суб'єктів) та економічність (витрати на здійснення фінансового контролю повинні співвідноситися з його результатами). Чим менше зусиль і засобів буде витрачатися на досягнення позитивного результату, тим вищою буде ефективність фінансового контролю. А цього можна досягти лише при координації фінансового контролю, що, у свою чергу сприятиме зменшенню витрат на його проведення. У той же час координація фінансового контролю повинна відповідати вимогам сьогодення.

РОЗДІЛ 3

ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ТА МОЖЛИВІ ШЛЯХИ РОЗВИТКУ АУДИТУ

3.1. Проблемні питання реалізації аудиту в сучасній державі

Виявлення основних проблем, з якими стикаються аудитори при проведенні аудиторських перевірок в умовах сучасної держави, аналіз факторів, які впливають на ефективність та якість аудиту актуальним на сьогодні. Одним із основних завдань є підвищення довіри до аудиту як інструменту забезпечення прозорості фінансових процесів у державному та приватному секторах, що є умовою для сталого економічного розвитку та підтримки бізнесу в умовах глобалізації та інтеграції на міжнародний ринок. Однією з основних проблем у взаємодії між замовниками та аудиторами є недостатнє розуміння обсягу та специфіки роботи, яку виконують аудитори. Замовники та об'єкти контролю, як правило, очікують швидких результатів від аудиторських перевірок, але часто не мають чіткого уявлення про те, що саме входить до цього процесу. У результаті таких непорозумінь замовники можуть неправильно формулювати свої вимоги, очікуючи від аудитора виконання завдань, які не є частиною стандартної практики аудиту, або, навпаки, не розуміти, чому певні аспекти перевірки не були детально вивчені. Наприклад, замовники можуть «не розуміти важливість або необхідність певних етапів перевірки, таких як оцінка системи внутрішнього контролю або перевірка документів за більш довгий період, ніж вони очікують» [19, с. 20].

Щодо перевірок державних органів, то часто, під час планової/позапланової перевірки об'єкти не бажають надавати всієї необхідної інформації для проведення аудиторського дослідження відповідно до встановленого робочого плану, тоді як вважають за необхідне звернути увагу аудиторів на ту проблему чи ситуацію, яка часто не являється сферою

відповідальності органу державного фінансового контролю, наприклад у сфері освіти це забезпечення температурного режиму в класах та кімнатах закладів освіти, невідповідність щотижневих меню для харчування учнів вимогам законодавства (щодо різноманітності та калорійності страв), тощо. Через це виникає ситуація, коли аудитор намагається пояснити, що певні вимоги або очікування об'єкта не відповідають стандартам чи нормативам чи відповідальності аудиторської діяльності.

Відсутність чіткої комунікації та неузгодженість у визначенні обсягу роботи може призвести до низької якості перевірки, до виникнення конфліктних ситуацій. Наприклад, об'єкт перевірки може бути «незадоволений результатами перевірки через те, що аудитор не звернув увагу на те, що вони вважали необхідним, або навпаки відобразив у аудиторському звіті інформацію, яку об'єкт трактує по своєму та вважає що будуть негативні наслідки після публікації звіту» [5].

Написання коректного та неупередженого аудиторського звіту є однією з головних кінцевих причин проведення аудиторської перевірки, адже звіт є загальнодоступним до ознайомлення і трапляються ситуації, коли засоби масової інформації перекручують результати звіту (для охоплення більшої аудиторії), що негативно впливає на репутацію об'єкту контролю. Ще однією проблемою є те, що часто аудитори можуть бути змушені виконувати додаткові завдання, які виходять за межі стандартної аудиторської практики, просто через те, що замовник не зрозумів чи не врахував, що це не є частиною стандартного процесу перевірки. Це може призвести до «перевищення бюджету часу та ресурсів, що в свою чергу може викликати непорозуміння і навіть конфлікти» [19].

Одним із основних недоліків сучасної аудиторської практики є відсутність єдиної, чітко регламентованої програми для проведення перевірки, яка б служила універсальною інструкцією для аудиторів. Це питання має значення для забезпечення високої якості аудиторських послуг і стабільності результатів аудиту. Відсутність стандартизованої програми

перевірки призводить до того, що приватні аудиторські компанії, особливо в Україні, змушені використовувати власні розроблені шаблони для проведення аудиторських перевірок, що вимагають додаткових коригувань відповідно до специфіки кожного окремого підприємства.

Проблема полягає в тому, що навіть у межах однієї галузі не існує абсолютно однакових підприємств. Кожне підприємство має свою унікальну структуру, внутрішні регламенти та специфічні умови роботи. Тому шаблонні програми перевірки часто не здатні повністю охопити всі індивідуальні особливості діяльності конкретного підприємства. Це викликає певну невизначеність у процесі планування аудиту, оскільки аудитори змушені самостійно коригувати свої стратегії та підходи, аби врахувати всі ці нюанси. Щодо державного сектору, то, наприклад, розроблення програми проведення аудиту здійснюється лише після «попереднього вивчення фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю (на відміну від ревізії), при цьому наявна можливість внесення змін до програми під час проведення аудиту, що є більш вигідним аспектом у порівнянні з проведенням приватних аудитів, де перевіряючий підлаштовується під замовника» [64].

В результаті цього, аудитори можуть трактувати різні аспекти перевірки по-різному, що може вплинути на узгодженість результатів. Наприклад, одна аудиторська компанія може приділяти більше уваги оцінці фінансових ризиків, тоді як інша зосереджуватиметься на внутрішньому контролі чи правових аспектах. Така ситуація створює певну нерівність у якості та висновках аудиту, адже відсутність універсального підходу не дозволяє порівнювати результати перевірок різних аудиторів чи аудиторських компаній. Крім того, відсутність чітко визначеної програми призводить до того, що аудитори іноді визначають обсяг і стратегію перевірки самостійно, що може спричиняти неефективне використання часу, ресурсів і навіть призвести до недостатнього охоплення всіх аспектів діяльності підприємства. Це, в свою чергу, може вплинути на якість аудиторського висновку і

викликати сумніви у замовників перевірки щодо об'єктивності і глибини проведеного аудиту.

Ще однією проблемою для проведення аудиту в приватному секторі є формування ціни за аудиторські послуги, яке значною мірою залежить від специфіки договірних відносин між замовником та аудитором. Зазвичай ціна за аудит розраховується індивідуально, і це може призводити до нерівномірного оцінювання вартості послуг, оскільки немає єдиного стандарту для ціноутворення. Це особливо помітно у «випадку обов'язкових і ініціативних аудитів, де ціни можуть істотно відрізнятися, залежно від того, чи є аудит вимогою закону, чи він проводиться на добровільній основі для покращення бізнес-процесів підприємства» [81]. Крім цього, існує суттєва різниця в цінах між аудиторами середнього рівня та великими міжнародними аудиторськими компаніями, які часто пропонують набагато вищі тарифи, що, на перший погляд, асоціюється з більш високою якістю послуг, хоча це не завжди відповідає дійсності, оскільки ціна на послугу не завжди прямо корелює з її якістю.

Цікаво, що під час ціноутворення на аудиторські послуги суттєву роль відіграє не тільки репутація компанії чи престиж бренду, але й трудомісткість процесу перевірки, що є невід'ємною частиною методології розрахунку вартості. Деякі аудиторські перевірки можуть бути набагато складнішими через специфіку роботи підприємства, в той час як інші можуть бути менш затратними з точки зору часу та ресурсів, але це не завжди відображається на кінцевій вартості послуг. Така ситуація вказує на «відсутність чітких стандартів ціноутворення в аудиторській сфері, що, в свою чергу, може сприяти недовіри до аудиторських процесів і невизначеності на ринку» [81].

Аудитор, як суб'єкт ринкових відносин, перебуває у постійному прагненні до розширення бізнесу та залучення нових клієнтів, що, в свою чергу, може впливати на механізм ціноутворення на аудиторські послуги. В умовах відсутності державного регулювання ціни можуть коливатися, що іноді призводить до демпінгу, коли аудиторські фірми знижують ціни до

таких рівнів, які не відображають реальної вартості їхніх послуг. Це може мати і негативні наслідки. По-перше, це ставить під сумнів якість аудиторських послуг, адже занадто низька ціна може свідчити про відсутність необхідних ресурсів для проведення глибокого та всебічного аналізу. По-друге, такі практики можуть призвести до зниження довіри до аудиторської професії в цілому.

Окрім цього, в Україні є дефіцит методичних розробок та рекомендацій, які б чітко регулювали діяльність аудиторів. Це відсутність конкретних стандартів і прийомів аудиторської роботи, які б допомогли забезпечити точність аудиторських висновків. В умовах недостатнього методичного забезпечення аудитори змушені «використовувати власні підходи та інструменти, що може призводити до суперечностей у результатах перевірок і недостатньої прозорості для зовнішніх спостерігачів» [81]. Краща ситуація спостерігається в державному аудиті, де є розроблені порядки, методичні рекомендації та регламенти, адже добре розроблені норми створюють рівні умови для всіх учасників аудиторського процесу, сприяють підвищенню ефективності використання державних коштів та забезпечують прозорість діяльності державних органів.

Підвищений ризик конфлікту інтересів у сфері аудиту є однією з ключових проблем, яка може серйозно підірвати довіру до результатів аудиторських перевірок та в цілому до самого процесу аудиту. Цей конфлікт виникає, коли аудитор або аудиторська фірма залучена одночасно до виконання кількох різних ролей стосовно одного й того ж клієнта, що створює ситуацію, в якій їхня об'єктивність і незалежність можуть бути поставлені під сумнів. Однією з найбільш поширених ситуацій виникнення конфлікту інтересів є суміщення аудиторської діяльності з іншими послугами, зокрема консалтинговими. Аудитори можуть надавати консультаційні послуги своїм клієнтам у таких сферах, як оптимізація податків, впровадження нових бізнес-процесів, правові консультації тощо.

Зокрема, це стосується великих аудиторських фірм, які надають широкий спектр послуг, що включає як аудит, так і консалтинг.

Коли аудитор одночасно виступає як консультант і як перевіряючий орган, він може піддаватися тиску з боку клієнта. Наприклад, клієнт може бажати, щоб результати аудиту були адаптовані або зменшені в негативному контексті, аби не вплинути на ефективність запропонованих консалтингових послуг. У таких випадках, аудитор може опинитися в ситуації, коли він повинен вибирати між дотриманням професійних стандартів і намаганням підтримати інтереси клієнта, особливо якщо надається додаткова вигода від надання консультацій. Це ставить під загрозу не тільки об'єктивність самого аудиту, але й репутацію аудиторської компанії, що може стати предметом сумнівів серед інших клієнтів та регуляторних органів.

Крім того, коли аудитор має стосунки з клієнтом у межах надання консультаційних послуг, він може не оцінити фінансові або операційні ризики підприємства так суворо, як це вимагається для об'єктивної перевірки. Це може призвести до того, що аудит не виявить певних проблем, таких як порушення облікової політики, неефективні бізнес-процеси або навіть потенційне шахрайство, що знижує надійність аудиторського висновку. Власне, така ситуація «підриває основи незалежності, оскільки аудитор повинні бути позбавлені будь-якої зацікавленості, яка може вплинути на їхню оцінку» [37]. Це явище є загрозою для довіри до аудиторської діяльності в цілому. Інвестори, кредитори, акціонери та інші зацікавлені сторони покладаються на аудиторські звіти як на незалежний інструмент для прийняття фінансових рішень. Тому, коли аудитор дозволяє собі порушувати принципи незалежності, це створює серйозні етичні та юридичні проблеми не тільки для них, а й для бізнесу, з яким вони працюють.

Незалежність аудитора є основою для забезпечення об'єктивності та достовірності результатів перевірки. Якщо аудитор має зацікавленість у додаткових доходах від надання консалтингових послуг, то це може вплинути на їх здатність здійснювати належну перевірку фінансових звітів. Зокрема,

можуть виникнути ситуації, коли аудитор надає перевагу інтересам клієнта в іншій сфері діяльності (наприклад, консалтингу), а не забезпеченню достовірності фінансової звітності. Це може привести до кількох негативних наслідків:

1. Аудитори можуть ігнорувати або занижити значення певних ризиків, якщо їхній клієнт має інтерес у збереженні певного фінансового результату для того, щоб продовжити співпрацю з аудитором в якості консультанта.

2. Потенційний конфлікт може призвести до того, що аудитор не виявить фінансові порушення, зловживання або інші суттєві недоліки у фінансовій звітності клієнта, що загрожує правдивості аудиторського висновку.

3. У випадках, коли аудитор або фірма, яка займається як аудитом, так і консалтингом, свідомо ігнорує або «замовчує» фінансові порушення для підтримки ділових відносин, це може привести до серйозних випадків корупційних дій і навіть кримінальних правопорушень [53].

4. Хоча в Україні існує велика кількість аудиторів (станом на червень 2023 року близько 3,3 тис. осіб) аудиторських компаній (близько 900), рівень їхніх послуг не завжди відповідає міжнародним стандартам. Це питання часто піднімається не лише користувачами аудиторських послуг і державними органами, але й самими аудиторами, які розуміють необхідність стабільного розвитку ринку аудиторських послуг. Погіршення якості роботи аудиторських фірм може призвести до того, що «аудиторські висновки не будуть мати належної довіри з боку інвесторів, з боку державних органів та користувачів інформації» [44].

Проблема недостатньої кваліфікації кадрового складу є однією з найважливіших і складних для розв'язання у сфері аудиту в Україні. Хоча на рівні законодавства та професійних організацій існують певні вимоги до кваліфікації аудиторів, реальний рівень професіоналізму серед нових фахівців часто не відповідає цим вимогам. Це є наслідком низки факторів, які

в сукупності ускладнюють ефективне виконання аудиторських функцій та адаптацію до міжнародних стандартів.

Однією з основних причин низької кваліфікації нових аудиторів є обмежена кількість практичних занять під час навчання в університетах і на стажуваннях. Теоретичні знання, однак без глибокого занурення в реальну аудиторську практику молоді фахівці не можуть повністю освоїти навички, необхідні для ефективної перевірки фінансових звітів, виявлення ризиків і надання коректних висновків. Крім того, практика в галузях, таких як банки, страхові компанії, великі виробничі підприємства, потребує глибоких спеціалізованих знань, яких не завжди вистачає на початковому етапі кар'єри аудитора.

Аудиторська діяльність постійно змінюється: змінюються міжнародні стандарти аудиту (МСА), національні закони і правила, фінансові практики і технології. Однак багато фахівців не мають достатнього стимулу або можливості для постійного оновлення своїх знань. Відсутність системи безперервної освіти і професійного розвитку, яка б активно заохочувала фахівців до підвищення кваліфікації, є серйозною проблемою. Для того щоб аудитори могли успішно «адаптуватися до нових вимог, їм необхідно регулярно проходити курси підвищення кваліфікації, участь у семінарах, конференціях і тренінгах, мати доступ до сучасних освітніх ресурсів» [22].

Сьогодні аудитори працюють у середовищі, яке вимагає активного використання комп'ютерних програм і сучасних технологій для обробки великих обсягів фінансових даних. Однак в Україні досі спостерігається проблема низької комп'ютерної грамотності серед аудиторів, особливо серед старшого покоління. Багато нових аудиторів не володіють необхідними навичками для ефективного використання програмного забезпечення для аудиту, такого як автоматизовані системи збору та аналізу даних, інструменти для перевірки відповідності нормативним вимогам, технології для виявлення шахрайства або ризиків. Це значно ускладнює їхню роботу та знижує ефективність виконання перевірок.

Ще однією суттєвою проблемою є недостатнє фінансування і організаційна підтримка з боку як держави, так і самих аудиторських фірм для підвищення кваліфікації. В Україні часто виникають труднощі з фінансуванням програм навчання і розвитку аудиторів, що знижує їхні шанси на якісне оновлення своїх знань та навичок. Для того щоб забезпечити високий рівень кваліфікації фахівців, необхідно розробити механізми державної підтримки, які б стимулювали навчання і підвищення кваліфікації серед аудиторів, заохочували б приватні аудиторські фірми вкладати ресурси в розвиток своїх кадрів. Низький рівень кваліфікації аудиторів прямо впливає на якість аудиторських перевірок. Недосвідчені аудитори можуть пропускати фінансові порушення або неправильно інтерпретувати фінансові показники, що веде до неправильних висновків та рекомендацій. Це може призвести до «фінансових втрат для компаній, серйозних репутаційних та юридичних проблем як для самих аудиторів, так і для підприємств, які скористалися їхніми послугами» [22, с. 90].

Відсутність достатньої кваліфікації у багатьох випадках ускладнює адаптацію до міжнародних стандартів. Аудитори, які не володіють необхідними знаннями щодо міжнародних стандартів фінансової звітності та Міжнародних стандартів аудиту, не можуть належно проводити перевірки фінансових звітів компаній, які мають міжнародні зв'язки або працюють за міжнародними стандартами. Це особливо необхідно у зв'язку з глобалізацією економіки, коли багато українських компаній працюють з іноземними інвесторами та міжнародними партнерами.

Підприємства, які користуються послугами аудиторів, мають високі вимоги до кваліфікації аудитора, тому в разі невідповідності рівня кваліфікації вимогам ринку, це може призвести до дефіциту професіоналів або до того, що потенційні замовники вибиратимуть міжнародні аудиторські фірми замість місцевих компаній. У разі зростання попиту на кваліфікованих аудиторів, фірми можуть зіткнутися з проблемами у пошуку необхідних кадрів, що ускладнює роботу на ринку аудиторських послуг.

Підвищення податкового тиску на аудиторів в Україні на даний момент є непрактичним і недоцільним, оскільки аудитори вже несуть значне фінансове навантаження, яке включає витрати на отримання сертифікатів та підтримання кваліфікації. Враховуючи те, що аудитори сплачують чималі кошти за сертифікацію та повинні постійно «оновлювати свої знання і сертифікати відповідно до змін у законодавстві та міжнародних стандартів, додаткове підвищення податкового тиску лише ускладнить ситуацію для професіоналів, які вже мають значне фінансове навантаження» [14].

Водночас, аудит фінансової звітності підприємств, які становлять суспільний інтерес або належать до державного сектора економіки, має бути проведений виключно аудиторськими фірмами, що відповідають певним вимогам. Це необхідно для забезпечення якості аудиту та підтримки довіри до фінансових звітів таких підприємств. Однак існуючі вимоги до аудиторських фірм, що проводять обов'язковий аудит для таких підприємств, створюють значні бар'єри для конкуренції на аудиторському ринку України. Вони зокрема включають вимогу наявності не менше ніж 5 сертифікованих аудиторів у штаті фірми, чисельність співробітників, яких потрібно залучати до аудиту, на рівні не менше 10 осіб. Враховуючи ці обмеження, аудиторські фірми, які мають менше ресурсів або спеціалізуються на більш вузьких сегментах ринку, не можуть брати участь у таких перевірках. Це, у свою чергу, знижує рівень конкуренції і обмежує можливість малих і середніх аудиторських компаній брати участь у проектах, що обмежує інновації та здатність до адаптації на ринку.

Крім того, необхідність наявності спеціалізованих фахівців з міжнародних стандартів фінансової звітності є аспектом для забезпечення якості аудиторських послуг на високому рівні. Однак, наявність таких кваліфікацій у штаті не завжди гарантує ефективність перевірок або результативність аудиторської діяльності, оскільки вимагається гнучкість у процесах надання послуг, що може бути обмежено лише великими фірмами, які володіють відповідними ресурсами та чисельністю спеціалістів. Тому,

необхідно розглядати можливість «розширення критеріїв для залучення фірм до проведення обов'язкового аудиту, щоб забезпечити більшу конкуренцію та в той же час не втратити рівень якості перевірок» [31].

Відсутність чітко визначених методичних рекомендацій щодо комп'ютеризації аудиту є однією з основних проблем, з якими стикаються українські аудитори на сучасному етапі. Використання комп'ютерних технологій у аудиторській діяльності могло б значно полегшити рутинну і трудомістку роботу, дозволяючи аудиторам зосередитись на більш аналітичних та стратегічних аспектах перевірки. Ще однією проблемою є низький рівень комп'ютерної грамотності серед деяких аудиторів, що ускладнює впровадження нових технологій у їх роботу. Потрібна не тільки технічна оснащеність, але й підготовка фахівців, здатних ефективно використовувати ці інструменти, що значно підвищить загальну ефективність аудиторських перевірок. Без належної кваліфікації у сфері інформаційних технологій аудитори не можуть «повністю скористатися перевагами автоматизації, що обмежує потенціал сучасних аудиторських інструментів» [31]. Так, під час провадження аудиторської перевірки обробка цифрової інформації аудиторами часто здійснюється за допомогою технічних засобів (калькулятор, папір, ручка), що є досить затратним по часу. Сюди слід додати незнання бухгалтерських, комп'ютерних та спеціальних програм, оскільки, наприклад, у державній установі для професійного навчання не передбачені видатки. При цьому, трапляються випадки коли працівники об'єкта контролю не мають відповідних знань та кваліфікації для використання таких програм, що ускладнює отримання інформації.

Незважаючи на ці труднощі, автоматизація і комп'ютеризація аудиторських процесів безумовно повинні стати складовою для підвищення ефективності та точності аудиту. Високий рівень автоматизації дозволяє значно зменшити людський фактор, прискорити процеси обробки даних, знизити кількість помилок і підвищити якість аудиторських послуг. Однак для цього необхідно забезпечити не лише доступ до сучасних програмних

продуктів, але й розробити чіткі методичні рекомендації, які допоможуть аудиторам правильно використовувати ці інструменти, враховуючи особливості аудиторської діяльності та вимоги національних і міжнародних стандартів. Питання якості аудиторських послуг є важливим як для замовників, так і для самих аудиторів, оскільки довіра до аудиторів є основою їх професійної репутації та успіху. На жаль, на даний момент система контролю за якістю аудиту в Україні не дає бажаних результатів, і вітчизняний ринок аудиторських послуг потребує серйозних реформ. Це включає як «посилення державного нагляду, так і розвиток професійних організацій, які повинні забезпечувати більш строгі стандарти та контроль за діяльністю аудиторів» [32].

З огляду на євроінтеграційні процеси в Україні, необхідно зосередити увагу на підвищенні якості аудиторських послуг у контексті міжнародних стандартів. Відповідність міжнародним вимогам, у свою чергу, відкриває для українських аудиторів нові можливості для співпраці з міжнародними компаніями та організаціями, створює потенціал для подальшого розвитку ринку аудиторських послуг. Європейські стандарти та принципи вимагають від українських аудиторських фірм значних зусиль для досягнення необхідного рівня кваліфікації та відповідності міжнародним вимогам, але цей шлях є необхідним для забезпечення конкурентоспроможності на глобальному ринку і для підвищення прозорості та довіри до фінансової звітності в Україні.

Підсумовуючи вищезазначене, можна визначити кілька основних напрямків, які повинні стати основою для розвитку аудиту в Україні. Перш за все, необхідно створити механізм моніторингу, удосконалення та постійного застосування Міжнародних стандартів аудиту (МСА), який був би чітким, детально роз'ясненим і з коментарями для аудиторів. Це дозволить уникнути спірних ситуацій та забезпечить більшу однозначність у процесі перевірки. Важливо, щоб ці стандарти були адаптовані до національних реалій і разом із тим відповідали міжнародним вимогам. Ухвалення такої системи сприятиме

зростанню довіри до аудиторів як до професіоналів, підвищить якість фінансової звітності, на основі якої приймаються бізнесові та державні рішення [32].

Наступним кроком є внесення змін до національного законодавства, які б унормували взаємовідносини між аудитором та замовником. Це стосується визначення чітких прав і обов'язків сторін, створення прозорих і справедливих механізмів контролю за якістю наданих аудиторських послуг. Оскільки у сучасних умовах ринок аудиторських послуг характеризується великою конкуренцією, встановити правові норми, які б забезпечили високий рівень відповідальності аудиторів перед клієнтами та державою. Законодавчі ініціативи повинні створити правову основу для вирішення можливих спірних питань, що виникають під час проведення аудиту, і сприяти захисту інтересів як замовників, так і самих аудиторів.

Невід'ємною частиною вдосконалення аудиторської практики є розробка методики аудиторської перевірки, що буде враховувати особливості різних галузей, оскільки кожна з них має свої специфічні риси, мати інструменти для детальної оцінки фінансово-господарської діяльності підприємств та установ в соціальній, страховій, банківській, аграрній, освітній, житлово-комунальній, харчовій, та інших галузях. Використання узагальненого досвіду міжнародних і вітчизняних аудиторських фірм для розробки таких методик дозволить підвищити ефективність перевірок, забезпечить аудиторам необхідні інструменти для глибокого аналізу фінансової діяльності підприємств у різних секторах економіки [73].

Іншим напрямком є поглиблення співпраці між українськими професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів та міжнародними та європейськими професійними асоціаціями. Така співпраця має на меті обмін досвідом, узгодження стандартів та практик, сприяння розвитку українських фахівців у відповідності до міжнародних стандартів. Це дозволить не лише підвищити рівень кваліфікації українських аудиторів, але й забезпечити їх конкурентоспроможність на міжнародному ринку аудиторських послуг, що, в

свою чергу, відкриває нові можливості для українських фірм на європейському та світовому ринках.

Необхідним кроком є розробка прозорості і ефективної системи ціноутворення на аудиторські послуги. На сьогодні в Україні ціни на аудиторські послуги часто не є відображенням реальної трудомісткості процесу, а можуть бути результатом конкуренції, що іноді призводить до демпінгу. Вивчення міжнародного досвіду ціноутворення та аналіз практичних аспектів цієї проблеми дозволить створити збалансовану і прозору систему ціноутворення, яка буде справедливою як для клієнтів, так і для аудиторських компаній. Це допоможе встановити чіткі стандарти вартості аудиту в залежності від складності і обсягу робіт [9].

Підвищення контролю за якістю надання аудиторських послуг. Це включає як державний контроль за діяльністю аудиторських фірм, так і внутрішній контроль у самих аудиторських компаніях. Підвищення вимог до якості та точності аудиторських перевірок дозволить покращити не тільки фінансову звітність, а й загальний рівень довіри до аудиторів, що є ключовим фактором для стабільного розвитку ринку.

Таким чином, розв'язання цих питань сприятиме розвитку ефективної та конкурентоспроможної аудиторської системи в Україні, підвищенню її інтеграції в міжнародне співтовариство та вдосконаленню надання як приватних так і державних аудиторських послуг в країні.

3.2. Шляхи подальшого розвитку державного аудиту

Система, яка мала б забезпечити ефективний контроль за використанням публічних коштів, часто не працює належним чином через низький рівень професіоналізму, недостатнє навчання та неможливість діяти незалежно від зовнішніх впливів. Для ефективного функціонування

фінансового аудиту є необхідність створити систему, яка сприятиме постійному професійному розвитку аудиторів та підвищенню їх кваліфікації. Одним із ключових кроків є «впровадження національних програм сертифікації для внутрішніх аудиторів, що дозволить встановити єдині стандарти якості на всіх етапах аудиторської діяльності в державних установах. Це забезпечить не лише відповідність міжнародним вимогам, але й підвищить довіру до результатів аудиторських перевірок» [35].

Такі програми сертифікації повинні охоплювати всі аспекти роботи аудиторів, від методології фінансових перевірок до управління ризиками та оцінки ефективності внутрішнього контролю. Вони допоможуть формувати компетентних фахівців, здатних аналізувати складні фінансові процеси та забезпечувати прозорість у використанні публічних коштів. Залучення до цієї системи має стимулювати тих, хто вже працює в аудиторській сфері, удосконалювати свої навички та дотримуватися єдиних стандартів професійної етики. Не менш важливим є створення системи безперервного навчання для аудиторів, що дозволить їм адаптуватися до нових реалій, враховувати зміни в законодавстві та нові вимоги до аудиторських перевірок. Постійне оновлення знань допоможе аудиторам ефективно реагувати на швидкі зміни в управлінні публічними фінансами, що, в свою чергу, покращить якість перевірок та дозволить виявляти потенційні порушення або неефективні витрати вчасно.

Необхідно створити можливості для аудиторів брати участь у міжнародних конференціях, семінарах і тренінгах, де вони зможуть обмінюватися досвідом з колегами з інших країн, отримати доступ до передових методик аудиту. Такі ініціативи сприятимуть залученню нових підходів до аудиторської практики в Україні, що дозволить «державним установам не лише відповідати внутрішнім вимогам, але й відповідати на міжнародні виклики» [49]. Крім того, активна співпраця з міжнародними установами і організаціями дозволить адаптувати українські програми до найкращих світових практик. Це забезпечить високий рівень професіоналізму

та стандартизовані підходи до внутрішнього фінансового аудиту, що, в свою чергу, покращить ефективність державного фінансового контролю та сприятиме довірі громадськості до витрачання публічних коштів.

Підвищення рівня заробітних плат та мотивації внутрішніх аудиторів є критично необхідним кроком для поліпшення ефективності системи контролю за використанням публічних коштів. Сучасна ситуація в Україні свідчить про те, що низький рівень зарплат у державному секторі часто є однією з основних причин, чому кваліфіковані фахівці обирають роботу в приватному секторі або за кордоном, де оплата праці набагато вища. Це створює проблему нестачі досвідчених спеціалістів, що, в свою чергу, «погіршує якість проведення внутрішніх аудитів та знижує ефективність контролю за витратами державного бюджету» [5].

Для вирішення цієї проблеми необхідно переглянути рівень оплати праці внутрішніх аудиторів, забезпечивши конкурентоспроможні умови на ринку праці. Підвищення заробітних плат має стати не лише засобом боротьби з відтоком кадрів, але й потужним стимулом для залучення нових висококваліфікованих фахівців до цієї сфери. Зокрема, це може включати встановлення більш високих базових ставок для аудиторів, що працюють в державних установах, створення додаткових мотиваційних програм, таких як бонуси або премії за успішно виконану роботу.

Ще одним кроком є розробка системи фінансових стимулів, яка дозволить заохочувати тих аудиторів, які виявляють порушення, корупційні схеми чи неефективне використання бюджетних коштів. Премії можуть бути нараховані не лише за результативність аудиторських перевірок, а й за внесок у покращення фінансових процесів або оптимізацію витрат в установах. Таке заохочення дозволить створити середовище, в якому внутрішні аудитори будуть мотивовані не лише проводити контроль, а й активно впливати на зміни в управлінні фінансами, що в свою чергу підвищить рівень ефективності використання державних ресурсів.

Однак фінансова мотивація не повинна бути єдиним фактором, що стимулює внутрішніх аудиторів до роботи. Необхідно забезпечити їм не тільки гідну заробітну плату, а й стабільність, соціальні гарантії та професійне визнання. Тільки в такому випадку можна створити систему, в якій «аудитор буде відчувати себе частиною державної інституції, яка не тільки контролює витрачання коштів, а й активно працює на благо громадян та розвитку країни» [19, с. 21]. Зокрема, варто передбачити можливості для кар'єрного зростання і розвитку в межах організації, що допоможе зберегти найкращих спеціалістів у державному секторі на довгий термін. Це може включати в себе створення чітких шляхів просування по службі, системи атестацій та регулярної оцінки професійних досягнень. Такий підхід дозволить не лише підтримати мотивацію існуючих кадрів, а й сприятиме залученню молодих фахівців, які хочуть розвиватися і працювати в прозорій та ефективній системі.

Відновлення та зміцнення інституту незалежності внутрішніх аудиторів є одним із найбільш важливих кроків для забезпечення ефективного функціонування системи контролю за використанням публічних коштів. Для того щоб внутрішні аудитори могли виконувати свої функції без зовнішнього тиску, їм необхідно гарантувати реальну незалежність від політичних або адміністративних впливів. Це забезпечить не тільки чесність і прозорість у проведенні аудиторських перевірок, але й дозволить виявляти та коригувати порушення без остраху перед негативними наслідками для кар'єри чи особистої безпеки.

Незалежність внутрішніх аудиторів передбачає кілька аспектів. По-перше, аудитор повинен мати юридичні гарантії того, що його діяльність не буде зазнавати політичного чи адміністративного тиску з боку керівництва установи чи державних органів. Це можна забезпечити через створення чітких законодавчих механізмів, які б визначали процедури, що унеможливають політичне втручання в роботу аудитора. Наприклад, можна впровадити вимогу, щоб «звільнення чи переміщення внутрішнього аудитора

відбувалося виключно за результатами незалежного розслідування або на підставі визначених процедур, які не залежали б від безпосереднього впливу органів виконавчої влади або політичних структур» [9].

По-друге, для підтримки незалежності гарантувати фінансову безпеку аудиторів. Проблема політичного чи адміністративного тиску стає особливо актуальною, коли аудитори проводять перевірки, які можуть виявити порушення або зловживання з боку високопосадовців. В таких випадках необхідно, щоб аудитори не боялися, що за їхню роботу вони понесуть якісь особисті наслідки, такі як звільнення чи притягнення до відповідальності. Для цього необхідно створити спеціальні механізми захисту, зокрема, фінансові гарантії стабільності їхніх посад і належну систему соціального захисту.

Незалежність внутрішніх аудиторів можна забезпечити через автономні структури, які б не підпорядковувались безпосередньо органам, що здійснюють контроль за фінансами або політичними процесами. Це означає, що аудитори повинні мати доступ до керівництва на високому рівні, наприклад, до парламенту або спеціалізованих незалежних органів, які контролюють їхню діяльність. Необхідно, щоб аудитори мали безпосередній доступ до вищих інстанцій та не залежали від рішень місцевих керівників, які можуть мати політичні або економічні інтереси, що суперечать їхнім професійним обов'язкам.

Для зміцнення незалежності має бути розроблено ефективне законодавче середовище, яке забезпечить захист прав внутрішніх аудиторів, механізмів контролю і запобігання можливим зловживанням з їхнього боку. Це може включати «регулярні аудити та перевірки діяльності аудиторів з боку незалежних органів, що дозволить мінімізувати корупційні ризики та інші негативні явища» [34].

Незалежність внутрішніх аудиторів має значення для того, щоб результати їхньої роботи були об'єктивними, достовірними та не піддавались сумнівам з боку осіб, які можуть бути зацікавлені у приховуванні фінансових

порушень. Лише тоді, коли аудитори будуть діяти без стороннього тиску і в межах чітко визначених процедур і гарантій, вони зможуть здійснювати ефективний контроль за використанням публічних коштів і активно впливати на поліпшення управлінських практик у державних установах.

Посилення відповідальності за невиконання рекомендацій внутрішніх аудитів є ключовим аспектом для того, щоб система фінансового контролю була справді ефективною і впливовою. На сьогодні одна з основних проблем в системі внутрішнього аудиту полягає в тому, що виявлені порушення часто не приводять до реальних змін у практиці управління публічними коштами. Тому необхідно створити механізми, які змусили б «керівників установ реагувати на висновки аудиторів, забезпечити реальний контроль за тим, щоб їхні рекомендації не залишалися лише на папері» [22, с. 87].

Одним із найважливіших елементів такого механізму є запровадження санкцій для організацій або осіб, які ігнорують результати внутрішніх перевірок. Це можуть бути різного роду штрафи, дисциплінарні стягнення або навіть юридичні заходи у випадку, якщо невиконання рекомендацій веде до серйозних фінансових чи адміністративних наслідків. Зокрема, доцільно вводити штрафні санкції для керівників установ, якщо вони не забезпечують виконання рекомендацій внутрішніх аудиторів або не приймають заходи для усунення виявлених порушень. Штрафи можуть бути як фінансовими (наприклад, стягнення певного відсотка від бюджету установи), так і адміністративними (наприклад, тимчасове відсторонення від посади або інші дисциплінарні заходи). Це стане серйозним стимулом для керівників звертати увагу на результати аудитів і вживати відповідних дій для виправлення ситуації.

Крім того, для забезпечення реальної ефективності внутрішнього аудиту необхідно запровадити систему контролю за виконанням рекомендацій. Це означає, що після проведення аудиту і видачі рекомендацій потрібно створити чіткі механізми моніторингу, які дозволяють відстежувати, чи було здійснено необхідні зміни в процесах управління публічними

коштами. Такий контроль може здійснюватися через регулярні звіти або наступні аудити, які підтверджують, чи виконані попередні рекомендації. Необхідно, щоб цей процес був «прозорим, а органи, які здійснюють контроль за виконанням рекомендацій, мали реальні повноваження для того, щоб вимагати їхнього виконання» [32].

Одним із способів підвищити ефективність таких механізмів є введення публічного звітування про виконання рекомендацій внутрішніх аудитів. Керівники установ повинні надавати громадськості та відповідним контролюючим органам інформацію про те, які заходи були вжиті для усунення порушень, і які зміни були внесені в управлінські процеси. Це забезпечить додаткову прозорість та підзвітність, оскільки громадськість і державні інститути зможуть оцінити, наскільки серйозно ставляться до рекомендацій внутрішніх аудиторів. Публічність цих звітів допоможе створити додатковий тиск на органи влади і керівників установ для того, щоб вони виконували свої обов'язки відповідно до високих стандартів публічного управління.

Окрім цього, ключовим елементом є належне підвищення кваліфікації всіх осіб, що залучені до виконання результатів аудиторських перевірок, встановлення чітких процедур для керівників організацій щодо того, як і в який спосіб вони повинні реагувати на рекомендації внутрішніх аудиторів. Це може бути «частиною системи управління ризиками або загальних вимог до управлінських процедур в державному секторі, що дозволить запобігти ігноруванню або маніпулюванню результатами аудитів» [8].

Необхідно зазначити, що не тільки штрафи чи санкції можуть бути ефективними в забезпеченні виконання рекомендацій. Потрібно створити систему мотивації для керівників організацій, які активно і ефективно працюють над усуненням виявлених недоліків. Така система мотивації може включати в себе премії, публічне визнання або інші форми заохочення для тих, хто активно реагує на аудиторські рекомендації і досягає реальних результатів у поліпшенні використання публічних коштів. Тим не менше, сам

механізм відповідальності має бути чітко прописаний у законодавстві і забезпечений необхідними ресурсами для його реалізації. Це повинно включати як жорсткі санкції за невиконання рекомендацій, так і стимулювання до їх виконання. Потрібно постійно вдосконалювати ці механізми, з урахуванням досвіду минулих років і змін у правовому полі, щоб система внутрішнього аудиту могла справді впливати на поліпшення фінансової дисципліни в державних установах.

Посилення співпраці з міжнародними організаціями є кроком для подальшого розвитку внутрішнього фінансового аудиту в Україні. Міжнародні інституції, такі як Світовий банк, Європейський Союз і ООН, мають величезний досвід і ресурси, які можуть значно посприяти реформуванню національної системи внутрішнього аудиту, допомогти в боротьбі з корупцією та неефективним використанням публічних коштів [44, 74]. Співпраця з міжнародними організаціями відкриває можливості для запозичення найкращих практик з інших країн, що дозволяє адаптувати їх до вітчизняних умов. Це особливо важливо у контексті глобалізації та інтеграції України до міжнародних економічних структур, що вимагає високих стандартів управління публічними фінансами. Міжнародні партнери часто мають розроблені методики, що довели свою ефективність у різних країнах, зокрема в боротьбі з корупцією, запобіганні фінансовим зловживанням та оптимізації державних витрат. Залучення таких практик дозволяє значно підвищити рівень внутрішнього аудиту в Україні.

Міжнародні організації надають Україні технічну допомогу, яка включає навчання для аудиторів, проведення консультацій, надання експертної підтримки, розробку нових інструментів для контролю і моніторингу публічних витрат. Це важливо не лише для підвищення професійного рівня аудиторів, але й для створення цілісної системи фінансового контролю, що відповідає міжнародним стандартам [5].

Інший аспект – це фінансова допомога, яку міжнародні організації надають для реалізації реформ. Світовий банк, ЄС та інші донори можуть

забезпечити значні кошти для модернізації інфраструктури аудиту, розробки нових інформаційних систем для моніторингу державних витрат, для організації різноманітних навчальних програм для підвищення кваліфікації аудиторів. Крім того, тісна співпраця з міжнародними інституціями сприяє зміцненню механізмів зовнішнього контролю за публічними фінансами. Міжнародні партнери можуть допомогти в розробці нових антикорупційних політик, стратегії з покращення прозорості державних закупівель і витрат, в проведенні незалежних аудитів, які дають змогу оцінити ефективність внутрішнього контролю в державних органах. Це дає додаткову гарантію, що «національні інститути не будуть діяти в ізоляції і що їхня діяльність буде під постійним моніторингом з боку міжнародної спільноти» [35; 44].

Не менш важливою є підтримка в рамках міжнародних програм, спрямованих на боротьбу з корупцією та неефективним управлінням публічними коштами. Оскільки багато з цих програм мають досвід реалізації подібних реформ у різних країнах, їхні експерти можуть допомогти українським органам розробити стратегії для ефективного використання публічних ресурсів, запобігання витокам коштів і забезпечення належного рівня прозорості в державних фінансах. Спільна робота з міжнародними організаціями дозволяє «не тільки покращити внутрішні процеси, але й забезпечити реальну зміну на рівні управлінської культури в державних установах» [51].

Залучення міжнародної підтримки може бути корисним для розвитку юридичної та інституційної бази в сфері фінансового контролю. Наприклад, за допомогою міжнародних партнерів можна покращити законодавчі ініціативи, пов'язані з публічними фінансами, та розробити нові нормативні акти, що забезпечать належний рівень контролю і захисту від зловживань. Крім того, міжнародні організації можуть сприяти створенню незалежних органів контролю, які будуть відігравати роль у забезпеченні прозорості й підзвітності у використанні державних коштів.

Тісна співпраця з міжнародними організаціями дозволяє залучати нові фінансові інструменти для розвитку системи внутрішнього аудиту. Наприклад, міжнародні гранти і кредити можуть бути використані для фінансування технічних інновацій, які забезпечать більш швидке і точне виявлення порушень. Це може стати елементом для «побудови ефективної системи аудиту, що знижує ризик корупції і підвищує ефективність управління публічними коштами» [19].

Врешті-решт, така співпраця сприяє розвитку міжнародної довіри до України, підвищує рівень її інтеграції в глобальну економічну систему і підтверджує прагнення до побудови ефективного, прозорого та підзвітного уряду. Це, у свою чергу, може покращити інвестиційний клімат, зміцнити репутацію країни на міжнародній арені і сприяти залученню додаткових ресурсів для подальшого розвитку економіки та поліпшення добробуту громадян.

Покращення ефективності внутрішнього фінансового аудиту в Україні свідчать про необхідність комплексних реформ і системних змін у підходах до контролю за використанням публічних коштів. Наведені пропозиції – від підвищення кваліфікації аудиторів до посилення співпраці з міжнародними партнерами – відображають ключові напрямки, які можуть сприяти покращенню цієї важливої сфери.

По-перше, покращення професійної підготовки внутрішніх аудиторів є основою для підвищення якості аудиторських перевірок. Це включає впровадження програм сертифікації, постійного навчання та доступу до міжнародного досвіду, що дозволить відповідати високим стандартам, зокрема в боротьбі з корупцією та неефективним управлінням публічними коштами.

По-друге, підвищення заробітної плати та мотивації аудиторів є кроком для залучення кваліфікованих фахівців до державного сектору. Система фінансових стимулів та премій, стимулюватиме більш продуктивну роботу та відповідальність з боку аудиторів.

По-третє, відновлення інституту незалежності внутрішніх аудиторів має вирішальне значення для забезпечення об'єктивності та неупередженості перевірок. Зниження політичного впливу та надання юридичних і фінансових гарантій аудиторським органам сприятимуть підвищенню ефективності внутрішнього контролю та довіри до його результатів.

По-четверте, посилення відповідальності за невиконання рекомендацій внутрішніх аудитів є умовою для досягнення реальних змін. Впровадження санкцій та системи контролю за виконанням рекомендацій дозволить «забезпечити реальну дію результатів аудитів і покращити ефективність використання публічних коштів» [32].

Нарешті, посилення співпраці з міжнародними організаціями дозволяє залучити досвід, ресурси та фінансову допомогу для вдосконалення національних практик внутрішнього аудиту. Залучення міжнародних партнерів може не лише допомогти у створенні ефективної інфраструктури для боротьби з корупцією, але й сприяти розробці нових методів і технологій, які підвищують прозорість і підзвітність у використанні публічних фінансів. Враховуючи ці пропозиції, можна стверджувати, що для покращення ефективності внутрішнього фінансового аудиту в Україні необхідно впроваджувати стратегічні зміни, які охоплюють як розвиток професійних стандартів, так і зміни в політико-адміністративному середовищі. Успішна реалізація таких реформ дозволить не тільки підвищити рівень управлінської прозорості та підзвітності, але й забезпечити більш ефективне використання публічних коштів на благо громадян України.

ВИСНОВКИ

Якісний аудит є невід'ємною частиною сталого розвитку будь-якої економіки, а особливо для України в умовах переходу до ринкових відносин та інтеграції в європейський простір. Він слугує надійним інструментом забезпечення прозорості та достовірності фінансової інформації, що є основою для прийняття обґрунтованих рішень інвесторами, кредиторами, регуляторами та іншими зацікавленими сторонами. В українських реаліях якісний аудит набуває особливого значення з кількох причин:

- захист інтересів інвесторів: достовірна фінансова звітність, підтверджена аудиторським висновком, підвищує довіру інвесторів до українських підприємств та стимулює залучення інвестицій.

- зміцнення довіри до фінансової системи: якісний аудит сприяє підвищенню прозорості фінансових ринків, знижує ризики шахрайства та маніпуляцій, що, в свою чергу, стабілізує фінансову систему країни.

- підтримка економічного зростання: забезпечення достовірної фінансової інформації сприяє ефективному розподілу ресурсів, прийняттю обґрунтованих управлінських рішень та стимулює економічне зростання.

- інтеграція в міжнародний бізнес: міжнародні інвестори та партнери вимагають проведення незалежного аудиту за міжнародними стандартами, що свідчить про високий рівень корпоративного управління та прозорості українських компаній.

- посилення відповідальності менеджменту: аудит допомагає забезпечити відповідальність керівництва підприємств за достовірність фінансової звітності та ефективність діяльності.

Окремо варто відзначити важливість аудиту в умовах повномасштабної війни. Він допомагає оцінити фінансовий стан підприємств, виявити потенційні ризики та розробити стратегії відновлення. Крім того, аудит може

бути використаний для моніторингу використання гуманітарної допомоги та бюджетних коштів, що спрямовуються на відновлення України.

За результатами проведеного дослідження, що викладене у цій магістерській роботі було отримано певні висновки.

1. Зокрема, встановлено, що історичний шлях зародження та розвитку аудиту є наслідком розвитку суспільства та необхідності у незалежному контролі. Проведенням аналізу різних джерел та праць науковців можна зазначити що його задатки сягають ще III сторіччя до н.е. Поетапний розвиток як одного з видів державного фінансового контролю проходив в Стародавньому Єгипті, Греції, Римській імперії, Шотландії, Великобританії, де визначалась відповідальна особа за контроль та ефективне витрачання коштів скарбниці проводились співставлення документальних та фактичних даних грошей та майна. На кінець 40-х – початок 50-х років XX століття відбувся розподіл на зовнішній та внутрішній аудит з'явилася стійка тенденція утворювати у власних підприємствах відповідні служби внутрішнього аудиту, що постійно займаються проблемами контролю. Запровадженню використання аудиту на постійній основі в незалежній Україні передувало прийняття відповідного закону, у тому числі, визначенню кола підприємств, для яких аудит є обов'язковим.

2. Дослідженням різноманітним дефініцій поняття аудит, погоджуємось з науковцями, щодо важливості такого аспекту у визначенні «аудит» як незалежність. Як самостійна форма контролю, аудит спрямований на попередній аналіз поставленого питання, дослідження та визначення шляхів його вирішення, удосконалення, моніторингу виконання. Аудит направлений на ідентифікацію поточного стану підприємства з метою створення підґрунтя для розроблення попереджувальних, санаційних і миттєвих управлінських рішень, направлених на вирішення проблем у функціонуванні підприємства. Наведене різноманіття видів аудиту, дозволяє зробити висновок, що він охоплює широкий спектр сфер і має різноманітні форми, однак дослідженням охоплено лиш найбільш досліджені та розповсюджені види

аудиту. Різноманіття видів аудиту є невід'ємною частиною сучасного бізнес-середовища та забезпечує комплексну оцінку діяльності підприємств. Кожен вид аудиту має свою специфіку та зосереджується на певних аспектах, що дозволяє отримати більш детальну і всебічну інформацію про фінансовий стан, ефективність управління та відповідність законодавству. І це різноманіття є важливим з декількох причин: дозволяє провести комплексний аналіз діяльності підприємства, охопивши фінансові, операційні, екологічні та інші аспекти, виявити не тільки очевидні проблеми, але й приховані ризики та можливості для вдосконалення; різні користувачі фінансової звітності мають різні інформаційні потреби, тому результати аудиту, проведеного різними фахівцями з різних напрямків, підвищують довіру до фінансової звітності підприємства; аудит допомагає виявити недоліки в роботі підприємства та розробити рекомендації щодо їх усунення, а також допомагають забезпечити відповідність діяльності підприємства вимогам чинного законодавства, що дозволяє уникнути штрафів та інших санкцій.

3. Аналіз існуючих систем проведення аудиту в зарубіжних країнах дає можливість зробити висновок, про ряд особливостей його проведення, що обумовлено різними факторами, такими як рівень розвитку економіки, законодавча база, культурні особливості та специфіка бізнесу. Незважаючи на різноманітність підходів, існують загальні тенденції та принципи, які дотримуються аудиторами у всьому світі. Однією з таких тенденцій є посилення ролі міжнародних стандартів аудиту, які встановлюють єдині вимоги до проведення аудиту, що сприяє підвищенню якості аудиторських послуг і порівнянності фінансової звітності різних компаній. Іншою важливою особливістю аудиту в зарубіжних країнах є розвиток нових технологій. Автоматизація багатьох процесів, використання аналітичних інструментів і штучного інтелекту дозволяють підвищити ефективність аудиту, знизити ризик помилок і отримати більш детальний аналіз фінансової інформації. Крім того, все більшого значення набуває хмарні технології, які

дозволяють аудиторам працювати з великими обсягами даних і забезпечувати безпечно зберігання інформації.

Методологічне та нормативне забезпечення аудиторської діяльності переставлене низкою стандартів, норм, правил та інших положень чинного законодавства в сфері аудиту. Якісна нормативна база є запорукою ефективного функціонування системи аудиту і довіри до фінансової звітності, постійне оновлення та вдосконалення нормативної бази є необхідною умовою для забезпечення високої якості аудиторських послуг. Аналіз наукових праць дослідників дає можливість стверджувати, що на сьогоднішній день Україна реформує свою систему управління державними фінансами та впроваджує міжнародні стандарти, що в подальшому послужить фундаментом для якісного аудиту, тому надзвичайно важливо налагодити в Україні систему регулювання аудиту, яка одночасно буде враховувати та захищати інтереси держави, зовнішніх користувачів, а також суб'єктів аудиторської діяльності.

4. Проведеним дослідженням ієрархічної структури органів державного фінансового контролю, охарактеризовано історичний аспект, визначено функції та завдання органів зовнішнього контролю, контролю місцевих ресурсів та внутрішнього контролю. Також зазначено про важливість органів державного фінансового контролю, оскільки вони відіграють ключову роль у забезпеченні прозорості та ефективності використання державних коштів в Україні. Їхньою основною метою є запобігання корупції, неефективному використанню бюджетних коштів та забезпечення дотримання фінансової дисципліни на всіх рівнях державного управління задля збільшенню довіри громадськості до державних інституцій, покращенню якості державних послуг: спрощення ведення бізнесу, захисту інтересів держави, запобігання розтратам державних коштів та притягнення винних осіб до відповідальності.

Визначено проблематику реалізації аудиту, яка полягає у недостатній комунікації між сторонами, небажання співпрацювати, відсутність чіткої комунікації та неузгодженість у визначенні обсягу роботи, відсутність

єдиної, чітко регламентованої програми для проведення перевірки, яка б служила універсальною інструкцією для аудиторів, відсутність єдиного підходу до формування ціни за надані аудиторські послуги, дефіцит методичних розробок та рекомендацій, які б чітко регулювали діяльність аудиторів, можливий конфлікт інтересів. Зазначено можливі негативні наслідки, які виникають як результат невирішеної проблематики – ігнорування або заниження виявлених ризиків під час проведення аудиту, потенційний конфлікт, який прямо чи опосередковано впливає на чіткість та правдивість аудиторського звіту/висновку. Запропоновано декілька напрямів, які можуть стати основою для розвитку аудиту, та полягають у моніторингу та удосконаленні практичного застосування міжнародних стандартів аудиту, які є базою для його здійснення, внесенні змін до національного законодавства, які б унормували взаємовідносини між аудитором та замовником, у визначення чітких прав і обов'язків сторін, створення прозорих і справедливих механізмів контролю за якістю наданих аудиторських послуг. Важливим кроком є розробка системи фінансових та кадрових стимулів, зростання і розвитку в межах організації, забезпечення автономності та незалежності аудиторів, задля уникнення підпорядкування органам, які безпосередньо пов'язані з фінансами чи політичними процесами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросова О.Ф. Стандартизація аудиторської діяльності в країнах ЄС та Україні / О.Ф. Андросова, Ю.В. Аркатова // Сталій розвиток економіки. – 2013. – № 3. – С. 256-259.
2. Аренс. А. Аудит : Пер. з англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек ; Гол.ред.серії Я.В. Соколов. – М. : Фінанси та статистика, 2003. – 560с.
3. Аудити в Швеції. – URL: <https://companyformationsweden.com/aud>
4. Баранова А.О. Аудит: навчальний посібник / А. О. Баранова, Т. А. Наумова., А.І. Кашперська. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
5. Бариніна М. Функція внутрішнього аудиту в органах державного та комунального секторів економіки: оцінка прогресу реформ / М. Бариніна // Фінанси України. – 2018. – № 12. – С. 85-106.
6. Білуха М. Курс аудиту : підручник ; 2-е вид., перероб. / М. Білуха. – Київ : Вища школа ; Знання, КОО. – 1999. – 574 с.
7. Білуха М. Енциклопедія Сучасної України. – URL: <https://esu.com.ua>.
8. Бондар В. Система організації та регулювання аудиторської діяльності країн світу / В. Бондар // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(11).– 2008.– С. 5-20.
9. Бюджетний кодекс України: від 08.07.2010 № 2456-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50-51. – ст. 572.
10. Восьма Директива 84/253/ЄЕС Ради Європейських Співтовариств, основою якої є Стаття 54 (3) Угоди стосовно затвердження осіб, відповідальних за проведення нормативних ревізій (аудиту) документів бух. обліку – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_461#Text.
11. Гбур З. КМУ: функції, повноваження та відповідальність / З. Гбур, Л. Галушкіна, О. Акімов. – URL: http://www.dy.nayka.com.ua/pdf/5_2022.pdf.

12. Господарський кодекс України: від 16 січня 2003 року № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003.– № 18.– № 19-20.– № 21-22. – ст.144.

13. Гуцаленко О. Регулювання незалежного аудиту в Україні в умовах євроінтеграції / Гуцаленко О.О., Фабіянська В.Ю. // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. –2019. – №4.– С. 154-169.

14. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: Постанова КМУ від 28.09.2011 № 1001 – URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.

15. Деякі питання реалізації інструменту Ukraine Facility: Постанова КМУ від 15.11.2024 № 1318. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1318-2024-%D0%BF#Text>.

16. Дікань Л. Державний фінансовий контроль. Навчальний посібник у схемах і таблицях / Л.Дікань, І.Шевченко, Є.Дейнеко, Д.Калінкін. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. – 275 с.

17. Добровольська В. В. Аудит у Німеччині: позитивний досвід / В. В. Добровольська // Правові умови сприятливого бізнес-клімату: досвід Німеччини та України: мате ріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 27 черв. 2019 р.) / ред. кол.: С. Ківалов (голова), О. Подцерковний (голова), М. Василенко та ін. – Одеса : Фенікс, 2019. – С. 53-55.

18. Договір про заснування Європейської Спільноти від 17.02.1986 № 944 – URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_017#Text

19. Дорош Н. Розвиток аудиторської діяльності в Україні в умовах євроінтеграційних процесів / Н. Дорош // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. 2015. – № 10(175). – С. 17-23.

20. Єфремов А.О. Державна податкова служба України та державна фіскальна служба України: історія та сучасність (у контексті їх реорганізації) /

А.О. Єфремов // Наукові записки. Серія: право. Випуск 10. Спецвипуск. – 2011 р. – С. 14-18.

21. Жидєєва Л. Аудит : навчальний посібник / Л. Жидєєва, О. Колісник, К. Салямон-Міхєєва. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2019. – 312 с.

22. Жукова Т.А. Сучасні проблеми аудиторських послуг в Україні / Т.А. Жукова // Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка, 2020. – № 1. – С. 86-92.

23. Закон про аудиторів Міністерства юстиції Швеції від 29.11.2001. Revisorslag (2001:883). – URL: <https://www.riksdagen.se/sv/dokument-883>.

24. Закон про аудит Міністерства юстиції Швеції від 01 червня 1999 року. – URL: <https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/665/>.

25. Звіт Рахункової палати за 2022 рік. – URL: <https://rp.gov.ua/Activit>.

26. Звіт Рахункової палати за 2023 рік. – URL: <https://rp.gov.ua/Activit>.

27. Звіт Рахункової палати за 2023 рік. – URL: <https://rp.gov.ua/Acti>.

28. Зубілевич С. Основи аудиту / С. Зубілевич, С. Голов // Київ: Ділова Україна. – 1996. – 375 с.

29. Іваськевич Х.І. Система органів державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні / Х.І. Іваськевич // Електронне наукове фахове видання. Випуск 11, 2017. – С. 421-425.

30. Ільїна С. Основи аудиту: навчально-практичний посібник / С.Ільїна. – К.: Кондор, 2009. – 378 с.

31. Інформація про окремі питання функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у 2019 році. – URL: https://mof.gov.ua/uk/news/pro_okremi_pitannia_unktsionuvannia_34.

32. Інформація щодо результатів проведеного огляду: Фінансове управління і контроль у державному секторі України / Міністерство фінансів України – URL: <https://mof.gov.ua/uk/news/informatsiia-shchodo>.

33. Каменська Т. Внутрішній аудит: виникнення та розвиток / Т. Каменська // Статистика України, 2015. – № 4. – С. 60-68.

34. Кашперська А. Сучасний стан та перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні / А. Кашперська // Мукачівський державний університет. – 2018. – Вип. 19. – С. 1272-1281.

35. Кощинець М. Оцінка стану та проблеми функціонування внутрішнього контролю та аудиту в органах державного сектора / М. Кощинець // Бізнес Інформ. –2019. – № 4. – С. 268-273.

36. Кошмак І.А. Інвентаризація: суть та методика проведення: курсова робота / І.А. Кошмак. – Терноп.нац.економ.універс., 2016. – 32 с.

37. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту/ Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча //підручник. Київ: Каравела. – 2009. – 544 с.

38. Латковська Т. Фінансовий контроль: навч.-метод. посіб. для здобув. вищої освіти ден. форми навч. 2-ге вид., доопр. і доп. / Т. Латковська, М. Сідор, Т. Голоядова. – Одеса : Фенікс, 2023.– 136 с.

39. Лопаносова Н.П. Особливості правового регулювання аудиторської діяльності / Н.П. Лопаносова // Наукові записки. Серія: Право. Випуск 8. Спецвипуск. – 2020.– С. 272-275.

40. Мазуренок О. Облік та оподаткування / О.Мазуренок // Галицький економічний вісник. – 2020. – № 5. – С. 78-86.

41. Максимова В. Організація державного фінансового контролю: Навчальний посібник / В. Максимова – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 276 с.

42. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України. – URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/METHOD%20VKAZ.pdf>

43. Онищенко В.Є. Особливості вденення аудиторської діяльності у Франції: адаптація Французького досвіду до умов вітчизняної економіки / В.Є. Онищенко, Є.Ю Головченко // Серія: Економіка та підприємництво. – 2018 р. – № 6 (105). – С. 115-119.

44. Олійник Є. Аудит в Україні: становлення, проблеми та перспективи розвитку / Є. Олійник // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2018. – Вип. 1 (51). – С. 430-435.

45. Організація контролю в системі Державного казначейства України. – URL: http://www.vtei.com.ua/konfa/27_03/4/25.pdf.
46. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. – URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/3504>.
47. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку / В.Ф.Піхоцький. – URL: https://vlp.com.ua/files/32_22.pdf.
48. Піхоцький В. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні / В. Піхоцький // Економіст. Фінансовий сектор, 2016 р. – № 1. – С. 31-34.
49. Піхоцький В. Ефективність фінансового контролю та державного аудиту для забезпечення фінансово-економічної стійкості держави / В.Ф. Піхоцький // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2019. – № 1(28). – С. 205-215.
50. Подолянчук О. Державне регулювання аудиторської діяльності та незалежного аудиту в Україні. Історико-теоретичні аспекти розвитку обліку, контролю і аналізу в Україні та світі: колективна монографія / О. Подолянчук; за ред. Л. Гуцаленко. – Вінниця: 2015. – 266 с.
51. Практичні аспекти розвитку внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю в державному секторі України. – URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/113182;jsessionid=B5B932.app1>.
52. Про аудиторську діяльність: Закон України від 14.09.2006 р. № 140-V. – URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=537-16>.
53. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів від 29.09.2011 № 1217. – URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83424>.
54. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. – URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cg>.

55. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 23 січня 1993 року № 2939. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

56. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 № 43. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.

57. Про затвердження Положення Про Державну казначейську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215– URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF>.

58. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами: Постанова Кабінету міністрів України від 20.04.2006 № 550. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF#Text>.

59. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова КМУ від 27.03.2019 № 252. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text>.

60. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова КМУ від 10.08.2004 № 1017. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF#Text>.

61. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування: Постанова КМУ від 27.12.2018 № 1147. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2018-%D0%BF#Text>.

62. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм: Постанова КМУ від 29.08.2018 № 692. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/692-2018-%D0%BF#Text>

63. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації, проведення ревізії та реалізації її результатів: Наказ Державної аудиторської служби України від 13.09.2023 № 274. – 2023. – Ст. 14.

64. Про затвердження Методичних рекомендацій із проведення Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами деяких державних фінансових аудитів: Наказ Державної аудиторської служби України № 317 від 29.12.2022. – 2022. – Ст. 27.

65. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: Наказ Міністерства фінансів України № 995 від 14.09.2012– URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text>.

66. Редько Ю. Стисло про аудит / Ю. Редько // 2020. – URL: www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2021/02/7Стисло-про-аудит.pdf.

67. Редько О.Ю. Як жити далі вітчизняним аудиторам (новели законодавчого регулювання аудиту в Україні) / О.Ю.Редько // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту, 2018. – № 1-2. – С. 77-95.

68. Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень-грудень 2023 року– URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/3517>.

69. Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень-грудень 2022 року. – URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/2652>.

70. Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень-грудень 2021 року. – URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1985>.

71. Рудешко В. Теоретико-методологічні засади здійснення казначейського контролю в Україні / В Рудешко // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 7. – С.176-179.

72. Рудницький В. Методологія і організація аудиту / В. Рудницький // Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 192 с.

73. Річні звіти Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. – URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=269.

74. Салямон-Міхеєва К. Д. Ціна і цінність аудиторських послуг / Салямон-Міхеєва К. Д., Салямон В. П. // Економіка та держава. – 2017. – № 6. – С. 31-33.

75. Савченко В. Аудит. Навчальний посібник / В. Савченко, В. Зотов, С. Кириленко та ін. – К.: КНЕУ.– 2003. – 268 с.

76. Савченко С. Б. Проблеми нормативно-законодавчого регулювання аудиту в Україні / С. Савченко, А. Дроздова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право, 2017. – № 1 (72). – С. 225-229.

77. Сисоєва І.М. Особливості здійснення державного фінансового контролю в Україні / І.М. Сисоєва, Н.В. Добіжа // Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід, 2021. – № 18. – С. 11-18.

78. Скаско О.І. Організація системи аудиту в європейських країнах / О.І. Скаско // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. 2012.– № 12. – С. 133-137.

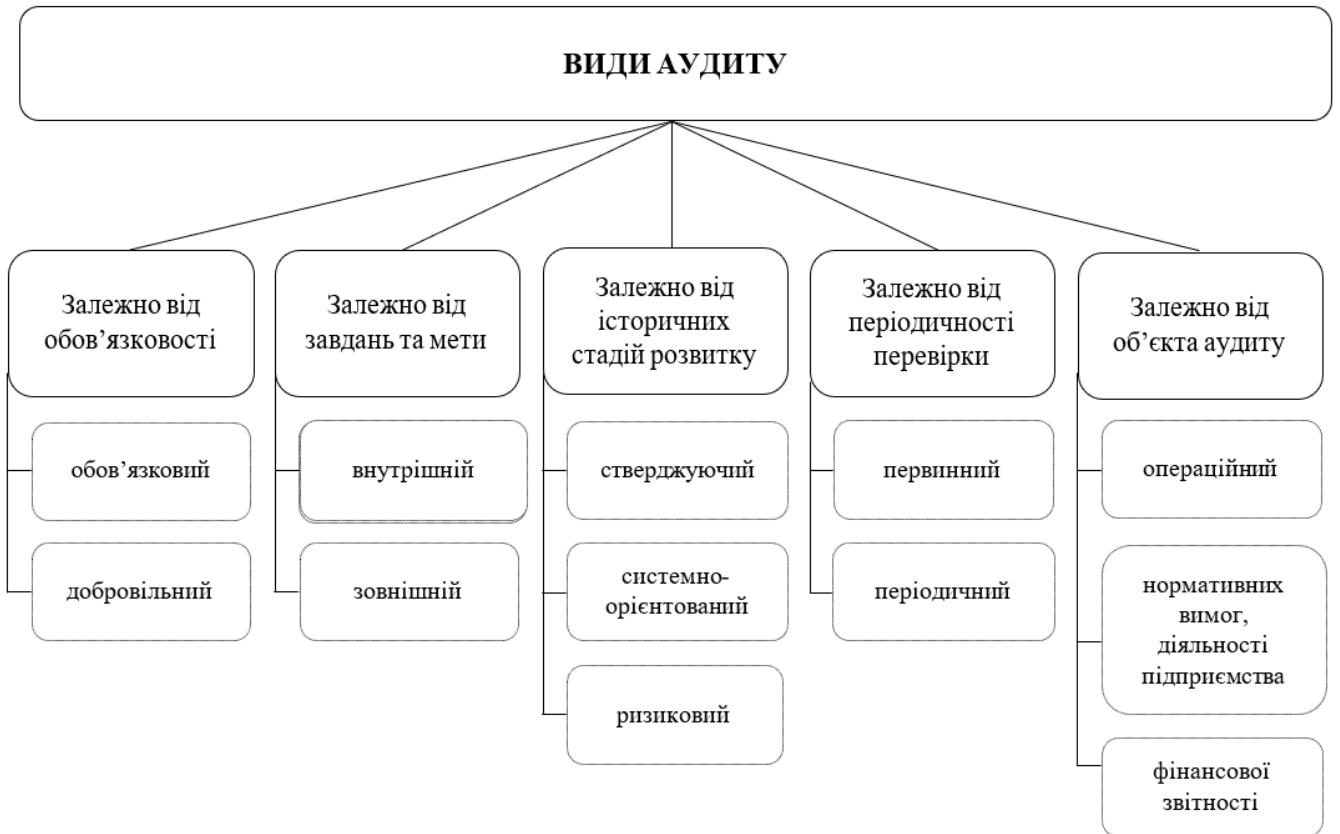
79. Сухарева Л. Аудит: про терміни і термінологію / Л.Сухарева, І.Дмитренко // Бухгалтерський облік і аудит, 1994.– № 9. – С. 8-10.

80. Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки: рішення Рахункової палати від 29 липня 2019 року № 18-1 (зі змінами, внесеними Рішенням Рахункової палати від 26 березня 2024 року № 14-1), 2019. – URL: https://rp.gov.ua/Strategy/Strategy_2019-2024/?id=796

81. Усач Б. Аудит: Навч. посіб. / Б. Усач. – К. : Знання-Прес, – 2002.– 223 с.
82. Урманчева І. Правове регулювання державного фінансового контролю в Україні / І. Урманчева // Випускна кваліфікаційна робота, ХНЕУ. – 2020. – 68 с.
83. Цивільний кодекс України 16 січня 2003 року № 435-IV // Відомості Верховної Ради України, 2003. – №№ 40-44. – ст.356.
84. Шевченко І.О. Особливості аудиту розрахункових операцій підприємств в Україні / І.О.Шевченко, В.О. Куцевол // Східна Європа: Економіка, бізнес та управління, 2019. – Випуск 2(19). – С. 365-372.
85. Шульга Н.М. Аудит у зарубіжних країнах. Конспект лекцій для студентів напряму підготовки «Міжнародна економіка» усіх форм навчання / Н. М. Шульга – Харків: Вид. ХНЕУ, 2008. – 44 с.

ДОДАТКИ

Додаток А



Узагальнені результати діяльності Рахункової палати за 2021-2023 роки відповідно до даних річних звітів

№ п/п	Показники результативності	2021 рік		2022 рік		2023 рік	
		млрд. грн	%	млрд. грн	%	млрд. грн	%
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Обсяг перевірених коштів Державного бюджету України	592,40	x	351,30	x	771,10	x
2	Перевірено об'єктів, од	490,00	x	355,00	x	399,00	x
3	Затверджено звітів, од	63,00	x	39,00	x	59,00	x
4	<i>Порушень та недоліків під час управління публічними фінансами, у тому числі</i>	<i>179,90</i>	<i>100</i>	<i>58,60</i>	<i>100</i>	<i>60,80</i>	<i>100</i>
4.1.	порушення, допущені при плануванні публічних фінансів	83,80	46,58	1,00	1,71	7,70	12,66
4.2.	порушення та недоліки при адмініструванні дохідної частини державного бюджету	8,80	4,89	45,90	78,33	19,20	31,58
4.3.	порушення бюджетного законодавства	38,00	21,12	4,50	7,68	14,90	24,51
4.4	неефективне управління бюджетними коштами і майном, їх неефективне використання	27,70	15,40	7,20	12,29	18,90	31,09
4.5	додаткові резерви доходів державного бюджету	21,60	12,01	0,00	0,00	0,08	0,13
5	<i>Структура порушень бюджетного та іншого законодавства за видами порушень</i>	<i>16,06</i>	<i>100,00</i>	<i>4,56</i>	<i>100,10</i>	<i>14,94</i>	<i>100,00</i>
5.1	порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку	3,76	23,40	1,54	33,78	0,44	2,96
5.2	використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства	3,52	21,95	1,18	25,90	4,60	30,78
5.3	порушення, допущені при управлінні та використанні державного майна	7,67	47,74	1,12	24,64	0,24	1,62
5.4	порушення під час здійснення публічних закупівель	1,03	6,44	0,36	7,79	9,52	63,67
5.5	нецільове використання бюджетних коштів	0,01	0,07	0,35	7,58	0,14	0,94

Продовження додатку Б

1	2	3	4	5	6	7	8
5.6	втрати (збитки) внаслідок прийняття управлінських рішень з порушенням норм законодавства	0,07	0,40	0,02	0,41	0,01	0,04
6	<i>Структура неефективного управління публічними фінансами і майном, їх неефективне використання за видами порушень</i>	<i>27,70</i>	<i>100</i>	<i>7,20</i>	<i>100,00</i>	<i>18,90</i>	<i>100,00</i>
6.1	непродуктивне використання	12,22	44,12	1,15	16,03	5,80	30,71
6.2	неефективне управління державними коштами	4,31	15,57	4,31	59,83	9,93	52,52
6.3	неефективне управління державним майном та майном фондів	6,19	22,35	0,18	2,50	0,03	0,14
6.4	втрати (збитки) бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	1,73	6,25	0,02	0,32	1,10	5,83
6.5	неекономне використання	1,69	6,09	0,17	2,36	0,72	3,81
6.6	нерезультативне використання	1,58	5,70	1,34	18,56	1,28	6,76

**Узагальнені результати діяльності Держаної аудиторської служби
України за 2021-2023 роки**

№ п/п	Показники результативності	2021 рік		2022 рік		2023 рік	
		млрд. грн	%	млрд. грн	%	млрд. грн	%
1	2	3	4	5	6	7	8
Відомості про виявлення порушення та недліки під час проведення аудитів							
1	Обсяг охоплених державними фінансовими аудитами фінансових та матеріальних ресурсів (всього)	469,47	x	214,16	x	454,35	x
2	Виявлено фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до упущених вигод/неотриманих доходів або непродуктивних/зайвих витрат	92,69	x	56,78	x	79,15	x
3	Відшкодовано втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій	3,03	3,26	0,97	1,71	3,91	4,94
4	Виявлено фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що можуть призвести (свідчити) про упущені вигоди/неотримані доходи або непродуктивні/зайві витрати	23,90	x	20,92	x	47,34	x
5	Упереджено втрат фінансових і матеріальних ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій	1,70	7,13	2,89	13,83	10,48	22,15
6	Виявлено порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	1,25	x	1,72	x	0,93	x
7	Усунуто порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	0,02	1,20	0,07	4,31	0,02	2,25
8	Виявлено порушень законодавства, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	3,03	x	2,20	x	0,49	x
Відомості про виявлення порушення та недліки під час проведення ревізій, перевірок закупівель, моніторингів закупівель							
10	Обсяг охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів (всього)	779,80	x	774,39	x	1306,47	x
11	Виявлено порушень законодавства, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	14,75	x	99,85	x	210,99	x
12	Усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	77,48	5,25	1,15	0,01	6,44	0,03
13	Виявлено порушень законодавства у сфері закупівель (всього)	153,17	x	162,88	x	107,91	x

Продовження Додатку В

1	2	3	4	5	6	7	8
14	Попереджено порушень законодавства у сфері закупівель	12,89	8,42	14,98	9,20	19,81	18,35
15	Виявлено порушень законодавства, що призвели до недоотримання фізичними особами належних їм фінансових і матеріальних ресурсів	0,14	x	0,49	x	0,01	x
16	Відшкодовано фізичним особам фінансових і матеріальних ресурсів шляхом відповідних донарахувань, виплат, повернень тощо	0,02	13,14	0,04	7,17	0,01	83,33
17	Виявлено фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів	10,03	x	18,42	x	14,50	x
18	Попереджено втрат фінансових і матеріальних ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій	0,04	0,35	0,89	4,83	0,17	1,18
19	Виявлено фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій, що можуть призвести до втрат фінансових і матеріальних ресурсів у подальшому	5,36	x	6,04	x	22,34	x
Загальні відомості про ДФК							
20	<i>Загальна кількість заходів державного фінансового контролю</i>	<i>12228</i>	<i>100,00</i>	<i>13150</i>	<i>100,00</i>	<i>13504</i>	<i>109,88</i>
21	<i>Проведені ревізії</i>	<i>1024</i>	<i>8,37</i>	<i>446</i>	<i>3,39</i>	<i>713</i>	<i>5,28</i>
22	<i>Проведені перевірки закупівель</i>	<i>528</i>	<i>4,32</i>	<i>587</i>	<i>4,46</i>	<i>395</i>	<i>3,23</i>
23	<i>Проведені моніторинги закупівель</i>	<i>10485</i>	<i>85,75</i>	<i>11958</i>	<i>90,94</i>	<i>12191</i>	<i>99,70</i>
24	<i>Кількість проведених аудитів</i>	<i>191</i>	<i>1,56</i>	<i>159</i>	<i>1,21</i>	<i>205</i>	<i>1,68</i>
24.1	виконання місцевих бюджетів	53	27,75	14	8,81	47	22,93
24.2	виконання бюджетних програм	32	16,75	20	12,58	36	17,56
24.3	діяльності суб'єктів господарювання (всього), у тому числі:	106	55,50	125	78,62	122	59,51
24.3.1	- державного сектору	67	63,21	51	40,80	62	50,82
24.3.2	- комунального сектору	39	36,79	74	59,20	60	49,18
25	<i>Кількість наданих пропозицій за результатами державних фінансових аудитів</i>	<i>2100</i>	<i>x</i>	<i>1615</i>	<i>x</i>	<i>2119</i>	<i>x</i>
25.1	Кількість виконаних пропозицій за результатами державних фінансових аудитів	1041	49,57	935	57,89	1193	56,30