

Міністерство освіти і науки України
Університет митної справи та фінансів

Фінансовий факультет
Кафедра обліку, аудиту, аналізу і оподаткування

Кваліфікаційна робота магістра

на тему:

Внутрішній та зовнішній аудит на підприємстві (за матеріалами
Приватного акціонерного товариства “Нікопольський завод
технологічного оснащення”)

Виконав: студент групи ЕО24-1м
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Баркова В. А.
(прізвище та ініціали)

Керівник к.е.н., доцент Книшек О.О.
(наук. ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

Рецензент _____
(місце роботи)

(посада)

(наук. ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

Дніпро – 2026

АНОТАЦІЯ

Баркова В.А. Внутрішній та зовнішній аудит на підприємстві (за матеріалами Приватного акціонерного товариства «Нікопольський завод технологічного оснащення»). – Кваліфікаційна робота магістра. Спеціальність «Облік і оподаткування». Університет митної справи та фінансів. Дніпро, 2026.

Ключові слова: внутрішній аудит, зовнішній аудит, організація, методика, фінансова звітність, підприємство.

Метою кваліфікаційної роботи магістра є розгляд теоретичних, методологічних особливостей організації і методики зовнішнього та внутрішнього аудиту на підприємстві та розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

Завданням роботи є з'ясувати суть категоріально-термінологічного апарату внутрішнього та зовнішнього аудиту на підприємствах; визначити нормативно-правове регулювання організації та здійснення внутрішнього та зовнішнього аудиту; визначити місце і роль внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю підприємств в умовах конкуренції; проаналізувати організаційно-методичне забезпечення внутрішнього та зовнішнього аудиту; розглянути принципи, функції та етапи проведення системи внутрішнього аудиту на підприємстві, розглянути поточне планування внутрішнього аудиту з оцінки ризиків діяльності підприємства, дослідити перспективні напрями проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту, проаналізувати шляхи забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту на підприємстві.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є процес організації, методології та розвитку зовнішнього та внутрішнього аудиту на підприємстві.

Предметом дослідження кваліфікаційної роботи є сукупність теоретичних, методологічних та практичних засад організації та методики зовнішнього та внутрішнього аудиту на підприємстві.

Кваліфікаційна робота магістра містить 93 сторінок друкованого тексту, 19 таблиць, 9 рисунків, список використаних джерел складається з 56 найменувань та 7 додатків.

ANNOTATION

Barkova V.A. Internal and external audit at the enterprise (based on materials from the Private Joint-Stock Company «Nikopol Technological Equipment Plant»). University of Customs and Finance. Dnipro, 2026.

Key words: internal audit, external audit, organization, methodology, financial reporting, enterprise.

The purpose of the master's qualification work is to consider the theoretical and methodological features of the organization and methods of external and internal audit at the enterprise and to develop recommendations for their improvement.

The task of the work is to clarify the essence of the categorical and terminological apparatus of internal and external audit at enterprises; determine the regulatory and legal regulation of the organization and the implementation of internal and external audit; determine the place and role of internal audit in the system of internal control of enterprises in conditions of competition; analyze the organizational and methodological support of internal and external audit; to consider the principles, functions and stages of the internal audit system at the enterprise, to consider the current planning of the internal audit for assessing the risks of the enterprise's activities, to investigate promising directions for conducting internal and external audits, to analyze the ways of ensuring and improving the quality of internal audit at the enterprise.

The object of research of the qualification work is the process of organization, methodology and development of external and internal audit at the enterprise.

The subject of the research of the qualification work is a set of theoretical, methodological and practical foundations of the organization and methods of external and internal audit at the enterprise.

The master's qualification work contains 93 pages of printed text, 19 tables, 9 figures, the list of used sources consists of 56 titles and 7 appendices.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ	8
1.1. Законодавче забезпечення незалежного аудиту в Україні.	8
1.2. Нормативно-правове регулювання організації та здійснення внутрішнього аудиту.	21
1.3. Визначення місця і ролі внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю підприємств в умовах конкуренції.	34
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	48
2.1. Організаційно-економічна характеристика ПрАТ «НЗТО».	48
2.2. Принципи, функції та етапи проведення системи внутрішнього аудиту на підприємстві.....	63
2.3. Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього аудиту.....	72
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ СПІВПРАЦІ ВНУТРІШНІХ ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ	79
3.1. Необхідність та переваги співпраці між внутрішніми і зовнішніми аудиторами	79
3.2. Бар'єри та напрями удосконалення співпраці внутрішніх та зовнішніх аудиторів у державному секторі України.....	90
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	98
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	102
ДОДАТКИ.....	108

ВСТУП

У сучасних умовах глобалізації економіки та євроінтеграційних процесів в Україні дослідження питань організації та методики зовнішнього і внутрішнього аудиту набуває особливої актуальності. Впровадження ефективних систем аудиту є критично важливим для забезпечення прозорості фінансової звітності, підвищення довіри інвесторів та відповідності міжнародним стандартам. Обрана тема дослідження повністю відповідає сучасним викликам у сфері корпоративного управління та фінансового контролю.

Реалії сьогоденного господарювання характеризуються численними загрозами для бізнесу, при цьому традиційні механізми фінансового нагляду часто виявляються неспроможними задовольнити інформаційні запити власників та управлінців щодо справжнього становища компанії та шляхів його покращення. За таких обставин виникає об'єктивна потреба у запровадженні дієвіших інструментів контролю, зокрема внутрішнього та зовнішнього аудиту.

Внутрішній аудит виступає невід'ємним елементом управлінської системи, адже його призначення полягає у забезпеченні результативного керівництва задля охорони правомірних майнових інтересів господарюючого суб'єкта, зміцнення його фінансової стійкості, підвищення продуктивності діяльності та вдосконалення облікових процедур. До кола завдань внутрішнього аудиту входить верифікація коректності бухгалтерських записів, аналітична робота та моніторинг, зіставлення та оцінювання реальних досягнень із запланованими цілями організації.

Підрозділ внутрішнього аудиту спрямовує свої зусилля на оптимізацію організаційно-виробничих процесів, пошук та залучення прихованих можливостей для нарощування підсумкових показників. Відтак дослідження внутрішнього аудиту як інструменту господарського самоконтролю набуває особливої актуальності. Для глибокого опрацювання всіх граней цієї проблематики доцільно з'ясувати природу аудиту, охарактеризувати його різновиди — внутрішній та зовнішній, а також встановити їх подібні риси та розбіжності для обґрунтованого визначення місця внутрішнього аудиту в операційній діяльності компанії.

Теоретичний фундамент аудиту формувався завдяки напрацюванням багатьох дослідників із різних держав. Серед них варто відзначити таких зарубіжних фахівців як Р. Адамс, Є. Аренс, К. Маутц, Д. Робертсон, Г. Шараф, Р. Алборов, В. Андреєва, Ю. Данилевський, Я. Соколов, А. Шеремет. Вагомий внесок у розвиток вітчизняної аудиторської науки зробили М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валусь, Н.І. Дорош, М.В. Кужельний, О.А. Петрик, О.Ю. Редько, К.І. Редченко, В.С. Рудницький, Б.Ф. Усач та інші.

Проблематику внутрішнього аудиту також розробляли представники наукової школи Вінницького національного аграрного університету: Гудзенко Н.М., Здирко Н.Г., Мулик Т.О., Мулик Я.І., Подолянчук О.А., Правдюк Н.Л. Проте, попри суттєві здобутки згаданих науковців, цілісна концепція внутрішнього аудиту досі залишається недостатньо опрацьованою.

Метою кваліфікаційної роботи магістра є розгляд теоретичних, методологічних особливостей організації і методики зовнішнього та внутрішнього аудиту на підприємстві та розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

Здійснення мети вимагає вирішення наступних завдань:

1. з'ясувати законодавче забезпечення незалежного аудиту в Україні;
2. визначити нормативно-правове регулювання організації та здійснення внутрішнього аудиту;
3. визначити місце і роль внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю підприємств в умовах конкуренції;
4. проаналізувати діяльність ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» в сучасних умовах господарювання;
5. проаналізувати організаційно-методичне забезпечення внутрішнього та зовнішнього аудиту;
6. розглянути принципи, функції та етапи проведення внутрішнього аудиту на підприємстві;
7. розглянути поточне планування внутрішнього аудиту з оцінки ризиків діяльності підприємства;
8. визначити шляхи забезпечення та підвищення якості внутрішнього

аудиту на підприємстві.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є процес організації, методології та розвитку зовнішнього та внутрішнього аудиту на підприємстві.

Предметом дослідження кваліфікаційної роботи є сукупність теоретичних, методологічних та практичних засад організації та методики зовнішнього та внутрішнього аудиту на підприємстві.

Методи дослідження. Використовувалися загальнонаукові методичні прийоми: на етапі збору, систематизації і обробки інформації – аналізу і синтезу; під час встановлення спільних відмінних рис об'єкта дослідження – метод порівняння; розрахунково-аналітичні прийоми; а також специфічні методи контролю - тестування, експертиза, перевірка, групування недоліків, узагальнення, спостереження.

Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативно-правові акти, офіційна інформація та статистично-аналітичні дані Державного комітету статистики України, наукові публікації вчених з проблеми дослідження, ресурси Internet та результати особистих досліджень. Результати дипломного дослідження були апробовані на X міжнародній науково-практичній конференції “Modern trends in the development of scientific space” (14-16 лютого, 2024) Дрезден, Німеччина, за результатами якої опубліковано тези доповіді: «Зовнішній та внутрішній аудит як необхідність ефективної діяльності підприємств» , на міжнародній науково-практичній конференції “Економіко-правові, управлінсько-технологічні та соціально-психологічні виміри сьогодення: молодіжний погляд”(14 листопада, 2025) Дніпро, Україна, опубліковані тези доповіді «Розвиток внутрішнього аудиту в умовах цифрової трансформації ЄС», на X всеукраїнській науково-практичній конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених “Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг: сучасні концепції розвитку”(25 квітня, 2025) Київ, Україна опубліковані тези доповіді «Проблеми та шляхи вдосконалення внутрішнього аудиту у державному секторі економіки України» , на міжнародній науково-практичній конференції “Система аудиту та фінансового контролю ЄС: досвід для України” (30 травня, 2025) Дніпро, Україна,

опубліковані тези доповіді «Напрями вдосконалення співпраці внутрішніх та зовнішніх аудиторів у державному секторі в контексті євроінтеграції та відновлення країни», на міжнародній науково-практичній конференції “Перспективи стабільного економічного розвитку та економічної безпеки: світовий досвід та вітчизняні реалії” (5-6 грудня 2025 року), «Європейські стандарти внутрішнього контролю та аудиту: практичне впровадження в бізнесі» ,в електронному журналі «Економіка та суспільство» опублікована стаття «Європейські підходи до координації внутрішнього та зовнішнього аудиту в системі державного аудиту».

Структура та обсяг магістерської роботи. Основний зміст магістерської роботи викладений на 93 сторінках комп’ютерного тексту. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 56 найменувань, містить 19 таблиць, 9 рисунків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ

1.1. Законодавче забезпечення незалежного аудиту в Україні

Початок законодавчого оформлення інституту незалежного аудиту в Україні датується 1993 роком, коли було ухвалено Закон "Про аудиторську діяльність". Відтоді національна аудиторська практика зазнала значної еволюції та трансформації, перетворившись на істотну складову економічного життя країни. Євроінтеграційний курс України зумовлює необхідність приведення національного законодавства у відповідність до європейських норм, що безпосередньо позначається на засадах функціонування незалежного аудиту як механізму підтвердження правдивості фінансової інформації господарюючих суб'єктів. Трансформація нормативної бази у сфері фінансової звітності та аудиторської діяльності призводить до розширення переліку організацій, які зобов'язані проходити щорічну аудиторську перевірку, а також до посилення кваліфікаційних вимог до аудиторських фірм, уповноважених здійснювати обов'язковий аудит. Такі перетворення відповідають викликам часу та принциповим переконанням професійної аудиторської спільноти, орієнтованим на зростання авторитету аудиторських висновків та утвердження престижу аудиторського фаху.

Аналізуючи оновлене законодавство з питань аудиту, О.Ю. Редько акцентує увагу на окремих вадах нормативного акту, здатних істотно позначитися на аудиторській практиці. Передусім йдеться про розмитість приписів стосовно фінансової звітності та аудиторських звітів. У міжнародному вимірі стандарти аудиту (МСА) традиційно застосовуються як орієнтири, тоді як в українському правовому полі їм надано статус імперативних норм. Науковець вважає суттєвим упущенням відсутність у Законі положень щодо права аудитора формувати власне фахове судження – поняття, яке фігурує у текстах МСА понад двісті разів. Така прогалина, на його переконання, створює передумови для суб'єктивізму в аудиторській роботі та процедурах контролю якості [4].

О.А. Подолянчук структурує регламентацію аудиторської діяльності в Україні за трьома ієрархічними щаблями: загальнодержавним, корпоративно-професійним та локальним. Дослідник констатує, що вітчизняна аудиторська галузь перебуває на етапі активного становлення. Моніторинг державного регулювання аудиторського інституту засвідчує безперервне вдосконалення правової бази, що сприяє піднесенню теоретичного, організаційного та методичного рівня аудиту [3].

В.П. Бондар класифікує системи організації аудиту залежно від інтенсивності державного втручання (висока, помірна, мінімальна), виокремлюючи жорстку, комбіновану та ліберальну моделі. Оптимальною визнається комбінована модель, що забезпечує баланс інтересів державних органів, зовнішніх споживачів інформації та учасників аудиторського ринку. За такого підходу держава формулює правила гри, реалізуючи свої суспільні зобов'язання, а саморегулівні професійні об'єднання відстоюють інтереси аудиторів та працюють над розбудовою галузі в межах чинного правового поля [2].

Втім, попри ґрунтовні напрацювання економічної науки у царині регулювання аудиту, новітні законодавчі вимоги – особливо ті, що продиктовані зближенням з європейськими стандартами, запитами користувачів звітності та контролюючих структур – обумовлюють потребу у продовженні наукових пошуків для вдосконалення правового забезпечення незалежного аудиту в Україні.

Із 1 вересня 2017 року набрала чинності Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і державами-членами ЄС. Стаття 387 цього документа закріплює взаємне визнання сторонами значущості запровадження дієвих норм і практик у сферах корпоративного права, управління компаніями, бухгалтерського обліку та аудиту задля формування повноцінних ринкових відносин і стимулювання торговельних зв'язків [5].

Сторони узгодили такі напрями взаємодії:

1. Гарантування прав власників акцій, позикодавців та інших зацікавлених осіб згідно з європейськими вимогами.

2. Імплементація міжнародних стандартів з урахуванням національної специфіки та гармонізація з *acquis* ЄС у галузі бухгалтерського обліку й аудиту.

3. Формування політики корпоративного управління на засадах міжнародних стандартів із поступовим наближенням до європейських норм [5].

Україна взяла на себе зобов'язання щодо обміну інформаційними ресурсами та практичним досвідом з Європейським Союзом стосовно функціонуючих систем та інновацій у відповідних галузях.

Таким чином, національна правова база у сфері бухгалтерського обліку та незалежного аудиту потребує максимального узгодження з європейським законодавством. Для досягнення цієї мети в Україні ухвалено оновлені нормативні акти:

Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (щодо удосконалення деяких положень)" від 5 жовтня 2017 року № 2164-ХІІІ.

Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21 грудня 2017 року № 2258-VІІІ.

О.А. Подолянчук розкриває сутність поняття "нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності" через такі дефініції:

Нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності являє собою інструментарій, що застосовується державними інституціями та фаховими громадськими структурами для реалізації правомочностей та зобов'язань учасників аудиторського ринку.

Нормативно-правове забезпечення охоплює комплекс юридичних приписів та поведінкових стандартів, що окреслюють права й обов'язки сторін аудиторської перевірки та гарантують досягнення аудиторських цілей і виконання поставлених завдань.

Державне регулювання аудиту становить систему законодавчих та підзаконних документів, які формують правову основу аудиторської діяльності та забезпечують реалізацію її цілей і завдань.

Функціонування незалежного фінансового контролю регламентується

Господарським кодексом України, Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Міжнародними стандартами аудиту, а також іншими профільними нормативними документами, систематизованими за ієрархічними рівнями (див. Додаток А).

Другий щабель регламентації аудиторської діяльності представлений Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 року [7]. Документ набрав юридичної сили з 1 січня 2018 року, а практичне застосування розпочалося з 1 жовтня того ж року. Законом закладено правові засади здійснення аудиту фінансової звітності та врегульовано аудиторську діяльність в Україні. Крім того, він упорядковує правовідносини у сфері аудиту та забезпечує відповідність вітчизняних норм європейському законодавству.

На наше переконання, запровадження цього Закону уможливить синхронізацію національного законодавства з аудиту фінансової звітності з правовими нормами Європейського Союзу. Це створить сприятливі умови для розвитку аудиторської галузі в Україні та посилить інвестиційну привабливість вітчизняної економіки. Структуру Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Структура Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII

Розділ	Назва розділу, статті розділу
Розділ I	Загальні положення (ст. 1-12)
Розділ II	Професійні стандарти та аудиторський звіт (ст. 13-14)
Розділ III	Суспільний нагляд за аудиторською діяльністю (ст. 15-18)
Розділ IV	Атестація аудиторів (ст. 19)
Розділ V	Реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (ст. 20-22)
Розділ VI	Особливості проведення обов'язкового аудиту та аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес (ст. 23-39)
Розділ VII	Забезпечення якості аудиторських послуг (ст. 40-41)
Розділ VIII	Професійна відповідальність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (ст. 42-45)
Розділ IX	Професійне самоврядування аудиторів (ст. 46-52)
Розділ X	Прикінцеві та перехідні положення

Джерело: узагальнено автором на основі [7]

На виконання положень Закону створено Орган суспільного нагляду у складі Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості. Його призначення – моніторинг якості аудиторських послуг, що надаються суб'єктам суспільного інтересу.

Законодавчі норми передбачають підвищені кваліфікаційні вимоги до аудиторів, які обслуговують підприємства суспільного значення. Задля гарантування належної якості аудиторських послуг запроваджено модель фінансування Органу суспільного нагляду та Аудиторської палати України, що базується на сплаті фіксованого платежу та змінної частини за угодами про проведення обов'язкового аудиту.

Крім того, Закон встановлює оновлену процедуру сертифікації аудиторів, спрямовану на забезпечення високого рівня їхньої професійної компетентності, а також упроваджує обов'язкове страхування фахової відповідальності аудиторів перед третіми особами.

Відповідно до законодавчих приписів, Аудиторська палата України діє як професійне самоврядне об'єднання, що виконує значний обсяг регуляторних функцій у сфері аудиторської практики. Паралельно сформовано консолідований реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, що дозволяє скоротити видатки аудиторських компаній на підвищення кваліфікації та отримання сертифікатів у різних регуляторних інстанціях.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» трактує аудит фінансової звітності як професійну послугу, що передбачає дослідження системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності юридичних осіб, представництв закордонних господарюючих суб'єктів чи інших організацій, які формують фінансову та консолідовану звітність, задля формулювання незалежного аудиторського судження щодо їх відповідності національним і міжнародним обліковим стандартам та іншим встановленим вимогам [7].

Третій рівень регламентації охоплює переважно стандарти аудиту та професійної етики, що затверджуються Аудиторською палатою України як національні нормативні документи. Ці стандарти визначають мінімальні критерії

виконання та якості аудиторських послуг і зберігають свою актуальність незалежно від галузі застосування.

За рішенням Аудиторської палати України з 2006 року Міжнародні стандарти аудиту та етики застосовуються в Україні як національні. З 2016-2017 років також діють Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Розробником міжнародних професійних стандартів, зокрема у сферах аудиту, фінансової звітності та надання впевненості, виступає Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) [9].

МФБ – глобальне об'єднання фахівців бухгалтерської справи, засноване у 1977 році. Сьогодні воно нараховує 163 організації-учасники з різних куточків світу та консолідує понад 2,5 мільйона практикуючих бухгалтерів.

Підготовку міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості координує Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) при МФБ. Формування Кодексу етики професійних бухгалтерів покладено на Раду з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів МФБ (колишній Комітет з питань етики).

Стандарти РМСАНВ регламентують порядок виконання завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг згідно з міжнародними вимогами. Ці стандарти не мають переваги над національним законодавством чи нормативними актами, що регулюють аудит у конкретній державі. За наявності розбіжностей між національними нормами та стандартами РМСАНВ виконання завдання за національними правилами не вважатиметься таким, що відповідає стандартам РМСАНВ. Професійний бухгалтер не може декларувати відповідність своєї роботи стандартам РМСАНВ, якщо він не виконав усіх їхніх вимог щодо конкретного завдання [9].

Стандарти аудиту формулюють універсальні вимоги до якості та достовірності аудиторської діяльності, що забезпечують належний рівень довіри до результатів перевірки. Зважаючи на динаміку економічних умов країни, ці стандарти підлягають періодичному перегляду. Вони також слугують основою для розроблення освітніх програм підготовки аудиторів та формування єдиних засад

проведення кваліфікаційних випробувань для атестації фахівців.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) регламентують усі напрями аудиторських послуг, що надаються клієнтам аудиторськими організаціями. До їх складу входять:

Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості (МКОЗНВ);

Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ);

Міжнародні стандарти аудиту (МСА);

Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО);

Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ);

Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП);

Нотатки з міжнародної практики аудиту (НМПА), що раніше мали назву

Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА).

Відповідно до класифікації Міжнародної федерації бухгалтерів, весь спектр аудиторських послуг розподіляється на дві групи: послуги з надання впевненості та супутні послуги.

Специфіка завдань з надання впевненості, окреслена Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості як складовою МСА, полягає у сукупності умов (компонентів), що відрізняють їх від решти аудиторських послуг:

Тристоронній характер взаємовідносин, що об'єднує аудитора, суб'єкта, відповідального за формування та представлення фінансових даних для дослідження, та споживачів цієї інформації.

Належний предмет дослідження.

Чітко сформульовані критерії (еталонні показники).

Достатні та прийнятні докази.

Оформлення аудиторського звіту у формі, що виражає або обмежує впевненість, із немодифікованою або модифікованою думкою.

Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ) підлягають застосуванню при реалізації будь-яких аудиторських завдань усіма учасниками аудиторського

ринку. Зокрема, МСКЯ 1 "Контроль якості для фірм, які здійснюють аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості та супутні послуги" вимагає побудови системи контролю якості, що охоплює політику та процедури за такими напрямками:

Відповідальність керівного складу за якість у компанії.

Дотримання етичних норм.

Встановлення та пролонгація відносин із замовниками та окремими завданнями.

Кадровий менеджмент.

Реалізація завдань.

Моніторинг.

Міжнародні стандарти аудиту, розроблені для перевірки фінансової звітності, можуть застосовуватися також при аудиті інших джерел історичної фінансової інформації. Класифікацію цих стандартів за групами наведено у Додатку Б.

Цінність стандартів розкривається у таких аспектах: гарантування належної якості аудиту; інтеграція новітніх наукових здобутків в аудиторську практику; роз'яснення користувачам сутності аудиторського процесу; зміцнення авторитету професії; спрощення комунікації із замовниками; забезпечення взаємоузгодженості компонентів аудиторського процесу.

З метою унормування професійної етики у 1996 році Американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів було сформовано Кодекс професійної етики.

Кодекс етики професійних бухгалтерів (аудиторів) становить фундамент етичних норм, що висуваються до професійних бухгалтерів (аудиторів) у кожній державі. Професійна етика окреслює універсальні засади належної поведінки фахівців відповідних професій та спрямована на встановлення правил діяльності й забезпечення високого рівня професіоналізму.

В Україні Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів (редакція 2012 року) запроваджено рішенням АПУ від 18 квітня 2003 року [10]. Ключове призначення цього документа – визначення етичних норм для

практикуючих аудиторів задля забезпечення високої якості їхньої діяльності з урахуванням суспільних та державних інтересів. Кодекс закріплює базові етичні принципи та правила надання аудиторських послуг, обов'язкові для всіх аудиторів.

Кодекс етики професійних бухгалтерів, схвалений Радою з Міжнародних стандартів етики бухгалтерів при Міжнародній федерації бухгалтерів, оновлюється кожні п'ять років для підтримання його актуальності та відповідності сучасним вимогам. Оновлена редакція Кодексу етики разом із Міжнародними стандартами незалежності набула чинності 15 червня 2019 року.

Головні зауваження користувачів та їхніх клієнтів щодо попередньої редакції Кодексу стосувалися його недостатньої структурованості, незручності навігації та труднощів у пошуку необхідної інформації. В оновленому Кодексі тематичні блоки було систематизовано, а настанови для професійних бухгалтерів та аудиторів щодо підготовки й подання інформації у ситуаціях підвищеного ризику порушення етичних засад – розширено. Також зазначено, що за певних обставин такими настановами можуть послуговуватися фахівці, які співпрацюють із громадськими організаціями. Відтак Кодекс містить конкретні рекомендації щодо дій бухгалтера та аудитора, а їх пошук став значно зручнішим.

Отже, Кодекс етики професійних бухгалтерів містить фундаментальні етичні засади для аудиторів, дотримання яких є необхідним для гарантування високої якості аудиту та запобігання ситуаціям, здатним зашкодити репутації аудиторської галузі.

Четвертий рівень становлять документи професійного регулювання аудиторської сфери, відповідальність за які покладено на Орган суспільного нагляду, Аудиторську палату України та Спілку аудиторів України. Їхнє завдання – формування сприятливого середовища для аудиторської діяльності членів та захист їхніх інтересів. Ці документи також визначають відповідальність аудитора за неналежну якість наданих послуг.

Таблиця 1.2.

Найважливіші зміни Кодексу етики професійних бухгалтерів редакції 2022 року порівняно із редакцією 2018 року

Зміни, внесені новою редакцією Кодексу	Характеристика
Ротація персоналу	Оновлена редакція Кодексу етики запровадила суттєві зміни у правилах обов'язкової ротації працівників аудиторських компаній. Зокрема, було переглянуто тривалість так званого періоду охолодження — часового проміжку, протягом якого ключовий співробітник аудиторської фірми не має права обіймати посаду, яку він раніше займав. Згідно з новими вимогами, керівники аудиторських фірм зобов'язані утримуватися від своєї посади щонайменше 5 років (замість попередніх 2 років), керівники підрозділів контролю якості — 3 роки, а інші провідні фахівці мають змінюватися кожні 2 роки. Слід зазначити, що ці норми почали діяти ще у грудні 2018 року, тобто випередивши набрання чинності самим Кодексом етики. Подовження періоду охолодження покликане посилити незалежність аудиторів та професійних бухгалтерів.
Удосконалення захисних механізмів	Істотного перегляду зазнали положення щодо реагування бухгалтерів та аудиторів на обставини, що несуть загрозу порушення професійних засад та незалежності. Нині вимоги до оцінювання загроз та відповідних дій стали жорсткішими та конкретнішими. Фактично оновлений Кодекс пропонує цілісну концептуальну модель, що уможливорює ідентифікацію, оцінку та нейтралізацію загроз для професійних принципів і незалежності. Окрім вимог щодо дотримання фахових засад та незалежності у роботі, Кодекс етики надає настанови стосовно систематичного застосування професійного скептицизму.
Подарунки та інші заохочення	Оновлений Кодекс етики приділяє особливу увагу питанням подарунків та інших стимулів – мотиваційних факторів. Уперше документ містить визначення таких факторів. Аудиторам і бухгалтерам надаються рекомендації щодо отримання та вручення подарунків. Зокрема, встановлено допустимі межі подарунків та обставини, за яких вони можуть бути прийнятними. Ключова вимога полягає в тому, що ні подарунки, ні будь-які інші стимули не повинні впливати на професійну поведінку. Якщо зміна поведінки аудитора не є метою подарунка, проте він створює таку загрозу, Кодекс етики пропонує додаткові вказівки щодо застосування концептуальних засад. Оновлений Кодекс етики чітко розмежує подарунки та дозволені винагороди, визначає ситуації, коли отримання винагород, у тому числі додаткових, не суперечить етичним нормам і не позначається на поведінці професійного бухгалтера.
Протидія тиску	Характерною рисою переглянутого Кодексу є наявність окремого розділу, присвяченого тиску на професійних бухгалтерів та аудиторів. У ньому викладено інформацію про те, за яких обставин аудитори та бухгалтери під час виконання своїх фахових обов'язків можуть зазнавати тиску, а також про методи протидії йому – усунення або зведення до прийнятного рівня.

Джерело: сформовано авторами на основі [11]

Спілка аудиторів України уповноважена затверджувати власні правила (стандарти) аудиторської діяльності та професійної етики, дотримання яких є обов'язковим для учасників організації, а також здійснювати регулярний моніторинг їх виконання.

П'ятий рівень охоплює внутрішньокорпоративне регулювання, що реалізується через правила та методика, побудовані на основі Міжнародних стандартів аудиту та етики, а також нормативів професійного об'єднання, членом

якого є аудитор.

Внутрішньофірмові стандарти аудиту (далі – ВСА) являють собою сукупність принципів, методів, прийомів та інструментів, що застосовуються аудиторською компанією у процесі надання аудиторських послуг та оформлення документації з урахуванням чинних норм і специфіки функціонування конкретної фірми .

Впровадження ВСА у практику аудиторських компаній набуває особливої вагомості на сучасному етапі, оскільки слугує фундаментом для подальшого професійного розвитку фірми, зміцнення її іміджу та підвищення конкурентних позицій на ринку аудиторських послуг.

Необхідність формування ВСА зумовлена тим, що різні аудиторські компанії застосовують власні доповнення, пояснення, деталізацію та узагальнення наявних нормативних документів чи вже затверджених стандартів.

Роль внутрішньофірмових стандартів аудиту проілюстровано на рисунку 1.

Обов'язок щодо розроблення та формулювання ВСА покладається на керівника аудиторської компанії. Безпосередньо у фірмі може функціонувати спеціалізований підрозділ або служба, що займається методологічним забезпеченням аудиту. У разі підготовки ВСА такими спеціалізованими службами документи підлягають обов'язковому затвердженню керівником аудиторської фірми.

Процес формування внутрішньофірмових стандартів аудиту умовно поділяється на декілька напрямів, результатом чого є створення таких категорій стандартів:

Стандарти, що регламентують професійну етику аудиторів (рис. 1.1).

Стандарти, що регламентують внутрішньофірмовий документообіг. Особливості цього процесу визначаються масштабами та організаційною структурою аудиторської компанії, а також характеристиками системи контролю. Складніша контрольна структура потребує детальнішого документального оформлення. До цієї категорії належать плани, програми аудиту, документи з

оцінки стану внутрішнього контролю, листування аудиторської фірми із замовником, оформлення результатів експертних досліджень тощо.

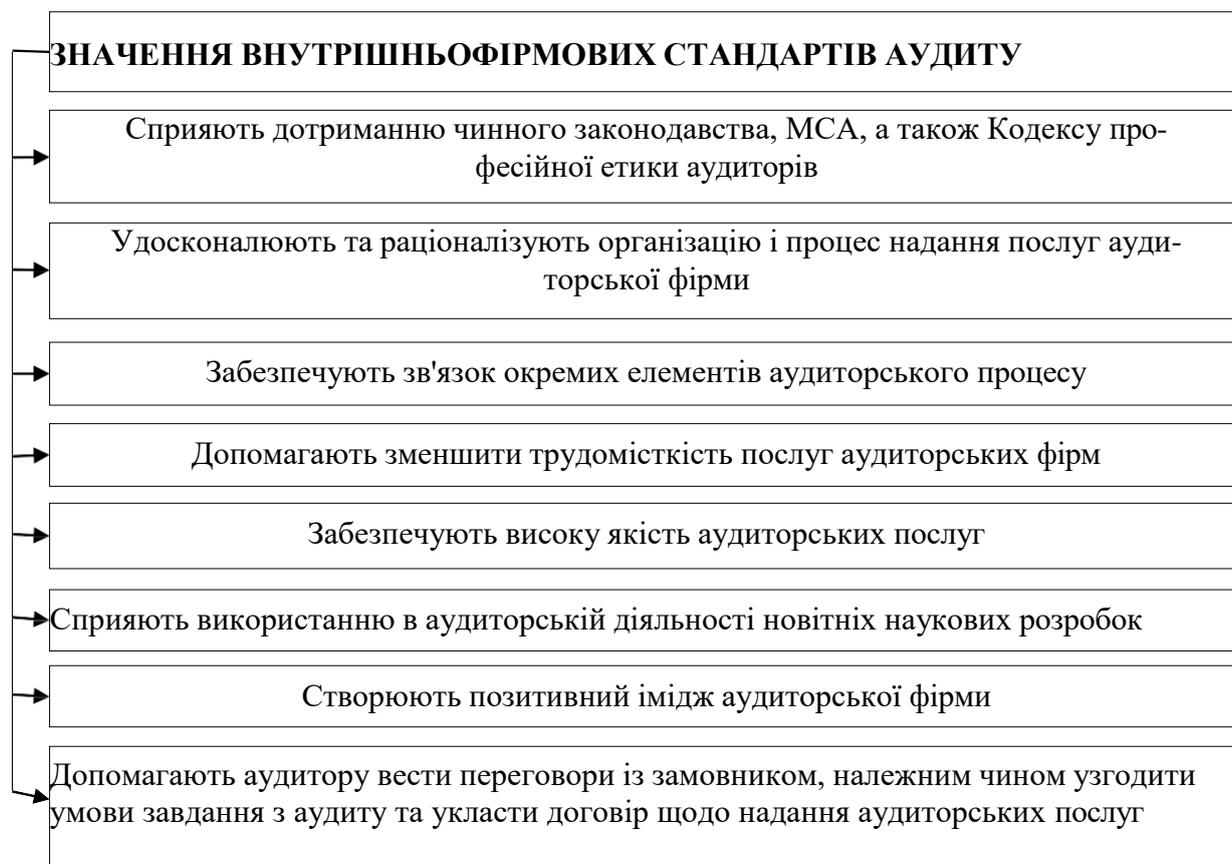


Рис. 1.1. Значення внутрішньофірмових стандартів аудиту для функціонування аудиторської фірми

Джерело: сформовано автором на основі [12]

Стандарти, що визначають методику здійснення аудиту та надання супутніх аудиторських послуг.

Для ефективного внутрішньокорпоративного регулювання аудиторської компанії внутрішньофірмові стандарти аудиту (ВСА) повинні відповідати таким вимогам:

Бути апробованими у процесі аудиторської практики, що унеможливить потребу їх подальшого коригування.

Забезпечувати єдиний підхід до проведення аудиту в межах аудиторської компанії.

Мати унікальний характер та становити комерційну таємницю кожної аудиторської організації.

Внутрішньофірмові стандарти аудиту мають узгоджуватися з Міжнародними стандартами аудиту (МСА), доповнюючи, уточнюючи та деталізуючи їхні положення.

Таким чином, внутрішньофірмові стандарти формують індивідуальний підхід до надання аудиторських послуг кожною аудиторською організацією з урахуванням специфіки її діяльності, етичних засад аудитора, методики проведення аудиту та особливостей внутрішнього документообігу.

У найближчій перспективі питання розроблення внутрішньофірмових стандартів аудиту набуде критичного значення для всіх аудиторських організацій та аудиторів. Ігнорування цього напрямку може спричинити втрату конкурентних позицій порівняно з тими, хто вкладає ресурси у наукові розробки для формування внутрішніх правил діяльності та створює потужну основу для надання аудиторських послуг. Належне виконання ВСА своєї ролі у забезпеченні високої якості аудиту гарантується дотриманням конкретних методологічних підходів до їх формування та розроблення.

Пріоритетне значення мають:

Відповідність законодавчим вимогам та рекомендаціям, а також положенням Міжнародних стандартів аудиту.

Використання накопиченого досвіду проведення аудиторських перевірок та організації діяльності власної й інших аудиторських організацій, наукових і методичних напрацювань.

Орієнтація на тенденції економічного розвитку та потреби суб'єктів господарювання-замовників.

Узгодженість із реформуванням бухгалтерського обліку, новими нормативно-правовими актами у сфері обліку, підготовки фінансової звітності та аудиту.

Ці та інші методичні підходи практично застосовуються при формуванні та розробленні комплексу внутрішньофірмових стандартів і передбачають відповідну

підготовку аудиторів.

Отже, вітчизняне регулювання незалежного аудиту можна структурувати за п'ятьма рівнями – від найвищого до внутрішньофірмового. Реформування українського аудиту є актуальним у зв'язку з ухваленням Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який максимально гармонізує національне законодавство у сфері незалежного аудиту з європейськими стандартами. Попри певні складнощі, пов'язані із запровадженням нового закону, – зокрема впровадження суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, посилення вимог до сертифікації аудиторів та кадрового складу аудиторських фірм, обов'язкове страхування відповідальності перед третіми особами, встановлення додаткової звітності після обов'язкового аудиту, — ми переконані, що ці заходи є необхідними для підвищення якості аудиторських послуг, здобуття міжнародного визнання результатів українського аудиту, зростання довіри до аудиторів та зміцнення престижу аудиторської професії загалом.

Систему регулювання аудиторської діяльності в Україні можна охарактеризувати як комбіновану, оскільки поряд із державним регулюванням аудиту, що здійснюється через Орган суспільного нагляду та передбачає встановлення порядку і правил провадження аудиторської діяльності, функціонують також незалежні професійні об'єднання аудиторів, які захищають права та інтереси аудиторів і сприяють удосконаленню аудиторської діяльності в межах законодавчих норм.

1.2. Нормативно-правове регулювання організації та здійснення внутрішнього аудиту

Євроінтеграційні процеси в Україні спричинили кардинальні трансформації в організації державного фінансового контролю, переорієнтувавши його стратегічні пріоритети на оцінювання економічності, ефективності та результативності використання національних ресурсів і якості публічного

управління.

Формування системи внутрішнього аудиту в публічному секторі стає обов'язковою передумовою результативного управління державними фінансами. Актуальним є питання розбудови такої системи з охопленням усіх сфер і напрямів функціонування органів виконавчої влади, що вимагає розроблення та вдосконалення нормативно-правового й методологічного підґрунтя з урахуванням міжнародних стандартів і передової закордонної практики.

Упродовж ХХ століття внутрішній аудит утвердився як невід'ємний компонент системи внутрішнього контролю у приватному секторі. Зі зростанням та розширенням корпорацій безпосередній нагляд керівника за системою внутрішнього контролю став неможливим.

За таких умов управлінці почали створювати компактні структурні одиниці — служби внутрішнього аудиту, що функціонують автономно від керівників середньої ланки та підпорядковуються виключно першому керівнику організації. Ключовим призначенням цих служб є верифікація відповідності функціонування контрольної системи встановленим параметрам.

Спочатку внутрішній аудит концентрувався на фінансових аспектах, дотриманні встановлених процедур (обов'язкових контрольних заходів) та протидії шахрайству. Еволюція внутрішнього аудиту відбувалася від зосередження на зазначених питаннях до консультування з проблем контролю, ризик-менеджменту та загального управління організацією.

Фактично цілі проведення внутрішнього аудиту трансформувалися з операційних на стратегічні.

Наразі ключова роль внутрішнього аудиту полягає в оцінюванні діяльності за трьома напрямками «Е»:

«Economy» – економічність (мінімізація витрат та ресурсів);

«Efficiency» – ефективність (досягнення максимальних результатів – кількісних та якісних – за визначеного обсягу ресурсів);

«Effectiveness» – результативність (максимальне досягнення цілей діяльності, поставлених завдань чи запланованих результатів).

У ході внутрішнього аудиту здійснюється оцінювання ефективності, економічності та результативності управлінської системи, що дає змогу аудиторам формулювати рекомендації для покращення поточної діяльності. Відповідно, внутрішній аудит слід розглядати як оптимальний механізм підвищення стану підприємства та підтримки його конкурентоспроможності у перспективі.

Становлення внутрішнього аудиту має багатовікову історію, що бере початок від зародження товарообміну та грошових відносин. Початкові форми внутрішнього аудиту були орієнтовані на перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку та здійснення господарських операцій.

У більш сучасному вигляді внутрішній аудит зародився у Сполучених Штатах Америки у 1789 році. Його головне завдання полягало у виявленні помилок або шахрайства раніше, ніж це зробили б зовнішні контролюючі інстанції.

Серед перших нормативних документів із внутрішнього аудиту варто виокремити Інструкцію 1875 року, ухвалену німецьким металургійним концерном Krupp. Згідно з її приписами, аудитори мали визначати ступінь та повноту виконання вимог законодавства, контрактів і процедур під час проведення операцій та формулювати пропозиції щодо розширення можливостей і вдосконалення застосовуваних процедур [44, с. 152].

Фундаментальне значення для розвитку сучасного внутрішнього аудиту має видання книги Віктора Брінка «Внутрішній аудит» у 1941 році. У своїй докторській дисертації він систематизував результати дослідження та окреслив основні завдання внутрішнього аудиту, обґрунтувавши необхідність розширення його функцій за межі бухгалтерського обліку на всю діяльність організації та її результати.

Того ж року В. Брінк спільно з нью-йоркськими внутрішніми аудиторами Дж. Б. Терстоном та Р. Б. Мілном і фахівцями з внутрішнього аудиту США заснували міжнародну організацію – Інститут внутрішніх аудиторів (ІА). Сьогодні цей інститут об'єднує понад 190 000 членів із більш ніж 170 держав світу (включно з Україною), проводить дослідження у галузі внутрішнього аудиту, встановлює єдині Міжнародні професійні стандарти внутрішнього аудиту та впроваджує їх у

країнах-учасницях.

Попри тривалу історію зародження та становлення внутрішнього аудиту, існує чимало дискусійних аспектів у трактуванні його сутності. Дж. Робертсон визначає внутрішній аудит як незалежне оцінювання всередині організації з метою перевірки та визначення результативності її діяльності [76, с. 179].

Вітчизняні науковці пропонують подібні дефініції, характеризуючи внутрішній аудит як незалежну об'єктивну діяльність, орієнтовану на підтвердження та консультування задля перевірки, підвищення результативності та оптимізації функціонування підприємства.

Крім того, внутрішній аудит трактують як організовану діяльність, що провадиться на економічному суб'єкті в інтересах його управлінських структур та регламентується внутрішніми документами. Її метою є перевірка та оцінювання роботи суб'єкта для забезпечення надійності й ефективності його функціонування та окремих елементів системи внутрішнього контролю [37, с. 56].

Узагальнюючи, внутрішній аудит можна визначити як закріплену у внутрішніх регламентах підприємства діяльність з контролю різних аспектів функціонування організації, що здійснюється представниками незалежного контрольного органу. Ці представники виконують спеціальні функції у межах підтримки діяльності органів управління підприємством – загальних зборів акціонерів, наглядової ради, ради директорів тощо [28, с. 46; 9, с. 35].

Поширеним серед науковців є розгляд внутрішнього аудиту як підсистеми внутрішнього контролю організації. За Р. Доджем, внутрішній аудит є складовою внутрішнього контролю, що здійснюється за рішенням органів управління компанією з метою контролю та аналізу її господарської діяльності.

Систематизація наукових поглядів на сутність внутрішнього аудиту дозволяє сформулювати такий висновок: внутрішній аудит є не лише складовою системи управління, а й важливим елементом контролю в установі. Це практична діяльність, що регламентується вищим керівництвом (органом управління) з метою оцінювання надійності та результативності функціонування системи внутрішнього контролю для зниження (уникнення) ризиків у процесі досягнення мети та цілей

діяльності.

Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту визначають функцію внутрішнього аудиту як підрозділ фахівців та інших спеціалістів, які надають незалежні об'єктивні аудиторські та консультаційні послуги. Такі послуги створюють додаткову цінність для організації та покращують її діяльність, сприяють досягненню поставлених цілей через систематичний, послідовний підхід до оцінювання і підвищення результативності процесів корпоративного управління, ризик-менеджменту та контролю.

Досліджуючи вітчизняну аудиторську практику в межах дисертаційної роботи, варто зазначити, що донедавна в Україні було відсутнє не лише правове, а й методологічне забезпечення функціонування служб внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору. Фактично у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади функціонували контрольні-ревізійні підрозділи, однак їхня діяльність загалом не відповідала ознакам внутрішнього аудиту згідно з міжнародними (європейськими) нормами і правилами.

Аналіз нормативно-правових документів засвідчує тісну взаємодію між контрольними-ревізійними структурами міністерств та інших центральних органів виконавчої влади й органами Держаудитслужби у частині координації, методичного забезпечення та нагляду за внутрішньою контрольними-ревізійною діяльністю.

Слід наголосити, що зміна підходів до проведення контрольних заходів (від ревізій до аудитів) також вплинула на розвиток та формування підрозділів внутрішнього аудиту в державному секторі. Цей процес можна розглядати як еволюцію системи державного фінансового контролю ДАСУ.

У 2001 році Бюджетним кодексом України (попередньої редакції) вперше у вітчизняному законодавстві було запроваджено термін «аудит» у контексті внутрішнього фінансового контролю. Навіть без чіткого визначення поняття «внутрішній аудит» цей кодекс містив положення щодо відповідальності розпорядників бюджетних коштів за організацію та стан внутрішнього фінансового контролю й аудиту як у власних установах, так і в підпорядкованих бюджетних

установах.

Необхідність запровадження аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних організацій, а також аудиту ефективності виконання бюджетних програм для оцінювання досягнення поставлених цілей було визначено Стратегією діяльності Державної контрольно-ревізійної служби в Україні на 2003-2005 роки. У 2004 році затверджено відповідні порядки проведення цих аудитів. Проте на практиці контрольні заходи контрольно-ревізійними підрозділами міністерств та інших центральних органів виконавчої влади не реалізовувалися.

Початком упровадження внутрішнього аудиту в державному секторі стало затвердження у 2005 році Концепції розвитку Державного внутрішнього фінансового контролю. Уперше у правовому полі було чітко сформульовано поняття внутрішнього аудиту як діяльності, спрямованої на надання об'єктивних та незалежних гарантій у досягненні цілей державних і комунальних органів управління, мінімізуючи ризики шахрайства, марнотратства та нецільового використання коштів. Одним із ключових напрямів реформування Державного внутрішнього фінансового контролю стало створення служб внутрішнього аудиту як у державному, так і в комунальному секторі, хоча цей процес тривав певний час.

Для забезпечення дотримання обов'язкових елементів Основних положень міжнародної професійної практики та сприяння вдосконаленню організаційних процесів і операційної діяльності Міжнародним Інститутом внутрішніх аудиторів розроблено Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту.

Під час дослідження дослідники систематично переглянули основні нормативно-правові бази та внутрішні документи, розроблені організаціями щодо питань внутрішнього аудиту.

У серпні 2019 року було офіційно опубліковано нову версію стандартів внутрішнього аудиту Європейського Союзу, яка узгоджує вітчизняні стандарти з міжнародно визнаними стандартами, методами та передовими практиками.

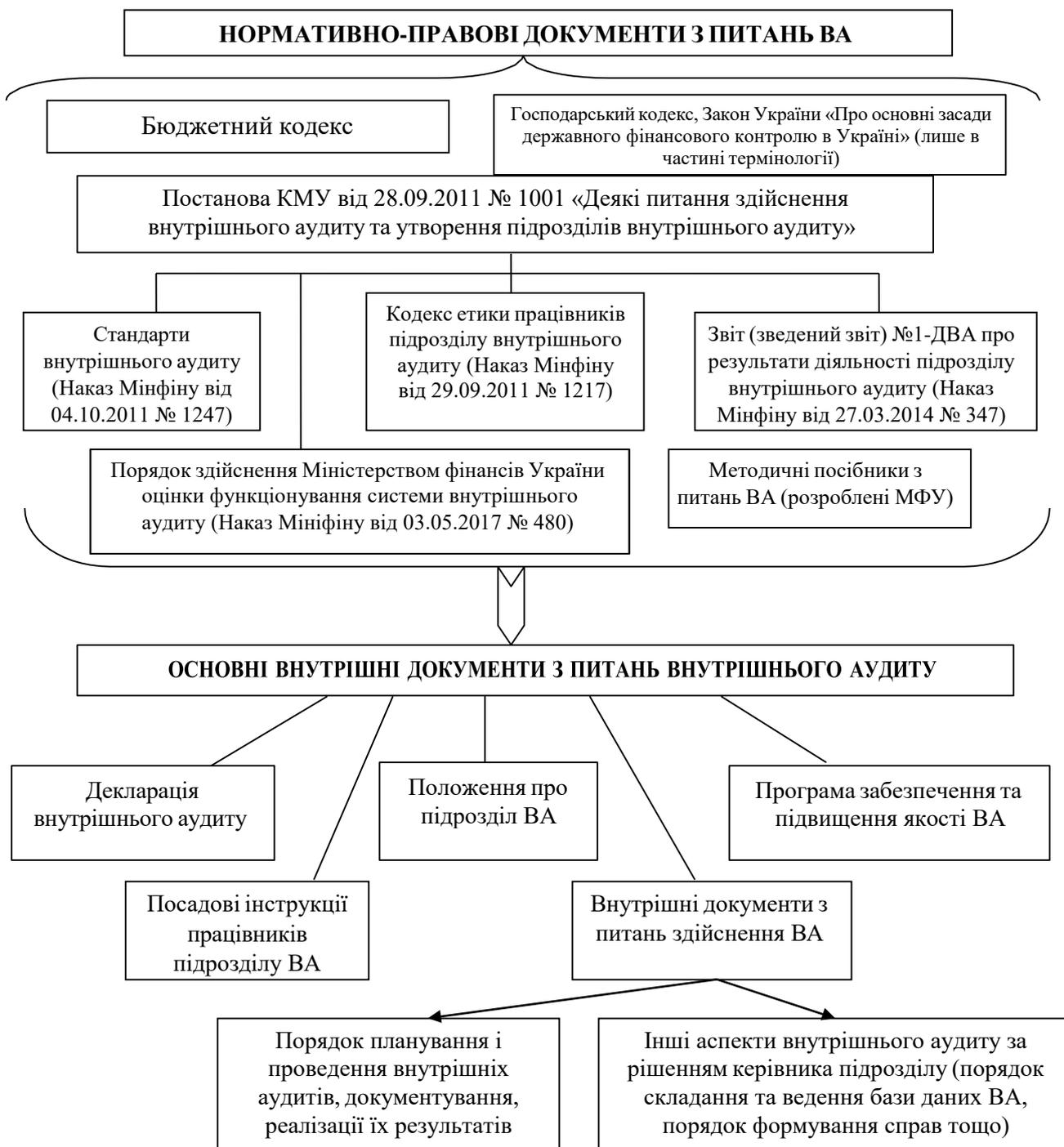


Рис. 1.2. Основна нормативно-правова база, що регламентує функціонування ВА в установі та в сфері її відповідальності

Джерело: узагальнено автором

Аналіз переглянутих стандартів підкреслює особливий акцент, що приділяється вдосконаленню принципів, структури та методології внутрішнього аудиту. Ці зміни, зокрема, включають визначення термінів, планування оціночної

діяльності, проведення внутрішніх аудитів, встановлення ефективних стандартів управління оцінкою та вимоги до якості аудиторських звітів відповідно до європейських стандартів.

Зміни також стосуються вимог до підготовки відповідної роботи керівниками відділів оцінки та різних організаційних рівнів, на яких питання оцінки відображаються у внутрішній документації. Це включає повноваження керівників аудиторських груп, процедури підготовки та розповсюдження робочих документів, процедури складання та обговорення аудиторських звітів, а також процедури та терміни розгляду аудиторських звітів та надання висновків щодо них.



Рис. 1.3. Розбіжності у порядку розробки нормативно-правової бази та внутрішніх регламентів з питань ВА в Україні та світі

Джерело: узагальнено автором

З моменту впровадження систем внутрішнього аудиту вище керівництво та виконавче керівництво отримали розуміння функцій та обов'язків відділів внутрішнього аудиту. Однак оцінка загального розвитку та функціональних можливостей внутрішнього аудиту показує, що майже чверть керівників відділів внутрішнього аудиту зазначили, що вище керівництво не розуміє ролі внутрішнього аудиту, а його становище та функції в організації чітко не визначені. Незважаючи на надійну правову базу, відділи внутрішнього аудиту все ще стикаються з труднощами в ефективному виконанні своїх обов'язків. Ці відділи наразі зосереджені переважно на перевірці дотримання законів і нормативних актів та аналізі грошових потоків, а не на застосуванні систематичних підходів до оцінки та вдосконалення систем внутрішнього контролю. Керівництво часто розглядає

відділи внутрішнього аудиту як наглядові та аудиторські органи, спрямовані на виявлення порушень у фінансових операціях. Тим часом, Закон України про бюджет визначає функцію внутрішнього аудиту як удосконалення системи управління та запобігання незаконному, неефективному та неефективному використанню бюджетних ресурсів.

У цьому дослідженні порівнюється та аналізується діяльність відділів внутрішнього аудиту та відділів наглядового аудиту. Також визначаються відмінності між корпоративними внутрішніми аудитами, державними фінансовими аудитами, що проводяться Державним бюро аудиту, та незалежними аудитами, що проводяться аудиторськими фірмами. Аналіз показує, що внутрішній аудит, як нова форма державного фінансового контролю, пропонує значні переваги.

На відміну від традиційних процедур аудиту та контролю, внутрішній аудит не лише виявляє порушення та недоліки в діяльності, але й впроваджує превентивні заходи для запобігання їх виникненню та комплексно покращує внутрішній контроль. За допомогою внутрішніх аудитів можна виявити організаційні, регуляторні та фінансові недоліки та прогалини, які негативно впливають на досягнення цілей організації та виконання її завдань. Крім того, внутрішній аудит сприяє вдосконаленню систем управління, внутрішнього контролю та управління ризиками, надаючи незалежні та об'єктивні висновки та рекомендації. Тому, порівняно з процесами інспекції та огляду, внутрішній аудит є більш ефективним, результативним та практичним для організацій.

У цьому контексті фокус сучасної національної системи фінансового контролю змістився з ретроспективного контролю (аудит та перевірка) на превентивний та безперервний контроль (аудит).

Враховуючи використання методів документації та перевірки фактів у внутрішньому аудиті, таких як фінансовий аудит та аудит відповідності, внутрішній аудит часто розглядається як форма інспекції (аудиту).

Однак це порівняння є недоречним, враховуючи різні цілі та завдання цієї контрольної діяльності. Основною метою внутрішнього аудиту є оцінка ефективності систем внутрішнього контролю, включаючи процеси управління

ризиками, запобігання незаконному, неефективному та неефективному використанню ресурсів, а також надання рекомендацій щодо вдосконалення цих систем. З іншого боку, процес аудиту може виявляти порушення законодавчих вимог, визначати винних у порушеннях та встановлювати обов'язкові вимоги до керівництва об'єктів аудиту щодо виправлення цих порушень.

Внутрішній аудит має на меті оцінити ефективність системи внутрішнього контролю організації та надавати рекомендації щодо вдосконалення. Однак внутрішні аудитори не несуть безпосередньої відповідальності за управління внутрішнім контролем, управління ризиками або прийняття рішень, пов'язаних з управлінням фінансовими та іншими ресурсами.

Хоча внутрішні аудитори можуть надавати консультації щодо внутрішнього контролю, важливо зазначити, що відділ внутрішнього аудиту не повинен замінювати існуючу систему внутрішнього контролю організації. Система внутрішнього контролю несе основну відповідальність за управління ризиками. Крім того, пряме втручання внутрішніх аудиторів у процес прийняття управлінських рішень може призвести до конфлікту інтересів та поставити під загрозу об'єктивність.

Фундаментальним принципом державного фінансового нагляду є чітке розмежування між внутрішнім контролем (який у термінології ЄС називається управлінським та фінансовим контролем) та внутрішнім аудитом.

Ключові відмінності між фінансовим управлінням та контролем (ФУК) і внутрішнім аудитом (ВА) полягають у наступному:

ФУК передбачає безпосереднє управління та контроль через прийняття управлінських рішень, тоді як ВА обмежується наданням консультацій керівництву шляхом оцінювання та формулювання рекомендацій щодо системи управління та внутрішнього контролю, не беручи участі у прийнятті управлінських рішень.

ФУК ґрунтується на відповідальності за управління та функціонування установи загалом, тоді як ВА не несе відповідальності за управління та контроль.

ФУК спрямований на побудову дієвої системи внутрішнього контролю, натомість ВА оцінює результативність системи внутрішнього контролю та надає

об'єктивні гарантії щодо досягнення цілей установи й оптимального функціонування управлінської системи.

ФУК охоплює ідентифікацію та оцінювання ризиків, а також визначення способів реагування на них, тоді як ВА оцінює результативність системи ризик-менеджменту.

ФУК реалізується через заходи попереднього, поточного та наступного контролю, тоді як ВА проводить аудиторські перевірки та формулює рекомендації з удосконалення внутрішнього контролю, управління ризиками та системи управління.

ВА є відокремленою функцією, підпорядкованою керівництву установи, тоді як ФУК — безперервний процес, що здійснюється «зверху донизу» всіма відповідальними за діяльність особами.

Відповідно до стандарту 2100 «Сутність роботи внутрішнього аудиту» Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, функція внутрішнього аудиту реалізується через оцінювання та сприяння вдосконаленню процесів корпоративного управління, ризик-менеджменту та контролю в організації.

На відміну від міжнародних норм внутрішнього аудиту в державному (публічному) секторі, у закріпленому визначенні поняття внутрішнього аудиту у вітчизняному Бюджетному кодексі його повноваження обмежені виключно бюджетною системою.

Господарський кодекс, який встановлює правові засади господарської діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності, не містить визначення поняття внутрішнього аудиту. Аудит згадується лише в контексті аудиту фінансової звітності, що здійснюється суб'єктами аудиторської діяльності, зареєстрованими у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, та державного фінансового аудиту, що проводиться Рахунковою палатою та Держаудитслужбою.

Постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 визначено необхідність створення підрозділів ВА лише в міністерствах та інших центральних

органах виконавчої влади, обласних і міських (Київській та Севастопольській) державних адміністраціях, інших головних розпорядників коштів державного бюджету, їхніх регіональних органах та підвідомчих установах і організаціях, що належать до сфери їх управління.

Наразі завдання з реформування системи ДВФК, передбачені Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, щодо створення підрозділів ВА органами державного і комунального сектору, включно з державними та комунальними підприємствами, акціонерними та холдинговими компаніями й іншими суб'єктами господарювання, у статутному капіталі яких понад 50 відсотків акцій (часток, паїв) належить державі та суб'єктам комунальної власності, залишаються нереалізованими.

Це засвідчує, що в Україні законодавчо обмежено створення та організацію діяльності ВА в державному секторі рамками бюджетного процесу, який є лише складовою частиною державного управління.

Однією з причин такого стану може бути відсутність чіткого визначення сутності державного сектору в Україні. Дослідження нормативно-правових актів засвідчує відсутність уніфікованого підходу до трактування поняття державного сектору економіки.

Зокрема, у НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та 121 «Основні засоби» до представників державного сектору зараховуються суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, а саме розпорядники бюджетних коштів, Державна казначейська служба та державні цільові фонди.

Втім, таке визначення охоплює виключно установи, тобто за основу береться критерій бюджетних коштів. При цьому поза увагою залишається державна власність, зокрема такі господарюючі суб'єкти як державні та казенні підприємства, товариства, у статутному фонді яких державна частка перевищує 50 відсотків.

На даний момент завдання з реформування системи ДВФК, визначені Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю щодо формування підрозділів ВА органами державного і комунального сектору –

включно з державними та комунальними підприємствами, акціонерними й холдинговими компаніями та іншими суб'єктами господарювання, у статутному капіталі яких понад 50 відсотків акцій (часток, паїв) належить державі або суб'єктам комунальної власності, – залишаються невиконаними.

Це свідчить про те, що в Україні на законодавчому рівні формування та організацію діяльності ВА в державному секторі обмежено рамками бюджетного процесу, який становить лише частину державного управління.

Однією з причин такої ситуації може бути невизначеність сутності державного сектора в Україні. Аналіз нормативно-правової бази демонструє відсутність єдиного підходу до розуміння державного сектору економіки.

Приміром, НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» та 121 «Основні засоби» відносять до представників державного сектору суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядників бюджетних коштів, Державну казначейську службу та державні цільові фонди.

Однак таке визначення поширюється лише на установи, тобто враховуються виключно бюджетні кошти. Водночас не береться до уваги державна власність, зокрема такі суб'єкти господарювання як державні та казенні підприємства, товариства з державною часткою у статутному фонді понад 50 відсотків.

Законопроект «Про внутрішній аудит» робилася спроба закріпити перелік суб'єктів, уповноважених створювати служби внутрішнього аудиту, та розширити їх коло, включивши державні й комунальні підприємства, акціонерні та холдингові компанії, а також суб'єктів господарювання, у статутному капіталі яких державі належить 50 і більше відсотків акцій (часток, паїв). Проте цей законопроект не здобув необхідної підтримки і не був ухвалений.

Отже, на сьогодні важливо констатувати наявність об'єктивних підстав та аргументів, що засвідчують необхідність розширення правових меж упровадження служб внутрішнього аудиту у суб'єктів господарювання державного та комунального сектору, а також в органах місцевого самоврядування. Це сприятиме, з одного боку, зміцненню законності, підвищенню ефективності та економічності використання державних (комунальних) ресурсів, а з іншого — покращенню якості

систем управління та внутрішнього контролю.

1.3. Визначення місця і ролі внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю підприємств в умовах конкуренції

У сучасних ринкових відносинах та висококонкурентному середовищі вимоги до якості систем управління підприємствами стають дедалі жорсткішими, а їхні операційні стратегії постійно розвиваються. В умовах економічної глобалізації ефективний контроль за діяльністю підприємства може бути досягнутий лише шляхом належного впровадження та організації внутрішнього аудиту (форми внутрішнього контролю).

Внутрішні аудитори, як незалежні аналітичні експерти, оцінюють діяльність різних структурних підрозділів, відповідальних за управління підприємством. За допомогою аналітичних та експертних процедур збору інформації аудитори створюють основу для довіри до діяльності підприємства серед інвесторів, внутрішніх і зовнішніх партнерів. З огляду на розширення ролі та функцій внутрішнього контролю, він став ефективним інструментом для керівників та для оптимального використання ресурсів.

Сучасні підприємства в усіх секторах економіки України потребують створення ефективних систем внутрішнього аудиту для забезпечення самокерування підприємства. Комплексний та безперервний внутрішній аудит має на меті створити належні умови для ефективної роботи українських підприємств у сучасному конкурентному ринковому середовищі. Організація відділів внутрішнього аудиту, їх методології та технічна підтримка вимагають додаткових витрат, і багато підприємств наразі не можуть дозволити собі створити такі відділи. Керівники та керівництво визнають важливість внутрішнього аудиту та вважають створення аудиторських відділів необхідним. Отже, роль внутрішнього аудиту в компаніях має першорядне значення. Дослідження з цієї теми мають практичне значення, вимагаючи від керівництва компанії наукового аналізу процесів внутрішнього аудиту та їх практичного впровадження.

Аудит відіграє життєво важливу роль у системах корпоративного управління, і його значення зростає щодня. Нецільове використання ресурсів може призвести до оманливих звітів і навіть шахрайства з боку співробітників та керівництва. Щоб уникнути таких ситуацій, компанії створюють відділи внутрішнього аудиту для постійного моніторингу грошових потоків, прибутків і збитків, аналізу стану активів та оцінки ефективності роботи різних відділів і дочірніх компаній. Внутрішній аудит надає менеджерам достовірну інформацію для підтримки їхніх операційних рішень.

Донедавна внутрішній аудит значною мірою нехтували, зводили до складних і небажаних завдань, а його справжня важливість не була широко визнана. Однак це сприйняття з часом різко змінилося. Внутрішній аудит стає все більш поширеним, і багато менеджерів і власників бізнесу хочуть його впровадити, але часто не розуміють його величезного потенціалу. Водночас завдання внутрішнього аудиту стали більш складними та вимогливими, що збільшує навантаження на внутрішніх аудиторів.

В українському менеджменті концепція внутрішнього аудиту є відносно новою, особливо в контексті його еволюції після розпаду Радянського Союзу та створення незалежних держав. Аудит виник для задоволення потреб компаній та їхніх відділів в оперативній інформації, зокрема щодо оптимального використання та обслуговування активів. Менеджмент зосереджується на використанні фінансових ресурсів, витратах на виробництво та продаж продукції, а також на ефективності та економічній ефективності функцій підлеглих управлінських підрозділів. Багато великих компаній створюють відділи внутрішнього аудиту, щоб задовольнити очікування вкладників та акціонерів щодо виплати дивідендів. Однак аудит також важливий для інвесторів та акціонерів, які прагнуть прибутковості та розподілу дивідендів, для кредиторів та постачальників, які стурбовані фінансовою стабільністю компанії, а також для працівників, які шукають стабільну роботу та регулярну заробітну плату.

На думку Н.І. Гордієнка, зародження внутрішнього аудиту в Україні припадає на завершення Першої світової війни, коли західні регіони перебували у

складі Австро-Угорської імперії, а великі міста вирізнялися розвиненими мануфактурами та новими промисловими підприємствами. Такі обставини створили сприятливе підґрунтя для розвитку аудиту з метою забезпечення незалежного нагляду за використанням та збереженням капіталу власників підприємств.

У той самий період центральні, східні та південні області України входили до складу Російської імперії, тому розвиток аудиту в цих регіонах відбувався паралельно з російським. Перша згадка про аудиторів у Росії датується початком XVIII століття, коли так називали військових слідчих. Петро I запровадив звання аудитора у військовому статуті 1716 року та включив його до «Табеля про ранги» серед військових чинів. У 1797 році аудиторів переведено до цивільних чинів, а у 1833 році у Петербурзі засновано Аудиторське училище для підготовки фахівців цього профілю.

Після жовтневого перевороту 1917 року та в період існування СРСР сформувалася командно-адміністративна система. За таких умов контрольні функції повністю виконувалися контрольно-ревізійними органами, а також здійснювався партійний контроль. Перші паростки аудиту в Україні з'явилися у 1987-1989 роках, коли почали функціонувати спільні підприємства з іноземним капіталом, а в Україні було створено дочірнє відділення «Інаудиту».

На сучасному етапі розвитку національної економіки відбуваються суттєві трансформації методів і механізмів господарювання, зумовлені розширенням та зміцненням недержавних форм власності, приватизаційними процесами, а також розвитком міжрегіональних і міжнародних зв'язків на засадах ринкової економіки.

В Україні сформувалася нова соціальна група, що здійснює значний вплив на економічну, соціальну та політичну ситуацію в країні — власники. Характерною їхньою рисою є зацікавленість у стабільності, передбачуваності та відкритості всіх суспільних процесів, оскільки безпека будь-якого бізнесу насамперед залежить від загальної ситуації в державі та суспільстві. Розвиток приватної власності як альтернативи державному сектору економіки зумовив появу нових професій в економічній сфері, серед яких особливе місце посідають

аудитори.

Внутрішній аудит регламентується законодавчою базою, проте на даний час нормативне регулювання переважно орієнтоване на зовнішній аудит. Наразі відсутні чіткі стандарти, що регулювали б внутрішній аудит, що стримує поширення передового досвіду в цій сфері на підприємствах. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає аудит фінансової звітності як «аудиторську послугу з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам».

Варто також проаналізувати теоретичні підходи вчених, які вивчали природу аудиту у своїх дослідженнях. Сучасна економічна наука пропонує численні інтерпретації поняття внутрішнього аудиту, найбільш показові з яких наведено нижче:

За Ф.Ф. Бутинцем [10, с. 256], внутрішній аудит становить контрольний механізм, створений на підприємстві для задоволення потреб його керівного складу чи власників. Цей механізм функціонує на підставі локальних нормативних актів і спрямований на моніторинг виконання регламентів бухгалтерського обліку, підготовки та представлення звітних документів, здійснення внутрішнього аналізу та забезпечення стабільної роботи контрольної системи загалом.

Н.І. Петренко [49, с. 157-158] наголошує, що аудит являє собою спосіб господарського нагляду, який реалізується на підставі добровільної угоди між аудитором та суб'єктом господарювання. Він базується на комплексі методичних інструментів, що дають змогу аудитору оцінити правдивість звітності й обліку, їх комплексність та узгодженість із законодавчими приписами і нормативами.

На переконання Н.Н. Шишкородової [83, с. 9], аудиторська практика повинна фокусуватися на автономній верифікації бухгалтерського обліку та фінансової звітності господарюючих суб'єктів і приватних підприємств.

Г.М. Давидов [20, с. 61] інтерпретує внутрішній аудит як перевірку, що провадиться в межах організації за ініціативою менеджменту силами штатних аудиторів. Підсумки їхньої діяльності частково перебувають під впливом керівного складу компанії.

О.А. Петрик [50, с. 351] позиціонує внутрішній аудит як автономний компонент підприємства, покликаний здійснювати верифікацію та оцінювання діяльності організації на її користь. Така робота зорієнтована на формування незалежних і неупереджених гарантій та надання консультацій для вдосконалення операційної діяльності.

В.С. Рудницький [64, с. 363] трактує внутрішній аудит як комплекс заходів із моніторингу й фахової оцінки операційної діяльності компанії та її підрозділів задля вироблення та ухвалення збалансованих тактичних і стратегічних рішень.

В. Сопко [70, с. 24] вбачає у внутрішньому аудиті засіб самомоніторингу витратної політики, прибутковості, режиму економії та рівня сервісу.

В.Д. Андреев [2] окреслює аудит як процедуру дослідження бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів різних організаційно-правових форм і форм власності щодо їх правдивості та коректності.

Л.І. Вороніна [15, с. 18] сприймає внутрішній аудит як механізм мінімізації ризику представлення хибних даних споживачам фінансової звітності.

Ми схилиємося до думки, що В.С. Рудницький та Ф.Ф. Бутинець запропонували найповніше тлумачення аудиту, окресливши його як комплексний контрольний механізм за виконанням регламентів бухгалтерського обліку, підготовки та представлення звітності, моніторингу й фахового оцінювання операційної діяльності компанії та її підрозділів задля формування та реалізації виважених тактичних і стратегічних рішень.

В.Д. Андреев та Н.Н. Шишкородова притримуються позиції, що аудит передусім зводиться до верифікації бухгалтерського обліку, що може бути дещо

звуженим підходом.

Коротко кажучи, ми вважаємо, що внутрішній аудит – це незалежна система, яка використовується для перевірки та оцінки діяльності організації. Він спрямований на надання об'єктивних та незалежних висновків і рекомендацій щодо функціонування системи управління та на покращення управлінських рішень. Він також спрямований на запобігання неефективному та неефективному використанню ресурсів організації та усунення помилок чи інших недоліків у роботі всіх її безпосередньо підпорядкованих відділів.

Внутрішній аудит відіграє діагностичну роль в управлінні організацією, оскільки його експерти професійно оцінюють різні процеси, що відбуваються в ній. Вони аналізують точність облікової політики, записів про бізнес-операції, передачу даних у бухгалтерських книгах та звітних формах, а також заходи внутрішнього контролю, що здійснюються різними відділами організації.[68]

Аудит є важливим інструментом для збору, аналізу та оцінки ефективності організації в конкурентному середовищі. Аудит поділяється на зовнішній та внутрішній аудит. Зовнішній аудит передбачає незалежний аналіз фінансових даних юридичної особи, щоб визначити, чи відповідають фінансові показники фінансовому становищу організації. Внутрішній аудит допомагає виявити внутрішні структурні недоліки та покращити процеси.

Під час обговорення процесу аудиту детальний аналіз виявляє більше відмінностей, ніж подібностей між внутрішнім та зовнішнім аудитом. Щоб висвітлити природу, мету, завдання та кінцеві результати внутрішнього та зовнішнього аудитів, ми розробили систему порівняльних характеристик для тем дослідження, як показано в Таблиці 1.

Подібності між внутрішнім та зовнішнім аудитом насамперед проявляються в їхніх спільних принципах реалізації. Обидва аудити повинні суворо дотримуватися таких принципів, як об'єктивність, незалежність, ефективність, чесність та конфіденційність у будь-якому аудиторському процесі. Результати аудиту допомагають оцінити фінансовий стан та ефективність організації.

Внутрішній аудит є фундаментальним компонентом системи внутрішнього

контролю компанії. Як цілісний підхід, він оцінює ефективність усієї системи. Таким чином, він служить механізмом зворотного зв'язку, роблячи систему більш гнучкою та адаптивною до змін. Ключові завдання та методи проведення внутрішніх аудитів включають наступне:

Оцінка ефективності виробництва, продуктивності праці та оптимального використання ресурсів – Процес аудиту включає аналіз різних показників, таких як витрати на матеріали та робочу силу, рентабельність, трудомісткість та продуктивність праці, для визначення ефективності використання ресурсів.

Допомога співробітникам у підвищенні ефективності роботи – Аудитори повинні оцінювати бухгалтерський стан компанії, оскільки це визначає обсяг та характер аудиторської роботи та ступінь аудиторського ризику.

Забезпечення виконання вимог керівництва щодо інформації про контроль та інформацію про діяльність відділу – Процес аудиту повинен призвести до об'єктивних висновків, які враховуються у майбутній фінансовій стратегії компанії.

Таблиця 1.2

Звіряльна характеристика зовнішнього та внутрішнього аудиту відповідно до ключових критеріїв оцінки

Критерії оцінки	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
Ініціатор	Власник	Керівництво
Мета	Перевірка правильності ведення обліку, підтвердження даних фінансової звітності	Оцінка достовірності інформації в діяльності організації, ефективності роботи
Регламент	Законодавством, міжнародними стандартам аудиту	Внутрішніми положеннями та інструкціями
Суб'єкти	Незалежні експерти, що мають відповідний атестат та ліцензію на право займатися цим видом підприємства	Співробітники, які підкоряються керівництву та є штатними працівниками, відділом аудиту
Оплата	Оплата наданих послуг за договором	Нарахування заробітної плати за штатним розписом
Вид діяльності	Виконавча	Підприємницька
Періодичність	Один раз на рік	Декілька разів на рік
Засоби дослідження	Визначаються загальноприйнятими аудиторськими стандартами за затвердженої методикою	Біраються самостійно виходячи з поставлених завдань або визначаються стандартами внутрішнього аудиту
Відповідальність	Установлена законодавчими нормативними актами	Перед керівництвом за виконання посадових обов'язків

Звітність	Завершальний етап аудиторського висновку може бути опублікована, аналітична частина передається клієнту	Надається керівництву
Висновок	Думка про достовірність відображення фінансового положення	Вносяться пропозиції щодо поліпшення
Постановка завдань	Визначається керівництвом виходячи з потреб управління підприємством в цілому та його підрозділами	Визначається договором між незалежними сторонами: підприємством та аудитором (аудиторською фірмою)
Взаємовідносини	Рівноправне партнерство, незалежна об'єктивна оцінка	Підпорядкованість керівництву та вплив та залежність виконавчих органів підприємства
Об'єкт	Вирішення окремих функціональних завдань, розробка та перевірка інформаційних систем підприємства	Головним чином система обліку та звітності підприємства

Формування дієвої управлінської системи та розроблення інструментарію ризик-менеджменту – завершальним етапом аудиторської перевірки є встановлення впливу конкретних факторів на фінансові показники. У підсумковому документі аудитор фіксує ключові проблемні зони, що позначаються на фінансовому результаті, та надає аргументовані рекомендації щодо оптимізації облікової системи та механізмів внутрішнього контролю.

Ідентифікація прихованих можливостей підвищення результативності компанії – аудиторська перевірка передбачає дослідження процесу формування прибутку, його структури та динамічних змін, факторний аналіз прибутку від основної, інвестиційної та фінансової діяльності; вивчення чистого прибутку, напрямів його розподілу та раціональності використання. Пріоритетними завданнями аудиту в частині аналізу фінансових результатів є оцінювання динаміки абсолютних і відносних індикаторів, з'ясування впливу окремих чинників на коливання прибутку та виявлення незадіяних резервів, здатних покращити майбутні показники.

На переконання авторів, визначальною характеристикою внутрішнього аудиту є його безперервність та адаптивність, що уможливорює вчасне виявлення системних недоліків у роботі персоналу, дослідження та оцінювання динаміки

абсолютних і відносних показників, фіксацію та верифікацію впливу конкретних факторів на зміну очікуваних результатів та запобігання їх повторенню надалі.

Рішення про створення підрозділу внутрішнього аудиту на підприємстві зазвичай ухвалюють великі акціонерні товариства та корпоративні структури.

За К.О. Утенковою [74], об'єктами аудиту виступають різноманітні компоненти функціонування системи, що піддаються якісному та кількісному оцінюванню. Серед них – засновницька документація, ресурсна база підприємства, господарські процеси, економічні підсумки, організаційні форми та управлінські методи, а також конкретні господарські засоби.

Суб'єктами аудиту є фізичні особи (висококваліфіковані сертифіковані спеціалісти) та їх об'єднання (аудиторські компанії), що провадять незалежний контроль [74].

Предметом аудиту є фінансова звітність, яка має відповідати встановленим вимогам щодо її підготовки, правдивості та достовірності, а також задокументовані процеси, пов'язані з господарською діяльністю підприємства. Аудитор зосереджує увагу на минулих подіях для встановлення істини, підтвердження та формулювання висновків щодо перевіреної інформації з метою мінімізації ризику для споживачів цієї інформації [74].

Методи внутрішнього аудиту нерозривно пов'язані з його предметом та трансформуються відповідно до розвитку економічного середовища, наукових досягнень та розширення масштабів діяльності підприємств. У таблиці 1.3 систематизовано інструменти теоретичного обґрунтування та практичної реалізації методів внутрішнього аудиту.

Відділ внутрішнього аудиту прагне вирішувати питання, пов'язані з економічним аналізом, контролем, розробкою фінансової стратегії та управлінським консалтингом. Для підвищення загальної ефективності системи внутрішнього контролю всі її аспекти повинні діяти в тісній координації. Конструктивний підхід до вирішення організаційних питань передбачає визначення цілей, принципів та організаційних кроків системи [74].

Таблиця 1.3

Методичні прийоми проведення аудиту

Методи проведення	Методи здійснення внутрішнього аудиту
Фактичний контроль	Суцільний
Документальний контроль	Вибірковий
Аналітичні тести	Аналітичний
Розрахунково-аналітичний	Комбінований
Сканування	З використанням комп'ютерної техніки

Серед ключових методів внутрішнього аудиту є проведення високоякісних аудитів, розробка ефективних та практичних рекомендацій, а також моніторинг їх виконання. Аудит вважається завершеним лише тоді, коли його рекомендації впроваджені, а виявлені недоліки усунені.

Характер внутрішнього аудиту визначається його основними функціями. Відділ аудиту безпосередньо підзвітний керівнику та відповідає за впровадження та виконання завдань внутрішнього аудиту. Планування та поетапне виконання є важливими елементами проведення внутрішнього аудиту.

Виходячи з послідовності завдань під час процесу аудиту, найважливіші та найповніші завдання можна визначити та класифікувати наступним чином (див. Рисунок 1.4).



Рис. 1.4. Ключові функції внутрішнього аудиту в залежності від етапу проведення аудиту на підприємстві

Джерело: узагальнено автором

Організації зараз шукають додаткові аудиторські послуги для забезпечення ефективності своєї діяльності. Ми вважаємо, що для значного покращення якості

цих послуг експерти повинні зосередитися на інформації, яка допомагає визначити необхідні аудиторські процедури та виявити потенційні ризики.

Керівництво підтримує внутрішні відносини та контролює діяльність усіх співробітників, маючи головну мету забезпечення сильного економічного зростання компанії як конкурентоспроможного суб'єкта господарювання. Крім того, компанія визначає свої внутрішні контрольні заходи на основі характеристик галузі та специфічних характеристик цільового суб'єкта господарювання.

Основні завдання та цілі внутрішнього аудиту визначаються на основі існуючих проблем та досягаються шляхом формулювання висновків та пропонування покращень. Навіть якщо економічної вигоди немає, деякі завдання слід сфокусувати або спростити, кінцеві цілі уточнити, а причини їх недосягнення визначити. Тому функціональні цілі внутрішнього контролю, аудиту та управління повинні бути тісно пов'язані, як показано на рисунку 1.5.



Рис. 1.5. Взаємозв'язок внутрішнього аудиту, контролю та управління для вирішення проблеми організації на підприємстві

Джерело: узагальнено автором

Створення та належна структурування системи внутрішнього аудиту має вирішальне значення для забезпечення ефективної роботи. Внутрішні аудити проводяться або спеціалізованим відділом компанії, або штатними співробітниками, які звітують безпосередньо перед керівництвом. Внутрішні аудити є одними з найскладніших форм внутрішнього контролю, оскільки вони зазвичай вимагають значних фінансових інвестицій.

Процес аудиту включає надання аудиторомі рекомендацій щодо покращення діяльності компанії, які потім впроваджує керівництво.

Компетентність аудиторів відображає їхню здатність та навички виконувати свої обов'язки. Керівництво повинно надавати пріоритет цьому критерію під час призначення внутрішніх аудиторів.

Психологічний вплив внутрішніх аудитів на працівників: будь-який аудит спирається на психологічні фактори; якщо працівники знають, що їхня робота контролюється, вони менш схильні до шахрайської діяльності.

Крім того, впевненість працівників у професійній експертизі аудиторів має вирішальне значення для ефективності аудиторських послуг. Ця впевненість демонструється:

Професійними навичками внутрішніх аудиторів та їхньою здатністю надавати вагомі висновки та докази.

Аналітичні висновки повинні бути переконливими та точно відображати фактичну ситуацію компанії. Інформація, що надається за виняткових обставин, повинна бути достовірною для підтримки прийняття обґрунтованих рішень.

Керівництво також має власні критерії оцінки аудиторських послуг, найважливішими з яких є:

Адміністративний рівень аудиторського відділу, що відображається в кількості та компетентності аудиторів, оптимальному використанні робочого часу, наявності відповідного методологічного забезпечення, а також загальному робочому навантаженні та розподілі завдань між аудиторомі.

Оцінка результатів та ефективності аудиторського контролю, що відображається у виявленні неефективного витрачання ресурсів, стягненні збитків

або зобов'язань з відповідальних осіб, зменшенні незаконних витрат та мінімізації штрафів, що накладаються регулюючими органами.

Виявлення недостатньо використаних ресурсів в організації, зокрема оптимізація потенціалу робочої сили шляхом посилення професійної підготовки, методів та прийомів контролю, розвитку ділових навичок та використання інформаційно-правової бази.

Автор вважає, що під час створення служб внутрішнього аудиту в будь-якій організації слід дотримуватися наступних рекомендацій:

На рівні вищого керівництва:

Забезпечення здатності організації ефективно функціонувати в конкурентному ринковому середовищі, стабільно розвиватися та досягати визначених цілей.

Захист та ефективне використання ресурсів та можливостей організації.

Встановлення гнучких систем інформаційної підтримки на всіх рівнях управління для швидкого реагування на зміни навколишнього середовища та своєчасного коригування процесів організації з метою адаптації до цих змін.

Підтвердження висновків попередніх досліджень щодо покращення контролю, бухгалтерської практики, зростаючої важливості стратегічних планів розвитку та реструктуризації виробничих та бізнес-процесів.

Здійснення необхідної організаційної підготовки для проведення перевірок з боку інших зовнішніх регуляторних органів.

На рівні компанії впровадження наступних аспектів має вирішальне значення та допоможе:

Завдяки аудиту ключових аспектів компанії зменшується ймовірність ризиків та прискорюється їх виявлення.

Встановлення аудиторських процедур для оцінки ефективності роботи співробітників та загальної операційної ефективності відділів.

Крім того, важливо зазначити, що аудит має значний вплив на репутацію та імідж компанії. Аудитори – це висококваліфіковані експерти, які постійно контролюють діяльність компанії. У своїй роботі аудитори постійно

вдосконалюють свої професійні знання та досягають високого рівня професійної компетентності. Накопичені ними навички у сфері внутрішнього контролю, управління ризиками та корпоративного управління забезпечують цінний досвід, що застосовується в різних організаціях та бізнес-середовищі.

Таким чином, для підтримки ефективності роботи відділу аудиту компанія повинна забезпечувати належну фінансову підтримку та ресурси для покращення професійного розвитку аудиторів та забезпечення їхньої повної реалізації потенціалу. На сучасному висококонкурентному ринку мало хто з організацій може дозволити собі наймати внутрішніх аудиторів. Тому вкрай важливо переглянути організаційну структуру компанії, щоб зменшити витрати на управління відділом внутрішнього аудиту.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Організаційно-економічна характеристика ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення»

ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» (скорочено – ПрАТ «НЗТО», код ЄДРПОУ 31760880) є промисловим підприємством машинобудівного профілю, що функціонує у м. Нікополь Дніпропетровської області. Юридична адреса підприємства: проспект Трубників, буд. 56, м. Нікополь, 53201; організаційно-правова форма – приватне акціонерне товариство. Основний вид економічної діяльності за КВЕД – 25.73 «Виробництво інструментів», що об'єктивно позиціонує компанію як спеціалізованого виробника технологічної оснастки та інструменту для промислових споживачів.

За профілем виробництва ПрАТ «НЗТО» орієнтується на виготовлення технологічного інструменту й оснастки, насамперед для потреб трубного виробництва та суміжних металургійно-машинобудівних процесів. Корпоративні матеріали підприємства вказують на наявність компетенцій у поковках, механічній та термічній обробці, а також демонструють номенклатуру спеціалізованих виробів (зокрема елементи інструменту/оснастки для процесів прокатки та видавлювання труб, такі як калібри, оправки, кільця, вставки тощо). З огляду на такий виробничий контур підприємство доцільно розглядати як B2B-виробника, інтегрованого у ланцюги створення вартості металургійних і трубних компаній, де ключовими факторами конкурентоспроможності є точність, зносостійкість, повторюваність параметрів, стабільність якості та технологічна дисципліна.

У сучасних умовах ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» (ПрАТ «НЗТО») здійснює свою господарську діяльність в екстремально динамічному та водночас ризикованому соціально-економічному середовищі, обумовленому як внутрішніми, так і зовнішніми чинниками.

По-перше, місцезнаходження підприємства в м. Нікополь Дніпропетровської області визначає низку специфічних особливостей, які істотно впливають на умови діяльності. Як важливий промисловий центр регіону, Нікополь має розвинену інфраструктуру металургійної та машинобудівної галузей, що створює сприятливі локальні виробничі зв'язки та доступ до потенційних замовників і постачальників комплементних товарів і послуг. Місто є домом для кількох великих підприємств металургійного та трубного секторів (зокрема, Interpipe та CentraVis), що сприяє інтеграції в промислові ланцюги доданої вартості та потенційній кооперації для НЗТО в якості виробника технологічної оснастки.

Разом із тим, географічна близькість до ліній бойових дій і окупованих територій (зокрема до Запорізької АЕС та лінії фронту на півдні України) формує безпекові та економічні ризики, що прямо впливають на операційну діяльність підприємств регіону. Зокрема, постійні загрози ракетних і безпілотних атак на інфраструктуру, проблеми з логістикою, енергопостачанням та мобільністю персоналу внесли суттєві корективи до бізнес-середовища. Життєдіяльність критичних об'єктів, зокрема енергетичних, як і транспорту, під значним впливом воєнних дій, що створює додаткові витрати, необхідність адаптації виробничих графіків і планування запасів критичних ресурсів.

Демографічні та соціальні чинники також формують контекст діяльності підприємства. В умовах війни відбувається переміщення населення, зниження доступності кваліфікованої робочої сили, зростання мобільності кадрів, а також психологічний та соціальний стрес, пов'язаний із тривалим конфліктом. Це безпосередньо впливає на стабільність робочих процесів та мотивацію персоналу, що є критичним для підприємства з технологічно-інтенсивним виробництвом.

Економічне середовище в Україні загалом характеризується високою турбулентністю: інфляційний тиск, коливання валютного курсу, ускладнення зовнішньоекономічних операцій, дефіцит деяких комплектуючих та підвищена вартість фінансування. Підприємства металургійного та машинобудівного секторів змушені адаптуватися до нестабільності попиту, зокрема на зовнішніх ринках, де знижена купівельна спроможність та порушені логістичні ланцюги.

Водночас є численні ініціативи міжнародної підтримки та програми відновлення української економіки, що відкривають потенційні можливості для підприємств, які здатні адаптувати виробництво та залучати фінансові ресурси для модернізації й диверсифікації діяльності. Такі програми можуть сприяти підвищенню конкурентоспроможності та зменшенню ризиків, що виникають через війну і пов'язані з нею макроекономічні виклики.

Таким чином, умови діяльності ПрАТ «НЗТО» сьогодні визначаються комбінацією сприятливих локальних галузевих чинників (індустріальна база, інтеграція у виробничі ланцюги металургії та машинобудування) та значних системних ризиків, пов'язаних із війною, безпекою, трудовими й логістичними викликами та макроекономічною нестабільністю. Ці умови зумовлюють необхідність для підприємства посиленої адаптації, гнучкого планування ресурсів та активного управління ризиками для забезпечення стійкості й ефективності діяльності.

Майновий стан підприємства є базовою характеристикою його економічного потенціалу, фінансової стійкості та здатності забезпечувати безперервність виробничо-господарської діяльності. Аналіз структури та динаміки активів і пасивів дозволяє оцінити напрями інвестування ресурсів, рівень капіталізації, ступінь залежності від залучених джерел фінансування, а також адаптивність підприємства до змін зовнішнього середовища. У таблиці 2.1 подано аналіз майнового стану ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» за 2022–2024 рр. на основі даних фінансової звітності з урахуванням абсолютних змін показників у 2024 р. порівняно з 2022 р.

Проведений аналіз свідчить про суттєве зростання майнового потенціалу ПрАТ «НЗТО» упродовж 2022–2024 рр., що відображається у збільшенні валюти балансу на 71 155 тис. грн або більш ніж у 1,5 раза. Така динаміка є показовою з огляду на функціонування підприємства в умовах воєнної нестабільності та підвищених безпекових ризиків, що дозволяє розглядати розширення активів як ознаку адаптаційної стійкості та збереження виробничого потенціалу.

Таблиця 2.1

Аналіз майнового стану ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення»
у 2022–2024 рр

Показник				Відхилення 2024 від 2022, ±
Кількість працівників, осіб				-20
Нематеріальні активи				
Основні засоби				
Інші необоротні активи				-2 171
Разом необоротних активів				
Запаси				
Дебіторська заборгованість за товари				
Інша дебіторська заборгованість				
Грошові кошти та їх еквіваленти				
Інші оборотні активи				-183
Разом оборотних активів				
Всього активів (валюта балансу), тис. грн				
Власний капітал, тис. грн				
Довгострокові зобов'язання, тис. грн				
Поточні зобов'язання, тис. грн				
Всього пасивів				

Структурний аналіз активів демонструє помірне зростання необоротних активів (+6 148 тис. грн), зумовлене передусім збільшенням вартості нематеріальних активів, що може свідчити про інвестиції у технології, програмне забезпечення, інженерні розробки або результати дослідно-конструкторських робіт. Вартість основних засобів зросла незначно, що вказує на збереження виробничої бази без суттєвого оновлення або масштабного розширення матеріально-технічної інфраструктури.

Водночас визначальною тенденцією є різке зростання оборотних активів (+65 007 тис. грн), насамперед за рахунок збільшення запасів та дебіторської заборгованості за товари. Це може бути наслідком як розширення обсягів виробництва й реалізації, так і вимушеного накопичення матеріальних ресурсів та відтермінування розрахунків із контрагентами в умовах порушених логістичних ланцюгів та платіжної дисципліни в економіці воєнного періоду. Зниження частки

грошових коштів порівняно з 2023 р. додатково підкреслює напруженість ліквідної позиції підприємства.

Аналіз джерел формування майна показує істотне зростання власного капіталу (+39 985 тис. грн), що свідчить про акумулювання фінансових результатів та посилення капіталізації підприємства. Разом з тим одночасне збільшення довгострокових і поточних зобов'язань вказує на активне використання залучених ресурсів, що підвищує фінансові ризики, але водночас розширює можливості підтримки операційної діяльності.

Загалом майновий стан ПрАТ «НЗТО» у 2024 р. характеризується зростанням масштабів діяльності, переорієнтацією структури активів у бік оборотного капіталу та підвищенням ролі як власних, так і позикових джерел фінансування. Отримані результати створюють аналітичне підґрунтя для подальшої оцінки ліквідності, фінансової стійкості та ефективності використання активів підприємства.

Структурний аналіз активів і пасивів є важливим елементом оцінки фінансового стану підприємства, оскільки дозволяє встановити пропорції між окремими складовими майна та джерелами його формування, визначити рівень капіталізації, фінансової незалежності та гнучкості у фінансуванні діяльності. У таблиці 2.2 подано структуру активів і пасивів ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» за 2022–2024 рр. у відсотках до валюти балансу, що дає змогу простежити ключові структурні зрушення в умовах воєнної та економічної нестабільності.

Таблиця 2.2

Структурний аналіз активів і пасивів ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» у 2022–2024 рр., %

Показник				Зміна структури, в.п.
Необоротні активи, тис. грн.				
Оборотні активи, тис. грн				
Всього активів (валюта балансу), тис. грн				х
Власний капітал, тис. грн				
Довгострокові зобов'язання, тис. грн				
Поточні зобов'язання, тис. грн				
Всього пасивів				х

Проведений структурний аналіз активів і пасивів ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» за 2022–2024 рр. засвідчує наявність суттєвих змін у структурі майна та джерел його формування, що відображають процес адаптації підприємства до нестабільних умов господарювання та трансформації операційної моделі в період воєнних викликів.

У структурі активів спостерігається чітко виражене зменшення питомої ваги необоротних активів на 14,50 в.п., що супроводжується відповідним зростанням частки оборотних активів. Така динаміка свідчить не про скорочення виробничого потенціалу, а про випереджальне нарощування мобільної частини майна, орієнтованої на забезпечення безперервності операційного циклу. Зростання ролі оборотних активів до 64,54 % у 2024 р. підвищує гнучкість фінансово-господарської діяльності підприємства, водночас посилюючи вимоги до ефективного управління запасами та дебіторською заборгованістю.

Аналіз структури пасивів показує зміни у співвідношенні власних і залучених джерел фінансування. Частка власного капіталу у валюті балансу зросла на 4,30 в.п., що свідчить про посилення капіталізаційної бази підприємства та зростання його фінансової автономії. Така тенденція є позитивною з позицій довгострокової стійкості та зниження залежності від зовнішніх кредиторів, особливо в умовах обмеженого доступу до фінансових ресурсів.

Водночас зростання питомої ваги довгострокових зобов'язань на 3,45 в.п. вказує на активізацію використання довгострокових джерел фінансування, що може бути пов'язано з необхідністю підтримки інвестиційної діяльності та фінансування оборотного капіталу в умовах нестабільного грошового потоку. Скорочення частки поточних зобов'язань на 7,75 в.п. у структурі пасивів є позитивною тенденцією, оскільки знижує тиск на короткострокову ліквідність і свідчить про часткову оптимізацію платіжної структури підприємства.

Загалом структура активів і пасивів ПрАТ «НЗТО» у 2024 р. характеризується підвищенням мобільності майна, зростанням ролі власного капіталу та зміщенням акценту у бік більш збалансованої моделі фінансування. Виявлені структурні зрушення створюють передумови для підвищення адаптивності підприємства до

зовнішніх ризиків, однак водночас актуалізують потребу у подальшій оцінці ліквідності, платоспроможності та ефективності використання оборотних активів

В таблиці 2.3 наведено показники ліквідності ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» у 2022–2024 рр.

Таблиця 2.3

Аналіз показників ліквідності ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» у 2022–2024 рр.

Показник	Нормативне значення				Відхилення 2024 від 2022
Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	$\geq 1,5-2,0$				
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\geq 1,0$				
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$0,2-0,3$				

Проведений аналіз коефіцієнтів ліквідності ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» за 2022–2024 рр. свідчить про поступове покращення загальної платоспроможності підприємства, водночас виявляючи збереження окремих структурних дисбалансів у складі оборотних активів та грошових ресурсів.

Коефіцієнт поточної ліквідності у 2022 р. мав значення нижче нормативного рівня (1,236), що вказувало на обмежену здатність підприємства повністю покривати поточні зобов'язання за рахунок оборотних активів. У 2023 р. спостерігалось різке покращення цього показника до 2,374, що перевищує рекомендований інтервал і свідчить про тимчасове накопичення оборотних ресурсів або скорочення короткострокових зобов'язань. У 2024 р. коефіцієнт поточної ліквідності знизився до 1,972, однак залишився в межах нормативного значення, що дозволяє оцінити рівень загальної ліквідності як задовільний і більш збалансований у порівнянні з попередніми роками.

Коефіцієнт швидкої ліквідності характеризується менш стабільною динамікою. У 2022 р. його значення (0,762) не відповідало нормативному рівню, що свідчило про залежність платоспроможності підприємства від реалізації запасів. У

2023 р. показник перевищив нормативне значення (1,110), що відображає тимчасове покращення структури оборотних активів. Водночас у 2024 р. коефіцієнт швидкої ліквідності знову знизився до 0,933, залишаючись нижчим за норматив, що вказує на збереження високої частки запасів і дебіторської заборгованості та обмежену можливість погашення поточних зобов'язань без їх трансформації у грошові кошти.

Найбільш проблемною складовою ліквідності залишається коефіцієнт абсолютної ліквідності. Незважаючи на істотне зростання показника у 2023 р. до 0,276, що відповідало нормативному діапазону, у 2024 р. його значення знизилося до 0,051. Це свідчить про недостатній обсяг грошових коштів та їх еквівалентів для негайного погашення короткострокових зобов'язань і підвищує ризики короткострокової неплатоспроможності у разі порушення платіжної дисципліни контрагентів.

Загалом результати аналізу ліквідності дозволяють охарактеризувати фінансовий стан ПрАТ «НЗТО» у 2024 р. як умовно стабільний, із прийнятним рівнем загального покриття поточних зобов'язань, проте з недостатнім рівнем високоліквідних активів. Виявлені тенденції обґрунтовують доцільність активізації управління грошовими потоками, оптимізації запасів та прискорення обороту дебіторської заборгованості з метою підвищення реальної платоспроможності підприємства.

Фінансова стійкість підприємства є однією з ключових характеристик його фінансового стану, що відображає здатність суб'єкта господарювання підтримувати збалансовану структуру джерел фінансування, своєчасно виконувати зобов'язання та забезпечувати безперервність діяльності в довгостроковій перспективі. Оцінка фінансової стійкості базується на аналізі співвідношення власного і позикового капіталу, рівня фінансової незалежності, а також можливостей маневрування власними фінансовими ресурсами.

У таблиці 2.4 наведено розрахунок та динаміку основних показників фінансової стійкості ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» за 2022–2024 рр., зокрема коефіцієнта автономії, коефіцієнта фінансового левериджу та коефіцієнта маневреності власного капіталу. Аналіз зазначених показників

дозволяє оцінити рівень фінансової незалежності підприємства, ступінь його залежності від залучених джерел фінансування та фінансову гнучкість в умовах нестабільного економічного середовища.

Таблиця 2.4

Аналіз показників фінансової стійкості ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» у 2022–2024 рр.

Показник	Нормативне значення				Відхилення 2024 від 2022
Коефіцієнт автономії	$\geq 0,5$				
Коефіцієнт фінансового левериджу	$\leq 1,0$				
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,2–0,5				

Проведений аналіз фінансової стійкості ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» у 2022–2024 рр. свідчить про поступове зміцнення позицій підприємства щодо забезпечення незалежності від зовнішніх джерел фінансування, водночас збереження певних ризиків, зумовлених структурою капіталу та характером використання власних ресурсів.

Коефіцієнт автономії у 2022 р. мав значення нижче нормативного рівня (0,439), що свідчило про підвищену залежність підприємства від залученого капіталу. У 2023 р. показник зріс до 0,570, перевищивши нормативне значення, що вказує на суттєве посилення фінансової незалежності. У 2024 р. коефіцієнт автономії дещо знизився до 0,482, однак залишився близьким до рекомендованого рівня, що дозволяє оцінити фінансову самостійність підприємства як відносно стабільну.

Динаміка коефіцієнта фінансового левериджу підтверджує виявлені тенденції. У 2022 р. його значення (1,276) перевищувало норматив, що означало домінування позикового капіталу над власним. У 2023 р. відбулося суттєве зниження показника до 0,754, що є позитивною ознакою оптимізації структури джерел фінансування. У 2024 р. коефіцієнт знову зріс до 1,073, перевищивши нормативне значення, що свідчить про повторне зростання фінансової залежності, хоча й у менш критичних межах, ніж у 2022 р.

Особливо показовим є коефіцієнт маневреності власного капіталу. У 2022 р. він мав від'ємне значення ($-0,137$), що означало повне вкладення власного капіталу в необоротні активи та відсутність власних оборотних ресурсів. У 2023 р. показник наблизився до нормативного рівня ($0,146$), а у 2024 р. досяг значення $0,265$, що відповідає рекомендованому інтервалу. Це свідчить про формування власного оборотного капіталу та підвищення фінансової гнучкості підприємства.

Загалом фінансова стійкість ПрАТ «НЗТО» у 2024 р. характеризується як помірно стабільна, із покращенням внутрішньої структури капіталу та зростанням маневреності власних ресурсів, однак зі збереженням певної залежності від залучених коштів. Отримані результати обґрунтовують необхідність подальшого контролю за обсягами зобов'язань і спрямування частини прибутку на нарощування власного оборотного капіталу.

Інтегральна оцінка фінансового стану підприємства ґрунтується на комплексному узагальненні результатів аналізу його майнового стану, ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості, що дозволяє сформувати цілісне уявлення про рівень фінансової надійності та здатність підприємства адаптуватися до змін зовнішнього середовища. Такий підхід є особливо актуальним для виробничих підприємств, що функціонують в умовах підвищених ризиків і нестабільності, зокрема в період воєнних дій.

За результатами аналізу майнового стану встановлено істотне зростання валюти балансу та розширення економічного потенціалу підприємства у 2022–2024 рр. Структурні зрушення в активах характеризуються підвищенням частки оборотних активів і зменшенням питомої ваги необоротних активів, що свідчить про зростання мобільності майна та орієнтацію на забезпечення безперервності операційного циклу. Водночас така тенденція зумовлює підвищені вимоги до ефективності управління запасами та дебіторською заборгованістю.

Оцінка ліквідності показала, що у 2024 р. підприємство має задовільний рівень загальної платоспроможності, оскільки коефіцієнт поточної ліквідності перебуває в межах нормативних значень. Разом з тим зниження коефіцієнта швидкої ліквідності нижче нормативного рівня та критично низьке значення

коефіцієнта абсолютної ліквідності свідчать про недостатній обсяг високоліквідних активів і залежність своєчасного виконання короткострокових зобов'язань від оборотності запасів і дебіторської заборгованості. Це формує потенційні ризики ліквідності в умовах погіршення платіжної дисципліни контрагентів.

Аналіз фінансової стійкості засвідчив покращення структури капіталу порівняно з 2022 р., зростання ролі власного капіталу та формування власного оборотного капіталу у 2024 р. Досягнення коефіцієнтом маневреності власного капіталу нормативного рівня є позитивною ознакою підвищення фінансової гнучкості підприємства. Водночас перевищення нормативного значення коефіцієнта фінансового левериджу у 2024 р. вказує на збереження залежності від залучених ресурсів, що потребує обмеження подальшого нарощування зобов'язань.

Узагальнюючи результати проведеного аналізу, фінансовий стан ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» у 2024 р. може бути охарактеризований як відносно стабільний, але фінансово напружений. Підприємство володіє достатнім економічним потенціалом, прийнятним рівнем загальної ліквідності та зростаючою фінансовою автономією, однак має обмежений запас фінансової міцності через низьку частку грошових коштів і підвищену залежність від оборотності активів. За умови оптимізації структури оборотного капіталу, посилення контролю за дебіторською заборгованістю та зваженої політики управління зобов'язаннями підприємство має потенціал для підвищення фінансової стійкості у середньостроковій перспективі.

Фінансові результати діяльності підприємства відображають ефективність формування доходів, рівень витратності операційної діяльності та здатність суб'єкта господарювання генерувати прибуток в умовах мінливого зовнішнього середовища. Аналіз показників фінансових результатів ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» за 2022–2024 рр. дозволяє оцінити динаміку обсягів реалізації, прибутковість операційної діяльності та стійкість фінансового результату в період воєнної та економічної нестабільності (табл. 2.5).

Упродовж досліджуваного періоду підприємство демонструє стійке зростання чистого доходу від реалізації продукції. У 2022 р. його обсяг становив

119 699 тис. грн, у 2023 р. зріс до 415 235 тис. грн, а у 2024 р. досяг 589 268 тис. грн. Така динаміка свідчить про суттєве розширення масштабів господарської діяльності, зростання обсягів виробництва та реалізації продукції, а також про збереження попиту на продукцію підприємства навіть за умов ускладненого економічного середовища.

Таблиця 2.5

Динаміка фінансових результатів діяльності ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» у 2022–2024 рр., тис. грн

Показник				Відхилення 2024 від	Відхилення 2024 від
Чистий дохід від реалізації продукції					
Собівартість реалізованої продукції					
Валовий прибуток					
Інші операційні доходи					
Адміністративні витрати					
Витрати на збут					
Інші операційні витрати					
Фінансовий результат від операційної діяльності					
Фінансові витрати					-2 131
Фінансовий результат до оподаткування	-2 827				-6 567
Податок на прибуток		-2 006	-3 960	-4 575	-1 954
Чистий фінансовий результат (прибуток/збиток)	-2 212				-8 521

Разом із зростанням доходів спостерігається відповідне збільшення собівартості реалізованої продукції, яка у 2022 р. становила 93 275 тис. грн, у 2023 р. – 366 094 тис. грн, а у 2024 р. – 530 862 тис. грн. Проте темпи зростання доходу випереджали темпи зростання собівартості, що зумовило позитивну динаміку валового прибутку: з 26 424 тис. грн у 2022 р. до 49 141 тис. грн у 2023 р. та 58 406 тис. грн у 2024 р. Це свідчить про збереження операційної маржинальності та відносно ефективний контроль виробничих витрат.

Аналіз операційних витрат показує зростання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат, що є закономірним наслідком розширення масштабів діяльності підприємства. Водночас їх приріст не мав

критичного впливу на фінансовий результат, оскільки прибуток від операційної діяльності зріс з 2 826 тис. грн у 2022 р. до 23 531 тис. грн у 2023 р. та 26 358 тис. грн у 2024 р. Це вказує на суттєве підвищення результативності основної діяльності підприємства.

Фінансові результати до оподаткування та чистий прибуток також мають позитивну динаміку. Якщо у 2022 р. підприємство зафіксувало чистий збиток у розмірі 2 212 тис. грн, то вже у 2023 р. отримано чистий прибуток у сумі 24 558 тис. грн, а у 2024 р. – 16 037 тис. грн. Незважаючи на певне зниження чистого прибутку у 2024 р. порівняно з 2023 р., підприємство зберегло прибутковий характер діяльності, що свідчить про фінансову стабілізацію після кризового 2022 року.

Загалом аналіз фінансових результатів дозволяє зробити висновок, що ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» у 2022–2024 рр. здійснило успішну адаптацію до складних умов функціонування, забезпечивши зростання обсягів реалізації, формування стійкого валового та операційного прибутку і відновлення чистої прибутковості. Отримані результати є логічним продовженням виявлених раніше тенденцій щодо покращення фінансової стійкості та створюють передумови для розробки заходів з підвищення ефективності діяльності підприємства у наступному розділі кваліфікаційної роботи.

Показники рентабельності є узагальнюючими характеристиками ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства, оскільки відображають здатність формувати прибуток у співвідношенні з обсягами реалізації, вартістю залучених активів та величиною власного капіталу. Аналіз рентабельності дозволяє оцінити рівень віддачі ресурсів, ефективність управління витратами та доцільність використання фінансового потенціалу підприємства в умовах нестабільного економічного середовища.

У таблиці 2.6 наведено розрахунок показників рентабельності продажів (ROS), активів (ROA) та власного капіталу (ROE) ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» за 2022–2024 рр., визначених на основі чистого фінансового результату та середньорічних показників активів і власного капіталу. Динаміка зазначених коефіцієнтів дозволяє здійснити комплексну оцінку

результативності діяльності підприємства та ідентифікувати ключові тенденції зміни його фінансової ефективності.

Таблиця 2.6

Показники рентабельності ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» у 2022–2024 рр., %

Показник				Відхилення 2024 від 2022
Рентабельність продажів (ROS)				
Рентабельність активів (ROA)				
Рентабельність власного капіталу				

Результати аналізу показників рентабельності свідчать про суттєве покращення ефективності діяльності ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» у 2023–2024 рр. порівняно з 2022 роком, який характеризувався збитковим фінансовим результатом. Негативні значення рентабельності продажів, активів і власного капіталу у 2022 р. відображають кризовий характер функціонування підприємства та низьку віддачу використаних ресурсів у цей період.

У 2023 р. відбулося різке зростання рентабельності продажів до 5,91 %, що свідчить про підвищення здатності підприємства формувати чистий прибуток з кожної гривні реалізованої продукції. У 2024 р. показник ROS знизився до 2,72 %, однак залишився позитивним, що вказує на збереження прибутковості операційної діяльності на тлі суттєвого зростання обсягів реалізації та одночасного підвищення витрат.

Рентабельність активів у 2023 р. досягла рівня 17,76 %, що характеризує високу ефективність використання майнового потенціалу підприємства. У 2024 р. її значення знизилося до 9,22 %, що пояснюється випереджальним зростанням активів порівняно з темпами зростання чистого прибутку. Водночас показник залишається на прийнятному рівні для виробничого підприємства і свідчить про збереження здатності активів генерувати фінансовий результат.

Найбільш чутливою до змін фінансових результатів є рентабельність

власного капіталу. У 2023 р. її значення становило 34,97 %, що відображає високий рівень дохідності вкладень власників у період фінансового відновлення підприємства. У 2024 р. показник ROE знизився до 17,78 %, однак залишається суттєво вищим за рівень 2022 р. і свідчить про стабілізацію фінансової ефективності використання власного капіталу.

Узагальнюючи результати аналізу, можна зробити висновок, що динаміка показників рентабельності ПрАТ «НЗТО» підтверджує перехід підприємства від збиткової моделі функціонування до прибуткової, з поступовим формуванням ефективної системи використання активів і власного капіталу. Виявлені тенденції обґрунтовують доцільність подальшої оптимізації витрат та підтримання збалансованих темпів зростання активів з метою підвищення рівня фінансової віддачі у середньостроковій перспективі.

Результати комплексного аналізу фінансового стану ПрАТ «Нікопольський завод технологічного оснащення» засвідчили наявність як позитивних тенденцій розвитку, так і проблемних аспектів, що стримують підвищення загальної ефективності діяльності підприємства. Зростання обсягів реалізації, відновлення прибутковості та формування власного оборотного капіталу створюють об'єктивні передумови для подальшого розвитку, однак виявлені дисбаланси у сфері ліквідності, структури капіталу та управління оборотними активами потребують системних управлінських рішень.

У зв'язку з цим у розділі 3 кваліфікаційної роботи доцільно зосередити увагу на розробці та обґрунтуванні заходів, спрямованих на підвищення фінансової стійкості підприємства, оптимізацію структури оборотного капіталу, зниження фінансових ризиків та зміцнення платоспроможності. Реалізація таких заходів має забезпечити не лише стабілізацію фінансового стану ПрАТ «НЗТО», але й створити умови для стійкого зростання його рентабельності та конкурентоспроможності у середньостроковій перспективі.

2.2. Принципи, функції та етапи проведення системи внутрішнього аудиту на підприємстві

Внутрішній аудит є важливим інструментом для моніторингу діяльності різних відділів та організації в цілому. Його основною метою є проведення незалежної та достовірної оцінки фінансово-господарської діяльності з метою виявлення порушень та можливостей для підвищення ефективності організації. Концепція внутрішнього аудиту базується на принципах, що визначають структуру та функціонування системи. Ці принципи можна розділити на три основні типи: загальні принципи, специфічні принципи та етичні принципи.

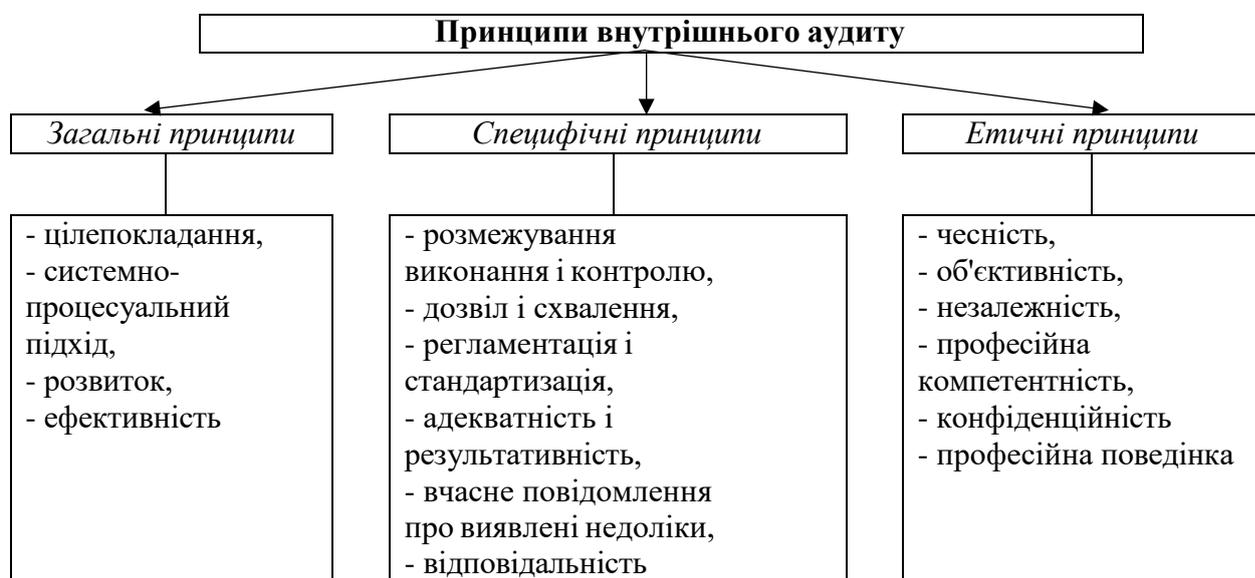


Рис. 2.1. Принципи внутрішнього аудиту

Джерело: узагальнено автором

Загальні принципи внутрішнього аудиту включають постановку цілей, системний підхід, функціонально-процедурний підхід та принципи розвитку та ефективності.

Впровадження внутрішнього аудиту в будь-якій компанії вимагає, щоб працівники були знайомі зі своїми визначеними обов'язками та посадовими повноваженнями.

Принципи ефективності та результативності стверджують, що цілі

досягаються лише тоді, коли результати відповідають встановленим цілям.

Принцип своєчасності вимагає, щоб про будь-які виявлені розбіжності повідомляли працівникам, уповноваженим приймати негайні рішення.

Принцип підзвітності передбачає, що внутрішні аудитори несуть дисциплінарну, адміністративну та фінансову відповідальність за будь-яке невиконання своїх наглядових обов'язків. Цей принцип пов'язаний з обов'язками, визначеними в посадовій інструкції.

Етичні принципи для внутрішніх аудиторів включають чесність, об'єктивність, незалежність, професійну компетентність, належну перевірку, конфіденційність та професійну етику.

Незалежність визначається на організаційному рівні, що відображає ступінь підпорядкування відділу внутрішнього аудиту в компанії. Для впровадження процедур нагляду відділ внутрішнього аудиту повинен мати повний доступ до всіх відділів та службових підрозділів компанії. Після завершення аудиту внутрішні аудитори мають право подати звіт про результати аудиту та надати й розкрити відповідну інформацію.

Внутрішні аудити повинні базуватися на достовірній інформації та використовувати відповідні правила, стандарти та методи для отримання аудиторських доказів. Оцінки та висновки внутрішніх аудиторів повинні бути об'єктивними, чого можна досягти лише тоді, коли аудитори вільні від упередженості та зовнішнього впливу.

Принципи внутрішнього аудиту визначені в Кодексі професійної поведінки Інституту внутрішніх аудиторів.

Таким чином, керівництво або власники компанії визначають завдання внутрішнього аудиту, виходячи з характеру її діяльності та конкретних обставин. Для створення ефективної системи внутрішнього аудиту в будь-якій організації доцільно розділити її на три фази: підготовчу фазу, фазу виконання та фазу подальших дій.

Перша фаза внутрішнього аудиту включає аналіз ключових документів, таких як договори, замовлення та фінансова звітність. Ця фаза проводиться під час

процесу підготовки документів, що відображає принцип обачності.

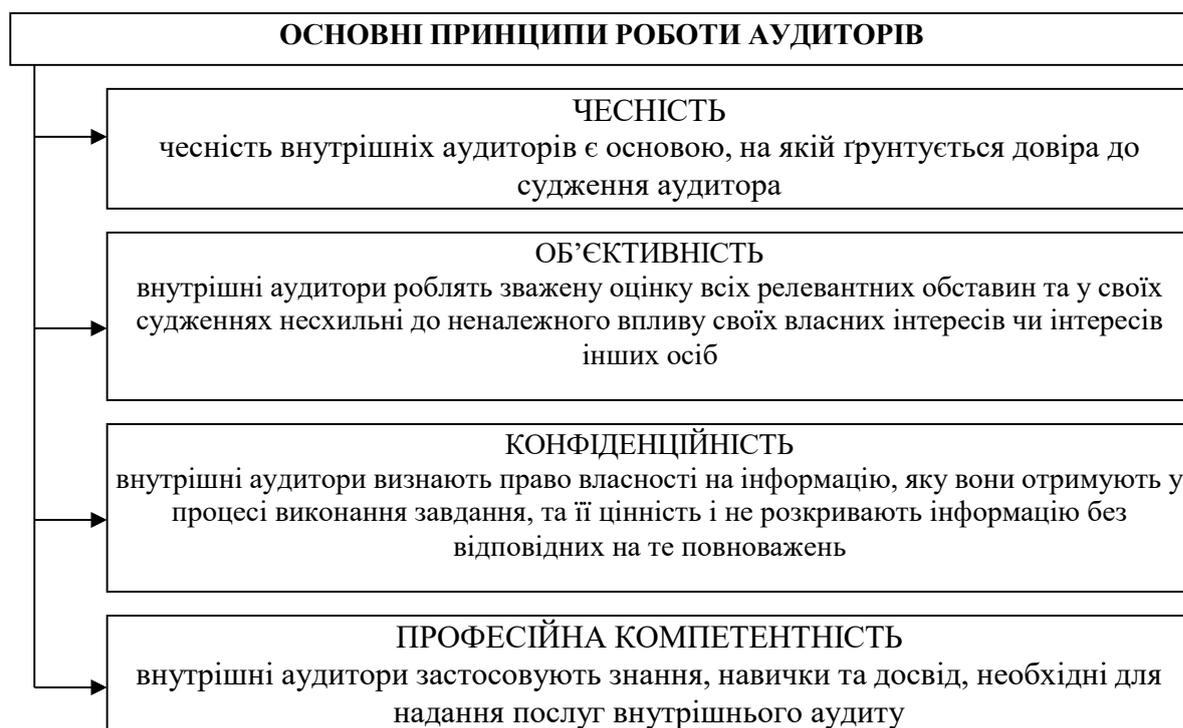


Рис. 2.2. Принципи роботи аудитора відповідно до Кодексу етики внутрішніх аудиторів

Джерело: узагальнено автором[35, с. 144]

Друга фаза внутрішнього аудиту включає ведення обліку господарських операцій та запасів.

Заключна фаза має на меті аналіз та узагальнення бухгалтерської інформації та звітів.

Керівник відділу внутрішнього аудиту повинен тісно співпрацювати з юрисконсультами, щоб забезпечити дотримання законів, стандартів бухгалтерського обліку, бухгалтерських таблиць, правил управління запасами та процедур управління грошовими коштами.

Методологія внутрішнього аудиту включає різні методи оцінки законності, доцільності та ефективності господарських операцій. Ці методи використовуються для оцінки діяльності організації загалом і є значною мірою схожими незалежно від конкретних обставин кожної організації. Різноманітність методів аудиту залежить не лише від об'єкта, що підлягає аудиту, але й від кваліфікації та досвіду

аудиторів. Результати внутрішніх аудитів, включаючи загальні аудити та аудити функціональних областей, повинні бути зафіксовані у спеціальній документації. У таблиці 2.1 наведено організаційну модель внутрішнього аудиту.

Таблиця 2.1

Модель внутрішнього аудиту підприємства

Об'єкт внутрішнього аудиту	Джерело інформації	Методичні прийоми і способи аудиту
Майнові ресурси (основні засоби, МШП, сировина, матеріали тощо)	Законодавчі акти	Суцільні перевірки
Касові, банківські операції (звіти касира, виписки банку)	Нормативні документи з обліку й аудиту	Вибіркові перевірки під час аудиторського тестування
Праця і заробітна плата	Первинні й зведені документи	Інвентаризація
Розрахунки з дебіторами, кредиторами	Регістри бухгалтерського обліку	Експертні перевірки
Власний капітал (зареєстрований, резервний, додатковий тощо)	Баланси і фінансові звіти	Економіко-математичне моделювання
Витрати	Засновницькі документи (статут, протоколи зборів засновників, свідоцтво, ліцензія)	Методи порівняльного аналізу
Фінансові результати	Акти перевірок (довідки, висновки) державної фіскальної служби, банку, державних фондів тощо	Прогнозування результатів. Оформлення результатів

Джерело: [35, с. 145]

Організаційний процес формування служби внутрішнього аудиту на підприємстві може бути систематизований етапно, як показано в таблиці 2.2.

Служби внутрішнього аудиту вимагають спеціалізованих знань, висококваліфікованої робочої сили та відповідних матеріально-технічних ресурсів. Тому створення цих служб в організації тягне за собою додаткові витрати. Ці витрати можуть бути розподілені між різноманітними продуктами, послугами або функціями.

Однак витрати на утримання служб внутрішнього аудиту мінімальні порівняно з позитивним впливом їхньої діяльності.

Таблиця 2.2

Етапи створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві

Сутність етапу	Необхідні організаційні заходи
I ЕТАП	
виявити, чітко визначити коло питань для вирішення яких створюється служба внутрішнього аудиту, сформувані її цілі відповідно до політики підприємства	наказ (розпорядження, постанова) керівника підприємства про створення служби внутрішнього аудиту
II ЕТАП	
визначити основні функції служби внутрішнього аудиту для досягнення поставлених цілей	розроблення положень з організації на підприємстві служби внутрішнього аудиту
III ЕТАП	
однотипні функції об'єднати у групи та сформувані відповідні структурні одиниці служби внутрішнього аудиту	затвердження положень про службу керівником підприємства (особою, яка має повноваження щодо прийняття господарських рішень на підприємстві)
IV ЕТАП	
розробити схеми взаємовідносин, визначити обов'язки, права та відповідальність для кожної структурної одиниці служби внутрішнього аудиту, документально закріпити їх у посадових інструкціях	розроблення й затвердження посадових інструкцій (службових обов'язків) працівників служби внутрішнього аудиту (характеристика професійних та етичних вимог)
V ЕТАП	
об'єднати вказані структурні одиниці у єдине ціле – службу внутрішнього аудиту, визначити її організаційний статус, розробити та документально затвердити Положення про службу внутрішнього аудиту	створення планів і робочих документів служби внутрішнього аудиту підприємства
VI ЕТАП	
об'єднати службу внутрішнього аудиту з іншими структурними одиницями управління підприємством	збір та створення власної інформаційної бази роботи служби: норм, правил, технологічних карт, стандартів перевірки
VII ЕТАП	
розробити внутрішньофірмові стандарти внутрішнього аудиту	підбір та призначення конкретної особи або осіб для роботи у службі внутрішнього аудиту: керівника відділу, аудиторів, асистентів аудитора, ревізорів, контролерів, юристів, програмістів

Джерело: [36, с. 145]

У сфері внутрішнього аудиту Інститут внутрішніх аудиторів (ІА) розробив кодекс етики [30], спрямований на сприяння етичній культурі в професії внутрішнього аудиту (Таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

**Зміст принципів та правил поведінки, передбачених кодексом етики
інституту внутрішніх аудиторів**

Зміст принципу	Прояв правил поведінки	Ключові слова
1	2	3
Чесність		
Чесність внутрішніх аудиторів є основою, на якій ґрунтується довіра до судження аудитора.	<ul style="list-style-type: none"> - слід виконувати завдання чесно, сумлінно та відповідально; - слід діяти в рамках закону і, якщо того вимагає закон чи професійні стандарти, розкривати відповідну інформацію; - не слід свідомо брати участь в незаконній діяльності чи діях, що дискредитують професію внутрішнього аудитора чи організацію; - слід поважати легітимні та етичні цілі їхньої організації і сприяти їх досягненню. 	Чесність, сумлінність, відповідальність, дії в рамках закону, повага легітимних етичних цілей організації
Об'єктивність		
Внутрішні аудитори демонструють найвищий рівень об'єктивності в процесі збирання, оцінювання та повідомлення інформації щодо діяльності чи процесу, що перевіряється. Внутрішні аудитори роблять зважену оцінку всіх релевантних обставин та у своїх судженнях.	<ul style="list-style-type: none"> - не слід брати участь або мати відношення до діяльності, яка може зашкодити їх неупередженій оцінці, або може бути розцінена як така, що може зашкодити їх неупередженій оцінці (відносини, що можуть суперечити інтересам організації); - не слід приймати в подарунок нічого, що може зашкодити їх професійному судженню, або створити таке враження; - слід розкривати всі відомі їм суттєві факти, що в разі їх нерозкриття можуть викривити звітність щодо діяльності, яка перевіряється. 	Об'єктивність, зваженість, неупередженість
Конфіденційність		
Внутрішні аудитори визнають право власності на інформацію, яку вони отримують в ході виконання завдання, та її цінність і не розкривають інформацію без відповідних на те повноважень, за винятком випадків	<ul style="list-style-type: none"> - слід з обережністю використовувати та зберігати інформацію, отриману у ході виконання ними своїх обов'язків; - не слід використовувати інформацію з метою отримання особистої вигоди чи в будь-який інший спосіб, що суперечитиме закону або завдасть шкоди легітимним та етичним інтересам їхньої організації. 	Конфіденційність, обережність у використанні інформації, дії в рамках закону, повага легітимних та етичних цілей організації
Професійна компетентність		
Внутрішні аудитори застосовують знання, навички та досвід, необхідні для надання послуг внутрішнього аудиту.	<ul style="list-style-type: none"> - слід надавати лише ті послуги, для виконання яких вони мають необхідні знання, навички та досвід; - слід виконувати завдання внутрішнього аудиту відповідно до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту. 	Професійна компетентність, ефективність, якість, дотримання стандартів та законів

Джерело: [82, с. 83]

Кодекс етики Інституту внутрішніх аудиторів, на відміну від Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ, характеризується лаконічністю та містить два базові компоненти: принципи, що стосуються фаху та практики внутрішнього аудиту, та правила поведінки, які окреслюють стандарти етичної поведінки, що очікуються від внутрішніх аудиторів. Зазначені правила орієнтовані на практичну імплементацію принципів та унормування етичних аспектів діяльності внутрішніх аудиторів.

Зіставляючи структуру та зміст етичних принципів, що поширюються на зовнішніх і внутрішніх аудиторів, можна констатувати наступне: незалежність не виокремлено як самостійний базовий принцип у Кодексі етики Інституту внутрішніх аудиторів, хоча саме дотримання цього принципу становить наріжний камінь основного Кодексу етики професійних бухгалтерів. Що стосується професійної поведінки, відповідний принцип не виділено окремо в Кодексі етики Інституту внутрішніх аудиторів, однак вимоги до неї частково інтегровані у принцип чесності та деталізовані у Стандартах якісних характеристик.

Внутрішні аудитори відіграють активну роль у реалізації контрольної стратегії. Компетентний внутрішній аудитор має спонукати керівництво до вибору оптимального балансу між ризиком і контролем, що є визначальним аспектом управлінського процесу. По суті, система внутрішнього контролю разом із внутрішнім аудитом утворюють контрольне середовище господарюючого суб'єкта. Численні дефініції терміна «контрольне середовище» не випадково містять посилання на «позиції, поінформованість та дії представників власника і керівництва...».

На наше переконання, контрольне середовище є наслідком функціонування та результативної роботи системи внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту, що проявляється у специфічному ефекті, породженому скоординованою взаємодією цих систем. Досягнення такого результату можливе лише за умови дотримання певних засад, що сприяють підвищенню якості контрольного процесу. У цьому контексті доцільно розмежовувати методологічні принципи внутрішнього аудиту як наукової галузі та організаційні принципи внутрішнього аудиту як

специфічного виду професійної діяльності.



Рис. 2.3. Ієрархія принципів внутрішнього аудиту в контрольному середовищі суб'єкта господарювання [67, с. 184]

Таким чином, спираючись на викладений матеріал, можна окреслити методологічні та організаційні засади внутрішнього аудиту в ПрАТ «НЗТО».

Методологічні та організаційні принципи внутрішнього аудиту мають економічний або соціальний вплив на ефективність діяльності відділу внутрішнього аудиту або суб'єкта господарювання в цілому, а в деяких випадках і соціально-економічний вплив. Дотримання встановлених принципів внутрішнього аудиту призводить до покращення ключових показників економічної діяльності, що охоплюють усі аспекти діяльності суб'єкта господарювання: виробництво, збут, закупівлю сировини, матеріалів та товарів, фінанси, запаси, працю, прибуток, обсяг капіталу та інші. Соціальний вплив проявляється у внеску ефективної діяльності внутрішнього аудиту в довгострокове зобов'язання суб'єкта господарювання щодо ділової етики та сприяння сталому розвитку організації та суспільства в цілому.

Методи внутрішнього аудиту поділяються на загальнонаукові методи та специфічні методи, такі як обчислювальний аналіз, аналіз документів та загальний аналіз. Обчислювальний аналіз включає традиційні економічні методи, такі як класифікація, порівняння, послідовна заміна та аналіз балансу, а також статистичні, математичні та аналітичні методи перевірки. Зрозуміло, що найефективніші інструменти внутрішнього аудиту спираються на динамічний аналіз відносних показників ефективності, які чітко відображають зміни в організації та джерела

коригування результатів.

Тому відділ внутрішнього аудиту повинен виконувати кілька функцій, включаючи моніторинг ефективності внутрішнього контролю, аналіз управлінської та бухгалтерської інформації, моніторинг ефективності та результативності (включаючи нефінансові методи) та моніторинг дотримання внутрішніх та зовнішніх вимог і стандартів.

Аналітичні процедури є найпоширенішим методом отримання аудиторських доказів, як показано в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Інструменти та техніки, що використовуються внутрішніми
аудиторами у світі

Інструменти аудиту	Частка, %
Ризик-орієнтоване планування	76
Інші електронні засоби	70
Аналітичні огляди	64
Статистична обробка	57
Електронні документи	56
Техніка комп'ютерного аудиту	48
Контрольна самооцінка	42
Блок-схемне програмне забезпечення	39
Бенчмаркінг	37
Безперервний та он-лайн аудит	31
Візуальна інтерпретація даних	28
Збалансована система показників	23
Процесне моделювання	12

Джерело: [34]

Під час створення служб внутрішнього аудиту також важливо створити автоматизовану систему збору інформації для забезпечення безперебійного потоку даних. Це має вирішальне значення, оскільки повна та актуальна первинна інформація необхідна для успішного аналізу та відіграє ключову роль у прийнятті обґрунтованих рішень, запобіганні помилкам та розробці заходів щодо підвищення фінансово-економічної стабільності компанії.

Автоматизована система розподілу інформації допомагає забезпечити своєчасне та послідовне отримання учасниками процесу внутрішнього аудиту даних, що сприяє аналізу та висновкам, необхідним для ефективного ведення бізнесу.

2.3. Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит орієнтований на комплексне оцінювання результативності функціонування підприємства задля покращення якості процесів використання інвестованих ресурсів та захисту інтересів власників. Водночас існують численні дискусії щодо його цільового призначення, функціональних характеристик та завдань. Окремі експерти трактують його як елемент внутрішнього контролю або форму організації контрольної діяльності.

Призначення внутрішнього аудиту полягає у всебічному оцінюванні господарських процесів із подальшим забезпеченням керівництва релевантною інформацією для результативного управління та контролю. Це сприяє реалізації стратегічних і тактичних цілей компанії.

Сучасні дослідники виокремлюють такі базові функції внутрішнього аудиту: контрольну, інформаційну, превентивну та прогностичну. Окрім того, можуть передбачатися додаткові функції, що визначаються керівництвом з огляду на специфіку господарської діяльності та потреби внутрішнього контролю й управління.

У межах завдань внутрішнього аудиту виділяють такі напрями:

Верифікація системи економічних нормативів та регуляторних механізмів на предмет відповідності чинному законодавству та статуту.

Дослідження коректності укладання та умов реалізації господарських договорів.

Експертне оцінювання бухгалтерської звітності, включно з методикою та технікою ведення бухгалтерського обліку.

Перевірка наявності та стану майнових активів, раціональності використання ресурсів, дотримання правил ціноутворення та тарифікації, а також розрахунково-платіжної дисципліни.

Дослідження достовірності обліку витрат, відображення доходів та ефективності використання прибутку.

Надання консультаційної підтримки з економічних і правових питань керівникам та працівникам апарату управління.

Формулювання пропозицій щодо вдосконалення контрольної системи, бухгалтерського обліку, підвищення результативності програм розвитку, оптимізації виробничої структури та напрямів діяльності.

Організаційна підготовка до зовнішнього аудиту, перевірок податкових органів та інших зовнішніх контролюючих інстанцій.

Результати дослідження засвідчують, що внутрішній аудит на підприємстві запроваджується відповідно до потреб власників у формуванні додаткового незалежного контролю за результативністю господарської діяльності та ефективністю ресурсів. Саме це визначає мету, функції та завдання внутрішнього аудиту.

Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього аудиту є вагомою складовою діяльності підприємства. О.В. Філозоп визначає суб'єктами внутрішнього аудиту, які забезпечують його створення та функціонування, власників, управлінський персонал та зовнішніх споживачів інформації. Крім того, невід'ємним компонентом системи внутрішнього аудиту є окремі фахівці або служба внутрішнього аудиту як суб'єкти його безпосереднього здійснення.

Об'єктом внутрішнього аудиту виступає господарюючий суб'єкт та його окремі структурні компоненти, включно з господарськими процесами на підприємстві.

Предметом внутрішнього аудиту є управлінська система підприємства, відповідність діяльності чинним правовим нормам та внутрішнім розпорядженням, система бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, а також стан використання й збереження майна підприємства, раціональність залучення ресурсів та окремі бізнес-процеси. Таким чином, предмет конкретизує об'єкти внутрішнього аудиту.

Визначення суб'єктів та об'єктів внутрішнього аудиту, а також деталізація його предмету сприяють оптимізації організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту. Варто зауважити, що відповідно до Міжнародного стандарту

аудиту (МСА) 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» виділяють такі напрями діяльності внутрішнього аудиту: моніторинг внутрішнього контролю; перевірка фінансової та операційної інформації; огляд операційної діяльності; контроль дотримання законодавства та нормативних актів; ризик-менеджмент.

За висновками Каменської [29], найбільш актуальними на сучасному етапі є такі напрями внутрішнього аудиту: аудит управлінських рішень; аудит фінансової звітності; аудит бізнес-процесів. Слід наголосити, що організація внутрішнього аудиту на підприємстві є багатоаспектним процесом, що потребує розв'язання численних проблем методологічного та організаційно-технічного характеру.

Під час впровадження внутрішнього аудиту важливо дотримуватись принципів, що визначені у літературі [45, с. 51]:

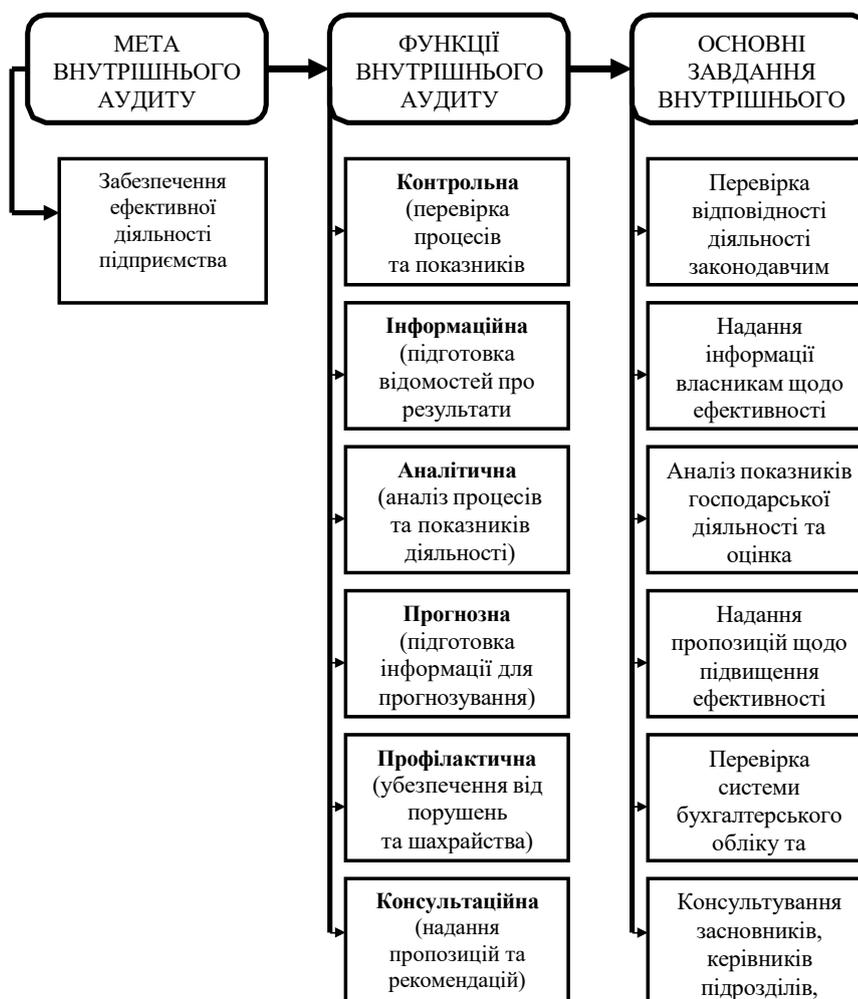


Рис. 2.4. Мета, функції та основні завдання внутрішнього аудиту

Джерело: узагальнено автором

Наразі більшість місцевих компаній зазвичай делегують функції

внутрішнього аудиту бухгалтерії, але це не завжди ефективно.

Виходячи з результатів дослідження, важливо визначити різні організаційні структури внутрішнього аудиту в місцевих компаніях, такі як створення відділу внутрішнього аудиту як незалежної організаційної одиниці, аутсорсинг, відрядження персоналу або використання моделі спільного аутсорсингу тощо. Кожна структура має свої переваги та недоліки (див. Таблицю 2.8).

Тому для компаній з кількома філіями та відділами та широкою діяльністю оптимальним вибором є створення відділу внутрішнього аудиту як невід'ємної частини компанії. Цей підхід вважається найефективнішим, оскільки він гарантує конфіденційність інформації та якість аудиторських процесів.

Ми рекомендуємо компаніям створити відділ внутрішнього аудиту відповідно до таких кроків [52]:

Визначити конкретні проблеми, які відділ внутрішнього аудиту повинен вирішити, та розробити систему цілей на основі стратегії компанії.

Визначити ключові завдання, необхідні для досягнення визначених цілей.

Об'єднання споріднених функцій для формування структурних одиниць підрозділу внутрішнього аудиту, що спеціалізуються на їх реалізації;

Розроблення схем взаємодії, визначення обов'язків, повноважень і відповідальності для кожного структурного елемента з подальшим документальним закріпленням у посадових інструкціях та положеннях про бюро підрозділу внутрішнього аудиту;

Налагодження взаємозв'язку підрозділу внутрішнього аудиту з іншими управлінськими структурами підприємства;

Формування внутрішньокорпоративних стандартів внутрішнього аудиту.

При комплектуванні штату та побудові структури підрозділу внутрішнього аудиту необхідно брати до уваги як галузеву специфіку діяльності підприємства, так і структуру його активів.

Таблиця 2.8.

Переваги та недоліки організаційних форм ВА

Організаційна форма внутрішнього аудиту	Переваги	недоліки
створення відділу (служби) внутрішнього аудиту	<ul style="list-style-type: none"> — конфіденційність; — обізнаність із внутрішньою організацією підприємства та галузевими особливостями бізнесу; — набуття відповідних навичок та досвіду під час виконання завдань аудиту для подальшої практики 	<ul style="list-style-type: none"> — значні затрати на створення відповідного структурного підрозділу; — залежність від вищого керівництва; — можлива наявність недостатнього досвіду та відсутність певних навичок і знань
аутсорсинг (укладання угоди на надання послуг із питань, що стосуються внутрішнього аудиту, незалежними ауди-торськими фірмами)	<ul style="list-style-type: none"> — гарантована договірними відносинами якість і можливість нівелювати конфлікт інтересів, обмеження повноважень, прав доступу; — професіоналізм працівників; — незалежність та «свіжий погляд» залучених спеціалістів; — мінімальні затрати та зусилля з боку управлінського персоналу з координації роботи внутрішнього аудиту; — оптимізація витрат на утримання служби внутрішнього аудиту, оновлення програмного забезпечення; — надійність; — використання послуг під час виникнення такої необхідності; — можливість використання співробітників зі знаннями і досвідом у міжнародній сфері; — доступ до передових інструментів, технологій та методик проведення внутрішніх аудитів 	<ul style="list-style-type: none"> — висока вартість; — проблеми, пов'язані з передачею масиву інформації для здійснення послуг; — імовірність настання банкрутства компанії, що надає послуги; — можливе недотримання конфіденційної інформації, збільшення терміну прийняття управлінських рішень; — неефективний для великих компаній
аутстафінг (прийняття на роботу вузькоспеціалізованих працівників для виконання певних завдань, які не в змозі виконати власні працівники підприємства)	<ul style="list-style-type: none"> — скорочує витрати на оплату праці та ведення документообігу; — зростає рівень керованості персоналом; — можливість зосередитися на основних напрямках бізнесу 	<ul style="list-style-type: none"> — відсутність чіткої нормативної бази в Україні; — відсутність контролю в кадрових питаннях
косорсинг (поділ функцій між відповідальними службами підприємства і зовнішньою спеціалізованою організацією, яка залучається на стадії постановки служби внутрішнього контролю, а також для вирішення окремих завдань у процесі функціонування служби внутрішнього контролю)	<ul style="list-style-type: none"> — можливість залучення послуг експертів у різних сферах діяльності підприємства; — гнучкість у питаннях залучення додаткових аудиторських ресурсів у пікові періоди навантаження на штатних аудиторів; — здійснення аудиту специфічних областей (аудит інформаційних технологій та управління ризиками); — отримання додаткового досвіду та передових навичок штатними співробітниками відділу внутрішнього аудиту з імовірною економією на підвищенні їх кваліфікації через стандартні освітні програми 	<ul style="list-style-type: none"> — висока вартість; — недостатня обізнаність з внутрішньою організацією підприємства та галузевими особливостями бізнесу; — неефективний для великих компаній за умови ризику розповсюдження конфіденційної інформації; — періодичність здійснення контролю

Джерело: розроблено автором

Функціонування підрозділу внутрішнього аудиту має базуватися на зовнішніх регуляторних документах – Конституції України, законодавчих актах,

стандартах бухгалтерського обліку, міжнародних стандартах аудиту, а також на внутрішніх документах підприємства – статуті, розпорядчих актах, кодексах поведінки працівників та стандартах внутрішнього аудиту [79, с. 227].

Слід підкреслити, що результативність роботи внутрішнього аудиту на підприємстві насамперед визначається його організаційно-методичним забезпеченням. Зокрема, здійснення зовнішнього аудиту в Україні унормовується Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду та інших послуг з надання впевненості. У сфері внутрішнього аудиту розрізняють три рівні стандартів: міжнародні, національні та локальні стандарти підприємств.

Варто зазначити, що стандарти внутрішнього аудиту є нормативними документами, тобто професійними положеннями, підготовленими та оприлюдненими радою зі стандартів внутрішнього аудиту. Вони встановлюють вимоги до здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві та до оцінювання діяльності працівників підрозділу (служби) внутрішнього аудиту.

Здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві регламентується передусім стандартами внутрішнього аудиту, які охоплюють:

Стандарти якісних характеристик (Attribute Standards): визначають характеристики організацій та осіб, що провадять внутрішній аудит.

Стандарти діяльності (Performance Standards): розкривають сутність внутрішнього аудиту та встановлюють якісні критерії оцінювання аудиторської діяльності.

Стандарти практичного застосування (Implementation Standards): описують використання стандартів якісних характеристик та стандартів діяльності при виконанні конкретних аудиторських завдань.

Результати нашого дослідження щодо організації та здійснення внутрішнього аудиту на вітчизняних підприємствах засвідчили необхідність розроблення адаптивного підходу до формування методичної складової внутрішнього аудиту. Методика аудиту охоплює спеціальні прийоми, методи та інструменти аудиторського контролю, які слід розглядати з урахуванням конкретного об'єкта внутрішнього аудиту. Тому важливо визначити склад методичного

інструментарію, зокрема методичні прийоми, що можуть застосовуватися під час здійснення внутрішнього аудиту з урахуванням його спрямованості, що забезпечить достовірність та обґрунтованість результатів, а також можливість їх використання для підтримки відповідних управлінських рішень.

Дотримання вимог щодо організації та методики проведення аудиторської перевірки сприятиме мінімізації ризику прийняття недоцільних та неефективних управлінських рішень на підприємстві як у поточний момент, так і в перспективі. Узагальнені висновки дослідження свідчать про те, що в сучасних умовах господарювання система внутрішнього аудиту на підприємстві має бути не лише науково обґрунтованою, а й розглядатися як невід'ємний компонент успішного розвитку господарської діяльності. Відповідно, організаційно-методичне забезпечення внутрішнього аудиту на підприємстві, що охоплює різноманітні елементи – об'єкт, суб'єкт, предмет, мету, ключові завдання, принципи, стандарти та методичний інструментарій, – призначене для побудови дієвої системи внутрішнього аудиту.

Перспективні дослідження у цьому напрямі можуть бути спрямовані на створення адаптивної моделі організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту для конкретних напрямів та об'єктів аудиту.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ СПІВПРАЦІ ВНУТРІШНІХ ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ

3.1. Необхідність та переваги співпраці між внутрішніми і зовнішніми аудиторами

Нормативно-методологічні основи внутрішнього та зовнішнього аудиту. Основою для професійної діяльності аудиторів у державному секторі є Міжнародні стандарти аудиту (ISSAI), розроблені INTOSAI [11]. Також використовуються:

1. Принципи ефективного управління ризиками та внутрішнього контролю (COSO) [47] ,

Рамкова модель COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) виступає загально визнаним стандартом, який забезпечує цілісне бачення внутрішнього контролю та управління ризиками. Принципи COSO спрямовані на зміцнення корпоративного управління, підвищення прозорості процесів і забезпечення досягнення стратегічних цілей організації. Ця концепція є основою для розбудови ефективної системи контролю, що адаптується до змін у середовищі та враховує як внутрішні, так і зовнішні фактори ризику.

2. Рекомендації OECD щодо доброчесності та підзвітності [51] ,

Рекомендації OECD щодо доброчесності та підзвітності спрямовані на зміцнення довіри до державних інституцій шляхом забезпечення прозорості, ефективного управління ресурсами та запобігання корупції. Вони акцентують увагу на необхідності чітких етичних стандартів, належного внутрішнього контролю та механізмів громадського контролю для посилення відповідальності органів влади перед громадянами.

3. Національні нормативні акти та методики (наприклад, законодавство України про державний аудит, фінансовий контроль тощо).

Серед ключових принципів – незалежність, об'єктивність, системність, прозорість та відповідальність. Саме дотримання цих принципів формує довіру до

аудиторських звітів і забезпечує їх впливовість у процесі прийняття державних рішень [49].

Внутрішній аудит у державному секторі – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультацій, яка спрямована на покращення діяльності організації та досягнення її цілей. Відповідно до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, основна мета такої діяльності – підвищення цінності через оцінку та вдосконалення процесів управління ризиками, контролю й управління [48].

На відміну від зовнішнього, внутрішній аудит виконується штатними працівниками або окремими підрозділами в межах організації. Його функції охоплюють:

- оцінку ефективності систем внутрішнього контролю;
- ідентифікацію ризиків та рекомендації щодо їхнього зниження;
- аналіз дотримання процедур, нормативів та політик;
- консультаційну підтримку керівництва;
- моніторинг виконання попередніх рекомендацій.

Державні установи мають специфіку, яка безпосередньо впливає на характер внутрішнього аудиту. Це:

- суворе регулювання з боку законодавства;
- складні ієрархічні структури управління;
- політичний вплив на управлінські рішення;
- високий рівень суспільних очікувань щодо підзвітності;
- обмеженість ресурсів.

У таких умовах внутрішні аудитори повинні не лише оцінювати наявні ризики, а й сприяти формуванню сильної культури доброчесності та внутрішнього контролю. Їхня робота – це не лише пошук помилок, а й підтримка керівництва у досягненні цілей організації ефективним та прозорим шляхом.

Щоб внутрішній аудит був ефективним, він має бути незалежним від виконавчих структур організації. Незалежність досягається завдяки таким умовам:

- пряме підпорядкування найвищому керівництву (наприклад, керівнику

установи або наглядовій раді);

- захищеність керівника підрозділу внутрішнього аудиту від політичного чи адміністративного тиску;

- автономія в плануванні перевірок;

- бюджетна незалежність;

- необмежений доступ до інформації;

- виключення з участі в оперативному управлінні.

Якщо ці вимоги не дотримуються, внутрішній аудит може втратити об'єктивність, а його результати – практичну цінність.

Як показує аналіз OECD, рівень розвитку внутрішнього аудиту в країнах-членах суттєво відрізняється [54]. Наприклад, у Нідерландах, Литві та Латвії існують потужні регуляторні рамки, які:

- забезпечують автономію підрозділів внутрішнього аудиту;

- гарантують доступ до управлінців найвищого рівня;

- передбачають обов'язкове подання щорічних звітів до Вищого органу аудиту.

Водночас в інших країнах, таких як Японія, Австралія чи Бельгія, внутрішній аудит менш формалізований або функціонує без окремих правових гарантій.

Ці відмінності свідчать про те, що створення ефективного внутрішнього аудиту вимагає цілісного підходу – не лише нормативної бази, але й розвитку професійної спільноти, навчання персоналу, налагодження механізмів звітності та підтримки на політичному рівні [50].

У різних країнах підходи до регулювання внутрішнього аудиту суттєво відрізняються. У таблиці 3.1 наведено порівняльний аналіз основних аспектів нормативного забезпечення внутрішнього аудиту в окремих країнах.

Зовнішній аудит у державному секторі – це незалежна перевірка діяльності державних установ, яка зазвичай здійснюється Вищим органом аудиту (Supreme Audit Institution – SAI) [56]. Основна мета – забезпечити підзвітність уряду перед громадянами, парламентом і міжнародними партнерами щодо ефективного, законного та добросовісного використання бюджетних коштів.

Таблиця 3.1

Регуляторна база внутрішнього аудиту в окремих країнах

Країна	Існує нормативна база	Допускається варіативність	Прямий доступ до керівництва	Звіти оприлюднюються / передані SAI
Україна	Так	Так	Так	Так
Канада	Так	Так	Ні	Н/Д
Чехія	Так	Так	Ні	Так
Нідерланди	Так	Так	Так	Так
Фінляндія	Ні	Так	Ні	Ні

До основних завдань зовнішнього аудиту належать:

- оцінка фінансової звітності;
- перевірка відповідності витрат державним програмам та законам;
- аудит ефективності державних політик і проєктів;
- виявлення зловживань, шахрайства чи корупції;
- підготовка звітів для парламенту та громадськості.

Зовнішній аудит виступає як незалежний спостерігач, котрий має забезпечити контроль над виконавчою владою, підвищити довіру до урядових рішень та сприяти системним реформам.

На сьогоднішній день існують такі організаційні моделі та принципи функціонування Вищих органів аудиту.

INTOSAI класифікує три основні моделі Вищих органів аудиту, які можна побачити у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Інституційні моделі SAI (на основі OECD/INTOSAI, 2024)

Модель	Приклад країн	Особливості
Вестмінстерська	Велика Британія, Канада, Індія	SAI підзвітний парламенту, звіти розглядаються комітетом; немає судових повноважень
Судова (Наполеонівська)	Франція, Італія, Бразилія	SAI функціонує як судовий орган; має повноваження виносити рішення щодо порушень
Колегіальна	Німеччина, Корея, Нідерланди	Рішення ухвалюються колегією або аудиторською радою; гнучка структура

Ці моделі відрізняються за рівнем незалежності, механізмами звітності та процедурою прийняття рішень. Наприклад, у Вестмінстерській моделі SAI не має каральної функції, але діє як аналітичний і наглядовий центр, тоді як судова модель поєднує контроль та правосуддя.

Вищі органи аудиту виконують ті самі типи перевірок, що й внутрішні аудитори, але з незалежної позиції:

- Фінансовий аудит - підтвердження достовірності фінансової інформації.
- Аудит результативності - аналіз ефективності, економності, результативності програм.
- Аудит відповідності – перевірка законності дій і операцій установ.
- Особливістю зовнішнього аудиту є те, що його звіти мають публічний характер. Вони стають основою для парламентських слухань, громадських кампаній або навіть судових розслідувань.

Незалежність Вищого органу аудиту є критичним фактором його ефективності. Вона досягається через:

- конституційні або законодавчі гарантії;
- незалежність у плануванні та виборі об'єктів перевірки;
- фінансову автономію;
- захист керівництва SAI від політичного тиску;
- право публікувати звіти без погодження з урядом.

INTOSAI також рекомендує наявність прозорої системи обрання та звільнення керівника SAI, терміну повноважень, що не збігається з політичним циклом, і механізмів парламентського контролю без втручання в роботу установи [55].

Розглянемо взаємодію учасників аудиторського процесу у державному секторі

Аудит у державному секторі впливає на широкий спектр зацікавлених сторін таких як:

- Громадяни - мають право знати, як витрачаються бюджетні кошти, та

очікують прозорості.

- Парламент - використовує аудиторські звіти для контролю виконавчої влади.
- Центральні органи виконавчої влади - отримують аналітичну інформацію для покращення своєї діяльності.
- Міжнародні донори - оцінюють ефективність використання наданих ресурсів.
- Громадські організації та медіа - використовують звіти для посилення суспільного контролю.

Це зумовлює необхідність незалежності та професійності аудиту, адже його результати мають бути об'єктивними, достовірними та зрозумілими широкому колу користувачів [52].

Внутрішній аудит тісно взаємодіє з:

- керівництвом установи - для обговорення виявлених проблем і реалізації рекомендацій;
- аудиторським комітетом - для стратегічного спрямування і нагляду за реалізацією планів;
- зовнішніми аудиторами - для координації дій, обміну інформацією та уникнення дублювання перевірок;
- органами державного фінансового контролю.

SAIs взаємодіють з:

- парламентом - отримують завдання, звітують, сприяють реформам;
- урядом - надають рекомендації, контролюють виконання;
- громадськістю - публікують звіти, організують обговорення;
- внутрішніми аудиторами - отримують доступ до їхніх результатів, координують перевірки.

Зокрема, зростає значення кооперації із внутрішніми аудиторами, які мають доступ до поточних операцій і можуть вчасно виявляти проблеми. Це є передумовою до зменшення дублювання зусиль і більшої ефективності зовнішнього аудиту.

Із зростанням складності державного управління, динамічних змін у законодавстві та збільшенням навантаження на державні інституції виникає об'єктивна необхідність у більш тісній координації між різними елементами контрольного середовища. Одним із ключових напрямів є саме налагодження ефективної співпраці між внутрішніми та зовнішніми аудиторами, які зазвичай діють у різних організаційних структурах і мають різний рівень незалежності, але спільну мету – забезпечення належного функціонування державного сектору [1].

OECD наголошує: жоден вид аудиту не може самостійно охопити всі аспекти державного управління [51]. Лише через координацію, обмін інформацією та узгодження підходів можна забезпечити реальний вплив аудиту на зміни в політиці, системах і культурі державних органів.

Співпраця приносить цілу низку практичних вигод наведені у таблиці 3.3, які підтверджено як аналітичними даними, так і практичним досвідом країн-членів OECD.

Таблиця 3.3

Основні переваги співпраці внутрішніх та зовнішніх аудиторів у державному секторі (OECD, 2024)

Вигода	Опис
Зменшення дублювання аудиту	Уникнення повторних перевірок тих самих процесів чи об'єктів
Ефективніше використання ресурсів	Поділ інформації, планів, результатів аудиту
Покращене управління ризиками	Узгодженість ризик-профілів, розширення охоплення аудиту
Посилення контролю за реалізацією змін	Коли обидва аудитори дають схожі висновки, керівництво діє рішучіше
Підвищення кваліфікації аудиторів	Обмін досвідом, спільні тренінги, адаптація стандартів
Підвищення загального впливу аудиту	Узгодженість рекомендацій створює більше тиску на органи влади

На основі опитування державних аудиторів, основними перевагами співпраці є уникнення дублювання, ефективне використання ресурсів і покращення внутрішнього контролю (див. рис. 3.1). Приклади країн із формалізованою співпрацею між внутрішніми та зовнішніми аудиторами наведено в таблиці 3.4 [1].

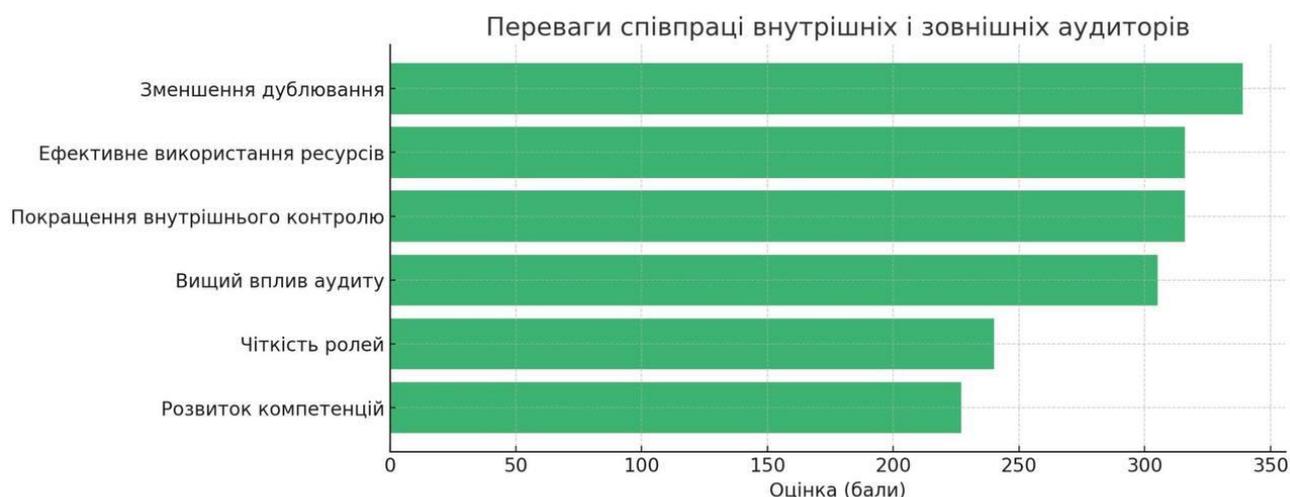


Рис. 3.1. Рейтинг переваг співпраці внутрішніх та зовнішніх аудиторів
за оцінкою державних аудиторів (OECD, 2024)

Таблиця 3.4

Приклади країн з формалізованою співпрацею між внутрішніми та зовнішніми
аудиторами (OECD, EUROSAI, 2023–2024)

Країна	Механізм співпраці	Характеристика
Фінляндія	Government Financial Controller Function	Координація через Мінфін
Іспанія	Меморандуми про взаєморозуміння	Спільні підходи у плануванні аудиту
Естонія	IT-платформа для обміну аудит-документами	Автоматизована передача звітності
Латвія	Спільні аудити	Скорочення дублювань перевірок
Литва	Регулярні робочі групи та семінари	Обмін ризик-аналізами
Нідерланди	Спільне планування	Єдиний аудит-календар

Поширеність практики координації аудиторської діяльності в ЄС підтверджується статистичними даними, які свідчать про високий рівень залучення як внутрішніх, так і зовнішніх аудиторів до спільної роботи. У таблиці 3.5 наведено ключові показники, що ілюструють масштаби та результати такої взаємодії.

Як свідчать наведені дані, спільні ініціативи між внутрішніми та зовнішніми аудиторами стали звичними у більшості країн ЄС. Зокрема, формалізована співпраця спостерігається у понад 2/3 держав-членів, а ефект у вигляді зменшення

дублювання перевірок та кращого виявлення помилок є очевидним. Такий досвід може бути цінним орієнтиром для реформування аудиторської системи в Україні.

Таблиця 3.5

Ключові показники координації аудиту у державному секторі країн ЄС (2023–2024)

Показник	Значення	Джерело
Частка країн ЄС, де існує формалізована співпраця (угоди, спільні платформи)	68%	OECD (2024)
Кількість спільних аудитів у країнах ЄС на рік (середнє)	2–5 аудитів на країну	EUROSAI (2023)
Частка зовнішніх аудиторів, які використовують результати внутрішнього аудиту	78%	OECD Survey (2024)
Скорочення дублювання перевірок після запуску спільної платформи	до 30%	Латвія, Естонія
Частка країн, де є спільне планування аудитів	55%	OECD
Середній рівень помилок у бюджетних витратах ЄС, виявлений у 2023 році	5,6% від перевічених витрат	ECA Report (2023)
Обсяг виявлених помилок і порушень за результатами зовнішніх аудитів у ЄС	€11 млрд	ECA
Частка країн, де проведено хоча б один спільний аудит протягом 2022–2023 років	42%	ЕСПА

Нижче описані успішні міжнародні приклади взаємодії зовнішніх та внутрішніх аудиторів у державному секторі.

Корея: Інституційна координація. У Республіці Корея діє Рада координації аудиторської діяльності, яка об'єднує зовнішній аудит (SAI) і підрозділи внутрішнього аудиту в центральних органах виконавчої влади. Це дозволяє формувати спільні підходи до ризиків, обмінюватись результатами перевірок і планувати аудит на національному рівні [50].

Фінляндія: Контроль внутрішнього контролю. Національне аудиторське відомство Фінляндії регулярно оцінює систему внутрішнього контролю в міністерствах, використовуючи при цьому як власні перевірки, так і результати внутрішнього аудиту установ. Це забезпечує ширший контекст для аналітики та дозволяє впроваджувати цілісні зміни.

Канада: Оцінка очікувань замовників. SAI Канади проводить опитування міністерств після аудиту, щоб дізнатися, як вони використовують рекомендації, зокрема і щодо ролі внутрішнього аудиту. Це сприяє кращому сприйняттю спільної роботи та вдосконаленню методологій.

Формати співпраці зовнішніх та внутрішніх аудиторів державного сектору та їх популярність серед країн OECD наведено на рисунку 3.2. Статистичні результати співпраці внутрішніх та зовнішніх аудиторів у публічному секторі подано в таблиці 3.6.



Рис. 3.2. Формати співпраці зовнішніх та внутрішніх аудиторів державного сектору : популярність серед країн OECD

Існують такі платформи обміну досвідом та професійного розвитку:

OECD Auditors Alliance активно розвиває глобальні платформи обміну досвідом, де внутрішні та зовнішні аудитори можуть [4]:

- презентувати свої кейси співпраці;
- обговорювати спільні виклики;
- тестувати нові методи оцінювання ризиків;
- вивчати типові бар'єри у співпраці;
- формувати міжінституційні партнерства.

Такі ініціативи вже дали змогу реалізувати кілька пілотних спільних аудитів

у Литві, Бельгії, Іспанії та Угорщині.

Таблиця 3.6

Статистичні результати співпраці внутрішніх та зовнішніх аудиторів у публічному секторі (за даними OECD, EUROSAI, ECA, ДАСУ, 2023–2024)

Показник	Значення	Джерело
Частка країн ЄС, де існує формалізована співпраця між аудиторами	68%	OECD (2024)
Кількість спільних аудитів у країнах ЄС на рік	2–5 на країну	EUROSAI (2023)
Частка зовнішніх аудиторів, які використовують результати внутрішнього аудиту	78%	OECD Survey (2024)
Скорочення дублювання перевірок після запуску спільної платформи	до 30%	Латвія, Естонія
Обсяг помилок у бюджетних витратах ЄС (2023)	5,6% / €11 млрд	ECA (2023)
Кількість аудитів ДАСУ в Україні у 2023 році	1,200 (з них 400 — фінансові)	ДАСУ, Рахункова палата
Внутрішні аудити в Україні	1,500+ (лише 6% враховані зовнішніми аудиторами)	Мінфін України
Кількість пілотних спільних аудитів в Україні	3 (МОЗ, Мінцифра, МОН)	авторське дослідження
Частка вакантних посад у внутрішньому аудиті (держсектор України)	37%	SIGMA / Мінфін
Частка країн OECD, де існує Центральна гармонізаційна функція	85%	OECD

Для того, щоб співпраця була сталою та ефективною, мають бути забезпечені:

- формалізовані рамки (меморандуми, внутрішні політики);
- юридична сумісність (відсутність заборон або обмежень у законодавстві);
- професійна довіра між командами аудиторів;
- дотримання стандартів незалежності;
- регулярні координаційні зустрічі та обмін звітністю.

3.2. Бар'єри та напрями удосконалення співпраці внутрішніх та зовнішніх аудиторів у державному секторі України

Попри очевидні переваги взаємодії між внутрішніми та зовнішніми аудиторами, така координація далеко не завжди є легкою або безконфліктною. Співпраця передбачає взаємодію команд із різним функціональним призначенням, різними мандатами, рівнями доступу до інформації та відповідальності перед стейкхолдерами. Ці відмінності можуть спричинити низку ризиків, які при неналежному управлінні знижують ефективність аудиту або навіть завдають шкоди довірі до нього [47].

ОЕСД зазначає, що ефективна співпраця має враховувати як технічні, так і етичні, інституційні та правові аспекти. У разі нехтування потенційними ризиками результатом може стати конфлікт висновків, зниження незалежності або втрати конфіденційності.

Попри численні переваги співпраці між внутрішніми та зовнішніми аудиторами, ОЕСД наголошує на важливості комплексного підходу до організації такої взаємодії. Ефективна координація має враховувати не лише технічні, а й етичні, інституційні та правові аспекти. Ігнорування потенційних ризиків може призвести до низки негативних наслідків – від конфлікту висновків і порушення принципу незалежності до втрати довіри та конфіденційності. У таблиці 3.7 узагальнено ключові ризики, які варто враховувати під час організації спільної аудиторської діяльності в державному секторі згідно з аналітичними матеріалами ОЕСД (2024).

Для розуміння поточного стану координації між внутрішніми та зовнішніми аудиторами в Україні доцільно проаналізувати наявну статистику щодо контрольних заходів, інституційної спроможності та результативності співпраці.

Для об'єктивної оцінки рівня координації між внутрішніми та зовнішніми аудиторами в Україні необхідно враховувати як масштаби проведених контрольних заходів, так і інституційну спроможність відповідних органів.

Таблиця 3.7

Ключові ризики у співпраці між внутрішніми та зовнішніми аудиторами у державному секторі(OECD, 2024)

Ризик	Опис
Розбіжність висновків	Внутрішні та зовнішні аудитори можуть дійти до протилежних висновків через різну методологію або інтерпретацію стандартів.
Загроза незалежності	Надмірна взаємозалежність між аудиторами може підірвати об'єктивність, особливо внутрішніх аудитів.
Невизначеність відповідальності	Відсутність чіткого розмежування ролей веде до непорозумінь: хто відповідає за рекомендації та впровадження.
Конфлікт інтересів	Внутрішні аудитори можуть бути залежними від керівництва, тоді як зовнішні – від парламенту або громадськості.
Витік конфіденційної інформації	Під час обміну матеріалами може виникати ризик розкриття службової або персональної інформації.

Попри переваги, співпраця може бути ускладнена низкою ризиків, серед яких - суперечливість висновків, конфлікт інтересів та ризики незалежності (рис. 3).

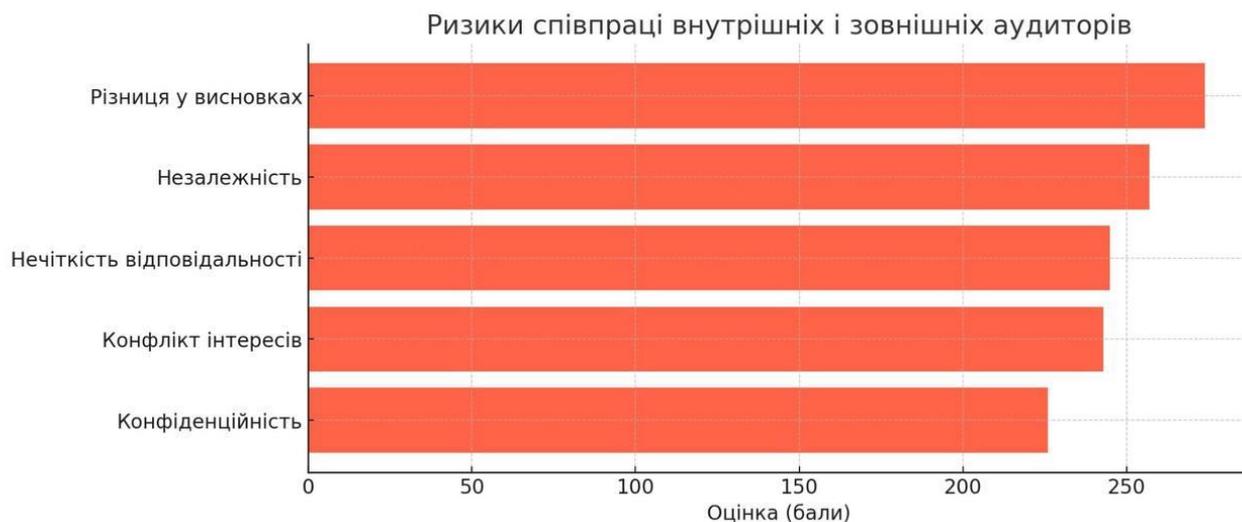


Рис. 3.3. Основні ризики співпраці між внутрішніми та зовнішніми аудиторами у державному секторі за оцінкою експертів (OECD, 2024)

Аналіз статистичних даних за 2023 рік дозволяє окреслити ключові тенденції у сфері аудиту, виявити наявні виклики та потенційні напрями для посилення співпраці. У таблиці 3.8 узагальнено основні показники, що характеризують стан аудиторської діяльності в державному секторі України.

Як видно з таблиці, внутрішні аудитори здійснюють навіть більшу кількість перевірок, ніж зовнішні, проте рівень врахування їхніх результатів залишається

критично низьким (6%). При цьому високий відсоток вакантних посад та кадрові обмеження значно ускладнюють реалізацію внутрішнього контролю. Такий дисбаланс між потенціалом і впливом внутрішнього аудиту створює бар'єри для ефективної взаємодії з зовнішніми аудиторами.

Таблиця 3.8

Стан та показники співпраці внутрішнього і зовнішнього аудиту в Україні (2023)

Показник	Значення	Джерело
Кількість заходів фінансового контролю, проведених ДАСУ	1,2	Рахункова палата
Кількість фінансових аудитів у структурі ДАСУ	400	ДАСУ
Надіслано повідомлень про виявлені порушення до правоохоронних органів	20	РПУ
Кількість досудових розслідувань, розпочатих за результатами аудитів	9	РПУ
Виявлено ознаки неефективного використання коштів	понад 3,5 млрд грн	ДАСУ
Кількість аудитів, проведених внутрішніми аудиторами	1,500+	Мінфін України
Частка внутрішніх аудитів, результати яких були враховані зовнішніми аудиторами	6%	Мінфін
Кількість пілотних спільних аудитів	3 (МОЗ, Мінцифра, МОН)	авторське дослідження
Частка вакантних посад у підрозділах внутрішнього аудиту	37%	Мінфін, SIGMA
Кількість органів, що не відповідають мінімальним вимогам до чисельності аудит-кадрів	20+ органів	SIGMA Report (2024)

Окрім типових ризиків, у багатьох країнах фіксуються системні бар'єри, які не дозволяють налагодити сталу координацію [1]:

Відсутність законодавчих механізмів взаємодії - немає чітко прописаних прав і обов'язків для обміну інформацією або спільного планування.

Недовіра між структурами - зокрема, якщо внутрішній аудит підозрюється у "лояльності" до керівництва, а зовнішній - у політичній упередженості.

Низький рівень інформатизації - відсутність спільних баз даних, систем управління ризиками або доступу до результатів перевірок.

Нерівномірність у кваліфікації персоналу - внутрішні аудиторів часто мають

менше ресурсів для навчання й аналітики.

Відсутність культурної традиції співпраці - у багатьох країнах аудитори працюють автономно і не звикли координуватись.



Рис. 3.4. Проблеми довіри і регулювання між зовнішніми та внутрішніми аудиторами в державному секторі

Для мінімізації наведених ризиків країни-члени OECD пропонують такі практики:

- Розробка чітких меморандумів про співпрацю (наприклад, у Бразилії - між SAI та Генеральним контролером);
- Залучення зовнішніх незалежних членів до аудиторських комітетів;
- Спільні тренінги з етики, конфіденційності та ролей;
- Планування перевірок із узгодженням цілей та охоплення;
- Використання централізованих платформ обміну інформацією;
- Періодичні “звірки” висновків обох сторін.

У ході дослідження встановлено, що співпраця між внутрішніми та зовнішніми аудиторами у державному секторі є ключовою умовою забезпечення ефективної, підзвітної та прозорої системи державного фінансового контролю [51].

Зокрема:

Внутрішній аудит виконує роль постійного моніторингу управління ризиками та внутрішнього контролю на рівні установи.

Зовнішній аудит забезпечує незалежну оцінку результатів та підзвітність органів влади перед громадськістю.

Координація між цими двома видами аудиту дозволяє уникнути дублювання, оптимізувати ресурси, посилити впровадження змін і забезпечити комплексний огляд діяльності державних структур.

Найбільше значення для ефективної кооперації мають законодавче підґрунтя, стандарти, а також взаємна довіра між учасниками процесу (див. рис.3.5).

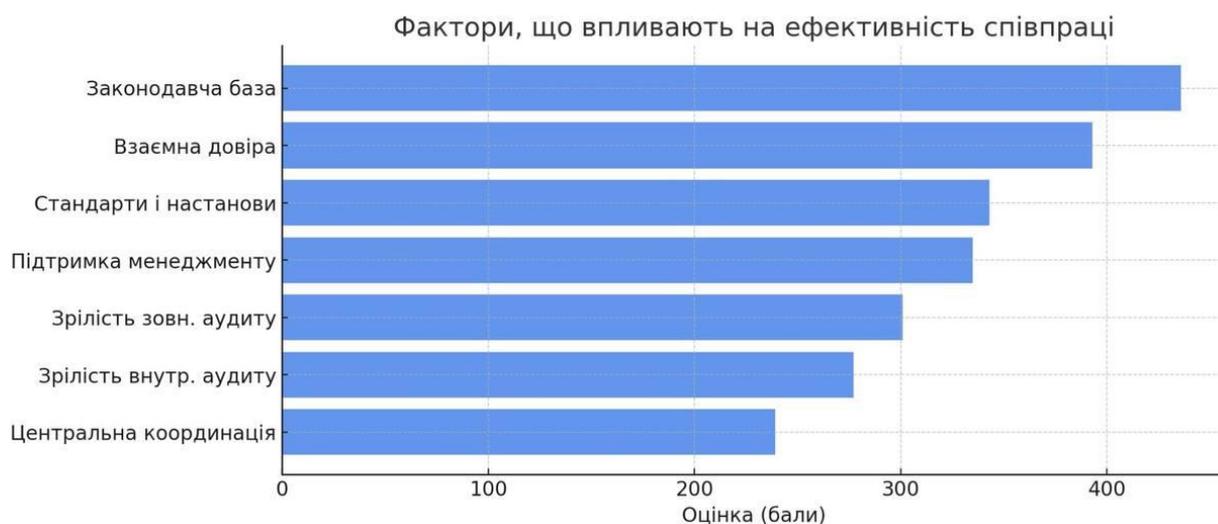


Рис. 3.5. Рейтинг чинників, що впливають на ефективність співпраці внутрішніх та зовнішніх аудиторів(OECD, 2024)

Однак в умовах України така співпраця залишається обмеженою через низку факторів: нормативні прогалини, відсутність чітких протоколів взаємодії, недостатній рівень довіри, слабку цифрову інтеграцію та нерівномірний професійний розвиток.

Рекомендації щодо вдосконалення взаємодії в українських реаліях:

Міжнародна практика демонструє, що підвищення ефективності взаємодії між аудиторами у державному секторі значною мірою залежить від доступу до інформації, наявності центрального координуючого органу та впровадження цифрових рішень. У таблиці 3.9 узагальнено приклади ключових інституційних підходів країн-членів OECD.

Як видно з наведених даних, переважна більшість країн-членів OECD вже

мають інституційні механізми для забезпечення сталого обміну інформацією між аудиторами.

Таблиця 3.9

Глобальні порівняння інституційних підходів країн-членів (ОЕСД + інші)

Показник	Значення	Джерело
Країни, де зовнішній аудит має доступ до внутрішньої документації	більше ніж у 60% країн ОЕСД	ОЕСД 2024
Частка країн, де існує Центральна гармонізаційна функція (СНУ)	85%	ОЕСД
Країни з найбільш розвинутою цифровою платформою аудиту	Естонія, Латвія, Данія	ОЕСД

Особливо ефективним визнано підхід із функціонуванням Центральної гармонізаційної функції (СНУ), яка координує стандарти, підготовку кадрів і методологію. Крім того, цифровізація аудит-процесів (як в Естонії та Латвії) значно підвищує прозорість і знижує адміністративні витрати. Для України ці приклади можуть слугувати практичною базою для впровадження аналогічних реформ.

На основі аналізу міжнародного досвіду та практик країн-членів ОЕСД запропоновано такі практичні кроки для удосконалення співпраці в Україні:

1. Законодавче врегулювання співпраці

- Внести зміни до Закону України «Про Державний фінансовий контроль» [7] та інших профільних актів, передбачивши:
 - обов'язкову координацію планів аудиту;
 - право взаємного доступу до результатів перевірок;
 - встановлення ролі центрального органу гармонізації (наприклад, Мінфіну).

2. Розробка національного стандарту співпраці

- Створити типовий Меморандум про взаємодію між внутрішніми аудиторами державних органів та Рахунковою палатою (SAI України).
 - Включити до стандарту правила:
 - інформаційного обміну;
 - унікнення дублювання перевірок;

координації оцінки ризиків;
забезпечення конфіденційності.

3. Формування спільного порталу аудиту [4]

- Розробити державну електронну платформу для обміну:
планами аудитів;
типологіями ризиків;
шаблонами звітів;
рекомендаціями щодо удосконалення управління.

- Залучити до реалізації Державну аудиторську службу, Мінфін, Рахункову палату [53] та ДП «Дія».

4. Розвиток інституційної культури співпраці

- Запровадити щорічні спільні форуми/семінари для внутрішніх і зовнішніх аудиторів державного сектору.

- Створити міжвідомчі робочі групи з питань гармонізації практик та підходів.

- Проводити спільні аудити як пілотні проєкти - наприклад, за участі Рахункової палати та внутрішніх аудитів міністерств (освіти, охорони здоров'я, оборони).

5. Посилення професійного розвитку

- Розробити модулі підвищення кваліфікації за міжнародними стандартами (ISSAI, IPPF).

- Надати внутрішнім аудиторам доступ до навчальних програм, що використовуються для зовнішніх аудиторів (і навпаки).

- Сприяти участі українських аудиторів у платформах, таких як OECD Auditors Alliance, INTOSAI Development Initiative, EUROSAI.

6. Забезпечення незалежності та довіри

- Законодавчо гарантувати функціональну незалежність внутрішніх аудиторів, включаючи:

пряму звітність керівнику установи;

неможливість звільнення без належного обґрунтування;

доступ до всієї необхідної інформації.

- Публікувати зведені щорічні звіти про співпрацю між аудиторами з аналізом досягнень, ризиків і прогалин.

Значення ефективної співпраці у контексті євроінтеграції та відновлення країни:

Ефективна взаємодія між внутрішніми та зовнішніми аудиторами є важливим інструментом у забезпеченні цілісності, результативності та відкритості діяльності державного сектору. В умовах повоєнного відновлення та інтеграції України до ЄС, формування узгодженої, прозорої, професійної системи аудиту набуває стратегічного значення. Використання міжнародного досвіду та впровадження конкретних реформ дозволить не лише покращити нагляд за бюджетними коштами, але й підвищити довіру громадян до інституцій публічної влади.

ВИСНОВКИ

Здійснений аналіз наукових джерел виявив певні розбіжності у поглядах вітчизняних та зарубіжних дослідників щодо сутності та призначення внутрішнього аудиту на підприємствах, а також стосовно його предмета й об'єктів. Систематизуючи здобуті результати першого розділу, можна виокремити такі підсумки дослідження, що характеризуються науковою новизною та практичною цінністю:

1. Попри наявність ґрунтовних досліджень, залишається низка недостатньо розкритих аспектів, пов'язаних із формуванням новітніх підходів до внутрішнього аудиту. Огляд літературних джерел засвідчує, що поряд із глибоким теоретичним опрацюванням недостатньо уваги приділено питанням ролі внутрішнього аудиту в управлінській системі підприємств, його значенню для ідентифікації недоліків у діяльності, а також принципам і методам його реалізації.

2. Ключовою функцією внутрішнього аудиту є реагування на трансформації зовнішнього та внутрішнього середовища, що унеможливорює вплив негативних тенденцій на господарські процеси підприємства та сприяє його адаптації до постійних змін. Різноманітність поглядів на сутність терміна «внутрішній аудит» зумовлена різними підходами до розуміння його ролі в економічному житті. У науковій літературі виділяють два основні підходи: перший трактує внутрішній аудит як незалежне оцінювання всередині організації, другий – як форму контролю, залежну від керівництва.

3. На підставі аналізу різних підходів до внутрішнього аудиту сформульовано авторське визначення цього поняття. Внутрішній аудит — це процес оцінювання діяльності підприємства з метою надання власникам та керівництву оперативної й об'єктивної інформації щодо загального стану господарюючого суб'єкта та перспектив його функціонування для прийняття управлінських рішень. На нашу думку, внутрішній аудит має підпорядковуватися власникам підприємства, водночас інформацію, яку формують внутрішні аудитори, слід також надавати керівництву. Головне призначення внутрішнього

аудиту полягає у забезпеченні оперативною інформацією органів управління та сприянні членам організації в ефективному виконанні їхніх обов'язків.

4. Різноманітність типів підприємств, зумовлена формами власності, масштабами, економічними, організаційними та техніко-технологічними чинниками, а також потреба керівників в управлінській інформації передбачають існування різних об'єктів внутрішнього аудиту. Загальний предмет внутрішнього аудиту охоплює такі об'єкти дослідження: стан і відповідність встановленим критеріям на всіх етапах використання ресурсів підприємства та дотримання нормативно-правових актів, а також виявлення суперечностей у виробництві.

5. При деталізації об'єктів внутрішнього аудиту можна виокремити такі елементи: інформація з первинних документів, облікових записів, фінансової звітності, дані про ресурсне забезпечення підприємства, управлінські функції, організація виробничих процесів та реалізації продукції тощо. Вітчизняні принципи внутрішнього аудиту в контексті функціонування в ринкових умовах мають охоплювати: чесність, незалежність, об'єктивність, високу кваліфікацію та професійну компетентність аудитора, конфіденційність інформації, планування та виконання аудиту, а також використання результатів, отриманих іншими аудиторами.

6. Серед проблем становлення та розвитку внутрішнього аудиту в Україні можна виокремити відсутність центрального незалежного органу, відповідального за системне регулювання внутрішнього аудиту, розроблення стандартів та методичних рекомендацій, а також відсутність внутрішніх документів на підприємствах, що регламентували б діяльність внутрішніх аудиторів.

7. Більшість підприємств здійснює внутрішній аудит виробничого процесу без детальної конкретизації, що становить основну проблему цього виду аудиту. У дисертації запропоновано деталізований перелік об'єктів внутрішнього аудиту виробничих витрат, класифікованих за прямими та загальновиробничими витратами, варіантом зведеного обліку витрат виробництва та методом калькулювання собівартості продукції.

8. Встановлено, що відсутність нормативної регламентації та досконалої

внутрішньої методологічної бази, а також недостатність практичних навичок і відповідних знань у внутрішніх аудиторів може призвести до поверхового аналізу питань аудиту без чіткої кваліфікації виявлених фактів та формулювання обґрунтованих аудиторських висновків. Це створює ризик невідповідності наданих висновків і рекомендацій визначеним основним завданням підрозділів внутрішнього аудиту. Адаптація вітчизняних стандартів до світових норм дозволяє внутрішнім аудиторам застосовувати передові підходи, зосереджуючись на дослідженні та оцінюванні системи управління, включно з ризик-менеджментом та внутрішнім контролем.

9. Доведено, що підвищення якості внутрішнього аудиту досягається через безперервний професійний розвиток та підвищення кваліфікації працівників. Застосування семирівневої моделі професійної компетентності внутрішніх аудиторів на основі таксономії Блума, що ґрунтується на цілях навчання у когнітивній сфері, дозволить систематизувати рівні мислення та навичок фахівців з внутрішнього аудиту, сприяючи усвідомленню керівником служби внутрішнього аудиту та працівниками необхідності критичного мислення. У ході дослідження підкреслено необхідність забезпечення належного рівня оплати праці та матеріального стимулювання працівників служб внутрішнього аудиту для залучення й утримання висококваліфікованих спеціалістів, що обумовлено високими вимогами до кваліфікації фахівців з внутрішнього аудиту та рівнем завдань, що їм доручаються.

10. У межах проведеного дослідження комплексно розкрито теоретичні, нормативно-методологічні та практичні аспекти співпраці між внутрішніми та зовнішніми аудитором в державному секторі. Установлено, що така взаємодія є не лише бажаною, а й критично необхідною умовою забезпечення цілісної, підзвітної та ефективної системи публічного фінансового контролю, особливо в умовах сучасних викликів, зумовлених війною, євроінтеграційним курсом України та необхідністю повоєнного відновлення.

11. У роботі окреслено ключові відмінності між внутрішнім та зовнішнім аудитом, а також визначено спільні зони відповідальності, які створюють підґрунтя

для синергії. Підтверджено, що ефективна координація дій між аудиторами сприяє уникненню дублювання функцій, оптимізації використання ресурсів, підвищенню якості рекомендацій та зміцненню довіри до органів влади. Водночас виявлено низку системних бар'єрів, що стримують розвиток такої співпраці в українському контексті – від нормативних прогалин і нестачі інституційної довіри до фрагментованості процесів планування та обміну інформацією.

Запропоновано низку практичних кроків з удосконалення механізмів взаємодії, які охоплюють оновлення законодавства, запровадження національних стандартів співпраці, розвиток цифрових платформ, підвищення професійної кваліфікації та інституційної спроможності аудиторських органів. Такі заходи є не лише засобом підвищення ефективності фінансового контролю, а й стратегічним елементом інтеграції України до європейського аудиторського простору.

Значення для науки полягає у систематизації теоретичних основ міжаудиторської взаємодії, розширенні категоріального апарату та побудові авторської моделі удосконалення співпраці. Практична цінність дослідження полягає в розробці конкретних інструментів та механізмів, адаптованих до українських умов, які можуть бути використані державними установами, Рахунковою палатою, ДАСУ, Мінфіном, а також навчальними закладами для підготовки майбутніх фахівців.

Перспективи подальших досліджень вбачаються у глибшому аналізі:

- результативності спільних аудитів у різних країнах;
- впливу цифровізації аудиту на ефективність співпраці;
- соціального сприйняття результатів державного аудиту;
- оцінки впровадження запропонованих рекомендацій у реальному

державному управлінні.

Таким чином, співпраця між внутрішніми та зовнішніми аудиторами має не лише технічне, а й стратегічне значення в контексті державного розвитку, що потребує подальшої уваги як з боку дослідників, так і з боку практиків публічного управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит: підручник (у двох частинах) за ред. Грушко В.І., Брадул О.М., Шепелюк В.А, Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенюк А.П., Брадул Т.В., 4-те вид. доп. і перероб. К.: Видавництво Ліра К, 2019. 324 с.
2. Баранова А. О., Наумова Т.А., Кашперська А.І. Аудит: навчальний посібник, Харків: ХДУХТ, 2017. 246 с.
3. Бойко О. Аутсорсинг функції внутрішнього аудиту як нова послуга аудиторських фірм: бути чи не бути? *Аудитор України*. 2018. № 11. С. 4–6.
4. Бондаренко Н. М. Теоретичні засади організації внутрішнього аудиту на підприємстві. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка»*. URL: <http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201263/101-106.html> (дата звернення: 10.12.2025)
5. Внутрішній аудит: навчальний посібник за ред. Ю. Б. Слободяник. Суми: ТОВ «ВПП «Фабрика друку», 2018. 248 с.
6. Гордієнко Н.І. Аудит: методика і організація : навч. посібник. Харків : ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2017. 319 с.- ISBN 978-966-695-425-4.
7. Гудзенко Н.М. Роль внутрішнього контролю в управлінні підприємством та його функціональні аспекти. *Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку*: міжнар. наук. практ. конф., 4-5 жовт.2007 р.: Тези доп. К.: КНЕУ, 2007. 288 с
8. Гуцаленко Л. В. Внутрішній аудит та діагностика в системі державного фінансового контролю та управління діяльністю бюджетної установи. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 4. С. 31-45
9. Даниленко О. А. Обґрунтування процесного підходу до управління персоналом організації. *Економіка підприємства: теорія та практика* : зб. матеріалів III Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 21 жовтня 2017 р.). Київ : КНЕУ, 2010. С. 92–94.
10. Евдокиенко В. Бизнес-процессы, процессное управление и

ефективність. URL: <http://www.aup.ru/articles/management/20.htm> (дата звернення: 10.12.2025)

11. Здирко Н.Г., Шульган А.В. Внутрішній аудит виробничих запасів сільськогосподарських підприємств. Матеріали XXXIV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Проблеми та перспективи розвитку науки на початку третього тисячоліття у країнах Європи та Азії». Збірник наукових праць. Переяслав-Хмельницький, 2017 р. 137 с.

12. Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита. URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-internal-audit-2016/\\$FILE/EY-internal-audit-2016.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-internal-audit-2016/$FILE/EY-internal-audit-2016.pdf) (дата звернення: 10.12.2025)

13. Каменська Т. О., Редько О. Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практич. посіб. К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 375 с.

14. Каменська Т.О. основні напрями діяльності внутрішнього аудиту в системі управління. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2019. № 7. с. 40–43.

15. Кодекс Етики Інституту внутрішніх аудиторів. URL: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Ukrainian.pdf> (дата звернення: 10.12.2025)

16. Колос І.В. внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз»*. 2013. вип. 1. с. 126–141.

17. Лазаренко К. П., Завгородній І. В., Білера Н. В. Використання таксономії Блума під час оцінювання навчальної компетенції з гігієнічних знань. *Актуальні питання лінгвістики, професійної лінгводидактики, психології і педагогіки вищої школи: матеріали I Всеукр. наук.-практич. конф. з міжнар. участю* (Полтава, 11-12 трав. 2016 р.). Полтава, 2016. С. 70-76.

18. Лисецький А. С., Чабан Г. В. Організація внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі. *Економічний вісник університету*. 2018. Вип. 36(1). С. 128-138.

19. Матюшина Ю. І., Сагайдак Н. В., Туржанська К. С. Формування системи внутрішнього аудиту на підприємстві. *Економіка і регіон*. 2015. № 6. С. 143-147.
20. Меліхова Т. О., Журавель К. О. Методичні підходи до проведення внутрішнього аудиту товарів для своєчасного виявлення загроз в системі управління економічною безпекою підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 2. С. 56-63
21. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України. К.: Європейський інститут державного управління та аудиту, 2016. 146 с.
22. Міжнародні стандарти аудиту та Кодекс професійної етики бухгалтерів і аудиторів. URL: <http://www.minfin.gov.ua/document/81073/D6.pdf> (дата звернення: 11.12.2025)
23. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти) (редакція 2017року). URL: <https://global.theiia.org/translations/Public Documents/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf> (дата звернення: 11.12.2025)
24. Мулик Я.І. Домбровська В.В. Внутрішньогосподарський контроль фінансової безпеки підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 22. URL: <http://global-national.in.ua/issue-22-2018> (дата звернення: 11.12.2025)
25. Мулик Я.І. Цуркан А.О. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління аграрним підприємством. *Ефективна економіка*. № 3. 2018. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/3_2018/7.pdf (дата звернення: 11.12.2025)
26. Мухина А. С., Михайлов А.М. Становление и развитие внутреннего аудита. *Образование. Наука. Научные кадры*. 2013. № 4. С. 151- 156.
27. Петрик О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності. К.: КНЕУ, 2008. 482 с.
28. Петухова Т. О. Теоретичні основи розвитку внутрішнього аудиту підприємств. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 62. С. 196-

29. Пилипчук Н.М. концептуальна модель організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту доходів. *Економічний аналіз*. 2015. № 1. т. 19. с. 193–199.

30. Подолянчук О.А. Управлінський контроль як вид внутрішньогосподарського контролю підприємства. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2015. №1(1). С.117-126.

31. Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001.URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011- %D0%BF/ed20161217](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF/ed20161217) (дата звернення: 11.12.2025)

32. Порядок здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 03.05.2017 № 480. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663- 17](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17) (дата звернення: 11.12.2025)

33. Правдюк Н. Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління прибутком підприємства. *Облік і фінанси*. 2015. № 4. С. 53-60

34. Правдюк Н. Л. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки. *Облік і фінанси*. 2016. № 2. С. 57-64

35. Правдюк Н. Л., Мулик Т.О., Мулик Я.І. Управління фінансовою безпекою підприємств: обліково-аналітичний аспект: монографія. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 224 с.

36. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльності : Закон України № 2258-VIII [Прийнято Верховною радою України від 21.12.2017]. Київ: Закон України,2018.

37. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення: 08.12.2025)

38. Рахункова палата України. Методичні рекомендації щодо взаємодії з

внутрішніми аудиторами. Київ: РПУ, 2021. URL: <https://rp.gov.ua/> (дата звернення: 09.11.2025).

39. Пушкарьова О. Ю. Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю: дис. на здоб. наук. ступ. канд. економічних наук; спеціальність 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ, 2020. 368 с.

40. Сафонов Т. І. Поняття і сутність внутрішнього аудиту в системі управління підприємством. *Незалежний аудитор*. 2013. № 4 (II). С. 64–68.

41. Семенець А. О. Вплив принципів внутрішнього аудиту на контрольне середовище: економічні та соціальні наслідки. *Економічний простір*. 2018. № 139. С. 182-198

42. Сопко В. В., Бенько М. М., Гончаренко О. М. Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монографія. Київ : КНТЕУ, 2016. 456 с.

43. Чумакова І. Ю., Коваль Ж. Г. Сутність функції внутрішнього аудиту в системі державного управління. *Наукові праці НДФІ*. 2016. №3 (76). с. 135-148.

44. Шалімова Н. С. Етика внутрішнього аудитора: вимоги та підходи щодо забезпечення її дотримання. *Економіка. Фінанси. Право*. 2015. № 7(2). С. 20-25

45. Шмирко М. Ю. Проблеми впровадження та оптимізації системи внутрішнього аудиту підприємства в конкурентному середовищі. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2015. № 2. С. 173–180.

46. Щодо забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту: Міністерство фінансів України від 14.11.2018 №33030-07-5/29494 URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/rozyasnenya4.pdf> OECD. Enhancing Co-operation Between Internal and External Auditors. OECD Public Governance Policy Papers, No. 02. Paris: OECD Publishing, 2024. 52 p. URL: <https://www.oecd.org/gov/audit-cooperation-2024.pdf> (дата звернення: 10.12.2025).

47. INTOSAI. Coordination and Cooperation Between SAIs and Internal

Auditors in the Public Sector. INTOSAI Subcommittee on Internal Control Standards. URL: <https://ics-intosai.nik.gov.pl/> (дата звернення: 11.12.2025).

48. INTOSAI. ISSAI 100 – The Fundamental Principles of Public Sector Auditing. International Organization of Supreme Audit Institutions. URL: <https://www.intosai.org/> (дата звернення: 10.12.2025).

49. EUROSAI–ЕСІІА. Cooperation between Internal and External Audit in the Public Sector: Joint Position Paper. 2015. URL: <https://www.eciia.eu/> (дата звернення: 05.12.2025).

50. The Institute of Internal Auditors. Applying the Three Lines Model in the Public Sector. 2022. URL: <https://www.theiia.org/> (дата звернення: 11.12.2025).

51. OECD. Recommendation of the Council on Public Integrity. OECD Legal Instruments, 2017. URL: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0435> (дата звернення: 09.12.2025).

52. OECD. Global SAI Stocktaking Report 2020. INTOSAI Development Initiative. Oslo, 2021. URL: <https://www.idi.no/elibrary/> (дата звернення: 08.06.2025).

53. International Organization of Supreme Audit Institutions URL: <https://www.intosai.org/ru/index.html> (дата звернення: 08.12.2025)

54. Organisation for Economic Co-operation and Development URL: <https://www.oecd.org/en.html> (дата звернення: 10.11.2025)

55. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission URL: <https://www.coso.org/> (дата звернення: 11.12.2025)

56. Supreme Audit Institution URL: <https://www.intosai.org/news-centre/news/category/sai-independence.html> (дата звернення: 08.12.2025)

Рівні нормативно-правового регулювання незалежного аудиту в Україні

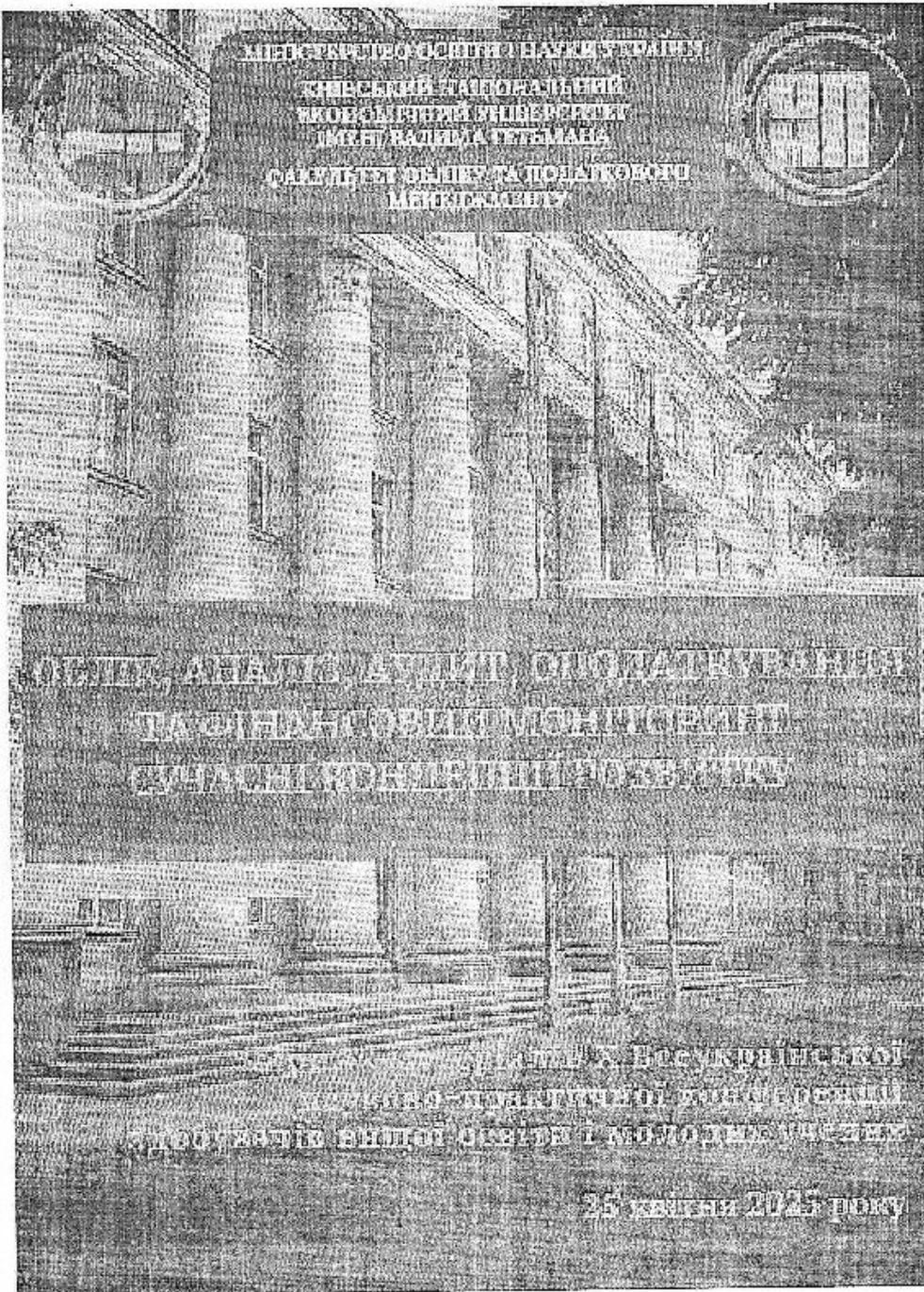
Рівень регулювання	Документ (група документів)	Характеристика
I рівень	Господарський кодекс України [8]	Оскільки аудиторська діяльність є видом підприємницької діяльності, відповідно, у ст. 362 Господарського кодексу України визначено, що аудиторська діяльність - це незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг
II рівень	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [7]	Визначає правові засади аудиту фінансової звітності, здійснення аудиторської діяльності в Україні, врегульовує відносини, що виникають при її здійсненні, та приводить норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу
III рівень	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [9]; Кодекс етики професійних бухгалтерів [10]	Аудиторські стандарти формують єдині базові нормативні вимоги до якості й надійності аудиту, що забезпечують за дотримання певного рівня гарантії результатів перевірки. Мірою зміни економічної ситуації в країні стандарти можуть періодично переглядатися. На базі стандартів аудиту формуються навчальні програми для підготовки аудиторів та єдині вимоги щодо проведення кваліфікаційних іспитів для атестації аудиторів. Стандарти аудиту визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методології, базові принципи професійної етики, яких мають дотримуватися всі суб'єкти аудиторської діяльності
IV рівень	Положення, що прийняті Органом суспільного нагляду, Аудиторською палатою України, інші законодавчі акти, що регулюють проведення аудиту	Цей рівень утворюють документи з професійного регулювання аудиторської діяльності, що покладено на Орган суспільного нагляду, Аудиторську палату України. Метою їхньої діяльності є забезпечення високої якості аудиторської діяльності та захист інтересів суб'єктів аудиту. Такі документи визначають також відповідальність аудитора за неналежну якість надання аудиторських послуг
V рівень	Внутрішньофірмові стандарти аудиту	Внутрішньофірмові стандарти аудиту (BSA) - це сукупність принципів, методів, прийомів і способів, що використовуються аудиторською фірмою при наданні аудиторських послуг, підготовці документації, виходячи із встановлених правил та особливостей діяльності аудиторської фірми

Структура розділу «Аудити історичної фінансової інформації» Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг

Групи стандартів	Характеристика	Стандарти
1	2	3
МСА 200-299 «Загальні принципи та відповідальність»	Стосуються розв'язання питань визначення загальних цілей незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до МСА	МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»
		МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»
		МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»
		МСА 230 «Аудиторська документація»
		МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»
		МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»
		МСА 260 (переглянутий) «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»
		МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»
МСА 300-499 «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики»	Стосуються розв'язання питань планування аудиту фінансової звітності; ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень	МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»
		МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»
		МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»
		МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»
		МСА 402 «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги»
		МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»
		МСА 500 «Аудиторські докази»
МСА 500-599 «Аудиторські докази»	Стосуються вирішення питань формування аудиторських доказів загалом та аудиторських доказів щодо окремих об'єктів	МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»
		МСА 505 «Зовнішні підтвердження»
		МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»
		МСА 520 «Аналітичні процедури»
		МСА 530 «Аудиторська вибірка»
		МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»
		МСА 550 «Пов'язані сторони»
		МСА 560 «Події після звітного періоду»
		МСА 570 (переглянутий) «Безперервність діяльності»
		МСА 580 «Письмові запевнення»
МСА 600-699 «Використання роботи інших фахівців»	Стосуються вирішення питань аудиту фінансової звітності групи суб'єктів господарювання,	МСА 600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»
		МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) «Використання роботи внутрішніх аудиторів»
		МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора»

	використання роботи внутрішніх аудиторів та роботи експерта	
МСА 700-799 «Аудиторські висновки та звітування»	Стосуються вирішення питання формування аудиторської думки та надання звіту щодо фінансової звітності	МСА 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»
		МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»
		МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»
		МСА 706 (переглянутий) «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»
		МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»
		МСА 720 (переглянутий) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»
МСА 800-899 «Спеціалізовані сфери»	Стосуються розв'язання питань аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних засад спеціального призначення	МСА 800 (переглянутий) «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»
		МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту»
		МСА 810 (переглянутий) «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності»

Джерело: сформовано автором на підставі [9]



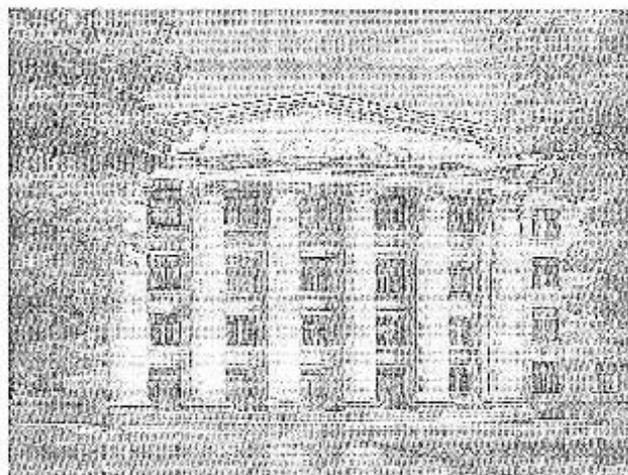
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ, ОПОДАТКУВАННЯ
ТА ФІНАНСОВИЙ МОНІТОРИНГ:
СУЧАСНІ КОНЦЕПЦІЇ РОЗВИТКУ

Збірник матеріалів

X ВСЕУКРАЇНСЬКОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ
ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ І МОЛОДИХ УЧЕНИХ

25 квітня 2025 року



КИЇВ
2025

Розділ у «Стані і сучасні тенденції розвитку теорії та практики аудиту»

РОЗДІЛ 7

СТАН І СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ АУДИТУ

УДК 657.6:35.07

Царкова В.А.,

*студентка факультету фінансів, 1 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
Університет митної справи та фінансів,*

Книшук О.О.,

к. е. н., доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування

ПРОБЛЕМИ ТА ПЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ВІНТРИПНЬОГО АУДИТУ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Внутрішній аудит (ВА) державних органів – це незалежна, об'єктивна діяльність із надання власцю або консультанту, покликана підвищувати цінність і покращувати роботу установи [1]. Він оцінює ефективність системи внутрішнього контролю, управління ризиками та зрядування, гарантуючи законне й результативне використання бюджетних коштів.

У більшості країн ОЭСР (Організація економічного співробітництва та розвитку) правовий статус ВА визначають спеціальні акти [2]. Обов'язковими вимогами до ВА є: організаційна та функціональна незалежність підрозділів; прямий доступ керівника ВА до вищого керівництва; окремий бюджет і право самостійного планування аудиторських завдань [1].

Провівши порівняльний аналіз в підрозділах внутрішнього аудиту в різних міністерствах України (табл. 1), засвідимо, що підрозділи з повною бюджетною автономією й підтримкою аудит-комітету мають вищий рівень виконання рекомендацій (87 %) порівняно з підрозділами з частковою автономією (62 %).

Таблиця 1. Порівняння підрозділів ВА у різних міністерствах України (2024 р.)

Міністерство	Кількість аудиторів	Автономія бюджету	Наявність аудит-комітету
Фінанси	8	повна	так
Охорони здоров'я	10	часткова	ні
Інфраструктури	14	повна	так
Освіти	9	часткова	так

Як видно з таблиці 1, Міністерство фінансів та Міністерство інфраструктури, які мають як повну бюджетну автономію, так і дієві аудит-комітети, демонструють значно вищі показники виконання рекомендацій. Це свідчить про те, що структурна незалежність підрозділів ВА, а також наявність інституційної підтримки у вигляді аудит-комітетів, позитивно впливають на якість реалізації аудиторських функцій. У той час як Міністерство охорони здоров'я, що не має аудит-комітету й працює в умовах часткової автономії, показує найнижчий рівень реалізації рекомендацій – лише 58 %. Міністерство

Міністерство освіти і науки України
Університет митної справи та фінансів
Рада молодих вчених
Університету митної справи та фінансів



**«ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ,
УПРАВЛІНСЬКО-ТЕХНОЛОГІЧНІ
ТА СОЦІАЛЬНО-ПСИХОЛОГІЧНІ ВИМІРИ
СЬОГОДЕННЯ: МОЛОДІЖНИЙ ПОГЛЯД»**

МАТЕРІАЛИ МІЖНАРОДНОЇ
НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ

Том 1

14 листопада 2025 р.

Дніпро

Міністерство освіти і науки України
Університет митної справи та фінансів
Рада молодих вчених
Університету митної справи та фінансів

**«ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ,
УПРАВЛІНСЬКО-ТЕХНОЛОГІЧНІ
ТА СОЦІАЛЬНО-ПСИХОЛОГІЧНІ ВИМІРИ
СЬОГОДЕННЯ: МОЛОДІЖНИЙ ПОГЛЯД»**

МАТЕРІАЛИ МІЖНАРОДНОЇ
НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ

Том 1

14 листопада 2025 р.

Дніпро

Продовження додатку Г

УДК 346.7+658+316.6:316.346-053.6

Організатори конференції: Міністерство освіти і науки України,
Університет митної справи та фінансів,
Рада молодих вчених
Університету митної справи та фінансів

Склад редакційної групи: Бочаров Д. О., Ченцов В. З., Приймаченко Д. В.,
Архирейська Н. В., Губа О. І., Даценко В. В.,
Корисів М. В., Липицький В. В.,
Бондаревська К. В., Борисенко О. П., Горб К. М.,
Грачевська Т. О., Григораш О. В.,
Дерев'янка Т. П., Кодицька Н. О., Лихолат О. А.,
Маршенюк С. О., Слекієнко Р. Ю.,
Павлова Н. В., Сильникова Т. В., Фірезов О. Д.,
Шараков Р. С., Шолскова Г. В.

Економіко-правові, управлінсько-технологічні та соціально-психологічні виміри сьогодення: молодіжний погляд : матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Дніпро : Університет митної справи та фінансів, 2025. Том 1. 463 с.

ISBN 978-966-328-250-3

Матеріали науково-практичної конференції, які включені до збірки, присвячені сучасним тенденціям розвитку міжнародних економічних відносин; актуальним проблемам діяльності судових та правоохоронних органів у сучасних правових реаліях; упродовження інноваційних технологій у дубльному управлінні та особливостям трансформації менеджменту в цифровому суспільстві; розвитку інформаційних технологій і захисту інформації; інтегрованим підходам управління логістикою; інноваціям у сфері фінансів, обліку, аудиту в контексті сучасних ризиків та економічних загроз; інформаційно-комунікаційним та соціально-психологічним аспектам суспільного життя в умовах війни, а також інноваційним підходам у туризмі та готельно-ресторанній справі.

Збірник матеріалів може становити інтерес для науковців, викладачів, здобувачів вищої освіти, а також фахівців у галузі економіки, права, управління та фінансів.

**ТЕЗИ ДОПОВІДЕЙ ДРУКУЮТЬСЯ МЕТОДОМ ПРЯМОГО
ВІДТВОРЕННЯ ТЕКСТУ, ПОДАНОГО АВТОРАМИ,
ЯКІ НЕСУТЬ ПОВНУ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ
ЗА ЙОГО ФОРМУ І ЗМІСТ**

ISBN 978-966-328-250-3 © Колектив авторів, 2025
© Університет митної справи та фінансів, 2025

ЗМІСТ

СЕКЦІЯ 1. Фінанси, облік та аудит у контексті сучасних ризиків та економічних загроз

Dobrovol'ska K. Strengthening economic relations between Ukraine and Western partners amid geopolitical instability	13
Yunash V. Problems of higher education funding	15
Балаякін Д.В. Особливості сучасного ризик-орієнтованого управління банківськими ресурсами	17
Баркова В.А. Розвиток внутрішнього аудиту в умовах цифрової трансформації ЄС	19
Басараб Д.Д. Теорія економічних циклів М. Тугана-Барановського і сучасна глобальна економіка	21
Безубенко К.І., Бісов Б.Л. Кібербезпека як ключовий елемент управління операційним ризиком у цифровому банкінгу	23
Белкіна А.Ю. Особливості бізнес-моделей сучасних банків	25
Білик О.С. Інструменти стратегічного управління прибутком підприємства	27
Бондаренко А.О. Валютні обмеження як інструмент регулювання валютного ринку	29
Брайко В.С. Забезпечення професійного судження аудитора в умовах впровадження штучного інтелекту	32
Бродовська В.Ю. Управлінська звітність у сфері оподаткування	33
Бур'ян А.Д. Обслуговування державного боргу України в період воєнного стану	35
Вошак О.В. Міждисциплінарний підхід у дослідженні явища необанків	37
Гаврилов А.В. Податкове навантаження на бізнес: аналіз та можливості оптимізації	40
Горина В.О. Податок на додану вартість: фіскальне значення та проблеми адміністрування	42
Госпошинько А.А. Природа сучасного кредиту та особливості кредитної політики України в умовах сьогодення	44
Дон М.Р. Організація кредитного процесу в банку та управління кредитним ризиком	46
Срємченко А.І. Аналітичне забезпечення процесу управління розрахунками зі здебільшого зачатами в системі внутрішнього контролю закладу вищої освіти	48
Заїченко О.С. Кредитування юридичних осіб як чинник прискорення економічного розвитку держави	50
Іваненко О.І. Вплив бюджетної політики на соціально-економічний розвиток держави в умовах воєнного стану	52

Продовження додатку Г

2. Положення про організацію системи управління ризиками в банках України та банківських групах : Постанова Національного банку України від 11.06.2018 № 64. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v-0064500-18#Text>

Баркова В.А.,
студентка Університету митної справи та фінансів
(науковий керівник – Книшук О.О., к.е.н., доцент кафедри
обліку, аудиту, аналізу і оподаткування
Університету митної справи та фінансів)

РОЗВИТОК ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЄС

У 2025 році внутрішній аудит у Європейському Союзі перетвориться з традиційного елементу системи фінансового контролю на стратегічний інструмент управління ризиками, цифрової прозорості та підтримки політичних рішень на основі доказів. Така трансформація обумовлена реформами в рамках системи Public Internal Control, оповленими підходів Європейської Комісії та активним впровадженням практик, що базуються на аналізі даних, автоматизації та прогнозуванні [1].

Одним із ключових факторів розвитку є зміцнення взаємодії внутрішніх та зовнішніх аудиторів, включаючи співпрацю міністерських аудиторських підрозділів з Європейським судом аудиторів. У зв'язку зі збільшенням масштабу цифрових даних, аудиторські органи ЄС переходять до інтегрованих процедур, що включають спільну розробку risk-maps, формування загальних репозиторіїв аудиторських знахідок та узгодження планів аудиторських місій. Це зменшує дублювання процедур та дозволяє уникнути «парадигми контролю», коли різні органи перевіряють одну сферу, але застосовують різні методики [1].

Цифровізація має безпосередній вплив на зміст та функції внутрішнього аудиту. Якщо до 2021–2022 років переважали підходом були вибіркові перевірки документів, то в 2024–2025 роках акцент зміщується у бік post-transaction analytics, continuous auditing та прогнозування потенційних порушень ще до здійснення витрат. Згідно з оновленими рекомендаціями INTOSAI Development Initiative (2025) [2], внутрішній аудит державних органів ЄС має поступово переходити від «ретроспективного аналізу» до «forward-looking intelligence», тобто аналізу, що базується на симуляціях, сценаріях та кореляційних моделях.

Очікується, що роль внутрішнього аудиту у 2025–2027 роках стане більш стратегічною: аудиторі будуть не лише документувати виявлені порушення, а надаватимуть рекомендації на етапі формування політик та бюджетного планування. У таких умовах внутрішній аудит перетвориться на повноцінного учасника cycle-based public management. У рамках концепції evidence-based policy, внутрішні аудиторі стануть постачальниками даних про ризики та очікувану ефективність політичних рішень, що ухвалюються на рівні урядів держав-членів та Європейської Комісії [2].

Продовження додатку Г

Перспективним напрямом є також підвищення стандартизації методик внутрішнього аудиту на рівні всіх країн ЄС. Наразі рекомендації Європейської Комісії налягають на формування більш комплексної «європейської моделі внутрішнього аудиту», яка базується на принципах IAM (Internal Audit Management Model) та гармонізованих IT-платформах для аудиторської звітності [1]. Це дозволить скоротити різницю між рівнем розвиненості внутрішнього аудиту в країнах із високими стандартами публічного управління (Нідерланди, Данія, Фінляндія) та країнах із нещодавною історією реформи (наприклад, країни Центральної та Східної Європи).

Додатково, у 2025 році очікується активне впровадження цифрових рішень, включаючи автоматизовані risk engines, системи anomaly detection та машиннонавчальні алгоритми як доцільний інструмент оцінки ефективності державних витрат. Такі технології дозволять аудиторам обробляти великі дані у режимі реального часу, відстежувати тенденції та прогнозувати потенційні відхилення від нормативних значень. Це робить аудит не лише швидшим, але й більш точним – аудиторські висновки будуються на кількісній аналітиці, а не лише на описовій частині.

Таким чином, перспективи розвитку внутрішнього аудиту в ЄС у 2025 році концентруються навколо системного переходу до цифрового аудиту, посилення співпраці із зовнішніми аудиторами та підвищення ролі внутрішнього контролю у процесі формування державної політики. Саме ці фактори визначають стратегічний вектор розвитку внутрішнього аудиту в ЄС у найближчі роки, що сприятиме підвищенню прозорості, підвідповідності та ефективності використання публічних ресурсів [1; 2].

Отже, внутрішній аудит у Європейському Союзі перебуває на етапі активної трансформації, яка охоплює як методологічні, так і технологічні аспекти діяльності. У найближчі роки очікується поглиблення інтеграції внутрішнього аудиту у процеси державного управління та бюджетного планування, посилення його впливу на формування політик та управлінських рішень на основі ризик-орієнтованої аналітики. Застосування інструментів штучного інтелекту, автоматизованих механізмів аналізу транзакцій та прогнозного моделювання сприятиме зростанню ефективності, точності та проєктивності аудиторських процедур [2].

Водночас європейській інституції орентуються на гармонізацію підходів та формування єдиної європейської моделі внутрішнього аудиту, що дозволить скоротити відмінності у рівні впровадження практик контролю між державами-членами та посилити їхню взаємодію із зовнішніми аудиторами.

Таким чином, перспективи розвитку внутрішнього аудиту в ЄС зумовлені переходом до цифрової, стандартизованої та аналітично орієнтованої моделі аудиту, що забезпечить більш високий рівень прозорості, підвідповідності та раціонального використання публічних ресурсів у майбутньому [1].

Продовження додатку Г

Список використаних джерел:

1. European Confederation of Institutes of Internal Auditing. *Risk in Focus 2025: Hot Topics for Internal Auditors*. ECIIA. Brussels, 2024. URL: <https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2024/09/Risk-in-Focus-2025-FINAL.pdf>
2. Hartmann D., Laranjeira de Pereira J.R., Streitböcher C., Berendt B. *Addressing the regulatory gap: moving towards an EU AI audit ecosystem beyond the AIA by including civil society*. 2024. URL: <https://arxiv.org/abs/2403.07904>

Басараб Д.Д.,

студентка Університету митної справи та фінансів

(науковий керівник – Терещенко Т.Є., к.е.н., доц.,

доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування

Університету митної справи та фінансів)

ТЕОРІЯ ЕКОНОМІЧНИХ ЦИКЛІВ М. ТУГАНА-БАРАНОВСЬКОГО І СУЧАСНА ГЛОБАЛЬНА ЕКОНОМІКА

Михайло Іванович Туган-Барановський (1865–1919) – видатний український економіст і один із перших теоретиків економічних циклів у світовій науці. Теорія економічних циклів посідає вагомe місце серед економічної спадщини М. Тугана-Барановського. Циклічність – це одна з основних рис ринкової економіки, явище, яке вже давно викликає зацікавленість вчених.

Суть теорії М. І. Тугана-Барановського полягає в тому, що економічні кризи мають не випадковий, а закономірний характер. Учений доводив, що головною причиною циклів є структурна диспропорція між виробництвом засобів виробництва та виробництвом предметів споживання. У період підйому інвестиції надмірно концентруються у виробничих галузях, тоді як споживчий попит зростає повільніше. Ця невідповідність породжує перевиробництво, спад і новий цикл. Важливу роль у процесі відіграє кредит: під час фази піднесення банківське кредитування стимулює надмірне розширення виробництва, а в момент насичення ринку стає фактором кризи. Отже, фінансова система не усуває циклічність, а, навпаки, посилює її.

Ідеї Тугана-Барановського затримуються надзвичайно актуальними в сучасній глобальній економіці. Його спостереження щодо структурних диспропорцій між виробничими та споживчими секторами підтверджуються сучасними даними про глобальну фінансову систему, яка у розвинених країнах становить значну частину ВВП, а обсяг фінансових деривативів перевищує світовий ВВП у кілька разів. Саме надмірна фінансизація та кредитне переваження стали причиною глобальної фінансової кризи 2008 року та пандемічної рецесії 2020 року.

У найближчі роки світове економічне зростання залишатиметься низьким, що відповідає концепції М. Тугана-Барановського про «втому капіталу» та фазу глобальної стагнації, коли структурні диспропорції між інвестиційними секторами й реальним споживанням загострюють циклічність.



EU System of the Audit and Financial Control:
Experience for Ukraine (EUAudit4UA)
101176582-EUAudit4UA-ERASMUS-JMO-2024-HEI-TCH-RSCH
Jean Monnet Actions: Module (2024-2027)



Міністерство освіти і науки України
Університет митної справи та фінансів



**«СИСТЕМА АУДИТУ ТА ФІНАНСОВОГО
КОНТРОЛЮ ЄС: ДОСВІД ДЛЯ УКРАЇНИ»**

МАТЕРІАЛИ І МІЖНАРОДНОЇ
НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ

30 травня 2025 р.

Дніпро



Co-funded by
the European Union



EU System of the Audit and Financial Control:
Experience for Ukraine (EUAudit4UA)
101176582-EUAudit4UA-ERASMUS-JMO-2024-PEI-TCII-RSCH
Jean Monnet Actions: Module (2024-2027)



Міністерство освіти і науки України
Університет митної справи та фінансів

**«СИСТЕМА АУДИТУ ТА ФІНАНСОВОГО
КОНТРОЛЮ ЄС: ДОСВІД ДЛЯ УКРАЇНИ»**

**МАТЕРІАЛИ І МІЖНАРОДНОЇ
ПАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРЕНЦІЇ**

30 травня 2025 р.

Дніпро

Продовження додатку Д

Саввичук Т. М. Незалежність аудитора та механізми забезпечення її дотримання: досвід ЄС та України	76
Фесенко В. В. Системовісні чинники сучасного аудиту в країнах Європейського Союзу	78
Шеретюк О. Л. Управління якістю як чинник довіри до роботи аудитора	80

Панель 2. Практика ЄС у сфері державного аудиту та фінансового контролю

Khalatur S. European principles of financial control in Ukraine: realities and prospects	82
Євтушівко Н. М., Калмиків О. Гармонізація національної системи державного аудиту з міжнародними стандартами: роль ризик-орієнтованого підходу	85
Кучма О. Ukraine Facility: основні вимоги та фундаментальні ризики	88
Качула С. В. Інноваційні підходи ЄС до запобігання корупції у державному секторі: перспективи для України	91
Книшук О. О., Баркова В. А. Напрями вдосконалення співпраці внутрішніх та зовнішніх аудиторів у державному секторі в контексті євроінтеграції та відновлення країни	94
Кухтій В. В. Стратегія використання бюджетних коштів: концептуальні підходи та практичні аспекти аудиту ефективності	99
Новак В., Книвалова О. В., Лиси О. В. Прозоре врядування в умовах сучасних викликів	102
Павлова Г. Практика державного фінансового нагляду в інших країнах	104
Смірнова Ц. В., Смірнова І. В. Досвід Німеччини у сфері державного аудиту	108
Тенюх З. І. Впровадження SAP-T як інструменту підвищення ефективності податкового аудиту в Україні	111
Тополецько Н. М., Ігнатенко С. Є. Аудит ефективності використання бюджетних коштів	115
Тоток М. С. Організація державного аудиту в країнах ЄС: моделі, принципи та виклики	118

Панель 3. Досвід ЄС та стандарти внутрішнього корпоративного аудиту в приватному секторі

Барановська Д. Концептуальні підходи до модернізації СУР-аналізу в управлінському обліку підприємств	122
Бочарова Н. А., Яровий І. О. Оцінка ефективності ІІР-менеджменту на авіотранспортних підприємствах: аудит та аналітичні підходи	127
Бондаренко Н., Ігнатенко С. С. Роль внутрішнього аудиту в податковому плануванні	132

2. Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/> (дата звернення 12.05.2025).

Книжок О. О., к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування
Університету митної справи та фінансів (м. Дніпро)
Баркова В. А., магістр спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
Університету митної справи та фінансів (м. Дніпро)

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СПІВПРАЦІ ВІНУТРІШНІХ ТА ЗОВНІШНІХ АУДИТОРІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ ТА ВІДНОВЛЕННЯ КРАЇНИ

В умовах широкомасштабної війни та необхідності повного відновлення Україна стикається з гальною потребою у прозорому, ефективному та підзвітному використанні публічних фінансів. Успішна євроінтеграція країни передбачає адаптацію до стандартів ЄС, зокрема в сфері фінансового контролю. Однією із ключових викликів – низька ефективність координації між внутрішнім та зовнішнім аудитом у державному секторі [1, 2, 4].

Сьогодні в Україні здійснюється понад 1500 внутрішніх аудитів щороку, але лише 6% їх результатів використовуються зовнішніми аудиторами (Рахункова палата, ДАСУ). Такий дисбаланс свідчить про недостатню інтеграцію облікових функцій, дублювання роботи, втрату аналітичного потенціалу та низький рівень довіри між структурами. Водночас міжнародні практики (Фінляндія, Данія, Канада) демонструють значні переваги формальної співпраці, включаючи зниження витрат, пришвидшення реакції на ризики, підвищення результативності контролю.

Мета та завдання дослідження. Мета – обґрунтувати напрями підвищення ефективності взаємодії між внутрішніми та зовнішніми аудиторами в державному секторі України, з врахуванням кращих практик країн OECD, принципів INTOSAI та потреби повоєнної трансформації управління [1, 3, 4].

Завдання дослідження:

- охарактеризувати нормативні, організаційні та функціональні відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудитом;
- систематизувати переваги та ризики їх співпраці;
- проаналізувати міжнародний досвід та статистику ефективної координації;
- ідентифікувати бар'єри в українській практиці;
- сформулювати пропозиції з нормативного, організаційного та технічного вдосконалення координації.

Теоретичні основи. Державний аудит поділяється на:

Продовження додатку Д

Внутрішній аудит – структурно інтегрований до органів влади, спрямований на моніторинг, оцінку ризиків, консультування керівництва.

Зовнішній аудит здійснюється SAI (в Україні – Рахункова палата), забезпечує незалежну оцінку результатів діяльності органів влади, звітує перед парламентом і громадськістю.

Ключові стандарти: ISSAI 100, COSO, принципи INTOSAI з прозорості, незалежності, підзвітності. Відповідно до моделі INTOSAI, SAI діють у трьох формах [5]: нестатистерська (Велика Британія, Канада), судова (Франція, Італія), колегіальна (Нідерланди, Корея) [2, 3].

Зв'язано переваги співпраці між внутрішніми та зовнішніми аудиторями в державному секторі. Згідно з даними OECD (2024), 68% країн ЄС мають формалізовану кооперацію між аудиторями. Основні переваги:

- зменшення дублювання перевірок (до -30%);
- підвищення охоплення ризиків;
- економія часу та коштів;
- спільна аналітика та інтерпретація результатів;
- сильні рекомендації мають більший вплив на прийняття рішень.

Приклади [1, 4]:

- Філіппіни: координація через Мінфін;
- Естонія: електронна платформа обміну документами;
- Корея: спільна рада аудиту;
- Канада: оцінка впливу рекомендацій за участі обох сторін.

Бар'єри в Україні. Інституційні: відсутність національного стандарту співпраці; відсутність правового обов'язку координації аудитів.

Організаційні: високий рівень вакантності посад (37% у внутрішньому аудиті); недостатня автономія внутрішніх підрозділів.

Технічні: відсутність єдиної цифрової платформи; відсутність відкритого доступу до результатів перевірок.

Психологічні: недовіра між структурами; різний рівень кваліфікації аудиторів.

Методологічні: розбіжності у підходах до оцінювання ризиків, складання звітів, планування перевірок.

Цілями удосконалення співпраці між внутрішніми та зовнішніми аудиторями в державному секторі.

1. Законодавче врегулювання

- Внесення змін до Закону України "Про державний фінансовий контроль" щодо:

- обов'язкової координації планів аудиту;
- взаємного доступу до звітів;
- ролі Мінфіну як координаційного органу.

2. Національний стандарт взаємодії

- Типовий Меморандум про співпрацю.
- Інструкції щодо уникнення дублювання та захисту інформації.
- Регламент обміну даними, планами, звітами.

Продовження додатку Д

- Регламент обміну даними, планами, звітами.
- 3. Цифрова платформа
 - Платформа "Є-Аудит";
 - спільний календар перевірок;
 - база ризиків і кейсів;
 - доступ до звітів обох сторін.
- 4. Пілотні спільні аудити
 - Рекомендовано реалізовувати в МОЗ, Міноборони, МОІ.
 - Змішаний склад команд.
 - Двостороння оцінка впливу.
- 5. Розвиток професійної культури
 - Спільні тренінги та сертифікація.
 - Обмін стажуванням.
 - Участь у міжнародних платформах (OECD Auditors Alliance, INTOSAI IDI).
- 6. Інституційна довіра
 - Публікація щорічних звітів про співпрацю.
 - Створення міжвідомчої ради з питань аудиторської координації.
 - Визнання результатів внутрішнього аудиту при парламентських розглядах.

Значення для євроінтеграції та післявоєнного відновлення [1, 4, 6]. Співпраця між внутрішніми та зовнішніми аудиторями – не лише механізм оптимізації, а ключовий інструмент досягнення стратегічних цілей: зміцнення довіри міжнародних донорів; прозорий нагляд за допомогою; адаптація до практик ЄС (EUROSAI, ECA); посилення бюджетної дисципліни; підвищення іміджу державного управління.

Висновки:

1. Ефективна співпраця аудиторів у державному секторі – це не разкіл, а необхідність. Співпраця між внутрішніми та зовнішніми аудиторями є критичним елементом наційної системи публічного фінансового контролю. У країні, що перебуває в умовах війни, здійснює масштабне відновлення та прагне до євроінтеграції, координовані аудиторські зусилля дозволяють: уникати дублювання перевірок; швидше виявити зловживання; оптимізувати використання обмежених ресурсів; формувати довіру до уряду з боку громадянськості, донорів і міжнародних партнерів.

Наразі внутрішні та зовнішні аудиторі в Україні часто працюють паралельно, не поєднуючи свої зусилля, що призводить до втрати ефективності. Ця ситуація є неприйнятною в умовах масштабного фінансування відновлення країни.

2. Україна має потенціал для впровадження комплексної реформи [7], [9]. Проведений аналіз засвідчив наявність низки факторів, які створюють умови для впровадження нової моделі взаємодії аудиторів:

- Наявність політичної волі до гармонізації з європейськими стандартами.

Продовження додатку Д

- Існуючі міжнародні зобов'язання, зокрема в межах Угоди про асоціацію з ЄС.

- Активне залучення міжнародних донорів, які зацікавлені у підвищенні прозорості контролю.

- Пілотні приклади кооперації, реалізовані у МОЗ, Мінцифрі, МОН, які можуть бути масштабовані.

- Наявність цифрових інфраструктур, зокрема "Дія", які можуть бути використані для створення спільного аудиторського порталу.

Ключові напрями реформи:

- оновлення законодавства – запровадження правової бази для обов'язкової взаємодії;

- цифровізація процесів аудиту – створення IT-платформи для спільного планування і звітності;

- стандартизація протоколів взаємодії – розробка національного стандарту співпраці; [4, 8];

- професійний розвиток – спільні програми підвищення кваліфікації аудиторів;

- інституціоналізація довіри – створення координаційних рад, оприлюднення спільних звітів.

3. Пропоновані рішення ґрунтуються на міжнародному досвіді та адаптовані до українських реалій. Рекомендації, сформульовані з досліджень, базуються на кращих практиках країн-членів OECD, INTOSAI та EUROSAI. Водночас вони враховують:

- структуру публічного управління в Україні;

- реальний етап внутрішнього контролю;

- кадрові, бюджетні та технічні обмеження;

- ситуацію із законодавчим регулюванням аудиту.

Адаптація означає не механічне копіювання моделей, а створення гнучкої, поетапної реформи, що базується на:

- поступовому впровадженні змін через пілотні проекти;

- співпраці між Мінфіном, ДАСУ та Рахунковою палатою [1], [9];

- використанні існуючих ресурсів і ініціатив (наприклад, цифрові інструменти Мінцифри).

Перспективи подальших досліджень.

1. Моніторинг результативності пілотних аудитів. Необхідно провести глибокий аналіз перших прикладів спільних аудитів в Україні (МОЗ, МОН, Мінцифра), включаючи: порівняльну ефективність у виявленні порушень; рівень впровадження рекомендацій; економічний ефект (економія часу, ресурсів); суб'єктивне сприйняття результатів з боку керівництва установ.

Цей аналіз дозволить обґрунтувати масштабування практики та коригування методології.

2. Дослідження впливу цифрових платформ на довіру до аудиту. Цифрова трансформація аудиту — потужний фактор прозорості й підзвітності. Потрібно дослідити: як цифрові інструменти впливають на

Продовження додатку Д

обмін інформацією між аудиторами; чи підвищується довіра з боку громадськості завдяки відкритості даних; наскільки зменшуються часові та організаційні витрати завдяки ІТ-інтеграції; які ризики (безпека, конфіденційність) виникають при обміні аудиторською інформацією в онлайн-середовищі.

3. Аналіз сприйняття аудиторських звітів громадськістю. Успішність аудиту не обмежується виявленням порушень – важливим є також його сприйняття та використання громадянами, журналістами, неурядовими організаціями. Пропонується дослідити:

- рівень інформованості громадськості про звіти Рахункової палати та ДАСУ;
- способи подання результатів аудиту, які є найбільш зрозумілими для громадськості;
- вплив аудиторських звітів на суспільну довіру до уряду;
- сприйняття внутрішніх аудитів у міністерствах самими працівниками.

4. Розробка інтегрованої моделі аудиту в умовах багаторівневої відповідальності. В українській системі публічного управління існують різні рівні відповідальності: внутрішній контроль у межах установ; зовнішній аудит (національний рівень); громадський нагляд; контроль з боку донорських інституцій [5, 1].

Це вимагає створення інтегрованої моделі аудиту, яка:

- чітко розмежує ролі;
- формалізує обмін інформацією;
- враховує багатовимірну відповідальність;
- дозволяє швидко реагувати на ризики;
- включає елементи “третьої лінії захисту” (громадськість, парламент, медіа).

Така модель може стати основою для оновлення всієї архітектури публічного контролю в Україні.

Список використаних джерел:

1. OECD. Enhancing Co-operation Between Internal and External Auditors. OECD Public Governance Policy Papers, No. 02. Paris: OECD Publishing, 2024. 52 p. URL: <https://www.oecd.org/gov/audit-cooperation-2024.pdf> (дата звернення 10.05.2025)
2. INTOSAI. ISSAI 100 – The Fundamental Principles of Public Sector Auditing. URL: <https://www.intosai.org/> (дата звернення 08.05.2025)
3. INTOSAI. Coordination and Cooperation Between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector. Subcommittee on Internal Control Standards. URL: <https://ics-intosai.nik.gov.pl/> (дата звернення 10.05.2025)
4. EUROSAI–ECIIA. Cooperation between Internal and External Audit in the Public Sector: Joint Position Paper. 2015. URL: <https://www.eciia.eu/> (дата звернення 09.05.2025)

Продовження додатку Д

5. The Institute of Internal Auditors (IIA). Applying the Three Lines Model in the Public Sector. 2022. URL: <https://www.theiia.org/> (дата звернення 11.05.2025)

6. OECD. Recommendation of the Council on Public Integrity. OECD Legal Instruments, 2017. URL: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0435> (дата звернення 07.05.2025)

7. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» від 26.01.1993 р. № 2939-XII. Відомості Верховної Ради України. 1993. № 19. Ст. 208. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення 11.05.2025)

8. Рахункова палата України. Методичні рекомендації щодо взаємодії з внутрішніми аудиторами. Київ: РІПУ, 2021. URL: <https://rpu.gov.ua/> (дата звернення 07.05.2025)

9. OECD. Global SAI Stocktaking Report 2020. INTOSAI Development Initiative, Oslo, 2021. URL: <https://www.idi.no/e-library/> (дата звернення 10.05.2025)

Кухтій В. В., студентка
фінансового факультету групи БО21-1
Університету митної справи та фінансів (м. Дніпро)

**СТРАТЕГІЯ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ:
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ
АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ**

У сучасних умовах фінансової нестабільності та обмеженості державних ресурсів особливого значення набуває стратегічне планування й ефективне використання бюджетних коштів. Неefektivність витрат бюджету не лише знижує соціально-економічну результативність, але й породжує ризики фінансової нестійкості. Впровадження інструментів аудиту ефективності дозволяє не просто контролювати законність витрат, а й аналізувати досягнення визначених стратегічних цілей. У працях вітчизняних і зарубіжних авторів [1, 2] звертається увага на необхідність переходу від формального виконання фінансових процедур до оцінки результативності діяльності органів влади через призму ефективності бюджетного процесу. Актуальність дослідження полягає у недостатньому впровадженні практик стратегічного управління фінансовими ресурсами та дефіциті системних підходів до оцінки їх ефективності [3].

Метою цієї роботи є аналіз сучасних підходів до стратегічного планування бюджетних витрат у контексті аудиту ефективності та формування практичних рекомендацій для посилення фінансової відповідальності державних органів.

Об'єктом дослідження є процес стратегічного планування використання бюджетних коштів у сфері державного управління. Основну

Книшек Оксана Олексіївна

кандидат економічних наук, доцент, доцент
кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування
Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро

Баркова Валерія Антонівна

магістр спеціальності 071 «Облік і оподаткування»,
Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро

ЄВРОПЕЙСЬКІ СТАНДАРТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ: ПРАКТИЧНЕ ВПРОВАДЖЕННЯ В БІЗНЕСІ

У сучасних умовах глобальної економічної інтеграції важливість ефективних систем внутрішнього контролю стрімко зростає. З огляду на підвищені вимоги до прозорості діяльності компаній, управління ризиками та дотримання стандартів корпоративної культури, європейські стандарти внутрішнього контролю стають орієнтиром для підприємств у різних країнах. Модель COSO, стандарти Європейської Комісії та міжнародні інструменти управління ризиками (зокрема ISO 31000) формують основу сучасного підходу до внутрішнього контролю в бізнесі та державних інституціях [1; 2; 4]. Метою даних тез є висвітлення ключових аспектів європейських стандартів внутрішнього контролю, аналіз прикладу впровадження моделі COSO у великих компаніях, зокрема Electrolux, а також визначення викликів та рекомендацій щодо впровадження таких стандартів в Україні.

Теоретичні основи європейських стандартів внутрішнього контролю. Європейський підхід до внутрішнього контролю базується на комплексності, управлінській підзвітності та орієнтації на ризики. Найпоширенішим міжнародним стандартом є модель COSO (Internal Control - Integrated Framework), яка складається з п'яти обов'язкових компонентів: контрольне середовище, оцінка ризиків, контрольні заходи, інформація та комунікація, а також моніторинг [1].

Контрольне середовище формує культуру організації, її етичні цінності та принципи, що визначають поведінку персоналу. Оцінка ризиків передбачає

систематичну ідентифікацію й аналіз потенційних загроз для досягнення цілей бізнесу. Контрольні заходи включають як політики, так і процедури, спрямовані на забезпечення надійності процесів. Ефективна інформація та комунікація означають доступність і своєчасність даних на всіх рівнях управління. Моніторинг забезпечує постійне вдосконалення системи контролю та оперативне реагування на зміни.

Європейські інституції активно застосовують COSO як теоретичну й практичну основу внутрішнього контролю, адаптуючи її до специфіки регулювання та вимог ЄС [2].

Практичне впровадження моделі COSO у компанії Electrolux. Шведська компанія Electrolux є одним із найвідоміших прикладів успішного впровадження сучасної системи внутрішнього контролю, що базується на моделі COSO. Electrolux Control System (ECS) є інтегрованою структурою, яка охоплює всі ключові бізнес-процеси компанії та забезпечує ефективне управління ризиками [3].

Контрольне середовище Electrolux ґрунтується на корпоративному кодексі поведінки, чіткій організаційній структурі, вимогах до відповідальності керівників. Оцінка ризиків відбувається щорічно та включає глобальний аналіз стратегічних, операційних і фінансових ризиків. Контрольні заходи охоплюють автоматизовані й ручні механізми контролю, управління доступом, аудит журналів, розподіл обов'язків. Інформаційно-комунікаційна система включає централізовані онлайн-платформи для документування доказів контролю та зберігання звітності. Моніторинг системи здійснюється через регулярні перевірки, аудит та тестування ефективності контролів.

Такий підхід дозволяє Electrolux забезпечувати високу якість фінансової звітності, підвищувати операційну ефективність та дотримуватися міжнародних стандартів корпоративного управління [3].

Система внутрішнього контролю в інституціях Європейського Союзу. На рівні Європейського Союзу система внутрішнього контролю є невід'ємною

частиною механізмів управління та фінансової відповідальності. Важливу роль відіграє Внутрішня аудиторська служба Європейської Комісії (IAS), яка здійснює незалежний аудит, контролює дотримання стандартів управління ризиками та сприяє підвищенню ефективності європейських інституцій [2].

У 2018 році ЄС запровадив План дій щодо інтегрованої системи внутрішнього контролю, який передбачає зміцнення внутрішніх процесів управління, посилення прозорості та оптимізацію діяльності. Документ визначає орієнтири для підвищення довіри громадян до інституцій ЄС, забезпечення підзвітності та прозорості використання бюджетних коштів.

Крім того, Європейська Комісія використовує міжнародні стандарти ISO, зокрема ISO 31000 щодо управління ризиками, які дозволяють узгодити рамкові підходи до контролю та антикорупційних практик [4].

Виклики впровадження європейських стандартів внутрішнього контролю. Впровадження ефективної системи внутрішнього контролю супроводжується низкою проблем, що характерні як для великих міжнародних корпорацій, так і для місцевих компаній. До основних викликів належать:

- культурні бар'єри та відмінності в підходах до корпоративного управління;
- нестача фінансових та людських ресурсів;
- складність адаптації міжнародних моделей до вимог локального законодавства;
- необхідність модернізації IT-систем та інфраструктури.

Багато організацій стикаються з труднощами під час імплементації ризик-орієнтованого підходу, який передбачає проведення регулярних оцінок ризиків, впровадження системних змін і навчання персоналу. Суттєвий вплив мають також регуляторні обмеження, рівень цифрової інфраструктури та доступ до сучасних технологій. За висновками Світового банку, країни Східної Європи та Центральної Азії часто стикаються зі складнощами в забезпеченні прозорості та боротьбі з корупцією, що впливає на впровадження сучасних механізмів внутрішнього контролю [6].

Попри це, поєднання європейських стандартів із практиками цифрової трансформації - автоматизацією контролів, аналітикою даних, використанням штучного інтелекту - відкриває нові можливості для підвищення ефективності управління.

Рекомендації щодо впровадження європейських стандартів в Україні. Прагнення України до інтеграції з Європейським Союзом передбачає необхідність модернізації системи внутрішнього контролю як у державному, так і в приватному секторі. На основі європейської практики можна виокремити кілька ключових напрямів.

По-перше, доцільно використовувати модель COSO як базову рамку для побудови системи внутрішнього контролю в українських підприємствах. Необхідно розробити національні методичні рекомендації, що адаптуватимуть COSO та ISO 31000 до вимог українського законодавства, галузевих стандартів і специфіки управління ризиками [4; 9].

По-друге, важливо підвищувати компетентність фахівців з внутрішнього контролю та аудиту. Підготовка персоналу має включати програми навчання, професійні сертифікації міжнародного рівня (CIA, CRMA) та освітні курси, розроблені у співпраці з європейськими університетами [5].

По-третє, потребує розширення нормативно-правова база, що регулює внутрішній контроль. Важливими є удосконалення законодавства щодо бухгалтерського обліку, закріплення обов'язковості внутрішнього контролю для підприємств публічного інтересу та розробка вимог до звітності про систему контролю [8; 10].

По-четверте, цифровізація контролю має включати впровадження ERP-систем, GRC-платформ, аналізу даних та централізованих інформаційних рішень. Це сприятиме підвищенню ефективності контролів, мінімізації ризиків шахрайства та зміцненню прозорості.

Важливою умовою успішної адаптації є підтримка держави та міжнародних партнерів - ЄС, OECD, USAID, Світового банку - у частині

технічної допомоги, грантових програм і розвитку державно-приватного партнерства у сфері корпоративного управління [6; 7].

Висновки. Європейські стандарти внутрішнього контролю формують комплексний підхід до управління ризиками, забезпечення прозорості та підвищення якості корпоративного управління. Модель COSO, стандарти ISO та підходи Європейської Комісії створюють ефективну базу для побудови сучасних систем контролю. Досвід компанії Electrolux та інституцій ЄС демонструє успішність практичного застосування цих стандартів.

Для України впровадження європейських стандартів означає необхідність модернізації внутрішніх процесів, цифровізації контролю, удосконалення законодавчої бази та розвитку компетентності фахівців. Адаптація цих підходів, за умови підтримки міжнародних партнерів, сприятиме розвитку прозорого, відповідального та ефективного корпоративного управління.

Література

1. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal Control – Integrated Framework*. URL: www.coso.org. (дата звернення: 10.11.2025).
2. European Commission. (2018). *Internal Control Standards in the European Union*. URL: <https://ec.europa.eu/info/funding-tenders/opportunities/portal>. (дата звернення: 09.11.2025).
3. Electrolux Annual Report. (2020). *Electrolux's Approach to Corporate Governance and Internal Control*. URL: <https://www.electroluxgroup.com>. (дата звернення: 10.11.2025).
4. ISO 31000:2018. (2018). *Risk Management – Guidelines*. International Organization for Standardization (ISO). URL: www.iso.org. (дата звернення: 08.11.2025).

5. International Internal Audit Standards. (2020). *Certified Internal Auditor (CIA) Overview and Requirements*. URL: <https://www.theiia.org>. (дата звернення: 11.11.2025).
6. World Bank Group. (2019). *Improving Governance and Anti-Corruption Mechanisms in Eastern Europe and Central Asia*. World Bank Report. URL: www.worldbank.org. (дата звернення: 11.11.2025).
7. OECD Guidelines on Corporate Governance. (2020). *Corporate Governance and Internal Control in Europe: Trends and Best Practices*. OECD Report. URL: www.oecd.org. (дата звернення: 08.11.2025).
8. Ukrainian Government. (2021). *Regulations on Corporate Governance and Risk Management in Ukrainian Enterprises*. Official Website. URL: <https://www.kmu.gov.ua>. (дата звернення: 10.11.2025).
9. ДСТУ 8302:2015. (2015). *Внутрішній контроль. Загальні положення*. Київ: Державний комітет України з питань технічного регулювання та споживчої політики. (дата звернення: 12.11.2025).
10. Національний стандарт України ДСТУ ISO 9001:2015. (2015). *Системи управління якістю. Вимоги*. Київ: Державний комітет України з питань технічного регулювання та споживчої політики. (дата звернення: 10.11.2025).

УДК 657.6

ЄВРОПЕЙСЬКІ ПІДХОДИ ДО КООРДИНАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО ТА ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

EUROPEAN APPROACHES TO THE COORDINATION OF INTERNAL AND EXTERNAL AUDIT WITHIN THE PUBLIC AUDIT SYSTEM

Фесенко Валерія Валеріївна

доктор економічних наук, професор, професор
кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування
Університет митної справи та фінансів
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0317-0895>

Книшек Оксана Олексіївна

кандидат економічних наук, доцент, доцент
кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування
Університет митної справи та фінансів
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1463-582X>

Баркова Валерія Антонівна

здобувач другого рівня вищої освіти,
Університет митної справи та фінансів

F

U

V

W

X

Y

Z

A

B

C

D

E

F

G

H

I

J

K

L

M

N

У статті досліджено сучасні підходи до організації та розвитку взаємодії між внутрішніми та зовнішніми аудиторськими органами у державному секторі України. Обґрунтовано, що ефективна координація аудиторської діяльності є ключовою передумовою забезпечення прозорості, підзвітності та результативного управління публічними фінансами в умовах воєнного стану, повоєнного відновлення та євроінтеграції. Проаналізовано нормативно-правові та методологічні засади державного аудиту, узагальнено міжнародний досвід країн ЄС і ОЕСД щодо формалізованих моделей співпраці між аудиторськими органами. Виявлено основні бар'єри взаємодії в Україні, зокрема нормативні прогалини, низький рівень цифрової інтеграції, кадрові обмеження та дефіцит інституційної довіри. Запропоновано практичні напрями вдосконалення співпраці, включаючи запровадження національного стандарту координації, створення єдиної електронної платформи аудиту та розвиток спільних форм професійної підготовки аудиторів.

Ключові слова: державний аудит, внутрішній аудит, зовнішній аудит, публічні фінанси, євроінтеграція, OECD.

The article provides an in-depth examination of modern approaches to organizing and strengthening cooperation between internal and external auditors within the public sector of Ukraine. It substantiates that effective and well-structured audit coordination is a critical prerequisite for ensuring transparency, accountability, and sound management of public financial resources, especially under the extraordinary conditions of wartime governance, ongoing security threats, post-war recovery, and Ukraine's strategic course toward European integration. The study analyzes the existing legal, regulatory, and methodological framework governing public sector auditing, including the distribution of mandates, responsibilities, and reporting mechanisms between internal audit units and supreme audit institutions. Particular attention is devoted to reviewing international best practices of EU and OECD member states, where formalized models of auditor cooperation are implemented through coordinated planning, risk-based approaches, standardized information exchange, and the avoidance of audit duplication. The research identifies key obstacles hindering effective interaction in Ukraine, such as gaps and inconsistencies in regulation, insufficient digital interoperability of audit systems, limited access to reliable data, shortages of qualified audit personnel, increased workload under crisis conditions, and a persistent lack of institutional trust between control bodies. Based on the analytical findings, the article proposes practical directions for improving cooperation, including the introduction of a national standard for coordination between internal and external audit, the establishment of a unified electronic audit platform to facilitate data sharing and transparency, and the development of joint professional training, certification, and continuous education programs for auditors. The implementation of these measures is expected to enhance the efficiency and credibility of the public financial control system, strengthen accountability mechanisms, increase confidence among citizens and international partners, and accelerate the alignment of Ukraine's public sector auditing practices with European and international standards.

Keywords: public sector audit, internal audit, external audit, public finance, European integration, OECD.

Постановка проблеми. В умовах повномасштабної війни, повоєнного відновлення та реалізації стратегічного курсу України на інтеграцію до Європейського Союзу істотно зростає роль державного аудиту як інструменту забезпечення прозорості, підзвітності та ефективного використання публічних фінансів. Залучення значних обсягів бюджетних коштів, міжнародної фінансової допомоги та донорських ресурсів актуалізує потребу в посиленому

та системному контролю, реалізація якого є неможливою виключно силами одного інституційного суб'єкта аудиту.

У сучасній системі публічного фінансового контролю внутрішній і зовнішній аудит виконують різні, але взаємодоповнюючі функції. Внутрішній аудит орієнтований на постійний моніторинг процесів управління ризиками, внутрішнього контролю та ефективності діяльності розпорядників бюджетних коштів, тоді як зовнішній аудит забезпечує незалежну оцінку результатів такої діяльності та підзвітність органів державної влади перед парламентом і суспільством. Водночас відсутність чітко налагоджених механізмів взаємодії між цими видами аудиту призводить до дублювання перевірок, фрагментарності висновків та зниження впливу аудиторських рекомендацій на управлінські рішення.

Особливої гостроти проблема набуває в Україні, де система державного аудиту перебуває у стані трансформації та адаптації до стандартів ЄС і міжнародних організацій (INTOSAI, OECD, EUROSAI). Нормативна невизначеність, кадрові обмеження, недостатній рівень цифровізації та дефіцит інституційної довіри між аудиторськими органами стримують розвиток сталої координації. У зв'язку з цим виникає об'єктивна потреба у науковому осмисленні шляхів удосконалення взаємодії внутрішніх і зовнішніх аудиторів з урахуванням кращих міжнародних практик.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика державного аудиту та координації контрольних функцій активно досліджується міжнародними організаціями, професійними аудиторськими об'єднаннями та науковцями. Значний внесок у розвиток концепції співпраці між внутрішніми та зовнішніми аудиторами зроблено OECD, яка у звіті «Enhancing Co-operation Between Internal and External Auditors» (2024) наголошує, що фрагментованість аудиторських систем знижує загальну ефективність фінансового контролю та обмежує вплив аудиту на державну політику [1].

INTOSAI у рамках стандартів ISSAI підкреслює важливість координації між різними формами аудиту за умови збереження незалежності кожної зі сторін. У спільному документі EUROSAI та ЕСІПА зазначено, що ефективна співпраця можлива лише за наявності формалізованих правил обміну інформацією, спільного планування та взаємного визнання результатів аудиту.

У наукових працях українських дослідників увага здебільшого зосереджується на питаннях нормативного забезпечення державного фінансового контролю, функціонуванні Рахункової палати та Державної аудиторської служби. Водночас недостатньо опрацьованими залишаються питання практичної реалізації співпраці між внутрішніми та зовнішніми аудиторами, зокрема в контексті євроінтеграції та повоєнного відновлення.

Формулювання цілей статті. Метою статті є наукове обґрунтування напрямів удосконалення взаємодії між внутрішніми та зовнішніми аудиторами у державному секторі України з урахуванням кращих міжнародних практик та стратегічних завдань євроінтеграції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Внутрішній та зовнішній аудит у державному секторі формують багаторівневу систему контролю за управлінням публічними фінансами, ефективність якої значною мірою залежить від узгодженості їх дій. Внутрішній аудит, діючи в межах органів державної влади та бюджетних установ, зосереджується на оцінці систем внутрішнього контролю, управління ризиками та результативності використання ресурсів. Його ключовою перевагою є постійний характер діяльності та глибоке розуміння внутрішніх процесів установи. Водночас зовнішній аудит, представлений в Україні насамперед Рахунковою палатою, виконує функцію незалежної оцінки законності, ефективності та доцільності використання бюджетних коштів і забезпечує публічну підзвітність органів влади.

Міжнародні стандарти та практика свідчать, що ефективна система державного аудиту не передбачає ізолюваного функціонування внутрішніх і зовнішніх аудиторів [2]. Навпаки, їх взаємодія розглядається як інструмент підвищення якості аудиторських висновків та оптимізації використання контрольних ресурсів. Зокрема, документи INTOSAI наголошують на можливості використання результатів внутрішнього аудиту під час планування та проведення зовнішніх перевірок за умови належної оцінки їх якості та відповідності професійним стандартам.

У країнах Європейського Союзу сформувалися різні моделі координації між внутрішнім і зовнішнім аудитом [3; 4]. Так, у Нідерландах та Швеції практикується спільне визначення пріоритетних сфер аудиту на основі оцінки ризиків, що дає змогу зосередити контрольні зусилля на найбільш вразливих напрямках бюджетних видатків. У Фінляндії зовнішні аудитори мають регламентований доступ до звітів внутрішнього аудиту, що дає змогу скоротити тривалість перевірок та уникнути дублювання процедур. В Естонії та Литві активно застосовуються цифрові платформи обміну аудиторською інформацією, які забезпечують оперативність комунікації та прозорість контрольних процесів.

Узагальнені кількісні показники розвитку координації між внутрішнім і зовнішнім аудитом у країнах Європейського Союзу наведено на рисунку 1. Наведені дані свідчать про те, що у більшості країн ЄС співпраця між аудиторськими інституціями має інституціоналізований характер і базується на формалізованих угодах, спільних цифрових платформах або процедурах спільного планування аудитів.

Зокрема, за даними OECD, у 68% країн ЄС функціонує формалізована система взаємодії між внутрішніми та зовнішніми аудиторами, що дає змогу підвищити ефективність використання контрольних ресурсів та зменшити дублювання перевірок. Середня кількість спільних аудитів у країнах ЄС становить від 2 до 5 на рік, що підтверджує практичну реалізацію координаційних механізмів на операційному рівні (EUROSAI, 2023).

Важливим показником ефективності співпраці є частка зовнішніх аудиторів, які використовують результати внутрішнього аудиту у своїй діяльності. У країнах ЄС цей показник сягає 78 %, що свідчить про високий рівень довіри до якості внутрішнього аудиту та його інтегрованість у систему державного фінансового контролю (OECD Survey, 2024).

Практичні результати координації підтверджуються також зменшенням дублювання контрольних заходів. Так, у Латвії та Естонії після впровадження спільних цифрових платформ обміну аудиторською інформацією дублювання перевірок скоротилося майже на 30 %, що позитивно вплинуло на ефективність аудиторських процедур та зниження адміністративного навантаження на розпорядників бюджетних коштів.

Наведені на рисунку 1 дані свідчать, що незважаючи на досягнутий прогрес, потенціал спільних аудитів у країнах ЄС залишається реалізованим не повністю, оскільки лише у 42 % країн було проведено хоча б один спільний аудит протягом 2022–2023 років. Це підтверджує актуальність подальшого розвитку механізмів координації, зокрема в контексті зниження рівня помилок у бюджетних витратах, який у 2023 році в середньому становив 5,6 % від перевірених операцій (ECA Report, 2023).

Таблиця 1

Ключові показники координації аудиту у державному секторі країн ЄС (2023-2024)

Показник	Значення	Джерело
Частка країн ЄС, де існує формалізована співпраця (угоди, спільні платформи)	68%	OECD (2024)
Кількість спільних аудитів у країнах ЄС на рік (середнє)	2–5 аудитів на країну	EUROSAI (2023)
Частка зовнішніх аудиторів, які використовують результати внутрішнього аудиту	78%	OECD Survey (2024)
Скорочення дублювання перевірок після запуску спільної платформи	до 30%	Латвія, Естонія
Частка країн, де є спільне планування аудитів	55%	OECD

Середній рівень помилок у бюджетних витратах ЄС, виявлений у 2023 році	5,6% від перевірених витрат	ECA Report (2023)
Обсяг виявлених помилок і порушень за результатами зовнішніх аудитів у ЄС	€11 млрд	ECA
Частка країн, де проведено хоча б один спільний аудит протягом 2022–2023 років	42%	ЕСПА

Джерело: сформовано авторами

Отримані результати мають важливе практичне значення для України, оскільки підтверджують доцільність впровадження формалізованих механізмів співпраці між внутрішнім і зовнішнім аудитом з метою підвищення ефективності контролю за використанням публічних фінансів та коштів міжнародної допомоги.

В українських реаліях потенціал внутрішнього аудиту залишається використаним не в повному обсязі. Незважаючи на наявність розгалуженої мережі підрозділів внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади, результати їх діяльності рідко інтегруються в процес зовнішнього аудиту [6]. Це зумовлено, з одного боку, обмеженою довірою до якості внутрішніх аудиторських звітів, а з іншого - відсутністю чітко визначених процедур їх використання зовнішніми аудиторами. Як наслідок, контрольні заходи часто дублюються, а управлінські рішення ухвалюються без урахування всієї наявної аналітичної інформації.

Суттєвим стримувальним чинником розвитку співпраці є нормативна фрагментарність. Чинне законодавство України визначає загальні засади функціонування внутрішнього та зовнішнього аудиту, однак практично не регламентує механізми їх координації. Відсутність єдиного методологічного підходу до обміну інформацією, узгодження планів аудиту та моніторингу виконання рекомендацій знижує системність державного фінансового контролю.

В умовах євроінтеграції та повоєнного відновлення України питання посилення взаємодії між внутрішніми та зовнішніми аудиторами набуває стратегічного значення. Реалізація масштабних програм відбудови, фінансованих за рахунок коштів державного бюджету та міжнародної фінансової допомоги, потребує не лише посиленого контролю, а й ефективної координації аудиторських функцій. У цьому контексті аудит повинен бути спрямований не лише на виявлення порушень, але й на оцінку результативності використання ресурсів та досягнення стратегічних цілей державної політики (OECD, 2024) [1; 4].

Як свідчить міжнародний досвід, узгодження діяльності внутрішніх і зовнішніх аудиторів дає змогу суттєво підвищити ефективність системи публічного фінансового контролю, зменшити дублювання перевірок та забезпечити комплексний підхід до оцінки ризиків. Основні підходи до координації аудитів, узагальнені у міжнародних та наукових джерелах, наведено у таблиці 2, що підтверджує доцільність інституціоналізації співпраці між аудиторами на національному рівні.

Таблиця 2

Підходи до координації внутрішнього і зовнішнього аудиту в наукових та міжнародних джерелах

Автор / організація	Ключовий підхід	Значення для України
OECD (2024)	Формалізація співпраці між внутрішнім і зовнішнім аудитом через меморандуми, спільне планування та обмін результатами аудиту	Може бути використано для створення національного стандарту взаємодії та зменшення дублювання контрольних заходів
INTOSAI (ISSAI)	Координація аудитів за умови збереження незалежності кожної сторони та дотримання професійних стандартів	Забезпечує баланс між співпрацею та незалежністю Рахункової палати й внутрішніх аудитів
EUROSAI / ECIA	Спільне планування аудитів і взаємне використання результатів перевірок	Сприяє підвищенню ефективності контролю та впливу аудиторських рекомендацій
SIGMA (EU)	Розвиток Центральної гармонізаційної функції (CHU) для координації методології та підготовки кадрів	Актуально для посилення ролі Мінфіну як координатора внутрішнього аудиту
Наукові дослідження (вітчизняні)	Інституційна взаємодія як елемент підвищення результативності державного фінансового контролю	Формує теоретичне підґрунтя для реформування системи державного аудиту

Джерело: сформовано авторами

Порівняльний аналіз функціональних характеристик внутрішнього та зовнішнього аудиту (табл. 3) засвідчує, що за умови чіткого розмежування повноважень і водночас налагодженого механізму обміну інформацією ці форми аудиту не конкурують між собою, а взаємно доповнюють одна одну. Внутрішній аудит формує аналітичну основу для управлінських рішень на рівні установ, тоді як зовнішній аудит забезпечує незалежну оцінку та публічну підзвітність органів державної влади (INTOSAI, 2019).

Таблиця 3

Порівняльна характеристика внутрішнього та зовнішнього аудиту у державному секторі

Критерій	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Інституційний статус	Функціонує в межах органу державної влади або бюджетної установи	Незалежний орган державного фінансового контролю

Основна мета	Оцінка ефективності управління ризиками, внутрішнього контролю та діяльності установи	Забезпечення підзвітності органів влади перед парламентом і суспільством
Рівень незалежності	Обмежена інституційна незалежність	Високий рівень незалежності, закріплений законодавчо
Характер діяльності	Постійний, безперервний процес	Періодичні перевірки відповідно до планів
Основні користувачі результатів	Керівництво установи	Парламент, уряд, громадськість
Форма результатів	Внутрішні звіти та рекомендації	Публічні звіти та офіційні висновки
Роль у системі контролю	Превентивна, орієнтована на запобігання порушенням	Контрольна та оціночна
Вплив на управлінські рішення	Безпосередній, на рівні органу влади	Опосередкований, через механізми публічної підзвітності

Джерело: сформовано авторами

Водночас результати дослідження свідчать, що в Україні зберігаються системні бар'єри ефективної взаємодії між внутрішніми та зовнішніми аудиторами, серед яких ключовими є нормативна невизначеність, фрагментарність методологічних підходів, недостатній рівень цифровізації та обмежене використання результатів внутрішнього аудиту під час здійснення зовнішніх перевірок. Подолання зазначених проблем потребує комплексних інституційних змін, спрямованих на формування єдиного координаційного простору державного аудиту[5].

Запропоновані напрями удосконалення взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту, систематизовані у таблиці 4, орієнтовані на запровадження ризик-орієнтованого планування аудитів, розвиток спільних цифрових інструментів, підвищення професійної компетентності аудиторів та посилення моніторингу виконання аудиторських рекомендацій. Реалізація цих заходів сприятиме підвищенню ефективності управління публічними фінансами та наближенню національної системи державного аудиту до стандартів Європейського Союзу (EUROSAI, ЕСПА, 2021; SIGMA, 2023).

Таблиця 4

Напрями удосконалення взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту в Україні

Проблема	Запропонований захід	Очікуваний результат
Відсутність чітко регламентованих механізмів взаємодії між внутрішнім і зовнішнім аудитом	Розроблення та нормативне закріплення національного стандарту співпраці між аудиторами	Підвищення узгодженості аудиторських дій та системності державного фінансового контролю
Дублювання аудиторських перевірок	Запровадження спільного ризик-орієнтованого планування аудитів	Оптимізація використання контрольних ресурсів та зменшення адміністративного навантаження
Обмежене використання результатів внутрішнього аудиту зовнішніми аудиторами	Створення формалізованих процедур обміну аудиторськими звітами та аналітичними матеріалами	Підвищення якості аудиторських висновків і ефективності контролю
Недостатній рівень цифровізації аудиторських процесів	Розробка єдиної електронної платформи для обміну аудиторською інформацією	Оперативність комунікації та підвищення прозорості аудиторської діяльності
Нерівномірний рівень професійної підготовки аудиторів	Запровадження спільних програм навчання та підвищення кваліфікації	Уніфікація методологічних підходів і зміцнення професійної довіри

Низький рівень моніторингу виконання аудиторських рекомендацій	Впровадження спільної системи моніторингу реалізації рекомендацій	Підвищення практичного впливу аудиту на управлінські рішення
Виклики, пов'язані з повоєнним відновленням та міжнародною допомогою	Посилення координації аудитів проєктів, що фінансуються міжнародними партнерами	Підвищення довіри донорів та ефективності використання публічних коштів

Джерело: сформовано авторами

Таким чином, удосконалення координації між внутрішнім і зовнішнім аудитом є необхідною передумовою підвищення результативності системи публічного фінансового контролю в Україні та важливим елементом забезпечення прозорості, підзвітності й ефективності використання публічних ресурсів у процесі євроінтеграції та повоєнного розвитку держави.

Висновки. У результаті проведеного дослідження встановлено, що внутрішній і зовнішній аудит є ключовими складовими системи публічного фінансового контролю, ефективність якої значною мірою залежить від рівня координації та узгодженості їх діяльності. За умов зростання обсягів публічних фінансів, міжнародної допомоги та реалізації масштабних програм повоєнного відновлення України посилення взаємодії між аудиторськими інституціями набуває особливої актуальності.

Дослідження показало, що міжнародні стандарти та практика країн Європейського Союзу розглядають співпрацю внутрішнього і зовнішнього аудиту як необхідну результативності державного управління. Використання результатів внутрішнього аудиту зовнішніми аудиторами, спільне ризик-орієнтоване планування та обмін інформацією дозволяють зменшити дублювання контрольних заходів, підвищити якість аудиторських висновків і забезпечити комплексний підхід до оцінки ефективності використання бюджетних коштів [1-4].

Встановлено, що в Україні потенціал внутрішнього аудиту залишається реалізованим не в повному обсязі через нормативну фрагментарність, відсутність формалізованих механізмів координації, обмежений рівень цифровізації та недостатню інтеграцію результатів внутрішніх аудитів у процес зовнішнього контролю. Це знижує системність державного фінансового контролю та стримує підвищення його практичного впливу на управлінські рішення.

Запропоновані у статті напрями удосконалення взаємодії між внутрішнім і зовнішнім аудитом, зокрема впровадження національного стандарту співпраці, розвиток спільного ризик-орієнтованого планування, створення єдиної електронної

платформи аудиторської інформації та посилення професійної підготовки аудиторів, спрямовані на формування інтегрованої та ефективної системи публічного фінансового контролю. Реалізація зазначених заходів сприятиме підвищенню прозорості та підзвітності органів державної влади, а також зміцненню довіри з боку суспільства та міжнародних партнерів.

Отже, удосконалення координації між внутрішнім і зовнішнім аудитом слід розглядати як важливий стратегічний напрям реформування системи державного фінансового контролю в Україні, що відповідає вимогам європейських стандартів та створює передумови для ефективного управління публічними фінансами в умовах євроінтеграції та повоєнного розвитку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. OECD. *Enhancing Co-operation Between Internal and External Auditors*. Paris : OECD Publishing, 2024.
URL: <https://www.oecd.org/gov/internal-control/enhancing-co-operation-between-internal-and-external-auditors.htm> (дата звернення: 01.11.2025).
2. INTOSAI. *ISSAI 100: Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*. Vienna : INTOSAI, 2019.
URL: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/>(дата звернення: 02.11.2025).
3. EUROSAI; ECIIA. *Cooperation Between Supreme Audit Institutions and Internal Auditors in the Public Sector*. Brussels, 2021.
URL: <https://www.eurosai.org/en/databases/cooperation-between-sais-and-internal-auditors/>(дата звернення: 05.11.2025).
4. SIGMA (OECD; EU). *Public Internal Financial Control: Guidelines and Good Practices*. Paris, 2023.
URL: <https://www.sigmaweb.org/publications/Public-Internal-Financial-Control-Guidelines.htm> (дата звернення: 03.11.2025).
5. European Commission. *Public Internal Financial Control (PIFC) Policy Paper*. Brussels, 2022. URL: <https://ec.europa.eu/info/> (дата звернення: 08.11.2025).
6. Про Рахункову палату : Закон України від 2 лип. 2015 р. № 576-VIII (зі змін. і допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення: 11.11.2025).

REFERENCES:

1. OECD. *Enhancing Co-operation Between Internal and External Auditors*. Paris: OECD Publishing, 2024.
URL: <https://www.oecd.org/gov/internal-control/enhancing-co-operation-between-internal-and-external-auditors.htm> (accessed: 01.11.2025)
2. INTOSAI. *ISSAI 100: Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*. Vienna: INTOSAI, 2019.

URL: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/> (accessed: 02.11.2025)

3. EUROSAI; ECIIA. *Cooperation Between Supreme Audit Institutions and Internal Auditors in the Public Sector*. Brussels, 2021.
URL: <https://www.eurosai.org/en/databases/cooperation-between-sais-and-internal-auditors/> (accessed: 05.11.2025).

4. SIGMA (OECD; EU). *Public Internal Financial Control: Guidelines and Good Practices*. Paris, 2023.
URL: <https://www.sigmaweb.org/publications/Public-Internal-Financial-Control-Guidelines.htm> (accessed: 03.11.2025).

5. EUROPEAN COMMISSION. *Public Internal Financial Control (PIFC) Policy Paper*. Brussels, 2022. URL: <https://ec.europa.eu/info/> (accessed: 08.11.2025).

6. Law of Ukraine *On the Accounting Chamber* No. 576-VIII of July 2, 2015 (as amended). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (accessed: 11.11.2025).