

К. Лоулер, д-р екон., проф.  
 Університет Кувейту, Кувейт,  
 А. Москардіні, запрошений проф.  
 Університет Кардіфа, Великобританія,  
 Т. Власова, запрошений наук. співроб.  
 Університет Нортумбрії, Великобританія,  
 Д. Мубарак, асист.  
 Університет Кувейту, Кувейт

### ЕКОНОМІЧНА КІБЕРНЕТИКА

*Розглянуто роботи Лейонхуфуда, який у 1960-х роках представив те, що назвав кібернетикою, щоб виправити багато виявлених недоліків макроекономічної теорії. Використано сучасні досягнення в системному мисленні для розробки власного визначення кібернетики, на прикладі продемонстровано, як таке визначення може поставити значущі економічні питання. Синтезовано економічні та кібернетичні ідеї, які називають "економічна кібернетика". Цей термін поширений у колишніх радянських країнах, але не знайомий західній аудиторії.*

*Ключові слова: економіка, кібернетика, математика.*

К. Лоулер, д-р екон., проф.  
 Університет Кувейта, Кувейт,  
 А. Москардіні, приглашенный проф.  
 Університет Кардифа, Великобритания,,  
 Т. Власова, приглашенный науч. сотр.  
 Університет Нортумбрии, Великобритания,  
 Д. Мубарак, ассист.  
 Університет Кувейта, Кувейт

### ЭКОНОМИЧЕСКАЯ КИБЕРНЕТИКА

*Рассмотрены работы Лейонхуфуда, который в 1960-х годах представил то, что назвал кибернетикой, чтобы исправить многие из обнаруженных недостатков в макроэкономической теории. Использованы современные достижения в системном мышлении для разработки своего собственного определения кибернетики, на примере продемонстрировано, как такое определение может поставить содержательные экономические вопросы. Синтезированы экономические и кибернетические идеи, которые называют "экономическая кибернетика". Этот термин распространен в странах бывшего СССР, но не знаком западной аудитории.*

*Ключевые слова: экономика, кибернетика, математика.*

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2020; 1(208): 32-41

УДК 336.148

JEL classification: H83

DOI: <https://doi.org/10.17721/1728-2667.2020/208-1/4>

В. Невідомий, д-р юрид. наук  
 ORCID ID 0000-0003-4455-864X,  
 Ю. Мироненко  
 ORCID ID 0000-0003-3877-1647,  
 К. Канонішена-Коваленко, канд. екон. наук  
 ORCID ID 0000-0002-4564-6345,  
 Я. Горобчук  
 ORCID ID 0000-0003-1180-6360,  
 Рахункова палата України, Київ, Україна

## ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ВИЩИХ ОРГАНІВ АУДИТУ У ФІНАНСОВІ АУДИТИ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ

*Узагальнено досвід Рахункової палати з розробки, апробації та затвердження "Посібника з питань фінансового аудиту", який містить детальні інструкції, аудиторські процедури та шаблони аудиторської документації, що застосовуються при проведенні фінансових аудитів, які відповідають вимогам міжнародних стандартів вищих органів аудиту (ISSAI). Досліджено досвід вищих органів аудиту країн Європи з оприлюднення таких посібників і визначено ризики надання вільного доступу до посібника, розробленого Рахунковою палатою України. Узагальнено результати шести фінансових аудитів, проведених Рахунковою палатою у 2019 році за новою методологією. Визначено, що якість фінансової та бюджетної звітності установ, підприємств та організацій державного сектору є невисокою, а ідентифіковані в ході проведення аудитів ризики шахрайства, недоліки внутрішнього контролю й облікової політики мають системний характер. Сформовано пропозиції щодо створення належних умов для подальшого впровадження Рахунковою палатою якісних фінансових аудитів, які відповідають вимогам ISSAI.*

*Ключові слова: фінансовий аудит, Рахункова палата, міжнародні стандарти вищих органів аудиту (ISSAI), методологія фінансового аудиту, посібник із фінансового аудиту.*

**Постановка проблеми.** Упровадження міжнародних стандартів вищих органів аудиту (ISSAI) у діяльність Рахункової палати України є необхідною умовою для вдосконалення аудиту публічних фінансів, забезпечення позитивного впливу Рахункової палати на ефективність управління державними фінансами, подальшої інтеграції України у європейський простір. Проведення фінансових аудитів з дотриманням вимог ISSAI є особливо важливим з огляду на невисокий рівень якості, прозорості, повноти та достовірності даних фінансової та бюджетної звітності суб'єктів державного сектору, підвищення якого є метою модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, що триває в

Україні вже більше десяти років [1, 2]. У 2019 році за підтримки членів Рахункової палати Невідомого В. І., Огня Ц. Г., Яремчука І. М. Рахунковою палатою розпочато системне та планове здійснення фінансових аудитів. У діяльності Рахункової палати збільшується кількість здійснюваних фінансових аудитів. Так, у 2014 році було заплановано та проведено лише три фінансові аудити, у 2019 році – шість. Також збільшується частка цього виду аудиту в плані роботи Рахункової палати, яка при зменшенні загальної кількості заходів становила 7 % у 2019 році проти 2,4 % у 2014 році [3]. При цьому фінансові аудити проводилися у 2019 році на основі посібника, розробленого фахівцями Рахункової палати спільно з

міжнародними експертами, який ураховує вимоги ISSAI, кращий досвід європейських вищих органів аудиту (BOA), особливості сфери державних фінансів і публічного аудиту в Україні. Максимальне наближення методології та практики проведення аудитів до міжнародних стандартів є одним із пріоритетів розвитку, визначених Стратегією розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки. Перед Рахунковою палатою стоїть завдання з упорядкування процесів здійснення аудитів і експертно-аналітичних заходів внутрішніми нормативними та розпорядчими актами, розроблення та затвердження до 2022 року відповідних методик і керівництв із проведення аудитів відповідності та ефективності, фінансових аудитів, IT-аудитів і експертно-аналітичних заходів, у тому числі експертизи проекту державного бюджету та аналізу стану його виконання [4]. "Посібник з питань фінансового аудиту" доопрацьовувався та апробовувався впродовж 2019 року, і досвід, набутий у цьому процесі, має стати основою для подальшого вдосконалення практики проведення фінансових аудитів відповідно до міжнародних стандартів, а також імплементації ISSAI при проведенні інших видів аудиту й експертно-аналітичних заходів Рахунковою палатою. Потребують розв'язання також питання, пов'язані з подальшим використанням Посібника, його оприлюдненням, забезпеченням інших умов у внутрішньому та зовнішньому середовищі Рахункової палати для проведення фінансових аудитів відповідно до ISSAI.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням розвитку Рахункової палати України присвячені наукові роботи багатьох учених, які визнають, що основою для вдосконалення аудиту публічних фінансів мають бути міжнародні стандарти. Пріоритети розвитку Рахункової палати були сформульовані Т. Косовою та В. Шевченко [5], одним із яких є імплементація ISSAI, підходів INTOSAI та EUROSAI; також авторами висвітлено прогрес Рахункової палати в цьому напрямі. Проте Рахункова палата розглядається як орган фінансового контролю, а не аудиту державних фінансів, не досліджено проблеми необхідності переходу від фінансового контролю до аудиту, зміни методології проведення таких заходів. Н. Обушна, детально досліджуючи стандарти INTOSAI та рівні їх запровадження на основі аналізу розвитку Рахункової палати та вимог стандартів INTOSAI, визначає основні завдання для інституціоналізації Рахункової палати як вищого органу аудиту в Україні, які охоплюють організаційно-правові заходи – удосконалення термінології та законодавства, розширення повноважень і закріплення відповідного статусу органу [6], але не враховують необхідність зміни методології проведення аудитів. І. Проць було запропоновано змінити підходи до проведення аудиту та посилити аналітичну складову при виявленні причин і умов порушень [7]. У роботі Ю. Слободяник наведено нову структуру міжнародних стандартів, а саме Концептуальну основу професійних стандартів INTOSAI – IFPP – і визначено заходи, необхідні для їх імплементації у діяльність Рахункової палати України, у тому числі переклад стандартів українською мовою, автоматизація процесів і застосування цифрових технологій, навчання фахівців [8]. О. Шевчук [9] серед інших заходів із посилення ролі Рахункової палати наголошує на необхідності вдосконалення методології проведення фінансових аудитів та аудитів ефективності шляхом розробки й запровадження вітчизняних стандартів проведення державного аудиту публічних фінансів, основаних на вимогах ISSAI. Авторами даної статті в роботі, присвяченій формуванню стратегії розвитку Рахункової палати, було зазначено про розробку й апробацію "Посібника з питань фінансового аудиту", а також про не-

обхідність розроблення аналогічного посібника із проведення аудиту ефективності [10]. Отже, у науковому середовищі існують різні підходи до визначення способу імплементації міжнародних стандартів у діяльність Рахункової палати, сформовано різні пропозиції щодо вдосконалення законодавства у сфері публічного аудиту, проте недостатньо дослідженим є питання вдосконалення методології проведення публічного аудиту, а роботи, присвячені аналізу конкретних кроків щодо запровадження ISSAI при проведенні фінансових аудитів Рахунковою палатою, відсутні.

**Метою** статті є узагальнення досвіду Рахункової палати з проведення фінансових аудитів за новою методологією, яка відповідає ISSAI, розробки та запровадження "Посібника з питань фінансового аудиту" та визначення завдань для подальшого запровадження міжнародних стандартів INTOSAI у діяльність Рахункової палати.

**Методологія.** Для узагальнення досвіду Рахункової палати з проведення фінансових аудитів за Посібником було проаналізовано звіти за результатами таких аудитів і порівняно аудиторські висновки, ідентифіковані ризики суттєвих викривлень фінансової та бюджетної звітності, виявлені недоліки внутрішнього контролю та облікової політики об'єктів аудиту. Отримані висновки дозволили визначити системні проблеми у сфері бухгалтерського обліку, бюджетної та фінансової звітності суб'єктів державного сектору та підтвердити необхідність збільшення кількості фінансових аудитів Рахункової палати. Для вивчення європейської практики з оприлюднення посібників, керівництв і методик із проведення фінансового аудиту було проаналізовано офіційні сайти 31 BOA європейських країн і визначено ті, які публікують такі документи. Зіставлення українського та європейського досвіду з цього питання було проведено шляхом порівняння змісту та структури оприлюднених документів європейських BOA зі змістом Методичних рекомендацій із проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, оприлюднених у вільному доступі.

**Виклад основного матеріалу.** У ISSAI 100/8 визначено, що BOA може імплементувати міжнародні стандарти INTOSAI, зокрема основні принципи аудиту в державному секторі, принципи фінансового аудиту, аудиту ефективності та відповідності трьома способами: використати стандарти INTOSAI як основу, на якій BOA може розробляти власні стандарти; узяти міжнародні стандарти INTOSAI як основу для розробки національних стандартів; прийняти ISSAI як стандарти [11]. У національному законодавстві визначено, що Рахункова палата застосовує у своїй діяльності основні принципи INTOSAI, EUROSAI та ISSAI в частині, що не суперечить Конституції та законам України [12, ст. 7, п. 7]. Проте наразі не визначено, яким чином міжнародні стандарти будуть запроваджені у практичну діяльність Рахункової палати: національних стандартів або стандартів Рахункової палати з аудиту державних фінансів немає, рішення щодо прямої імплементації стандартів INTOSAI також не прийнято, більше того, відсутній офіційний переклад ISSAI українською мовою. Тому наразі запровадження міжнародних стандартів INTOSAI здійснюється шляхом урахування їх вимог у внутрішніх документах Рахункової палати.

Національними законодавчими та нормативними актами від аудиторів вимагається дотримання вимог стандартів аудиту, однак не всі аспекти проведення аудитів визначаються стандартами аудиту. У проєкті Посібника IDI з імплементації ISSAI для фінансових аудитів зазначено, що для забезпечення відповідності до загальних принципів аудиту BOA мають розробити посібники, які визначатимуть принципи аудиту в контексті середовища

ВОА [13, с. 17]. Для цього ВОА зазвичай розробляють свою методологію, яка деталізує проведення аудитів відповідно до стандартів.

У 2015 році Рахунковою палатою було затверджено Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту [14], у яких визначено критерії оцінювання, склад аудиторської документації, основні аспекти планування фінансового аудиту (попереднє вивчення, оцінка системи внутрішнього контролю об'єктів аудиту, оцінка аудиторського ризику, визначення рівня суттєвості, аудиторської вибірки, аудиторських процедур, складання програми аудиту), звітування за результатами аудиту (методи та прийоми аудиту, оцінка достатності та прийнятності аудиторських доказів), контроль і оцінка виконання рекомендацій, наданих за результатами здійсненого фінансового аудиту, а також наведено визначення основних категорій. Проте практичний досвід проведення фінансових аудитів Рахунковою палатою засвідчив недостатність затверджених методичних рекомендацій для якісного проведення фінансових аудитів, які б повною мірою відповідали міжнародним стандартам, що зумовило необхідність розробки посібника з детальною методологією та інструментарієм для проведення зазначеного виду аудиту. З огляду на викладене групою фахівців Рахункової палати спільно з міжнародними експертами розроблено "Посібник з питань фінансового аудиту", який урахує вимоги міжнародних стандартів аудиту (МСА), міжнародні стандарти та керівництва INTOSAI, кращий досвід європейських ВОА, особливості вітчизняного законодавства та української системи бухгалтерського обліку, бюджетної та фінансової звітності в державному секторі, а також містить шаблони аудиторської документації, що має забезпечити якісне проведення Рахунковою палатою фінансових аудитів.

Проведення у 2019 році низки фінансових аудитів на основі розробленого Посібника дозволило вдосконалити його з урахуванням одержаного досвіду та підготувати до затвердження. Однак залишається дискусійним питання оприлюднення Посібника після його затвердження рішенням Рахункової палати. Адже, з одного боку, Рахункова палата має гарантувати максимально можливий рівень прозорості та відкритості під час проведення аудитів, однак, з іншого боку, оприлюднення посібника породжує ряд значних ризиків. Саме тому рішення про доцільність публікації Посібника (його надання у відкритий доступ) має прийматися з урахуванням вітчизняної практики аудиту, досвіду ВОА європейських країн, а також

ризиків для діяльності Рахункової палати, які може зумовити таке оприлюднення.

У практиці аудиту не існує чітких рекомендацій щодо оцінки аудиторського ризику або шаблонів аудиторської документації, є лише узагальнені керівництва, які базуються на стандартах аудиту. Так, приватні аудиторські компанії розробляють методики проведення аудиту та шаблони аудиторської документації самостійно, і вони становлять їхню комерційну таємницю. На сьогодні в Україні у відкритому доступі є лише теоретичні доробки науковців щодо аудиторської діяльності, у той час як практичний досвід закритий для широкого загалу.

У разі оприлюднення "Посібника з питань фінансового аудиту" розроблені аудиторські процедури та аудиторська документація, які використовуються Рахунковою палатою при здійсненні фінансових аудитів, стануть доступними для загалу і всі бажаючі зможуть використовувати напрацювання Рахункової палати для власних потреб, зокрема аудиторські компанії у власних комерційних цілях. Окрім цього, Рахункова палата може зазнати репутаційних втрат, зумовлених недотриманням вимог своїх західних партнерів, багатолітній практичний досвід яких було використано при розробці Посібника.

Вивчення досвіду європейських ВОА засвідчило наявність різних підходів до оприлюднення методик, посібників і керівництв із проведення аудитів, зокрема фінансових, а саме:

1. Відсутність інформації про існування методик, посібників і керівництв із проведення аудитів на офіційних веб-сайтах ВОА. Такий підхід застосовує більшість проаналізованих країн Європи, зокрема Вірменія, Білорусь, Бельгія, Боснія і Герцеговина, Болгарія, Великобританія, Ізраїль, Італія, Казахстан, Латвія, Сербія, Словаччина, Словенія, Франція, Хорватія, Чехія, Швеція, Швейцарія.

2. Наявність на офіційних веб-сайтах ВОА інформації про існування керівництв, посібників, методичних рекомендацій із проведення аудитів без оприлюднення таких документів. Такий підхід застосовується ВОА Азербайджану, Греції, Іспанії, Польщі, Угорщини, Фінляндії.

3. Оприлюднення на офіційних веб-сайтах ВОА посібників, методик і керівництв щодо інших видів аудиту, окрім фінансового, зокрема аудиту ефективності: ВОА Туреччини та Естонії.

4. Оприлюднення на офіційних веб-сайтах ВОА застосовують Албанія, Грузія, Литва, Молдова, Румунія. Основні аспекти, які висвітлюються в таких документах, узагальнено у табл. 1.

**Таблиця 1. Досвід ВОА європейських країн щодо змісту оприлюднених посібників, методичних рекомендацій і керівництв із проведення фінансових аудитів**

Аспекти, які висвітлюються в опублікованих документах	Молдова	Албанія	Румунія	Литва	Грузія	Україна
Загальний опис фінансового аудиту	+	+	+	+	+	+
Визначення суттєвості	+	+	+	+		+
Приклад розрахунку суттєвості	+	+	+			+
Прийнятний рівень ризику	+	+	+	+		
Опис ризиків	+	+	+	+	+	+
Опис моделі для оцінювання ризиків	+	+	+		+	
Визначення етапів аудиту	+	+	+	+	+	+
Детальний опис завдань і заходів на кожному етапі	+		+		+	+
Оцінка внутрішнього контролю об'єкта аудиту	+	+	+	+		+
Засади використання роботи внутрішніх аудиторів	+	+	+	+		+
Опис стратегії аудиту	+			+	+	
Опис програми аудиту	+	+		+		+
Опис вибірки аудиту	+	+	+	+	+	+
Приклад розрахунку розміру та інтервалу вибірки	+	+	+			
Розрахунок розміру виявлених помилок і приклад їх оцінювання	+	+	+			
Таблиця розрахунку ресурсів (трудових, часових тощо), необхідних для проведення аудиту на всіх його етапах	+					

Закінчення табл. 1

Аспекти, які висвітлюються в опублікованих документах	Молдова	Албанія	Румунія	Литва	Грузія	Україна
Типи аудиторських доказів	+	+		+	+	
Опис методів отримання аудиторських доказів	+	+				
Визначення достатності та прийнятності аудиторських доказів	+	+				+
Опис аудиторських процедур	+	+	+	+	+	+
Опис аудиторських тестувань	+	+	+	+		
Таблиці та алгоритми для проведення аудиторських тестувань	+	+	+			
Приклади проведення аудиторських тестувань		+	+			
Внесення змін до плану аудиту			+			
Схема (алгоритм) формування аудиторського висновку	+					+
Види та опис аудиторських висновків за результатами здійснених фінансових аудитів	+	+	+	+		+
Приклади формулювання аудиторського висновку	+					+
Критерії модифікованого аудиторського висновку	+	+				
Склад звітності за результатами аудиту	+	+	+	+	+	+
Опис обов'язкових елементів звіту про результати аудиту	+		+		+	+
Аспекти фінансового аудиту консолідованої фінансової звітності	+					
Аспекти контролю якості		+	+		+	
Оцінка виконання рекомендацій, наданих за результатами попереднього фінансового аудиту						+
Глосарій термінів	+		+			+
<b>Усього</b>	<b>30</b>	<b>24</b>	<b>23</b>	<b>15</b>	<b>12</b>	<b>19</b>

Примітка: окремі неточності можливі у зв'язку із необхідністю перекладу документів відповідних ВОО, які опубліковані мовами оригіналів.

Джерело: складено авторами на основі [14–19].

Як засвідчує проведений аналіз, у всіх документах наявні загальні описи основних аспектів фінансового аудиту (його сутності, ризиків, етапів, вибірки, аудиторських процедур) і складу звітності за його результатами. Майже всі досліджені документи містять інформацію щодо визначення суттєвості, оцінки внутрішнього контролю об'єктів аудиту та використання роботи внутрішніх аудиторів, види та описи аудиторських висновків. Порівняння опублікованих методик проведення фінансових аудитів досліджуваних ВОО з опублікованими методичними рекомендаціями Рахункової палати щодо проведення фінансового аудиту свідчить про достатнє розкриття основних аспектів методики в цьому документі. Натомість розроблений Рахунковою палатою Посібник включає детальний опис аудиторських підходів, процедур, конкретні шаблони аудиторської документації, спрямовані на виявлення суттєвих викривлень, а також фактів імовірного шахрайства, містить процедури здійснення моніторингу та аналізу масивів даних із метою виявлення будь-яких незвичайних трендів, відхилень, повторень тощо. Якщо "Посібник з проведення фінансового аудиту" буде оприлюднено, то значно збільшується ризик того, що відповідальні особи суб'єктів державного сектору, яким будуть відомі оприлюднені аудиторські процедури та прийоми, зможуть маніпулювати даними, вчиняти та приховувати випадки імовірного шахрайства. Отже, оприлюднення Посібника та висвітлення на загал детальної методології проведення Рахунковою палатою фінансових аудитів здатні створити можливості для шахрайства з боку зацікавлених осіб і тягнуть за собою такі ризики:

- ускладнення та/або неможливість ідентифікації ризиків суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилок на основі одержаного аудиторськими розуміння об'єкта аудиту, його середовища та внутрішнього контролю;

- ускладнення отримання аудиторськими прийнятних і належних аудиторських доказів щодо існування суттєвих викривлень;

- формування неналежного аудиторського висновку щодо фінансової та/або бюджетної звітності об'єктів аудиту з огляду на хибні висновки, зроблені на основі неналежних аудиторських доказів.

Отже, на нашу думку, "Посібник з питань фінансового аудиту" має бути у внутрішньому користуванні фахівців Рахункової палати та не може оприлюднюватись з огляду на збільшення ризику невиявлення аудиторськими суттєвих викривлень і випадків шахрайства.

**Результати фінансових аудитів, проведених за новою методологією.** Апробацію Посібника здійснено Рахунковою палатою у 2019 році на шести фінансових аудитах, які проведено за новою методологією, а саме: фінансовому аудиті Державного агентства рибного господарства України за 2018 рік (далі – аудит 1); фінансовому аудиті Національної ради України з питань телебачення і радіомовлення за 2018 рік (далі – аудит 2); фінансовому аудиті Міністерства освіти і науки України за 2018 рік (далі – аудит 3); фінансовому аудиті Державної служби України з питань праці за 2018 рік (далі – аудит 4); фінансовому аудиті за 2017–2018 роки проекту "Модернізація системи соціальної підтримки населення України", що підтримується позицією Міжнародного банку реконструкції та розвитку (далі – аудит 5); фінансовому аудиті Державної служби фінансового моніторингу України за 2018 рік (далі – аудит 6).

На початку звітів, підготовлених за результатами здійснених фінансових аудитів, відображені висновки щодо законності господарських операцій, здійснених об'єктами аудиту, достовірності фінансової та бюджетної звітності, консолідованої фінансової чи зведеної бюджетної звітності (залежно від визначеного предмету аудиту), а також підстави для надання таких висновків. У ході проведення аудитів було оцінено достовірність і

загальне подання, структуру і зміст фінансової та бюджетної звітності, включаючи її розкриття. За результатами фінансових аудитів, здійснених фахівцями Рахункової палати у 2019 році щодо фінансової та бюджетної звітності відповідних об'єктів аудиту, а також законності здійснюваних ними господарських операцій, надано

4 позитивні аудиторські висновки, 11 умовно-позитивних, 1 негативний аудиторський висновок та 1 відмову від надання висновку, що було зумовлено відсутністю необхідних підтверджуючих документів (узагальнюючі результати здійснених фінансових аудитів наведені у табл. 2).

**Таблиця 2. Результати фінансових аудитів, проведених Рахунковою палатою у 2019 році**

Аудити	Аудиторські висновки щодо:			
	законності операцій	бюджетної звітності	фінансової звітності	консолідованої фінансової та зведеної бюджетної звітності
1	модифікований (умовно позитивний)	модифікований (негативний)		модифікований (умовно позитивний)
2	модифікований (умовно позитивний)	модифікований (умовно позитивний)		
3	позитивний	позитивний		
4	модифікований (умовно позитивний)	модифікований (умовно позитивний)	відмова від надання висновку	
5 (2017 рік)	модифікований (умовно позитивний)	модифікований (умовно позитивний)	модифікований (умовно позитивний)*	
5 (2018 рік)		позитивний	позитивний*	
6	модифікований (умовно позитивний)	модифікований (умовно позитивний)		

*Примітка: висновок щодо фінансової звітності спеціального призначення.*

Джерело: складено авторами на основі [20–25].

Слід зазначити, що навіть бездоганне дотримання аудиторами принципів, міжнародних стандартів і керівництв INTOSAI, а також МСА, під час планування та проведення фінансових аудитів не в змозі повністю усунути аудиторський ризик, пов'язаний з імовірністю невиявлення суттєвих викривлень та помилок, а відповідно, і наданням неправильного аудиторського висновку, що пов'язано з об'єктивними обмеженнями аудитів і можливими недоліками систем внутрішнього контролю об'єктів аудиту. Водночас застосування фахівцями Рахункової палати під час здійснення фінансових аудитів методології, передбаченої "Посібником з питань фінансового аудиту", має все ж таки мінімізувати такі ризики та забезпечити якісне проведення фінансових аудитів.

Загалом висновки, яких дійшла Рахункова палата за результатами здійснених фінансових аудитів, підтверджують неналежну якість фінансової та бюджетної звітності установ та організацій державного сектору України, що свідчить про необхідність комплексного підходу до організації внутрішнього контролю та аудиту розпорядниками бюджетних коштів з метою належного та своєчасного попередження, виявлення та усунення недоліків, відхилень і помилок, допущених під час організації та ведення бухгалтерського обліку.

Відповідно до методології Рахункової палати, передбаченої "Посібником з питань фінансового аудиту", за результатами фінансових аудитів у звітах, окрім аудиторських висновків, відображаються ризики суттєвих викривлень фінансової та бюджетної звітності, способи реагування на них аудиторів, а також виявлених щодо таких ризиків аудиторських знахідок, переліки помилок, виявлених фінансовими аудиторами (відкоригованих і не-

відкоригованих), установлені аудиторами недоліки внутрішнього контролю, надані рекомендації, а також інші питання, які відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту мають бути повідомлені тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Важливим також є те, що звіти, які складаються за результатами здійснених Рахунковою палатою фінансових аудитів, подаються за новою формою, адаптованою до потреб управлінського персоналу об'єктів аудиту, що сприяє легкому їх розумінню та сприйняттю внаслідок акцентування уваги на найбільш проблемних і ризикових питаннях, вартих уваги безпосередньо керівництва, і прийняттю відповідних управлінських рішень. Нова форма подання звітів також полегшує подальше відстеження змін, які відбулися в об'єктах аудиту в системі внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, а також надання оцінки одержаному прогресу.

На етапі планування та проведення фінансових аудитів аудиторами були ідентифіковані та оцінені ризики суттєвих викривлень, у тому числі на рівні фінансової та бюджетної звітності (всеохоплюючі), а також на рівні тверджень для класів господарських операцій, залишків за рахунками і розкриттів інформації (специфічні ризики). З метою реагування на ідентифіковані ризики аудиторами були розроблені та здійснені відповідні аудиторські процедури, за результатами яких були отримані аудиторські докази, які постійно оцінювались на достатність і прийнятність для формування належних і правильних аудиторських висновків.

Основні ризики суттєвих викривлень, які були ідентифіковані під час планування та здійснення фінансових аудитів фахівцями Рахункової палати, наведені у табл. 3.

**Таблиця 3. Основні ризики суттєвих викривлень фінансової та бюджетної звітності, ідентифікованих у ході фінансових аудитів, здійснених Рахунковою палатою у 2019 році**

Вид ризику	Сутність ризику	Аудити, у яких виявлено ризик						Усього
		1	2	3	4	5	6	
Всеохоплюючий	Недосконалий внутрішній контроль	+	+	+	+	+	+	6
Всеохоплюючий	Ризик шахрайства	+	+		+	+		4
Всеохоплюючий	Ризик, пов'язаний із програмним забезпеченням, за допомогою якого ведеться бухгалтерський облік, складається фінансова та бюджетна звітність	+			+	+	+	4
Всеохоплюючий	Відсутність або недосконалість затвердженої облікової політики			+			+	1
Специфічний	Ризик, пов'язаний із невиконанням договорів	+			+	+		3
Специфічний	Ризик, пов'язаний із порушеннями під час здійснення операцій з оплати праці	+			+		+	3
Специфічний	Неналежне ведення обліку нефінансових активів і відображення їх у звітності	+		+				2
Специфічний	Ризик зміни основного персоналу					+		1
Усього	X	6	2	3	5	4	4	24

Джерело: складено авторами на основі [20–25].

Отже, усі проведені Рахунковою палатою фінансові аудити ідентифікували ризики, пов'язані з недоліками внутрішнього контролю об'єктів аудиту, також у більшості аудитів були виявлені ризики шахрайства. Для кожного ідентифікованого ризику були розроблені відповідні аудиторські процедури. У разі виявлення в ході здійснення аудиторських процедур недоліків (аудиторських знахідок) Рахунковою палатою були надані відповідні рекомендації, спрямовані на усунення чи мінімізацію ризиків, виправлення виявлених порушень і недоліків та недопущення їх у майбутньому.

Варто також зазначити, що всі без винятку фінансові аудити, здійснені Рахунковою палатою у 2019 році, виявили недоліки внутрішнього контролю, які були проранжовані фахівцями Рахункової палати за рівнями: високого рівня ризику, середнього та низького. Такі виявлені недоліки були позначені у звітах відповідними кольорами, за принципом світлофору, а саме: червоним – високого рівня ризику, жовтим – середнього рівня ризику та зеленим – низького рівня ризику, що було спрямовано на

візуалізацію з метою полегшення сприйняття та своєчасності прийняття необхідних управлінських рішень керівництвом об'єктів аудиту стосовно існуючих проблем, які потребували нагального розв'язання.

Від аудиторів вимагалось повідомляти керівництво об'єктів аудиту про будь-які суттєві недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані у ході здійснення фінансових аудитів. Основні види недоліків внутрішнього контролю, виявлених фінансовими аудиторами, здійсненими Рахунковою палатою у 2019 році, наведено у табл. 4. Такі недоліки здебільшого стосувалися питань відображення в обліку та звітності операцій, пов'язаних із оплатою праці, придбанням товарів, робіт і послуг. Серед основних недоліків внутрішнього контролю досліджуваних об'єктів аудиту були: його загальний низький рівень, недосконалість існуючих у об'єктів аудиту процедур, порушення законодавства та внутрішніх нормативно-правових і розпорядчих актів, неналежне здійснення заходів внутрішнього контролю тощо.

**Таблиця 4. Кількість недоліків внутрішнього контролю, виявлених Рахунковою палатою під час фінансових аудитів у 2019 році, за сферами бухгалтерського обліку**

Сфери бухгалтерського обліку, яких стосувались виявлені недоліки внутрішнього контролю	Аудит та кількість виявлених недоліків						Усього
	1	2	3	4	5	6	
Усі сфери бухгалтерського обліку	1	2	3	4	5	6	8
Оплата праці		5		4		2	11
Придбання товарів, робіт і послуг		2	2		4		8
Нефінансові активи		1		1		2	4
Капітальні інвестиції			3				3
Основні засоби, нематеріальні активи				1	1		2
Кошти в національній та іноземній валюті				1			1
Доходи		1					1
Усього	1	11	8	7	6	5	38

Джерело: складено авторами на основі [20–25].

У ході проведення фінансових аудитів фахівцями Рахункової палати було проаналізовано облікові політики досліджуваних об'єктів аудиту, результати чого узагаль-

нено у табл. 5, оцінено прийнятність застосовуваних облікових політик та обґрунтованість розкриттів, здійснених управлінським персоналом.

Таблиця 5. Основні недоліки облікової політики, виявлені в об'єктах аудиту фінансовими аудиторами, здійсненими Рахунковою палатою у 2019 році

№ з/п	Недоліки облікової політики	Аудити, якими виявлено недоліки						Усього
		1	2	3	4	5	6	
1	Відсутність затвердженого документа, який визначає облікову політику						+	1
2	Застосування нормативно-правових актів, які втратили чинність, застарілих форм документів	+		+				2
3	Не враховано вимоги до облікової політики, передбачені та затверджені відповідними законодавчими й нормативними документами (законом, положеннями, методичними рекомендаціями)		+				+	2
4	Не розкрито деталі організації бухгалтерського обліку		+				+	2
5	Не розкрито всю необхідну інформацію		+			+	+	3
6	Не затверджено графік документообігу			+			+	3
Усього		1	3	2	1	4	2	13

Джерело: складено авторами на основі [20–25].

Отже, у всіх об'єктах аудиту були виявлені недоліки облікової політики, які здебільшого були зумовлені загальною недосконалістю документів, що визначають облікову політику, які не розкривають необхідні деталі організації бухгалтерського обліку, усю необхідну інформацію. Також у половині досліджуваних установ та організацій аудиторами виявлено відсутність графіка документообігу.

Важливим є те, що у відповідь на всі виявлені аудиторами Рахункової палати недоліки були надані рекомендації щодо їх усунення, які передбачають конкретні заходи відповідних суб'єктів господарювання. Проведені у 2019 році фінансові аудити засвідчили, що розроблена Рахунковою палатою методологія проведення фінансових аудитів дозволяє виявляти системні проблеми та найбільш ризикові сфери бухгалтерського обліку, недоліки бюджетної та фінансової звітності установ, підприємств та організацій державного сектору. Результати перших шести фінансових аудитів, здійснених у 2019 році, засвідчили неефективність існуючих систем внутрішнього контролю, недосконалість облікових політик, наявність ризиків імовірності шахрайства, а також необхідність удосконалення програмного забезпечення, яке застосовується установами та організаціями державного сектору у сфері бухгалтерського обліку та звітності.

**Перспективи подальшої імплементації ISSAI у діяльність Рахункової палати.** Ураховуючи результати проведених у 2019 році фінансових аудитів та рекомендації Комітету Верховної Ради України з питань бюджету, робота Рахункової палати з проведення фінансових аудитів відповідно до міжнародних стандартів аудиту буде посилюватися у 2020 році, зокрема у напрямку поступового переходу до здійснення Рахунковою палатою фінансових аудитів усіх головних розпорядників бюджетних коштів і річної звітності Держказначейства з виконання Державного бюджету України [26]. Розробка та затвердження "Посібника з питань фінансового аудиту" є важливим кроком на шляху до імплементації міжнародних стандартів аудиту в діяльність Рахункової палати. Фактично розроблений Посібник є аудиторським інструментом у проведенні фінансових аудитів відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту. Проте успішність його застосування, а також розробки аналогічних посібників з аудиту ефективності, IT-аудиту, а також у перспективі, після внесення відповідних змін до законодавства України, і аудиту відповідності, залежить від розв'язання низки завдань, які стоять перед Рахунковою палатою у цій площині, зокрема:

1. Здійснення невідкладних заходів щодо офіційного й погодженого INTOSAI перекладу принципів, стандартів і керівництв INTOSAI, що забезпечить їх належне

вивчення та обговорення фахівцями правового департаменту і підрозділів, що здійснюють контрольні заходи.

2. Створення робочої групи з імплементації Рахунковою палатою принципів, стандартів і керівництв INTOSAI (як національних).

3. Проведення для аудиторів тренінгів із методики проведення фінансових аудитів за міжнародними стандартами аудиту та стандартами INTOSAI.

4. Застосування спеціального програмного забезпечення при проведенні аудитів (його закупівля та подальший технічний супровід). Програмне забезпечення має функціонувати безпосередньо через інтернет-мережу, що забезпечить роботу аудиторів із шаблонами аудиторської документації та документами в режимі он-лайн, при цьому аудиторська документація та інший інструментарій, необхідний для проведення аудитів, розміщуватиметься безпосередньо на сервері або у хмарному сховищі Рахункової палати, без можливості копіювання та за суворого авторизованого персонального доступу аудиторів. Така модель має низку переваг і дасть змогу аудиторам раціонально використовувати свій час, зменшити кількість паперових носіїв інформації, а також допоможе керівникам контрольних груп і відповідальним членам Рахункової палати здійснювати он-лайн контроль за діяльністю аудиторських груп, що, у свою чергу, сприятиме швидкому та ефективному реагуванню керівництва Рахункової палати на зовнішні виклики.

5. Створення окремого сервера або хмарного сховища, у якому буде розміщуватися весь аудиторський інструментарій, зокрема: посібники з проведення різних видів аудиту, у тому числі фінансового, внутрішні методичні рекомендації, шаблони аудиторської документації, а також інші керівництва та документи (доступ аудиторів до таких інструктивних та методологічних матеріалів і документів має бути суворо авторизованим із обмеженням прав щодо здійснення редагувань і копіювань).

6. Запровадження в Рахунковій палаті системи контролю якості, яка б повною мірою відповідала вимогам INTOSAI, що забезпечить основу для всебічного, незалежного, поточного та подальшого внутрішнього та зовнішнього контролю якості. Нагадуємо, що за результатами здійсненої зовнішніми експертами функціональної оцінки Рахункової палати рекомендовано розглянути питання розробки та запровадження всеохоплюючої системи контролю якості.

7. Внесення у Регламент Рахункової палати та до інших нормативних актів Рахункової палати змін, зокрема щодо порядку надання об'єктам аудиту звітів про планування аудитів, ознайомлення уповноважених осіб об'єктів аудиту зі звітами про результати проведення

фінансових аудитів, форми викладу аудиторських звітів за різними видами здійснених аудитів, порядку використання програмного забезпечення при проведенні аудитів тощо. Також потребуватиме внесення змін і Закон України "Про Рахункову палату", зокрема в частині надання Рахунковою палатою аудиторських висновків за результатами здійснених фінансових аудитів, як це передбачено міжнародними стандартами аудиту та стандартами INTOSAI, а також здійснення Рахунковою палатою аудитів відповідності.

8. Одержання аудиторами системних і глибоких знань принципів ведення бухгалтерського обліку, основаних на вимогах національних стандартів бухгалтерського обліку.

**Висновки.** Рахункова палата постійно й активно працює над упровадженням міжнародних стандартів INTOSAI у свою діяльність, зокрема шляхом розробки методології проведення аудитів, основаної на вимогах ISSAI та кращому європейському досвіді. Зокрема, фахівцями Рахункової палати спільно з міжнародними експертами було розроблено "Посібник з питань фінансового аудиту", який доопрацьовано за результатами здійсненої практичної апробації під час фінансових аудитів у 2019 році та затверджено. Посібник детально розкриває вимоги міжнародних стандартів аудиту, описує аудиторські процедури, які мають здійснити аудитори Рахункової палати з метою надання належних та обґрунтованих висновків щодо достовірності підготовленої та поданої об'єктами аудиту фінансової та бюджетної звітності, відображає вимоги до складання аудиторської документації, а також до здійснення контролю якості. Розроблений і затверджений Посібник є детальним керівництвом із проведення фінансових аудитів і має використовуватися для внутрішніх потреб фахівцями Рахункової палати, а не публікуватися та бути у вільному доступі. Більшість BOA європейських країн, усвідомлюючи ризики, пов'язані з вільним доступом до таких методик проведення аудитів зацікавленими користувачами, у тому числі ризики шахрайства, не оприлюднюють подібні документи. BOA, які публікують керівництва та методичні рекомендації з проведення фінансових аудитів, переважно обмежуються лише описом основних понять, етапів і процедур проведення аудиту, наводять моделі, які застосовуються для аналізу, алгоритми для розрахунків і приклади. Принципи проведення Рахунковою палатою фінансових аудитів, оприлюднені наразі шляхом публікування Методичних рекомендацій із проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, загалом відповідають кращій європейській практиці, хоча й можуть бути доповнені окремими аспектами та прикладами. Отже, нерозкриття детальної методології проведення фінансових аудитів, викладеної у Посібнику, жодним чином не обмежить права та свободи громадян України, не суперечитиме загальноприйнятій європейській практиці, водночас дозволить Рахунковій палаті уникнути можливих ризиків.

Проведення Рахунковою палатою фінансових аудитів і необхідність упровадження міжнародних стандартів аудиту засвідчили необхідність внесення певних змін до законодавства та внутрішніх документів Рахункової палати. Рахункова палата стикається із новими викликами сьогодення, а також одержує новий практичний досвід у проведенні аудитів, а тому особливої важливості набувають питання ретельної підготовки юридичного підґрунтя для здійснення фінансових аудитів. Нарощування

обсягів проведення Рахунковою палатою фінансових аудитів, а також упровадження в її діяльність ISSAI вимагають посиленої роботи фахівців методологічного та юридичного департаментів, зокрема в частині необхідності надання аудиторам методологічної та юридичної підтримки, що сприятиме належному й ефективному реагуванню на виклики, а також якісному проведенню аудитів.

Результати шести фінансових аудитів, проведених Рахунковою палатою у 2019 році за розробленою методологією, засвідчили невисокий рівень якості бюджетної та фінансової звітності установ і організацій державного сектору. Зокрема, із 17 аудиторських висновків лише 4 (24 %) були позитивними. Усіма здійсненими у 2019 році Рахунковою палатою фінансовими аудитами були виявлені значні недоліки внутрішнього контролю, за більшістю аудитів були ідентифіковані ризики ймовірності шахрайства та ризики, пов'язані із програмним забезпеченням ведення бухгалтерського обліку, складання бюджетної та фінансової звітності. Також у всіх об'єктах аудиту потребує вдосконалення облікова політика, система внутрішнього контролю та документообігу. Зважаючи на те, що значна частина виявлених аудитами недоліків була спільною для досліджуваних об'єктів аудитів, можна зробити висновок про системність установлених проблем і необхідність відповідного реагування на них на загальнодержавному рівні. Звіти за результатами здійснених аудитів, що готувались із врахуванням потреб користувачів, є лаконічними, а структура та стиль їх подання дозволяє керівництву об'єктів контролю оперативно та своєчасно приймати управлінські рішення щодо питань, які є нагальними. Також підготовлені Рахунковою палатою звіти містять рекомендації, спрямовані на вдосконалення системи ведення бухгалтерського обліку та звітності як на окремих об'єктах аудиту, так і загалом у державному секторі України.

Для подальшої імплементації ISSAI в діяльність Рахункової палати необхідно забезпечити достатній рівень професійної підготовки аудиторів. Надзвичайно гостро постає проблема кадрового забезпечення в Рахунковій палаті. У концептуальній основі якості аудиту Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості зазначає, що в багатьох країнах організації аудиторів державного сектору мають дотримуватись фіксованих нормативів стосовно своїх витрат на персонал. Крім цього, можуть існувати нормативні акти, які впливають на відбір персоналу та розмір заробітної плати, яка може йому виплачуватись. Така ситуація ускладнює відбір та утримання достатньої кількості високоякісного персоналу, здатного забезпечити проведення аудитів високої якості.

Застосування новітніх інформаційних технологій є невід'ємним атрибутом сучасного та ефективного BOA. Упровадження відповідного програмного забезпечення для проведення аудитів, створення хмарного сховища з усіма необхідними для аудиторів інструктивними матеріалами та шаблонами аудиторської документації – це саме ті заходи, які дозволять зробити роботу аудиторів Рахункової палати більш ефективною та якісною.

Прийняття рішень, спрямованих на виконання зазначених завдань, а також розробка методології проведення інших видів аудиту, основаних на вимогах міжнародних стандартів аудиту, залишаються актуальними проблемами, які можуть стати темами подальших досліджень.



**Список використаних джерел:**

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
2. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20.06.2018 № 437-р. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>.
3. Плани роботи Рахункової палати // Рахункова палата. – Режим доступу: <https://rp.gov.ua/Activity/Plan>.
4. Стратегія розвитку Рахункової палати на 2019–2024 роки, затверджена рішенням Рахункової палати від 29 липня 2019 року №18-1. – Режим доступу: <https://rp.gov.ua/upload-files/About/Strategy/Strat2019-2024.pdf>.
5. Косова Т. Вищий державний фінансовий контроль в умовах євроінтеграції / Т. Косова, В. Шевченко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2018. – № 1. – С. 121 – 129. – Режим доступу: [http://zt.knteu.kiev.ua/files/2018/01\(96\)/12.pdf](http://zt.knteu.kiev.ua/files/2018/01(96)/12.pdf).
6. Обушна Н. Особливості інституціоналізації Рахункової палати в Україні як вищого органу аудиту / Н. Обушна // Public Administration and Local Government. – 2019. – № 2(41). – С. 61–69. – Режим доступу: [http://www.dridu.dp.ua/vidavnicтво/2019/2019\\_02\(41\)/9.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnicтво/2019/2019_02(41)/9.pdf).
7. Проць І. Політика Рахункової палати України як складова частина фінансової політики держави / І. Проць // Порівняльно-аналітичне право. – 2019. – № 4. – С. 266–269. – Режим доступу: [http://par.in.ua/4\\_2019/75.pdf](http://par.in.ua/4_2019/75.pdf).
8. Слободяник Ю. Імплементация міжнародних стандартів державного аудиту в умовах розвитку цифрової економіки та суспільства / Ю. Слободяник // Фінанси України. – 2019. – № 2. – С. 111–123. – Режим доступу: [https://www.google.com/url?sa=t&ct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwim8KDurcHmAhVfr4sKHbGhB0cQFjAAegQIARAC&url=http%3A%2F%2Fnbuv.gov.ua%2Fj-pdf%2Ffu\\_2019\\_2\\_10.pdf&usq=AOvVaw1F-YVo-6UMJq\\_MF4ZEaePP](https://www.google.com/url?sa=t&ct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwim8KDurcHmAhVfr4sKHbGhB0cQFjAAegQIARAC&url=http%3A%2F%2Fnbuv.gov.ua%2Fj-pdf%2Ffu_2019_2_10.pdf&usq=AOvVaw1F-YVo-6UMJq_MF4ZEaePP).
9. Шевчук О. Рахункова палата України: наближення до вимог міжнародних стандартів / О. Шевчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – № 3. – С. 61–75. – Режим доступу: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/opac/search.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&image\\_file\\_name=PDF/efmapnp%5F2018%5F3%5F7%2Epdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/opac/search.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&image_file_name=PDF/efmapnp%5F2018%5F3%5F7%2Epdf).
10. Невідомий В. Нова якість Рахункової палати: стратегія розвитку / В. Невідомий, К. Канонішена-Коваленко // Вісник Київ. нац. ун-ту імені Тараса Шевченка. – 2019. – № 3(204). – С. 40–50. – Режим доступу: <http://bulletin-econom.univ.kiev.ua/wp-content/uploads/2019/10/204-40-51.pdf>.
11. INTOSAI Standards: ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing // International Framework of Professional Pronouncements. – Режим доступу: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=100-129>.
12. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII, редакція від 13.12.2019 // Законодавство України. – <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
13. Financial Audit ISSAI Implementation Handbook-Version 1 // INTOSAI IDI. – Режим доступу: [https://www.idi.no/en/idi-library/global-](https://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/issai-implementation-initiative/issai-implementation-handbooks/881-pdf-financial-audit-issai-implementation-handbook-version-1-english)

[public-goods/issai-implementation-initiative/issai-implementation-handbooks/881-pdf-financial-audit-issai-implementation-handbook-version-1-english](https://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/issai-implementation-initiative/issai-implementation-handbooks/881-pdf-financial-audit-issai-implementation-handbook-version-1-english).

14. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, затверджені Рішенням Рахункової палати від 22.09.2015 № 5-5 // Законодавство України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15?lang=uk>.

15. Manualul auditului financiar // Court of Accounts Republic of Moldova. – Режим доступу: <http://www.ccrm.md/storage/upload/legal/postari/218/6322fc6d0b5bf8f90d3ecbd9bf5a7e4a.pdf>.

16. Auditimi financiar manuali // The State Supreme Audit Institution of the Republic of Albania. – Режим доступу: [http://www.klish.org.al/web/fiananc\\_3352.pdf](http://www.klish.org.al/web/fiananc_3352.pdf).

17. Manual de Audit Financiar și Regularitate // Romanian Court of Accounts. – Режим доступу: <http://www.curteadeconturi.ro/Regulamente/Manual%20audit%20financiar.pdf>.

18. Public Auditing Requirements // National Audit Office of Lithuania. – Режим доступу: [https://www.vkontrolė.lt/page\\_en.aspx?id=225](https://www.vkontrolė.lt/page_en.aspx?id=225).

19. Financial Audit Methodology // State Audit Office of Georgia. – Режим доступу: <https://sao.ge/files/auditi/Regularity-Audit-Manual.pdf>.

20. Звіт про результати фінансового аудиту Державного агентства рибного господарства України // Рахункова палата. – Режим доступу: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/7-4\\_2019/zvit\\_7-4\\_2019.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/7-4_2019/zvit_7-4_2019.pdf).

21. Звіт про результати фінансового аудиту Державної служби України з питань праці за 2018 рік // Рахункова палата. – Режим доступу: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/14-5\\_2019/Zvit\\_14-5\\_2019.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/14-5_2019/Zvit_14-5_2019.pdf).

22. Звіт про результати фінансового аудиту Національної ради України з питань телебачення і радіомовлення за 2018 рік // Рахункова палата. – Режим доступу: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/14-6\\_2019/Zvit\\_14-6\\_2019.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/14-6_2019/Zvit_14-6_2019.pdf).

23. Звіт про результати фінансового аудиту Міністерства освіти і науки України за 2018 рік // Рахункова палата. – Режим доступу: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/14-7\\_2019/Zvit\\_14-7\\_2019.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/14-7_2019/Zvit_14-7_2019.pdf).

24. Звіт про результати фінансового аудиту проекту "Модернізація системи соціальної підтримки населення України", що підтримується позицією Міжнародного банку реконструкції та розвитку // Рахункова палата. – Режим доступу: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/36-2\\_2019/Zvit\\_36-2\\_2019.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/36-2_2019/Zvit_36-2_2019.pdf).

25. Звіт про результати фінансового аудиту Державної служби фінансового моніторингу України за 2018 рік // Рахункова палата. – Режим доступу: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/36-4\\_2019/Zvit\\_36-4\\_2019.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/36-4_2019/Zvit_36-4_2019.pdf).

26. Щодо Звіту Рахункової палати за 2018 рік // Комітет з питань бюджету. – Режим доступу: [http://budget.rada.gov.ua/news/Rah\\_Palata/Zvit\\_diyaln\\_RP/75849.html](http://budget.rada.gov.ua/news/Rah_Palata/Zvit_diyaln_RP/75849.html).

Received: 27/01/2020

1st Revision: 31/01/2020

Accepted: 07/02/2020

*Author's declaration on the sources of funding of research presented in the scientific article or of the preparation of the scientific article: budget of university's scientific project*

**В. Невідомий, д-р юрид. наук,  
Ю. Мироненко,  
К. Канонішена-Коваленко, канд. экон. наук,  
Я. Горобчук  
Счетная палата Украины, Киев, Украина**

## ИМПЛЕМЕНТАЦИЯ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ВЫСШИХ ОРГАНОВ АУДИТА В ФИНАНСОВЫЕ АУДИТЫ СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ УКРАИНЫ

*Обобщен опыт Счетной палаты по разработке, апробации и утверждению "Пособия по вопросам финансового аудита", которое содержит подробные инструкции, аудиторские процедуры и шаблоны аудиторской документации, которые используются при проведении финансовых аудитов, которые отвечают требованиям международных стандартов высших органов аудита (ISSAI). Исследован опыт высших органов аудита стран Европы по обнародованию таких пособий, а также определены риски предоставления свободного доступа к пособию, разработанному Счетной палатой Украины. Обобщены результаты шести финансовых аудитов, проведенных Счетной палатой в 2019 году по новой методологии. Определено, что качество финансовой и бюджетной отчетности учреждений, предприятий и организаций государственного сектора является невысоким, а идентифицированные в ходе аудита риски мошенничества, недостатки внутреннего контроля и учетной политики имеют системный характер. Сформированы предложения по созданию надлежащих условий для дальнейшего внедрения Счетной палатой качественных финансовых аудитов, которые отвечают требованиям ISSAI.*

**Ключевые слова:** финансовый аудит, Счетная палата, международные стандарты высших органов аудита (ISSAI), методология финансового аудита, пособие по финансовому аудиту.

V. Nevidomyi, Doctor of Sciences (Juridical),  
 Yu. Myronenko,  
 K. Kanonishena-Kovalenko, PhD in Economics,  
 Ya. Horobchuk,  
 Accounting Chamber of Ukraine, Kyiv, Ukraine

## IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL STANDARDS OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS TO THE FINANCIAL AUDITS OF THE ACCOUNTING CHAMBER OF UKRAINE

*The paper summarizes the Accounting Chamber's expertise in developing, testing, and approving the Financial Audit Manual, which contains detailed instructions, audit procedures, and templates of audit documentation used for conducting financial audit by the requirements of the International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). The practice of European Supreme Audit Institutions in the publication of such manuals is explored, the risks of providing free access to the manual, which was developed by the Accounting Chamber in Ukraine, are identified. The results of six financial audits, conducted by the Accounting Chamber in 2019 following the new methodology, are summarized. The quality of financial and budgetary reporting of the public sector institutions, enterprises, and organizations was found to be low with the regular occurrence of the identified risks of fraud, deficiencies in internal control, and accounting policies. The recommendations were made on creating appropriate conditions for further implementation of qualitative financial audits by the Accounting Chamber, conducted in line with the requirements of the ISSAI.*

**Keywords:** financial audit, the Accounting Chamber, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI), financial audit methodology, financial audit manual.

### References (in Latin): Translation / Transliteration / Transcription

1. The Cabinet of Ministers of Ukraine (2007). The Strategy of Modernization of The Accounting System in The Public Sector for 2007-2015 (Resolution № 34, January 16). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
2. The Cabinet of Ministers of Ukraine (2018). The strategy of modernization of accounting and financial reporting in the public sector for the period up to 2025 (Order № 437-p, June 20). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80>.
3. The Accounting Chamber. Work plan of the Accounting Chamber. Retrieved from <https://rp.gov.ua/Activity/Plan>.
4. The Accounting Chamber (2019). Development Strategy of the Accounting Chamber for 2019–2024 (Decision № 18-1, July 29). Retrieved from <https://rp.gov.ua/upload-files/About/Strategy/Strat2019-2024.pdf>.
5. Kosova, T, Shevchenko, V. (2018). Supreme state financial control in the context of European integration. Foreign Trade: Economics, Finance, Law, 1, 121 – 129. Retrieved from [http://zt.knteu.kiev.ua/files/2018/01\(96\)/12.pdf](http://zt.knteu.kiev.ua/files/2018/01(96)/12.pdf).
6. Obushna, N. (2019). Peculiarities of Institutionalization of the Accounting Chamber of Ukraine as the supreme audit institution. Public Administration and Local Government, 2 (41), 61 – 69. Retrieved from [http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2019/2019\\_02\(41\)/9.pdf](http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2019/2019_02(41)/9.pdf).
7. Prots', I. (2019). Policy of the Accounting Chamber of Ukraine as an integral part of the financial policy of the state. Comparative analytical law, 4, 266 – 269. Retrieved from [http://pap.in.ua/4\\_2019/75.pdf](http://pap.in.ua/4_2019/75.pdf).
8. Slobodyanyk, Yu. (2019). Implementation of international standards of state audit in the conditions of development of digital economy and society. Finance of Ukraine, 2, 111 – 123. Retrieved from [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwim8KDurcHmAhVFr4sKHbGhB0cQFJAeegQIARAC&url=http%3A%2F%2Fnbuv.gov.ua%2Fj-pdf%2FFu\\_2019\\_2\\_10.pdf&usg=AOvVaw1F-YVo-6UMJq\\_MF4ZEaePP](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwim8KDurcHmAhVFr4sKHbGhB0cQFJAeegQIARAC&url=http%3A%2F%2Fnbuv.gov.ua%2Fj-pdf%2FFu_2019_2_10.pdf&usg=AOvVaw1F-YVo-6UMJq_MF4ZEaePP).
9. Shevchuk, O. (2018) The Accounting Chamber of Ukraine: approximation to the requirements of international standards. Economics. Finances. Management: topical issues of science and practice, 3, 61 – 75. Retrieved from [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/opac/search.exe?C21COM=2&l21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&image\\_file\\_name=PDF/efmapnp%5F2018%5F3%5F7%2Epdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/opac/search.exe?C21COM=2&l21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&image_file_name=PDF/efmapnp%5F2018%5F3%5F7%2Epdf).
10. Nevidomyi, V., Kanonishena-Kovalenko, K. (2019) New Quality of the Accounting Chamber of Ukraine: Development Strategy. Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 3 (204), 40 – 50. Retrieved from <http://bulletin-econom.univ.kiev.ua/wp-content/uploads/2019/10/204-40-51.pdf>.
11. International Framework of Professional Pronouncements. INTOSAI Standards: ISSAI 100 Fundamental Principles of Public Sector Auditing. Retrieved from <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=100-129>.
12. Verkhovna Rada of Ukraine (2019) About the Accounting Chamber (Law № 576-VIII, July 02). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
13. INTOSAI IDI. Financial Audit ISSAI Implementation Handbook-Version 1. Retrieved from <https://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/issai-implementation-initiative/issai-implementation-handbooks/881-pdf-financial-audit-issai-implementation-handbook-version-1-english>.
14. The Accounting Chamber (2015). Methodological recommendations for conducting the Financial Audit by The Accounting Chamber (Decision № 5-5, September 22). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15?lang=uk>.
15. Court of Accounts Republic of Moldova. Manualul auditului financiar. Retrieved from <http://www.ccrm.md/storage/upload/legal/postari/218/63222fc6d0b5bf8f90d3ecbd9bf5a7e4a.pdf>.
16. The State Supreme Audit Institution of the Republic of Albania. Auditimi financiar manuali. Retrieved from [http://www.klish.org.al/web/financ\\_3352.pdf](http://www.klish.org.al/web/financ_3352.pdf).
17. Romanian Court of Accounts. Manual de Audit Financiar și Regularitate. Retrieved from <http://www.curteadeconturi.ro/Regulamente/Manual%20audit%20financiar.pdf>.
18. National Audit Office of Lithuania. Public Auditing Requirements. Retrieved from [https://www.vkontrole.lt/page\\_en.aspx?id=225](https://www.vkontrole.lt/page_en.aspx?id=225).
19. State Audit Office of Georgia. Financial Audit Methodology. Retrieved from <https://sao.ge/files/auditi/Regularity-Audit-Manual.pdf>.
20. The Accounting Chamber (2019). Report on the results of the financial audit of the State Fisheries Agency of Ukraine (Decision № 7-4, March 26). Retrieved from [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/7-4\\_2019/zvit\\_7-4\\_2019.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/7-4_2019/zvit_7-4_2019.pdf).
21. The Accounting Chamber (2019). Report on the results of a financial audit of the State Service of Ukraine on labor by 2018 (Decision № 14-5, June 25). Retrieved from [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/14-5\\_2019/Zvit\\_14-5\\_2019.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/14-5_2019/Zvit_14-5_2019.pdf).
22. The Accounting Chamber (2019). Report on the results of the financial audit of the National Television and Radio Broadcasting Council for 2018 (Decision № 14-6, June 25). Retrieved from [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/14-6\\_2019/Zvit\\_14-6\\_2019.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/14-6_2019/Zvit_14-6_2019.pdf).
23. The Accounting Chamber (2019). Report on the results of the financial audit of the Ministry of Education and Science of Ukraine for 2018 (Decision № 14–7, June 25). Retrieved from [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/14-7\\_2019/Zvit\\_14-7\\_2019.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/14-7_2019/Zvit_14-7_2019.pdf).
24. The Accounting Chamber (2019). Report on the results of the financial audit of the project "Modernization of the system of social support for the population of Ukraine", supported by the loan of the International Bank for Reconstruction and Development 2018 (Decision № 36-2, December 3). Retrieved from [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/36-2\\_2019/Zvit\\_36-2\\_2019.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/36-2_2019/Zvit_36-2_2019.pdf).
25. The Accounting Chamber (2019). Report on the results of the financial audit of the State Financial Monitoring Service of Ukraine for 2018 (Decision № 36-4, December 3). Retrieved from [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/36-4\\_2019/Zvit\\_36-4\\_2019.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/36-4_2019/Zvit_36-4_2019.pdf).
26. Budget Committee of the Verkhovna Rada of Ukraine. About the Accounting Chamber's Report for 2018. Retrieved from [http://budget.rada.gov.ua/news/Rah\\_Palata/Zvit\\_diyaln\\_RP/75849.html](http://budget.rada.gov.ua/news/Rah_Palata/Zvit_diyaln_RP/75849.html).