

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ТКАЧ ОЛЕКСАНДР ЛЕОНІДОВИЧ

УДК 657:004.9

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Одеса – 2021

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Лоханова Наталія Олексіївна,
Одеський національний економічний
університет, завідувач кафедри
бухгалтерського обліку та аудиту.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Назарова Каріна Олександрівна,
Київський національний торговельно-
економічний університет,
завідувач кафедри фінансового
аналізу та аудиту;

кандидат економічних наук, доцент
Лядова Юлія Олександрівна,
Харківський національний економічний
університет імені Семена Кузнеця,
доцент кафедри обліку і бізнес-консалтингу.

Захист відбудеться «14» травня 2021 року о 15.00 на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 41.055.03 Одеського національного економічного університету за адресою: 65082, м. Одеса, вул. Преображенська, 8, ауд. 217.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Одеського національного економічного університету за адресою: 65082, м. Одеса, вул. Преображенська, 8, ауд. 211.

Автореферат розісланий «9» квітня 2021 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради

Г.О. Пудичева

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Невід'ємною частиною ефективного функціонування економіки України та її розвитку є дієва система контролю державних ресурсів. Роль державного аудиту суттєво зросла в умовах обмеженого бюджетного фінансування та децентралізації, адже державний аудит покликаний забезпечити не лише економне, продуктивне та результативне використання коштів державного бюджету, а й пошук резервів щодо його наповнення.

Управління державними фінансами постійно супроводжується ризиками допущення порушень і недоліків на всіх стадіях бюджетного процесу, починаючи з планування та закінчуючи їх використанням. Рахункова палата, яка від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням, лише у 2019 році за результатами контрольних-аналітичних заходів встановила порушень і недоліків на суму 49,78 млн. гривень. Тобто, державний аудит свідчить про проблеми, пов'язані з неекономним, непродуктивним та нерезультативним використанням державних ресурсів, у тому числі і державними підприємствами. Реалізація повноважень Рахункової палати в частині ефективного контролю за ресурсами державних підприємств можлива за умови розбудови дієвого державного аудиту в системі державного зовнішнього фінансового контролю, що і визначає актуальність теми дослідження.

Розвиток державного аудиту Рахункової палати, як об'єкту наукових досліджень, вивчали такі українські вчені як: М.І. Бондар, Т.А. Бутинець, Г.М. Давидов, І.К. Дрозд, Є.В. Калюга, Ю.О. Лядова, К.О. Назарова, О.Ю. Редько, Ю.Б. Слободяник, В.О. Шевчук, Б.Ф. Усач, О.А. Петрик, С.В. Івахненко. Окремі наукові положення, які визначають особливості побудови системи внутрішнього контролю в ході державного аудиту, викладені в роботах Д.О. Грицишена, М.Д. Корінька, Т.А. Каменської, А.І. Ковальова, В.Ф. Максимової, В.П. Пантелєєва, С.М. Петренко, Н.С. Шалімової, А.М. Любенко. Результати досліджень цих авторів містять пропозиції щодо побудови концепцій державного аудиту Рахункової палати, вдосконалення методології та організації його проведення. Разом з тим, у вказаних дослідженнях не в повній мірі розроблена методологічна основа державного аудиту з врахуванням імплементації ISSAI.

Як наслідок, назріла необхідність вдосконалення організаційно-методичного забезпечення державного аудиту саме Рахункової палати, як конституційного органу зовнішнього фінансового контролю в Україні, з метою підвищення його якості, результативності та ефективності.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану наукових досліджень Одеського національного економічного університету і є складовою наукових наступних тем: «Інформаційний потенціал систем обліку та контролю в умовах сталого розвитку підприємства» (ДР № 0115U000626, 2015-2019 рр.), в межах якої дисертантом удосконалено методику державного аудиту та його складових

(аудит ефективності, фінансовий аудит, аудит відповідності); «Реформування обліково-контрольної системи підприємств в умовах застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» (ДР № 0120U102728, 2020-2024 рр.), де автором розроблені пропозиції з удосконалення етики державного аудитора, а також звітності за результатами державного аудиту відповідно до стандартів ISSAI.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретико-методичних та організаційних засад державного аудиту та обґрунтування на цій основі науково-практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності управління процесами державного аудиту для досягнення результативності функціонування Рахункової палати в частині контрольно-аналітичної роботи.

Для досягнення поставленої в роботі мети визначені наступні завдання:

– дослідити економічну сутність та складові організаційно-методичного забезпечення державного аудиту Рахункової палати з метою визначення їх особливостей;

– визначити місце і роль державного аудиту в системі державного фінансового контролю;

– проаналізувати нормативно-правові детермінанти організаційно-методичного забезпечення функціонування Рахункової палати;

– проаналізувати організаційну складову управління професійною етикою державних аудиторів Рахункової палати та удосконалити її відповідно до кращих зарубіжних практик INTOSAI;

– визначити роль професійного судження, як інструменту державного аудиту в забезпеченні ефективності та результативності його виконання;

– дослідити специфіку методичного забезпечення вибіркового дослідження в державному аудиті;

– обґрунтувати особливості реалізації нормативних політик стандартів INTOSAI щодо оцінки стану внутрішнього контролю об'єктів державного аудиту;

– удосконалити механізм організації інформаційного забезпечення аудиторських процедур у середовищі цифровізації процесів державного аудиту;

– модифікувати інструментарій моделювання аудиторських процедур.

Об'єкт дослідження – процеси здійснення державного аудиту Рахунковою палатою.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад державного аудиту Рахункової палати.

Методи дослідження. Загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ та процесів у системі економічних наук, зокрема державного аудиту, внутрішнього контролю. Вивчення економічної сутності та видів державного аудиту здійснене на основі використання методів групування, теоретичного узагальнення, спостереження, аналогії та абстрагування (*параграф 1.1*). Для визначення місця і ролі державного аудиту в системі державного фінансового контролю використані методи узагальнення, аналізу та синтезу, моделювання (*параграф 1.2*). Методи статичного спостереження, групування та абстрагування використовувалися для оцінки нормативно-правового

забезпечення функціонування вищих органів державного аудиту (*параграф 1.3*). Розробка організаційного забезпечення адаптивності професійної етики державних аудиторів Рахункової палати (*параграф 2.1*); професійного судження як інструменту державного аудиту в забезпеченні ефективності та результативності його виконання (*параграф 2.2*); специфіки методичного забезпечення вибіркових досліджень в державному аудиті (*параграф 2.3*) ґрунтуються на використанні наступних методів: порівняння, групування, аналогії, аналізу та синтезу, індукції та дедукції, моделювання. Для обґрунтування напрямів реалізації нормативних політик стандартів INTOSAI щодо оцінки стану внутрішнього контролю об'єктів державного аудиту та удосконалення процесу управління інформаційним забезпеченням аудиторських процедур у середовищі цифровізації процесів державного аудиту (*параграф 3.1 та 3.2*) використані методи групування, узагальнення, порівняння, а для реалізації стандартизованого підходу в процесі підготовки аудиторських звітів (*параграф 3.3*) – групування, абстрагування, моделювання.

Інформаційна база дослідження – наукові джерела (монографії українських і зарубіжних вчених у галузі теорії, методології і організації державного аудиту, їх наукові статті з даної тематики, матеріали науково-практичних конференцій); офіційні документи (законодавчі і нормативно-правові акти України та інших країн світу з питань організації та методики державного аудиту, зокрема INTOSAI); звіти, нормативні акти і методичні матеріали Рахункової палати; дані бюджетної, фінансової та статистичної звітності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, а також звітності в частині управління об'єктами державної власності, що мають фінансові наслідки для державного бюджету.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розбудові теоретичних та удосконаленні методичних і організаційних засад проведення державного аудиту з боку Рахункової палати, а також наданні практичних рекомендацій щодо його удосконалення відповідно до положень ISSAI.

Найбільш вагомими науковими результатами дослідження є наступні:

удосконалено:

- методичний інструментарій моделювання, як складової процесу виконання аудиторських процедур з фінансового аудиту, який, на відміну від існуючих, по-перше: включає імітаційне та структурне моделювання показників фінансових звітів, по-друге: структурує організаційні етапи імітаційного моделювання та по-третє: визначає місце професійного судження державного аудитора та його вплив на формування аудиторського звіту. Цей підхід дозволить забезпечити консенсуальне формування аудиторських звітів з використанням аналітично обґрунтованої доказової бази фінансового аудиту;

- підхід до державного аудиту, як зовнішнього контролю, що здійснюється Рахунковою палатою, який, на відміну від існуючих, відокремлює державних аудиторів від посадових осіб Рахункової палати, в процесі виконання ними повноважень та функцій з наступним наданням Верховній Раді України висновків та пропозицій, спрямованих на подальше підвищення результативності використання бюджетних коштів;

- теоретико-прагматичний концепт проведення вибіркового спостережень в державному аудиті згідно з імплементованими положеннями ISSAI, який, на відміну від існуючих, базується на застосуванні показників рівня ризику вибірки, вибору моделей вибіркового дослідження на основі аудиторського судження. Запропонований підхід забезпечить розвиток методичного інструментарію державного аудиту на основі універсального набору методів і стратегій професійного аудиторського судження залежно від зміни параметризації аудированого об'єкту та виду державного фінансового контролю;

- організацію процесу звітування, де автором, на відміну від існуючого порядку складання акту про результати аудиту і затвердження звіту, запропоновано організацію процесу звітування в державному аудиті з врахуванням стандартів ISSAI, зокрема в частині документування результатів контрольного заходу саме в аудиторському звіті зі складанням висновку за результатами розгляду зауважень (застережень) об'єкту контролю та підписанням протоколу узгодження аудиторського звіту. Запропонований підхід удосконалив організаційно-методичне забезпечення складання зведеного аудиторського звіту, узгодженню його змісту з об'єктами контролю, та як наслідок, забезпечить підвищення рівня реагування на результати аудиту та відповідальності в частині управління бюджетними коштами та державним майном;

- методичні засади оцінки стану внутрішнього контролю об'єктів державного аудиту за рахунок реалізації нормативних політик стандартів INTOSAI в частині дослідження запровадження чітких заходів планування діяльності, контролю за їх виконанням та звітування про виконання планів, завдань і функцій, управління ризиками, моніторингу та оцінки досягнутих результатів. Запропонований підхід забезпечить розроблення та затвердження об'єктами контролю внутрішніх документів, спрямованих на забезпечення функціонування елементів внутрішнього контролю з урахуванням стандартів INTOSAI;

- організаційно-інформаційне забезпечення виконання аудиторських процедур у середовищі цифровізації процесів державного аудиту, яке передбачає використання програмних алгоритмів при формуванні робочих документів в системі САТТs, що дасть змогу мінімізувати трудовитрати на контрольну-аналітичну роботу, поліпшити якість доказової бази при формуванні висновків та пропозицій за результатами державного аудиту;

набуло подальшого розвитку:

- організаційний інструментарій з удосконалення нормативно-правового забезпечення державного аудиту та функціонування Рахункової палати, який враховує імплементовані ISSAI, результатом якого є підвищення ефективності контролю за надходженням коштів до Державного бюджету, а також ефективності, економності їх використання в процесі виконання повноважень та функцій Рахункової палати з наступним інформуванням про це Верховну Раду України та її органи, а також інші державні органи, органи місцевого самоврядування, яких це стосується;

- організаційне забезпечення управління професійною етикою державних аудиторів на основі проаналізованих етичних ризиків та аналізу індикаторів забезпечення професійності за методикою Sigma, яке включає авторську розробку алгоритму вирішення етичних конфліктів в Рахунковій палаті, де етична поведінка визначена ключовим компонентом у встановленні та підтримці необхідної довіри та репутації вищого органу державного аудиту;

- підхід до професійного судження державного аудитора, як інструменту державного аудиту в забезпеченні ефективності та результативності його виконання, що, на відміну від існуючих концепцій, дозволяє використовувати його в умовах невизначеності.

Практичне значення отриманих результатів полягає у розробці комплексу пропозицій щодо подальшого розвитку організаційного та методичного забезпечення державного аудиту Рахункової палати на основі імплементації зарубіжного досвіду, а також за рахунок підвищення дієвості внутрішнього контролю з впровадженням норм стандартів ISSAI.

Одержані автором результати дослідження сприятимуть розвитку теоретико-методичних та організаційних засад державного аудиту. Практична спрямованість отриманих наукових результатів дослідження, теоретичних положень і висновків підтверджується наступними документами про їх впровадження:

- щодо планування та проведення державного аудиту – в діяльності територіального Управління Рахункової палати по Одеській, Миколаївській, Херсонській областях, Автономній республіці Крим та м. Севастополю (у м. Одеса) (довідка № 23-18/132 від 30.11.2020 р.);

- щодо комплексної оцінки професійності державних аудиторів та використання вибіркового методу – в діяльності Головного управління ДПС в Одеській області (довідка № 12612/9/15-32-186-01-09 від 03.11.2020 р.);

- щодо методичного забезпечення вибірових досліджень та організації внутрішнього контролю – в діяльності Басейнового управління водних ресурсів нижнього Дніпра (довідка № 364 від 23.09.2020 р.);

- щодо забезпечення аудиторських процедур у середовищі цифровізації процесів державного аудиту – в діяльності державного підприємства «Одеська об'єднана дирекція будівництва водогосподарських об'єктів» державного агентства водних ресурсів України (довідка № 17/4486 від 30.09.2020 р.);

- щодо організації внутрішнього контролю та методичного забезпечення вибірових досліджень – в діяльності державного регіонального проектно-вишукувального інституту «УКРПІВДЕНІПРОВОДГОСП» (довідка № 029/74-Др/к5 від 15.10.2020 р.).

Результати дослідження застосовуються у навчальному процесі Одеського національного економічного університету при викладанні дисциплін «Аудит», «Внутрішній аудит», «Організація і методика аудиту на підставі МСА» та «Облік у бюджетних установах» (довідка № 01-17/853 від 13.11.2020 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням, у якій викладено авторський підхід до

організаційно-методичного забезпечення державного аудиту Рахункової палати. Всі висновки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. Основні пропозиції дисертаційної роботи знайшли відображення у статтях, тезах автора, які вказані у списку опублікованих праць. Наукові праці, опубліковані автором, відображають положення та результати, що є особистим напрацюванням здобувача. Матеріали інших авторів, що використовувались у роботі, мають необхідні посилання у тексті та застосовувались з метою підкріплення важливості наукової тематики та розвитку ідей здобувача. Наукові праці, опубліковані у співавторстві, відсутні.

Апробація результатів дослідження. Основні положення дисертації доповідалися і отримали схвальну оцінку на шести всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях, симпозіумах, зокрема: «Розвиток інтегрованої звітності підприємств» (м. Житомир, 2019 р.), «Сучасний рух науки» (м. Дніпро, 2019 р.), «Сучасні міжнародні економічні відносини: становлення та особливості розвитку» (м. Одеса, 2019 р.), «Наука та інтелектуальний капітал у системі факторів трансформації економіки» (м. Київ, 2019 р.), «Intellectual Economics, Management and Education» (м. Вільнюс, Литва, 2019 р.), «Strategiczne perspektywy rozwoju wspolczesnegobiznesu» (м. Скієревіце, Польща, 2020 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 12 наукових праць загальним обсягом 4,29 друк. арк. (усі належать особисто автору), з них 5 статей у наукових фахових виданнях України, 1 стаття в науковому періодичному виданні інших держав, 6 публікацій у матеріалах конференцій.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається із анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст дисертації викладено на 179 сторінках, загальний обсяг становить 235 сторінок. Робота містить 14 таблиць, 17 рисунків, 4 додатки, розміщених на 22 сторінках. Список використаних джерел містить 200 найменувань на 21 сторінці.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

Вступ дисертаційної роботи визначає актуальність теми дослідження, формулює його мету та завдання, визначає об'єкт та предмет, наукову новизну і практичне значення одержаних результатів дослідження, характер їх апробації.

Перший розділ «**Теоретико-організаційні детермінанти формування державного аудиту**» розкриває теоретико-організаційні засади державного аудиту, узагальнений та систематизований досвід його формування на основі засад міжнародних стандартів державного аудиту ISSAI, імплементація яких розпочата в Україні. У розділі досліджена організація вищих контрольних органів INTOSAI та EUROSAI, метою яких є надання державним аудиторам усього світу можливості обміну інформацією щодо сучасних напрацювань у сфері державного аудиту та застосування професійних стандартів і кращої методології, що становить спільний інтерес.

Дослідження сутності ключових понять здійснення державного аудиту дало змогу обґрунтувати твердження щодо цілей визначення організаційних і методичних основ в частині його доцільності та ефективності на усіх етапах бюджетного процесу.

Проаналізоване та визначене місце аудиту ефективності, фінансового аудиту та аудиту відповідності в єдиній термінологічній системі державного аудиту та вказано на доцільність перегляду Закону України «Про Рахункову палату» в частині запровадження аудиту відповідності в межах стандартів державного аудиту ISSAI. Необхідність таких трансформацій насамперед полягає в тому, що фінансовий аудит та аудит відповідності в теоретичному сенсі за ISSAI 100 розглядається виокремлено, тоді як на практиці вони тісно взаємопов'язані та мають використовуватись комплексно (рис. 1).



Рис. 1. Запровадження аудиту відповідності відповідно до ISSAI 100

З'ясовано основні відмінності між аудитом ефективності, фінансовим аудитом та аудитом відповідності за їх складовими, що дало змогу виокремити їх методичне забезпечення з метою підвищення ефективності державного аудиту. Впровадження в складі державного аудиту саме цих трьох складових дасть змогу проводити аудити відповідно до стандартів ISSAI 100, 200, 300 і 400, та отримати комплексний результат, що забезпечить єдині підходи в питанні організаційно-методичного забезпечення державного аудиту.

Другий розділ «**Оцінка організації та методичного забезпечення державного аудиту Рахункової палати**» визначає організаційне забезпечення адаптивності професійної етики державних аудиторів, розглядає їх професійне судження як інструмент державного аудиту та специфіку методичного забезпечення вибіркового дослідження в державному аудиті.

Досліджено етичний кодекс INTOSAI ISSAI 130 та норми поведінки, викладені в INTOSAI-P Лімській декларації та за результатами надана порівняльна характеристика етичного кодексу INTOSAI та правил професійної етики посадових осіб Рахункової палати.

Встановлено, що незважаючи на існування в Україні розробленої системи етичних вимог існують ризики їх порушення і з метою їх нейтралізації побудовано матрицю протидії етичним ризикам (таблиця 1).

Дані таблиці 1 доводять, що при рівні 1-6 – ризик потребує мінімальної уваги, оскільки навіть якщо і трапиться, то не причинить серйозної шкоди; 7-14 – ризик потребує уваги; 15-25 – ризик потребує постійної посиленої уваги, що дозволяє визначити потребу у використанні запобіжних заходів для мінімізації або уникнення ризиків.

Матриця протидії етичним ризикам

Ймовірність настання ризику	Рівень впливу					
	Ймовірність настання ризику	Вплив мінімальний	Вплив незначний	Вплив середній	Вплив серйозний	Вплив великий
Здебільшого неможливо		1	2	3	4	5
Неможливо		2	4	6	8	10
Можливо		3	6	9	12	15
Здебільшого можливо		4	8	12	16	20
Дуже можливо		5	10	15	20	25

Чесність – основна з вимог ISSAI 130, де їй присвячено окремий розділ, згідно з яким посадові особи зобов'язані дотримуватися високих стандартів поведінки в процесі своєї роботи і в своїх відносинах з персоналом організацій, що перевіряються, щоб підтримувати суспільну довіру, поведінка має бути поза підозрою і докорами. Основою чесності є справедливість, що вимагає від посадових осіб дотримання етичних норм, а також принципів неупередженості, незалежності та об'єктивності. Дослідивши незалежність, як ключову вимогу до доброчесності виділені основні аспекти незалежності (таблиця 2).

Таблиця 2

Основні аспекти незалежності, як вимоги до доброчесності

№ п/п	Аспект незалежності	Аналіз аспекту
1.	Незалежність посадових осіб, що забезпечують здійснення державного аудиту.	При підготовці та проведенні аудиту, посадові особи мають бути вільними від будь-якої зацікавленості, яка може бути визнана несумісною з принципами чесності, об'єктивності і порядності.
2.	Незалежність від зовнішнього тиску, або впливу з боку керівника.	Посадові особи при виконанні службових обов'язків мають утримуватися від залучення їх до справ, які прямо чи мимоволі можуть вплинути на їх незалежність, а також викликати конфлікт інтересів.
3.	Незалежність від упередженої думки щодо об'єкту контролю.	
4.	Незалежність від корупційних дій.	Посадові особи мають уникати будь-яких конфліктів інтересів, відмовлятися у зв'язку з виконанням посадових обов'язків від винагород від фізичних та юридичних осіб, які можуть вплинути на їх незалежність і чесність, а також не вступати в такі відносини з об'єктами контролю, які можуть вплинути на їх здатність діяти незалежно.
5.	Незалежність від компрометуючих ситуацій.	
6.	Незалежність від використання офіційного статусу.	
7.	Незалежність від особистих або сімейних стосунків, особистої зацікавленості.	Посадова особа, незалежність якої знаходиться під впливом обставин особистого чи сімейного характеру, не має права брати участь у відповідних контрольних заходах і зобов'язана завчасно повідомити своє керівництво про наявність таких обставин, яка може привести до конфлікту інтересів.

Як доведено в таблиці 2, чесність вимагає від посадових осіб не лише бездоганної професійної етичної поведінки, а насамперед прийняття рішень з точки зору державних інтересів в частині контролю за надходженням коштів до бюджету та їх використанням.

Досліджено професійне судження, як інструмент державного аудиту, в забезпеченні ефективності та результативності його виконання.

Професійність державного аудитора забезпечується належними управлінськими стандартами, методами управління людськими ресурсами та насамперед професійним судженням, що є одним із загальних принципів державного аудиту, визначених ISSAI 100, який повинен дотримуватись і виконуватись як на етапі попереднього вивчення предмету аудиту, так і впродовж всіх етапів аудіювання.

Професійне судження є одним з найважливіших елементів теорії та практики державного аудиту, який повинен ґрунтуватись на чітко визначених принципах, адже саме від професійного судження державного аудитора залежить якість і ефективність державного аудиту (таблиця 3).

Таблиця 3

Принципи формування професійного судження державного аудитора

№ п/п	Найменування принципу	Сутність принципу
1.	Системності	Вивчається не лише структура об'єкта та предмет аудиту, відносно якого приймається професійне судження, але й його зв'язки з іншими учасниками бюджетного процесу під час підготовки та проведення аудиту.
2.	Обачності	Запобігання тому, що судження може стати основою для зниження обсягу надходжень та збільшення витрат і зобов'язань.
3.	Повноти	Врахування всіх складових, які здатні вплинути на професійне судження.
4.	Обґрунтованості	Професійне судження має містити обґрунтування виконання дій та прийняття рішень. Даний принцип забезпечує достовірність прийнятого судження.
5.	Послідовності	Застосування одних і тих самих суджень в однакових ситуаціях.
6.	Економічності	Витрати, пов'язані з прийнятим професійним судженням не мають перевищувати надходження, які пов'язані з його реалізацією.
7.	Періодичності	Судження має змінюватись у відповідності до поточних вимог і зміни зовнішнього середовища.
8.	Превалювання сутності над формою	Абстрагування від неважливих деталей і акцентування уваги на сутності об'єкта контролю, що дозволить використовувати таке саме сформоване судження і до інших аналогічних об'єктів.

Як доведено в таблиці 3, професійне судження має забезпечуватись впродовж всіх етапів аудиторського дослідження, що дасть змогу забезпечити належне документування та підтвердження достатніми доказами задокументованих результатів аудиту, як це визначає ISSAI 300.

Дослідження проблеми застосування вибіркового методу дослідження засвідчило, що незважаючи на можливість використання вибіркового методу дослідження в державному аудиті, існує необхідність подальшого теоретичного обґрунтування його застосування. Також, визначено специфіку методичного забезпечення вибірових досліджень в державному аудиті та з'ясовано, що для більш широкого використання вибіркового дослідження слід максимально формалізувати застосування вибіркового методу державними аудиторами.

Третій розділ **«Концептуалізація розвитку державного аудиту за домінантами його організаційно-методичного забезпечення»** присвячений особливостям реалізації нормативних політик стандартів INTOSAI щодо оцінки стану внутрішнього контролю об'єктів, управління інформаційним забезпеченням аудиторських процедур у середовищі цифровізації процесів державного аудиту та модифікації інструментарію моделювання аудиторських процедур для цілей підготовки аудиторських звітів.

Дослідження організаційних положень порядку здійснення внутрішнього контролю підтвердило доцільність його удосконалення, адже під час організації та функціонування внутрішнього контролю забезпечується управлінська відповідальність та підзвітність керівника та працівників установи, а також автором розроблені організаційні положення внутрішнього контролю з метою використання його матеріалів державними аудиторами, що у раціональний спосіб забезпечать якісне здійснення заходу державного аудиту.

Класифіковано інформаційні технології в державному аудиті, які можна поділити на забезпечувальні, функціональні та базові. Виходячи з даної класифікації, доведено, що застосування інформаційних технологій групи «функціональні» та «базові» визначають поняття «комп'ютерний аудит», в той час як «забезпечувальні» мають лише допоміжний характер.

Зважаючи на суттєву частку аналітичних процедур, що виконуються під час державного аудиту з урахуванням специфіки ІТ, автором було насамперед запропоновано використовувати пакет імітаційного моделювання ITHINK в процесі державного аудиту та визначено місце професійного судження державного аудитора в процесі формування аудиторського звіту на основі моделювання.

Дослідження показало, що інформуванню суспільства про результати державного аудиту повинна передувати належна організація підготовки аудиторського звіту, яка має базуватись на положеннях стандартів ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300. Запропоновано внести організаційні зміни до звітування, як під час проведення державного аудиту, так і під час узагальнення його результатів, здійснивши заміну існуючого механізму складання акту про результати заходу державного зовнішнього фінансового контролю та затвердження звіту, зокрема в частині документування результатів аудиту саме в аудиторському звіті зі складанням керівником контрольної групи висновку за результатами розгляду зауважень (застережень) об'єкту контролю та підписанням протоколу узгодження аудиторського звіту, з подальшим складанням зведеного аудиторського звіту, зміст якого має узгоджуватись з об'єктом контролю, шляхом підписання відповідного протоколу (рис.2).

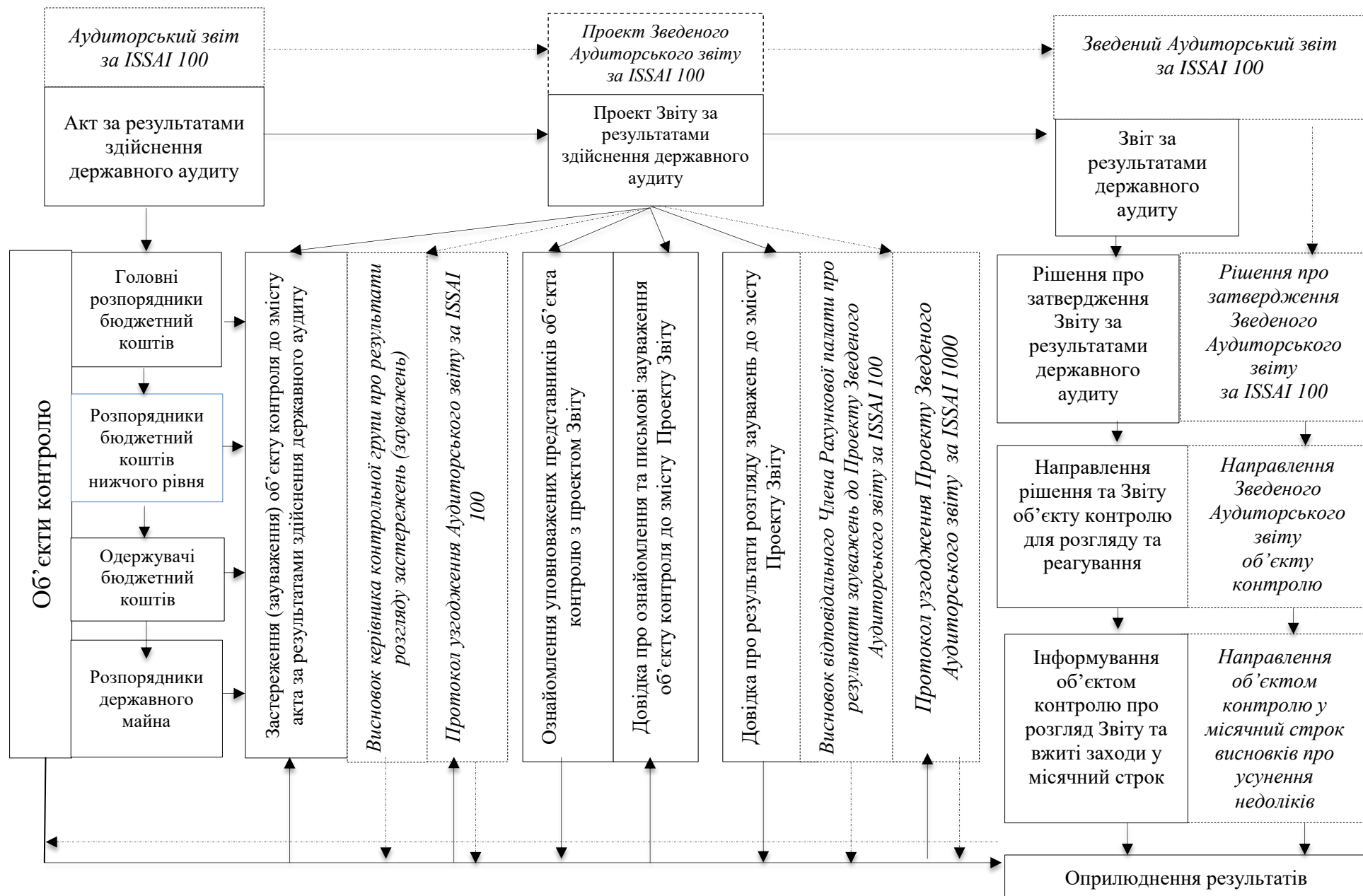


Рис. 2. Організація процесу звітування в державному аудиті з врахуванням стандартів ISSAI (пропозиції позначені пунктиром)

Практичні рекомендації щодо посилення прозорості та відкритості звітних даних за результатами державного аудиту, розроблені автором, забезпечать формування зрозумілих для громадськості аудиторських звітів, висновків та пропозицій за результатами їх розгляду на основні ISSAI для просування цінностей та переваг державного аудиту Рахункової палати як основи підвищення довіри до державного управління.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і вирішення наукового завдання, що полягає в удосконаленні теоретичних, методичних та організаційних засад державного аудиту Рахункової палати на основі імплементації стандартів вищих органів державного аудиту ISSAI.

Основні висновки дисертаційної роботи полягають у наступному:

1. Державний аудит Рахункової палати є незалежною формою зовнішнього контролю, наслідком якого є об'єктивна оцінка законного й ефективного використання бюджетних коштів, державного майна, інших активів держави, функціонування системи внутрішнього контролю, з подальшим інформуванням про це Верховну Раду України та інші органи, яких це стосується, спрямованого на зменшення ризиків неекономного витрачання коштів бюджету. Доведено, що впровадження в складі державного аудиту трьох його складових – аудит ефективності, фінансовий аудит та аудит відповідності, забезпечить отримання результату, що визначить єдині підходи в питанні організаційно-методичного забезпечення державного аудиту.

2. Здійснена порівняльна характеристика норм етичної поведінки державного аудитора Рахункової палати з вимогами до посадових осіб органів виконавчої влади. Доведено, що етичні вимоги до представників Рахункової палати є набагато більш деталізованими професійною специфікою, порівняно до норм, які висуваються до інших посадових осіб. За результатами аналізу побудованої матриці протидії етичним ризикам доведено, що на сучасному етапі розвитку державного аудиту є потреба у використанні запобіжних практик для їх уникнення з поділом на групи.

3. На підставі проведеного дослідження встановлено, що об'єктивні результати державного аудиту залежать від професійного судження. Доведено, що професійність державного аудитора забезпечується насамперед професійним судженням, що є одним із загальних принципів державного аудиту визначених ISSAI 100, який повинен дотримуватись і виконуватись на всіх етапах аудиторського дослідження.

4. Сформовані основні напрями забезпечення ефективного державного аудиту на прикладі результатів контрольних-аналітичних заходів на державних підприємствах водного господарства та на їх основі розроблені критерії оцінки ефективності діяльності державних підприємств з врахуванням загальнодержавної стратегії.

5. Встановлено, що термінологічні проблеми в частині використання вибіркового методу під час державного аудиту пов'язані з тим, що в окремих

випадках терміни запозичені з теорії ймовірностей і математичної статистики, а в окремих – мають автономний характер та сформовані виключно в сфері аудиту. Доведено двоїстий характер поняття «аудиторська вибірка», що сприяло розширенню позицій міжнародних стандартів, де аудиторська вибірка визначається як «застосування аудиторських процедур», тобто спосіб одержання аудиторських доказів. Обґрунтовано вибір кількох методів проведення вибіркового спостереження залежно від ситуації.

Для вибіркового спостереження в державному аудиті запропоновано використовувати статистичні методи відбору, що знизить ризик допущення «аномальної похибки».

6. Проведений аналіз реалізації нормативних політик стандартів INTOSAI щодо оцінки стану внутрішнього контролю об'єктів державного аудиту та проведене емпіричне дослідження стану системи внутрішнього контролю об'єктів аудиту. Дослідження організаційних положень порядку здійснення внутрішнього контролю дозволило обґрунтувати висновок щодо доцільності його удосконалення, адже дієвий внутрішній контроль суттєво знижує ризики виявлення порушень під час здійснення заходу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

7. Удосконалений процес управління інформаційним забезпеченням аудиторських процедур у середовищі цифровізації через аналіз існуючої класифікації інформаційних систем аудиту та виділення їх основних складових, а також побудована структура механізму аудиту в умовах використання комп'ютерних технологій. Запропоновані теоретичні розробки дозволяють реалізацію аудиту в умовах комп'ютеризації і можуть бути використані в практичній діяльності аудиторів та при розробці спеціалізованого програмного забезпечення для потреб аудиту.

8. При формуванні аудиторських звітів оптимальним визнано використання нормативних моделей, що призначені для пошуку бажаного стану об'єкта, оптимального рішення. Доведено, що здійснювати процес моделювання краще за все у вигляді імітаційного моделювання. Визначено місце професійного судження аудитора в процесі формування аудиторського звіту на основі моделювання. Запропонований до використання в процесі моделювання пакет імітаційного моделювання ITHINK дозволяє будувати і аналізувати імітаційні бізнес-моделі, використовуючи потокові діаграми, і вивчати поведінку моделі при зміні значень параметрів.

9. Інформуванню суспільства про результати державного аудиту має передувати організація підготовки аудиторського звіту, інформація в якому має обов'язково бути об'єктивною, достовірною, обґрунтованою, містити вичерпний опис усіх виявлених фактів і порушень, які узгоджені з об'єктом аудиту та базуватись на положеннях стандартів ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300. Запропоновано модифікувати процес звітування в державному аудиті шляхом внесення організаційних змін до звітування через заміну існуючого механізму складання акту про результати заходу державного зовнішнього фінансового контролю та затвердження звіту з врахуванням вимог ISSAI.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

**Статті у фахових виданнях України,
які включені до наукометричних баз:**

1. Ткач О. Л. Сучасні проблеми розвитку державного фінансового аудиту в Україні. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2018. № 1 (59). С. 206-210. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2018_1_29. (дата звернення: 12.04.2020). (0,5 д.а.)
2. Ткач О. Л. Забезпечення ефективності проведення державного аудиту (на прикладі підприємств водного господарства). *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2019. № 4 (109). С. 189-195. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2019_4_35. (дата звернення: 06.07.2020). (0,74 д.а.)
3. Ткач О. Л. Модель системи внутрішнього контролю підприємств державної форми власності: оптимізація для потреб державного аудиту. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. № 6 (23). С. 706-714. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/23_2019/106.pdf (дата звернення: 01.03.2020). (0,62 д.а.)
4. Ткач О. Л. Аудит ресурсів підприємства в умовах використання комп'ютерних технологій. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: економіка і менеджмент збірник наукових праць*. 2020. № 44. С. 73-81. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2020/44-2020/11.pdf> (дата звернення: 23.11.2020). (0,57 д.а.)
5. Ткач О. Л. Особливості вибіркового методу в аудиті. *Підприємництво і торгівля : збірник наукових праць*. 2020. Вип. 26. С. 98-102. URL: <http://journals-lute.lviv.ua/index.php/pidpr-torgi/article/view/112> (дата звернення: 10.03.2021). (0,39 д.а.)

Статті в наукових періодичних виданнях інших держав:

6. Tkach O. L. State Audit in the System of Ukrainian State Financial Control: Role and Tasks. *Innovative Solutions in Modern Science*. 2019. № 5 (32). P. 35-55 URL: <https://naukajournal.org/index.php/ISMSD/article/view/1863> (Last accessed: 19.07.2020). (0,55 д.а.)

**Матеріали міжнародних та всеукраїнських
науково-практичних конференцій:**

7. Ткач О. Л. Тенденції змін в державному аудиті: міжнародний досвід та можливості адаптації в Україні. *Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф., 4-5 жовтня 2019 р. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. С. 348-349. (0,15 д.а.)*
8. Ткач О. Л. Види регулювання державного аудиту. *Сучасний рух науки: тези доп. VIII міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 3-4 жовтня 2019 р. Дніпро, 2019. Т.3. С. 436-439 (0,14 д.а.)*
9. Ткач О. Л. Міжнародний досвід державного аудиту: можливості адаптації в Україні. *Сучасні міжнародні економічні відносини: становлення та особливості розвитку: зб. тез наук. робіт учасників Всеукр. наук.-практ. конф.*

Одеса: ГО «Центр економічних досліджень та розвитку», 2019. С. 104-107 (0,19 д.а).

10. Ткач О. Л. Особливості професійної етики державних аудиторів. *Наука та інтелектуальний капітал у системі факторів трансформації економіки*: зб. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф., 17 серпня 2019 р. Київ: ГО «Київський економічний науковий центр», 2019. С. 101-104. (0,14 д.а).

11. Tkach O. L. Pre-engagement State Financial Audit Activities. *Intellectual Economics, Management and Education* : Proceedings of the 1st International Symposium, September 20, 2019. Vilnius: Vilnius Gediminas Technical University, 2019. P. 117-120. (0,15 д.а).

12. Ткач О. Л. Сутність професійного судження державного аудитора. *Strategiczne perspektywy rozwoju wspolczesnego biznesu* : I Międzynarodowa Naukowa i Praktyczna Konferencja Internetowa, 3-4 maja 2020. Skierniewice (Polska): Państwowa Uczelnia im. Stefana Batorego, 2020. С. 200-203. (0,15 д.а).

АНОТАЦІЯ

Ткач О. Л. Організаційно-методичне забезпечення державного аудиту Рахункової палати. - На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Одеський національний економічний університет, Одеса, 2021.

Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретико-методичних та організаційних засад державного аудиту та обґрунтування на цій основі науково-практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності управління процесами державного аудиту для досягнення результативності функціонування Рахункової палати з урахуванням положень міжнародних стандартів державного аудиту ISSAI.

Обґрунтовано організаційний інструментарій з удосконалення нормативно-правового забезпечення державного аудиту та функціонування Рахункової палати; спосіб, коли етична поведінка визначена ключовим компонентом у встановленні та підтримці необхідної довіри та репутації; підхід до професійного судження державного аудитора, як інструменту в забезпеченні ефективності та результативності державного аудиту.

Запропоновано методичний інструментарій моделювання, як складової процесу виконання аудиторських процедур з фінансового аудиту; теоретико-прагматичний концепт проведення вибіркового спостереження в державному аудиті; організацію процесу звітування; підхід до оцінки стану внутрішнього контролю; процедури управління інформаційним забезпеченням аудиторських процедур у середовищі цифровізації процесів державного аудиту.

Ключові слова: державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), Рахункова палата, фінансовий аудит, аудит ефективності, аудит відповідності, етика державного аудитора, вибіркового метод, аудиторський звіт.

АННОТАЦИЯ

Ткач А. Л. Организационно-методическое обеспечение государственного аудита Счетной палаты. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Одесский национальный экономический университет, Одесса, 2021.

Целью диссертационной работы является углубленное изучение теоретико-методических и организационных основ государственного аудита, а также обоснование на основании этого научно-практических рекомендаций в части повышения эффективности управления процессами аудита для достижения результативности функционирования Счетной палаты с учетом положений международных стандартов ISSAI.

Обоснован организационный инструментарий по усовершенствованию нормативно-правового обеспечения государственного аудита и функционирования Счетной палаты; способ, когда этическое поведение определено ключевым компонентом необходимого доверия и репутации; подход к профессиональному суждению государственного аудитора как инструмента в обеспечении эффективности и результативности его выполнения.

Предложен методический инструментарий моделирования как части процесса исполнения аудиторских процедур по финансовому аудиту; теоретико-прагматический концепт проведения выборочных наблюдений в государственном аудите; организацию процесса отчетности; подход к оценке состояния внутреннего контроля процедуры управления информационным обеспечением аудиторских процедур в среде цифровизации процессов государственного аудита.

Ключевые слова: государственный внешний финансовый контроль (аудит), Счетная палата, финансовый аудит, аудит эффективности, аудит соответствия, этика государственного аудитора, выборочный метод, аудиторский отчет.

ABSTRACT

Tkach O. L. Organizational and methodological support of the state audit of the Accounting Chamber. - Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences, specialty 08.00.09 – «Accounting, Analysis and Auditing according to the types of economic activities». – Odesa National Economic University, Odesa, 2021.

The purpose of the dissertation is to deepen the theoretical and methodological and organizational basis of public audit and formation on this basis scientific and practical recommendations for improving the management of public audit processes to achieve the effectiveness of the Accounting Chamber activity in terms of control and analytical work. The dissertation provides a theoretical generalization and solution of the scientific problem of improvement the theoretical, methodological and organizational principles of the Accounting Chamber public audit based on the implementation of the ISSAI.

The analysis of international practice allowed to form the main methodological differences between performance audit, financial audit and compliance audit by their components, which allowed to identify their methodological support in order to improve the effectiveness of public audit.

The comparative characteristic of ethical behavior norms of the Accounting chamber public auditors and requirements to officials of executive bodies is carried out.

A matrix of ethical risks counteracting in public audit has been constructed and analyzed, which includes a number of risks such as risks of personal interest, self-control, patronage, close acquaintance and blackmail. Based on this, it is proved that at the current stage of public audit development there is a need to use precautionary measures to avoid risks, which are divided into three main groups: activities related to the work of the Accounting Chamber; activities related to work in the group of auditors; activities related to a specific task.

It is proved that the professionalism of the public auditor is ensured primarily by professional judgment, which is one of the general principles of public audit defined by ISSAI 100.

Three main directions of ensuring effectiveness of public audit are formed on the example of the results of control and analytical activities at state water enterprises. Criteria of an estimation of efficiency of of the public enterprises activity taking into account national strategy are developed on the basis of the offered directions.

An analysis of the practice of public audit revealed that the methodology of public audit using a sample method of research needs further elaboration. It is established that terminological problems in the field of sampling method are primarily exist due to the fact that in some cases the terms are borrowed from theory of probability and mathematical statistics, and in some - are autonomous and formed exclusively in the field of audit.

The dual nature of the concept of "audit sample" is proved - on the one hand it is a way of obtaining audit evidence (sample method of research), and on the other - the sample from which this evidence is formed, which contributed to the expansion of international standards, where audit sample is defined «as usage of audit procedures», that means the method of obtaining audit evidence.

It is proposed to use only statistical sampling methods in public audit, as research based on non-statistical methods is subjective and means that different specialists-auditors can make different decisions under the same conditions. Moreover, there is a risk of "abnormal error" under such circumstances. The choice of several methods of sampling depending on the situation is definded.

An analysis of the implementation of normative policies of INTOSAI standards on the assessment of the state internal control of public sector objects and an empirical study of the internal control system of public sector objects is provided.

Improved process of information management of audit procedures in the digitalization environment through the analysis of the existing classification of audit information systems and the identification of their main components: functional, basic and supporting. The term "computer audit" is defined, which implies that auditors have a computer-aided audit technique skills (CAATs).

The modeling process as a basis for the preparation of audit reports is studied. It is proved that it is best to carry out the modeling process in the form of simulation. The ITHINK simulation package is offered for use in the simulation process.

It is established that informing about the results of the public audit should be preceded by the organization of the audit report preparation, the information in which must be objective, reliable, reasonable, contain a comprehensive description of all identified facts and violations, and based on the ISSAI 100, ISSAI 200, ISSAI 300. It is proposed to modify the reporting process in the public audit taking into account the requirements of ISSAI by making organizational changes to the reporting system in the public audit.

Key words: public external financial control (audit), Accounting Chamber, financial audit, performance audit, compliance audit, ethics of the public auditor, sampling method, audit report.