

4. Регламент Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 року № 537/2014 “Про конкретні вимоги стосовно обов’язкового аудиту суспільно значимих суб’єктів господарювання та який припиняє дію Рішення Комісії 2005/909/ЄС”. URL: https://www.apob.org.ua/?page_id=259 (дата звернення – 28.11.2022р.).

5. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо удосконалення правових засад провадження аудиторської діяльності в Україні» 20 вересня 2022 року № 2597-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-20#Text> (дата звернення – 28.11.2022р.).

УДК 657.6

Слободяник Юлія Борисівна,
д.е.н., професор, професор кафедри аудиту,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,
м. Київ, Україна

АУДИТ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ ЗА СТАНДАРТАМИ INTOSAI: ВИКЛИКИ ПОВОЄННОГО ЧАСУ

Розвиток зовнішнього незалежного аудиту в державному секторі економіки, що також є неодмінною умовою Угоди про асоціацію України з Європейським Союзом, доволі активно відбувався до загострення бойових дій у війні росії проти України. Так, ще у 2015 році було прийнято Закон України «Про Рахункову палату», який унормував питання організаційної, фінансової та функціональної незалежності палати, розширив її повноваження, запровадив конкурсну процедуру обрання членів, увів у правове поле здійснення фінансових аудитів та аудитів ефективності. У 2020 році з залученням міжнародних експертів проєкту «Зміцнення потенціалу зовнішнього аудиту відповідно до міжнародних стандартів» (EU4ACU) почалася робота над удосконаленням методології аудиту: впровадження ризик-орієнтованого планування аудитів, розробка методики проведення фінансових аудитів, аудитів відповідності та ефективності відповідно до вимог Концептуальної основи стандартів Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI Framework of Professional Pronouncements, IFPP) [1]. Водночас з 24 лютого 2022 року довелося переглянути план заходів із імплементації стандартів, оскільки було призупинено здійснення аудитів, через що провести пілотні фінансові аудити вже не було можливості. Та й актуальність запланованих аудитів потрібно було переглядати.

Виклики воєнного часу стали неочікуваними та актуалізували абсолютно інші питання, які тепер потребують уваги Рахункової палати як вищого органу державного аудиту. Насамперед, потрібно вирішувати проблему проведення аудитів тих суб’єктів, що знаходяться у зоні активних бойових дій або мають там підрозділи та /або майно. Крім того, уже зараз зрозуміло, що поява великої кількості джерел поповнення бюджету, фінансування суб’єктів державного та комунального секторів потребуватиме незалежного аудиту використання отриманих коштів. Підтвердження вищим органом державного аудиту витрачання на рівні держави коштів донорів відповідно до узгоджених умов є стандартною практикою.

Актуальним завданням для Рахункової палати стане підтвердження оцінки втрачених, знищених або пошкоджених внаслідок збройної агресії майна і ресурсів. Підтвердження такої оцінки може бути виконане як завдання з аудиту відповідності (*compliance audit*) за вимогами згадуваних вище стандартів INTOSAI [2]. Важливість оцінки шкоди і збитків, завданих війною, складно переоцінити, адже результати цієї оцінки мають стати основою для розгляду судових справ проти агресора у судах, зокрема міжнародних, щодо виплати репарацій та компенсацій.

Слід зауважити, що не менш важливим напрямом має стати розширення повноважень Рахункової палати. Так, відповідно до вимог Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату» палата має забезпечувати контроль за надходженням і використанням коштів Державного бюджету України. Кошти місцевих бюджетів до цих пір знаходилися поза межами її поля зору, що не відповідає загальним тенденціям. Тим більше, що децентралізація, яка відбувається в рамках реформи місцевого самоврядування, супроводжується передаванням значних фінансових ресурсів з Державного бюджету на рівень громад. Незалежний аудит цих коштів, що підвищуватиме правильність, ефективність та прозорість їх витрачання, підтримує розвиток доброчесного управління. Потребують незалежного аудиту і комунальні підприємства, які традиційно відіграють значну роль, оскільки більшість з них належить до об'єктів критичної інфраструктури. Ці підприємства функціонують у таких галузях, як енергетика, транспорт, охорона здоров'я, комунальне господарство, що є стратегічно важливими для функціонування економіки і безпеки держави та суспільства. Виведення з ладу або руйнування таких суб'єктів впливає на національну безпеку і оборону, природне середовище, призводить до значних матеріальних і фінансових збитків, що на сьогодні, на жаль, доведено на практиці.

У зв'язку з цим доречно описати існуючу термінологічну проблему, що також потребує вирішення. Так, стандарти INTOSAI регулюють проведення аудитів державного сектора (англ. *public sector*). У вітчизняному правовому полі існує поділ на державний та комунальний сектори, що автоматично виключає останній із сфери дії стандартів, якщо термін *public sector* перекладати як «державний сектор». Натомість останніми роками багато науковців почали застосовувати термін «публічний сектор», маючи на увазі і державний, і комунальний сектори. Водночас термін «публічний сектор», як і термін «публічні фінанси», поки що не закріплений жодним нормативно-правовим актом в Україні. Наукові дискусії, що точаться навколо цих понять, поки що не дають єдиного розуміння публічних фінансів, адже існують різні точки зору щодо їх складу. За одним підходом пропонується складовими публічних фінансів вважати державний і місцеві бюджети, а також бюджети фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування [3]. За іншим – до цього переліку додають кошти суб'єктів господарювання державної та комунальної власності, публічні приватні фінанси (малого бізнесу, корпорацій, банків, некомерційних і громадських організацій), які отримують суб'єкти господарювання приватної власності внаслідок відносин із державою та органами місцевого самоврядування [4].

Схожий підхід застосовується при використанні терміну «публічні активи» (*public assets*). Так, у стандарті GUID 5260 «Управління публічними активами» роз'яснюється, що публічні активи є фінансовими, фізичними або навіть нематеріальними ресурсами, від яких очікуються майбутні економічні вигоди. При цьому публічні активи відрізняються від приватних активів тим, що управління ними може здійснюватися на різних рівнях: муніципальному, державному, на рівні провінції або федеральному рівні відповідних країн. Крім того, управління публічними активами включає очікування громадян та містить концепцію суспільного інтересу [2].

Також у цих питаннях можна послуговуватись термінологією Закону України «Про відкритість використання публічних коштів», яким введено термін «публічні кошти», що включають крім коштів державного бюджету (за виключенням таємних видатків), кошти бюджету АР Крим та місцевих бюджетів, кредитні ресурси, надані під державні та місцеві гарантії, кошти Національного банку України, державних банків, державних цільових фондів, Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, а також кошти суб'єктів господарювання державної і комунальної власності, отримані ними від їхньої господарської діяльності [5].

Отже, вживання традиційних для вітчизняної практики термінів «державний сектор», «державні фінанси», «державні активи» звужує розуміння повноважень Рахункової палати, а тому, потребує перегляду, як і включення до цих повноважень аудитів не лише державних фінансів і суб'єктів державного сектора економіки, а й публічних фінансів та активів, що відповідає вимогам міжнародних стандартів та суспільному інтересу.

На нашу думку, у повоєнний час також має відбутися переосмислення ролі фінансового аудиту в державному та комунальному секторах, його важливості, зокрема, для підтвердження здійсненої оцінки шкоди та збитків, завданих Україні війною. Головним і амбітним завданням у цьому напрямку має стати проведення фінансового аудиту консолідованого звіту Уряду. За результатами такого аудиту має бути здійснено оцінку правильності та достовірності відображення наявних у країні активів (зокрема, й природних ресурсів) та зобов'язань, що має стати поштовхом до розвитку сучасних підходів в оцінці та обліку за міжнародними стандартами.

Підводячи підсумок, зауважимо, що розбудова України у повоєнні часи супроводжуватиметься підвищеним інтересом з боку суспільства та багатьох іноземних контрагентів до законності, прозорості, правильності та ефективності витрачання публічних коштів та ресурсів, що потребуватиме незалежної зовнішньої оцінки, яку традиційно виконує вищий орган аудиту. Отже, пришвидшення процесу імплементації Рахунковою палатою Концептуальної основи стандартів INTOSAI та виконання аудитів публічних фінансів за їх вимогами сприятиме побудові та підтриманню довіри суспільства та всіх зацікавлених сторін до системи державного управління.

Список використаних джерел:

1. Міжнародна технічна допомога. Рахункова палата України: веб-сайт. URL: <https://rp.gov.ua/IntTechAss/StrExtAudit/?id=1325> (дата звернення 20.11.2022).
2. INTOSAI Framework of Professional Pronouncement – IFPP. URL: <http://www.issai.org/ifpp/> (дата звернення 20.11.2022).
3. Луїна І. О., Бондарук Т. Г. Еволюція теорії та наукова концепція публічних фінансів. *Фінанси України*. 2019. № 8. С. 26-44.
4. Бардаш С. В., Баранюк Ю. Р. Поняття і склад публічних фінансів як об'єкта державного фінансового аудиту. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Вип. 6. Ч. 1. С. 34–37.
5. Про відкритість використання публічних коштів: Закон України № 183-VIII від 11.02.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/183-19#Text> (дата звернення 20.11.2022).

УДК 657.471.76:620.92

Тимошенко Катерина Андріївна,

*аспірантка кафедри податкового менеджменту
та фінансового моніторингу,*

*Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,
м. Київ, Україна*

ПРОЦЕДУРИ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ «ЗЕЛЕНОЇ ЕНЕРГЕТИКИ»

В умовах воєнного стану підприємствам України необхідно швидко реагувати на зміни в економічному середовищі. Одним з основних та найважливіших показників, що характеризує ефективність фінансової діяльності будь-якого підприємства, зокрема «зеленої» енергетики, є фінансовий результат, і його аудит є одним із інструментів для отримання релевантної інформації для прийняття управлінських рішень.

Перевірка фінансових результатів та визначення реального фінансового стану діяльності суб'єкта відновлювального джерела енергії (ВДЕ), а саме – сонячної електростанції (СЕС), є одним із найскладніших та найбільш відповідальним елементом аудиторської роботи, який має досить високий рівень аудиторського ризику. При цьому, даний напрям перевірки є найпоширенішим, бо зацікавленість в об'єктивності обліку і звітності виникає як у підприємства, в особі власника, так і в держави, в особі контролюючих органів [1].

Стратегія проведення аудиту підприємств «зеленої» енергетики розробляється виходячи із норм Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 300 «Планування» [2].

На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю, організацію бухгалтерського обліку підприємства та отримати розуміння особливостей щодо функціонування суб'єкта ВДЕ, до яких відносяться:

1) виробництво одного типу готової продукції на сонячних електростанціях;