РОЗДІЛ 8

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6

DOI: <https://doi.org/10.32782/2304-0920/5-84-22>**Мельник К. П.**Національний науковий центр
«Інститут аграрної економіки»

ФУНКЦІОНАЛЬНИЙ РОЗПОДІЛ ПОВНОВАЖЕНЬ СУБ'ЄКТІВ АУДИТУ В УКРАЇНІ

Досліджено особливості розподілу повноважень суб'єктів незалежного, державного та внутрішнього аудиту на основі делегованих їм функцій. Ідентифіковано інформаційну та захисну функції аудиту, які виконують уповноважені суб'єкти. Установлено, що реалізація зазначених функцій здійснюється суб'єктами аудиту в інтересах різних груп користувачів. При цьому кожен із зазначених видів аудиту має власну предметну сферу. На прикладі реалізації зазначених функцій аудиту встановлено, що існуюча система розподілу повноважень між суб'єктами аудиту характеризується їх дублюванням, понесенням зацікавленими особами додаткових витрат, недостатньою реалізацією очікувань користувачів. Для усунення та нейтралізації зазначених проблем нами запропоновано здійснити заходи щодо усунення дублювання повноважень, надання більших можливостей суб'єктам державного аудиту використовувати роботу внутрішніх аудиторів, переглянути на основі очікувань користувачів інформації доцільність використання результатів роботи різних суб'єктів аудиту.

Ключові слова: аудит, суб'єкти аудиту, незалежний аудит, державний аудит, внутрішній аудит, функції аудиту.

Постановка проблеми. Становлення суспільних інституцій в Україні дало можливість систематизувати завдання, виконання яких делеговане суспільством суб'єктам аудиту. Відповідні завдання стосуються системи економічних відносин, наслідками яких є формування, накопичення, розподіл, перерозподіл та використання ресурсів, економічними суб'єктами в інтересах отримання ними зиску. При цьому як зміст такого зиску, так і характеристики необхідних для його досягнення ресурсів залежать від можливостей та фактичної поведінки відповідних суб'єктів.

Зважаючи на низку обставин зовнішнього та внутрішнього походження, діяльність економічних суб'єктів та її результати з певним рівнем імовірності можуть відповідати чи не відповідати інтересам суспільства у цілому та його складникам. Це пояснюється, серед іншого, наявністю загальноекономічних, галузевих, територіальних, бізнесових та інших умов, що визначають середовище, а також особливості реалізації завдань управління відповідними процесами.

У реалізації таких завдань особливу роль відіграє система контролю, яка дає можливість оцінити відповідність самих економічних суб'єктів, їх функціонування та отриманих результатів системі критеріїв, порівняння з якими фактичних даних сприяє об'єктивному оцінюванню ефективності використання ресурсів у контексті досягнення очікуваних як суб'єктом, так і суспільством цілей. Однією з форм функціонування системи контролю є аудит. Таким чином, реалізація функцій контролю, делегованих суспільством суб'єктам аудиту, може бути визнана одним із пріоритетних механізмів задоволення суспільних потреб у забезпеченні керованості економічними процесами.

Варто відзначити, що термінологія та змістовна характеристика аудиту протягом становлення і розвитку ринкових відносин в Україні зазнали суттєвих змін. Якщо раніше відповідні параметри характеризували переважно діяльність

незалежних суб'єктів господарювання, то з часом, урахувавши необхідність забезпечення узгодженості прaxeології вітчизняного контролю зі світовим досвідом, ґрунтуючись на не завжди адекватному застосуванні термінології, запозиченої із закордонних джерел, сталося поширення теорії та практики аудиту на діяльність державних органів контролю. При цьому недостатньо обґрунтоване «накладання» закордонних підходів на напрацьований вітчизняний досвід призвело до виникнення низки протиріч, пов'язаних із проблемами адекватного використання результатів аудиту в інтересах суспільства.

Серед таких проблем, на наше переконання, є, з одного боку, дублювання функцій (і, як наслідок, повноважень) різних суб'єктів державного аудиту (Рахункова палата України, Державна аудиторська служба України, Державна податкова служба України, Державна митна служба України тощо), з іншого – практично повна відсутність узгодженості діяльності суб'єктів державного та незалежного (аудиторські фірми, приватні аудитори) аудиту. Також заслуговує на увагу не завжди обґрунтоване делегування повноважень системам внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання.

Означені проблеми призводять до виникнення незапланованих додаткових утрат ресурсів часу, а також до неефективного використання фінансових, людських та матеріальних ресурсів суб'єктів аудиту, розбіжностей не лише в методологічному забезпеченні роботи різних суб'єктів, а й у її результатах та можливостях їх подальшого використання. Отже, існує потреба в ідентифікації та теоретичному обґрунтуванні підходів до забезпечення адекватного розподілу функцій, які реалізуються суб'єктами аудиту в інтересах суспільства, що зумовлює актуальність проведеного дослідження, окремі результати якого викладені у цій статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Більшість публікацій практикуючих фахівців та науковців, в яких викладено результати досліджень,

спрямованих на вирішення теоретичних і практичних проблем аудиту (як форми контролю та як суспільного інституту), характеризує його предметну сферу, визначає напрями вдосконалення організаційного та методичного забезпечення виконання відповідних завдань, сприяє оптимізації процесів формування інформаційних потоків та адекватному використанню даних в інтересах стейкхолдерів.

Серед актуальних питань, що нині досліджуються, варто відзначити аспекти ідентифікації функцій, що виконуються суб'єктами аудиту в інтересах різних учасників економічних процесів. Зокрема, у публікаціях Р. Адамса [1], А. Аренса, Дж. Лоббека [3], С.В. Бардаша [4], В.П. Бондара [6], І.М. Дмитренко [8], Т.О. Каменської [9], В.В. Кур'янова [12], Л.Г. Ловінської, І.Б. Стефанюка [13], Т.В. Мултанівської, М.С. Горяєвої [15], В. Невідомого, К. Канонішеної-Коваленко [16], О.О. Осадчої [17], Т.О. Петухової [18], О.Ю. Редьки [19], Дж. Робертсона [20], Л.Е. Ріттенберга [24], В.В. Рядської [21], С. Саймза [25], О.Л. Шерстюка [22] та інших дослідників і наукових шкіл [26] досліджуються функції незалежного, внутрішнього та державного аудиту.

Виходячи з визнання аудиту як однієї з форм державного фінансового контролю, Т.В. Акімова, О.В. Мамчур та О.С. Салівончик визначають «методичну..., контрольну..., інформаційну..., мобілізуючу..., профілактичну..., викривальну... та каральну» функції аудиту [2, с. 378–379].

К. Безверхий розглядає функції аудиту на основі його аналізу як складника системи внутрішньогосподарського контролю. Зважаючи на це, автор вважає, що його «найважливішими функціями є:

- документування основних процесів підприємства та впровадження процедур;
- оптимізація роботи всього підприємства та його документообігу, а також зниження ризиків і негативних наслідків їхнього впливу;
- аналіз ефективності та продуктивності впроваджених процедур;
- забезпечення раціонального ведення фінансово-господарської діяльності підприємства;
- виявлення, запобігання та виправлення помилок і викривлень у фінансовій бухгалтерської звітності, а також її своєчасної підготовки;
- забезпечення та контроль над збереженням активів, як оборотних, так і необоротних;
- ефективне і результативне використання ресурсів, виявлення внутрішньогосподарських резервів і прийняття заходів з використання їх в інтересах підприємства;
- дотримання вимог законодавства та надання достовірної звітності;
- забезпечення чіткої і злагодженої роботи всього підприємства» [5, с. 18].

С. Івахненко серед функцій незалежного та внутрішнього аудиту виділяє запобігання коруптивній корупції [23, с. 47–48]. Л.Л. Кінашук зазначає, що «функцією аудиту є сприяння встановленню фінансових зв'язків між представниками страхових компаній, комерційних банків, акціонерних товариств, спільних підприємств, іноземних фірм, а також надання їм практичної допомоги» [10, с. 206].

На думку Б.В. Костюка, до основних функцій аудиту належать «контроль економічної обґрунтованості, законності, цільового та ефективного використання, аналіз результативності використання фінансових ресурсів, перевірка ефективності діяльності органів управління під час реалізації цілей фінансової політики в час-

тині витрачання бюджетних коштів» [11, с. 194]. Натомість Л. Матвійчук вважає, що «аудит як форма контролю в управлінні повинна вважатися одним зі складників функції управління, що дає змогу вишукувати можливості ефективного здійснення та використання капітальних інвестицій, вивчення стану основних засобів і розроблення оптимальної структури основних засобів для конкретного підприємства» [14, с. 40].

Як свідчать результати досліджень, викладені у попередніх публікаціях, переважна більшість окреслених проблем та визначених авторами шляхів їх вирішення стосується ідентифікації функцій незалежного, державного та внутрішнього аудиту. Не применшуючи вагомості зазначених результатів досліджень, вважаємо за доцільне констатувати, що в наукових публікаціях недостатньо уваги приділено вирішенню проблем забезпечення адекватного розподілу функцій аудиту між уповноваженими на їх виконання суб'єктами.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Зважаючи на викладене, маємо підстави вважати, що існування проблеми розподілу функцій суб'єктів аудиту потребує ґрунтовного дослідження з огляду на відсутність єдиних теоретичних і практичних підходів до оптимізації функціонування інституту аудиту в інтересах як суспільства у цілому, так і окремих його складників.

Вирішення зазначеної проблеми, на наше переконання, призведе одночасно до зменшення витрат на проведення аудиторських заходів різними суб'єктами, усунення дублювання ними окремих функцій і, як наслідок, сприятиме підвищенню рівня професійної відповідальності ініціаторів та виконавців аудиту. Зазначене стане основою для підвищення довіри суспільства до результатів функціонування інституту аудиту.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є визначення та обґрунтування підходів до розподілу повноважень суб'єктів державного, незалежного та внутрішнього аудиту в контексті реалізації відповідних функцій.

Виклад основного матеріалу. Роль аудиту в умовах глобалізації та діджиталізації економічних відносин полягає у забезпеченні низки інформаційних потреб як окремих економічних суб'єктів, так і їх об'єднань на основі територіальних, галузевих, ментальних, історичних, політичних та інших обставин. При цьому інтереси зазначених суб'єктів ґрунтуються на можливостях застосування відповідної інформації у цілях підготовки, обґрунтування, застосування, виконання та оцінювання результатів впровадження економічних та інших видів рішень.

Зазначені інтереси реалізуються на основі виконання суб'єктами незалежного, державного та внутрішнього аудиту низки делегованих ним функцій.

Насамперед, аудит виконує функцію, зміст якої пов'язаний із наданням користувачам інформації впевненості щодо її достовірності, адекватності, відповідності вимогам застосовуваної концептуальної основи тощо. За наслідками аудиту відповідні суб'єкти висловлюють власну певним чином формалізовану думку, яка є основою, з одного боку, для оцінки користувачем змісту інформації та можливостей її застосування, з іншого – для визнання суб'єктами аудиту достатнього рівня відповідальності за власну роботу.

У контексті зазначеного можна визнати, що суб'єкти аудиту генерують нові інформаційні потоки, змістовна характеристика яких визначається необхідністю надання підстав для об'єктивної

оцінки даних, у яких зацікавлені користувачі перевіреної інформації. Отже, це дає підстави для ідентифікації інформаційної функції аудиту.

Водночас формування інформаційних потоків за результатами виконання аудиторських заходів зумовлює виникнення окремого виду відносин між суб'єктами аудиту та користувачами його результатів. Це має місце внаслідок делегування аудиторам певного набору повноважень, пов'язаних із незалежним оцінюванням як самої інформації, в якій зацікавлені користувачі, так і середовища та механізмів її створення.

Зазначене призводить до виникнення необхідності врахування користувачами не лише даних, які перевіряються аудитором, а й змісту інформації, згенерованої під час виконання аудиторських заходів. Наслідком цього є певний, частково формалізований перерозподіл відповідальності за прийняті рішення між користувачем та аудитором. Із погляду користувача такий розподіл має характер захисту від неадекватних даних, створених емітентом інформації, при цьому такий захист надається безпосередньо аудитором під час висловлення ним власної професійної думки. Результати такого висловлення часто бувають підставою для коригування як самої інформації, так і рішень, що реалізуються на її основі.

Викладене, зокрема, може бути відображене за допомогою моделі руху інформації, описаної О.Л. Шерстюком (рис. 1).

Зазначене, на наше переконання, обґрунтовує наявність захисної функції аудиту.

Ідентифіковані функції аудиту реалізуються відповідними суб'єктами в інтересах різних груп користувачів. Це пояснюється різними предметними сферами незалежного, державного та внутрішнього аудиту.

Так, незалежні аудитори виконують відповідні завдання як суб'єкти підприємництва з урахуванням як професійних, так і підприємницьких ризиків.

Предметна сфера незалежного аудиту, як правило, визначається ініціаторами проведення аудиторських заходів та формалізується під час укладання комерційної угоди між замовником та аудитором, а також у документах, які підтверджують факт відповідного узгодження (лист-зобов'язання тощо).

При цьому предметна сфера може охоплювати фінансову звітність, окремі категорії господарських операцій, ефективність функціонування системи внутрішнього контролю та інші аспекти фінансово-господарської діяльності клієнта, дослідження яких є необхідним для досягнення мети аудиту з дотриманням професійних стандартів якості. Зважаючи на це, користувачами результа-

Рис. 1. Модель руху інформації

Джерело: складено за [22, с. 73]

тів роботи аудитора, а отже, і стейкхолдерами, в інтересах яких здійснюється аудит, можуть бути різноманітні економічні суб'єкти.

Натомість предметна сфера державного аудиту обмежена чинним законодавством та стосується виключно діяльності суб'єктів господарювання, які перебувають повністю чи частково у державній (комунальній) власності або використовують у діяльності державні ресурси. У контексті зазначеного функції аудиту виконуються в інтересах обмеженого кола стейкхолдерів, які практично завжди є суб'єктами державного управління та регулювання (як стосовно суб'єктів господарювання, так і стосовно використовуваних ними ресурсів).

На особливу увагу заслуговує виконання функцій суб'єктами внутрішнього аудиту. Їх предметна сфера обмежена виключно внутрішнім середовищем функціонування суб'єктів господарювання та пов'язаними з ними ризиками. При цьому на відміну від незалежного та державного аудиту результатами внутрішнього аудиту можуть скористатися виключно органи управління суб'єктів господарювання. Водночас варто зауважити, що окремі параметри створення та функціонування самої системи внутрішнього аудиту (але не її результати!) мають бути предметом оцінки зовнішніх аудиторів.

Загальну модель, що відображає виконання інформаційної та захисної функції аудиту трьома видами суб'єктів, викладено на рис. 2.

Як свідчать дані, наведені на рис. 2, предметні сфери незалежного і внутрішнього аудиту достатньо наближені за змістом одна до одної, аби визнати їх еквівалентність. Водночас користувачі результатів незалежного аудиту охоплюють більше коло осіб, оскільки внутрішній аудит, як правило, призначе-

ний для вирішення оперативних питань контролю, що можуть бути використані під час управління діяльністю суб'єкта господарювання.

Водночас незалежний аудитор має обмежені ресурси, необхідні для виконання аудиторських заходів. Насамперед це стосується ресурсу часу та вартості ресурсів праці. При цьому незалежний аудитор для якісного виконання необхідних процедур має отримати достатню кількість відповідних аудиторських доказів, що стануть у нагоді під час формалізації його професійної думки за результатами аудиту. Зважаючи на це, чинною редакцією Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, оглядів, інших завдань із надання впевненості та супутніх послуг [27] незалежним аудиторам надана можливість використовувати на основі попередньої оцінки результати роботи внутрішнього аудитора клієнта, але без делегування відповідних повноважень та відповідальності.

Зважаючи на це, має місце фактичне дублювання незалежними аудиторами роботи внутрішніх аудиторів клієнта, проте ця проблема вирішується на основі професійних стандартів, хоча і з певними обмеженнями.

Натомість має місце істотна різниця між предметними сферами незалежного та державного аудиту. Державні аудитори під час виконання аудиторських заходів досліджують обмежену сферу діяльності суб'єктів господарювання порівняно з незалежним і внутрішнім аудитом. Через це виникають певні проблеми, пов'язані з необхідністю в окремих випадках проводити і незалежний, і державний аудит.

Зважаючи на те, що незалежні аудитори діють як суб'єкти підприємництва, підприємства, інформацію яких вони перевіряють, мають компенсу-

Рис. 2. Реалізація суб'єктами аудиту інформаційної та захисної функцій

Джерело: авторська розробка

вати вартість аудиторської послуги. При цьому питання, які вже досліджені чи будуть досліджені згодом під час державного аудиту, досліджуються і незалежним аудитором. Водночас незалежний аудитор під час оцінювання тієї ж інформації, має (на основі власного професійного судження) більший вибір процедурного забезпечення порівняно з державним аудитором, що може забезпечити об'єктивнішу оцінку перевірених даних і, як наслідок, підвищити адекватність рішень, що реалізуються на їх основі.

Варто також зазначити, що суб'єкти державного аудиту мають повноваження оцінювати роботу внутрішніх аудиторів, але не мають можливості враховувати її результати під час виконання власних завдань. Це призводить до проблеми, пов'язаної з ефективним використанням обмежених ресурсів державних аудиторів для забезпечення адекватного результату їхньої роботи.

На наше переконання, насамперед варто усунути дублювання окремих завдань, що реалізуються суб'єктами незалежного, державного і внутрішнього аудиту. Зазначену потребу, зокрема, підтримує Л.Л. Кінашук у контексті державного аудиту, на думку якої «основними проблемами можна визначити дублювання органами управління контрольних функцій» [10, с. 203]. Необхідність належного розподілу функцій аудиту між відповідними суб'єктами обґрунтовують також Д.О. Грицишен та Т.П. Назаренко [7, с. 28].

Уважаємо за доцільне не обмежуватися відсутністю дублювання функції лише у сфері державного аудиту. У разі уточнення предметної сфери різних суб'єктів аудиту виникне можливість вибору з боку суб'єктів фінансово-господарської діяльності можливості проведення незалежного чи державного аудиту на основі їх безпосередньої потреби (у залученні державних чи приватних ресурсів, оцінювання якості роботи управлінського персоналу, перевірка фінансової звітності, визначення стану дотримання чинного законодавства, зміна форми власності тощо).

Запропонований підхід сприятиме можливості уникнення додаткових витрат. У даному разі навіть суб'єкти господарювання, які використовують у діяльності державні ресурси, залучивши незалежних аудиторів, допоможуть органам управління уникнути неефективного використання можливостей державних аудиторів. Водночас аспекти дотримання чинного законодавства, ефективність використання наявних ресурсів, стан їх збереження та, відповідно, захист майнових (зокрема, інвестиційних) прав власників суб'єктів господарювання можуть забезпечуватися через механізм державного аудиту (особливо коли у підприємства немає необхідності оприлюднювати фінансову звітність). Зазначене також сприятиме переорієнтації державного аудиту з карального на оптимізаційний напрям діяльності органів фінансового контролю.

Другим складником оптимізації розподілу повноважень між суб'єктами аудиту є, на нашу думку, надання можливості використання державними аудитором у цілях виконання відповідних завдань результатів роботи внутрішніх аудиторів. Зважаючи на те, що елементи внутрішнього аудиту у формалізованій чи неформалізованій формах присутні практично у всіх підприємствах незалежно від форми власності чи видів діяльності, їх орієнтованість на управління ризиками використання державних ресурсів може сприяти як економії часу та витрат суб'єктів державного аудиту, так і оптимізації з наслідками їхньої роботи управлінських рішень. При цьому результати роботи внутрішнього аудиту характеризуються, як правило, більшим рівнем оперативності, що надасть можливість і незалежним, і державним аудиторам під час виконання завдань отримувати комплексну інформацію, яка дасть змогу формувати результати аудиту з урахуванням детальних тенденцій функціонування економічних одиниць.

З урахуванням викладеного необхідно також переглянути можливості користувачів результатів аудиту, виконаного незалежними, внутрішніми та державними суб'єктами, у контексті їх застосування у власних інтересах. Безумовною перевагою залучення незалежних аудиторів до оцінювання роботи державних суб'єктів господарювання та суб'єктів, які використовують державні ресурси, ми вважаємо вищий рівень професійної відповідальності, що визнається та обумовлюється на основі застосування професійного судження. Виходячи із цього, оплата послуг незалежних аудиторів може бути компенсована реалізацією потреби в оцінюванні не лише стану дотримання законодавства, а й інших аспектів діяльності економічних суб'єктів.

Висновки і пропозиції. Отже, результати проведеного дослідження свідчать про те, що існуюча система розподілу повноважень, необхідних для виконання суб'єктами незалежного, державного та внутрішнього аудиту призводить до дублювання їхніх функцій, виникнення додаткових витрат, а також обмежень можливостей використання результатів аудиту зацікавленими особами. Для нейтралізації та усунення означених проблем нами запропоновано підхід, що передбачає уникнення обставин, що призводять до дублювання повноважень, оптимізацію можливостей різних суб'єктів аудиту на основі можливого використання роботи внутрішніх аудиторів (особливо для державного аудиту), а також узгодженість можливостей різних суб'єктів аудиту з очікуваннями і потребами користувачів результатів їхньої роботи.

Зазначене обґрунтовує необхідність ідентифікації та розроблення моделей економічного оцінювання відповідної взаємодії суб'єктів незалежного, державного та внутрішнього аудиту як предмета подальших досліджень.

Список використаних джерел:

1. Адамс Р. Основы аудита / пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с.
2. Акімова Т.В., Мамчур О.В., Салівончик О.С. Основні теоретичні засади організації контрольно-ревізійної роботи на підприємстві. *Східна економіка: Економіка, Бізнес та Управління*. 2019. Вип. 2(12). С. 373–380.
3. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит / пер. с англ. ; гл. ред. серии Я.В. Соколов. Москва : Финансы и статистика, 2001. 560 с.
4. Бардаш С.В. Захист інтересів користувачів фінансової звітності: стан та підходи до гарантування. *Науковий вісник НАСОНА*. 2013. Вип. № 2. С. 20–27.
5. Безверхий К. Методика використання аналітичних процедур при оцінці ефективності системи внутрішньогосподарського контролю підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 11. С. 17–24.
6. Бондар В.П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2008. 456 с.

7. Грицишен Д.О., Назаренко Т.П. Дослідження аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю в Україні. *Технологічний аудит та резерви виробництва*. 2018. Том 4. № 4(42). С. 25–30.
8. Дмитренко І.М. Концепція розвитку аудиту корпоративних систем : монографія. Київ : Кондор, 2013. 362 с.
9. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія. Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2010. 499 с.
10. Кінашчук Л.Л. Аналіз основних причин виникнення аудиту в системі фінансового контролю. *Європейські перспективи*. 2012. № 2. Ч. 2. С. 203–207.
11. Костюк Б.В. Дієвість і ефективність здійснення аудиту для економічної стабілізації держави. *Бізнес Інформ*. 2016. № 6. С. 192–196.
12. Кур'янов В.В. Державний фінансовий контроль: сутність та синтез поглядів. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 10. С. 133–140. DOI: 10.37128/2411-4413-2019-10-17
13. Ловінська Л.Г., Стефанюк І.Б. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні. Київ : НДФІ, 2006. 240 с.
14. Матвійчук Л. Аудит основних засобів в аграрному секторі: специфіка, завдання та перспективи. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Вип. 1. С. 38–48. DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2020.01.038>
15. Мултанівська Т.В., Горяєва М.С. Застосування результатів роботи внутрішніх аудиторів під час здійснення аудиту фінансової звітності. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 9–1. Ч. 1. С. 221–224.
16. Невідомий В., Канонішена-Коваленко К. Нова якість Рахункової палати України: стратегія розвитку. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2019. № 3(204). С. 40–50. DOI: <https://doi.org/10.17721/1728-2667.2019/204-3/6>
17. Осадча О.О. Система внутрішнього аудиту суб'єкта господарювання в сучасних соціально-економічних умовах. *Вісник НУБГП*. 2018. Вип. 4(84). С. 268–276. DOI: <https://doi.org/10.31713/ve4201826>
18. Петухова Т.О. Аудит людського капіталу в системі управління підприємствами залізничного транспорту. *Вісник економіки, транспорту і промисловості*. 2010. № 31. С. 219–222.
19. Редько О.Ю. Аудит в Україні: морфологія : монографія. Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2008. 493 с.
20. Робертсон Дж. Аудит / пер. с англ. Москва : KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 456 с.
21. Рядська В.В. Метаморфоз контрольної функції аудиту. *Вісник ЖДТУ*. 2013. № 3(65). С. 55–62. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2013-3\(65\)-55-61](https://doi.org/10.26642/jen-2013-3(65)-55-61)
22. Шерстюк О.Л. Аудит фінансової інформації : монографія. Київ : Інститут аграрної економіки, 2017. 512 с.
23. Ivakhnenkov S. Corporate corruption and functions of independent and internal auditors. *Наукові записки НАУКМА*. 2017. Т. 2. № 1. С. 45–51.
24. Rittenberg, L.E. (2015). Internal audit as an organizational function. URL: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/rittenberg_iasconference2015.pdf (дата звернення: 08.11.2020).
25. Symes, S. (2019). What is the function of an accounting audit. 2019. April, 24. URL: <https://smallbusiness.chron.com/function-accounting-audit-17398.html> (дата звернення: 08.11.2020).
26. What is the function of the Office of Internal Audit and Assurance? (2012). Texas Southern University. URL: <http://www.tsu.edu/about/administration/department-of-audit-compliance/internal-audit-and-fraud/functions-of-auditing.html> (дата звернення: 08.11.2020).
27. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (2018). URL: <http://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance> (дата звернення: 08.11.2020).

References:

1. Adams, R. (1995). *Osnovy audyta: per. s anhl. pod red. Ya.V. Sokolova* [Basics of audit]. Moscow: Audyt, YuNYTY. (in Russian)
2. Akimova, T.V., Mamchur, O.V., Salivonchik, O.S. (2019). Osnovni teoretychni zasady orhanizatsii kontrolno-reviziiinoi roboty na pidpriemstvi [Basic theoretical principles of organization of control and audit work at the enterprise]. *Eastern Economy: Economics, Business and Management*, vol. 2(12), pp. 373–380.
3. Arens, A., Lobbek, J. *Audyt : per. s anhl. Hl. red. Seryy Ya.V. Sokolov* [Audit]. Moscow: Fynansy i statystyka. (in Russian)
4. Bardash, S.V. (2013). Zakhyst interesiv korystuvachiv finansovoi zvitnosti: stan ta pidkhody do harantuvannya [Protection of interests of users of the financial reporting: a condition and approaches to guaranteeing]. *NASOA Scientific Bulletin*, vol. 2, pp. 20–27.
5. Bezverkhyi, K. (2014). Metodyka vykorystannia analitychnykh protsedur pry otsintsi efektyvnosti systemy vnutrishnoho spodarskoho kontroliu pidpriemstva [Methods of using analytical procedures in assessing the effectiveness of the system of internal control of the enterprise]. *Accounting and auditing*, no. 11, pp. 17–24.
6. Bondar, V.P. (2008). *Kontseptsiiia rozvytku audytu v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia: monohrafiia* [The concept of audit development in Ukraine: theory, methodology, organization: monograph]. Zhytomyr: ZhDTU. (in Ukrainian)
7. Hrytsyshen, D.O., Nazarenko, T.P. (2018). Doslidzhennia audytu efektyvnosti v systemi derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini [Research of efficiency audit in the system of state financial control in Ukraine]. *Technological audit and production reserves*, vol. 4, no. 4(42), pp. 25–30.
8. Dmytrenko, I.M. (2013). *Kontseptsiiia rozvytku audytu korporatyvnykh system: monohrafiia* [The concept of corporate systems audit development: monograph]. Kyiv: Kondor. (in Ukrainian)
9. Kamenska, T.O. (2010). *Vnutrishnii audyt. Suchasnyi pohliad: monohrafiia* [Internal audit. Modern view: monograph]. Kyiv: DP "Inform.-analit. ahentstvo". (in Ukrainian)
10. Kinashchuk, L.L. (2012). Analiz osnovnykh prychyn vynyknennia audytu v systemi finansovoho kontroliu [Analysis of the main causes of audit in the system of financial control]. *European perspectives*, no. 2, part 2, pp. 203–207.
11. Kostiuk, B.V. (2016). Diievist i efektyvnist zdiisnennia audytu dlia ekonomichnoi stabilizatsii derzhavy [Effectiveness and efficiency of audit for economic stabilization of the state]. *Business inform*, no. 6, pp. 192–196.
12. Kurianov, V.V. (2019). Derzhavnyi finansovyi kontrol: sutnist ta syntezy pohliadiv [State financial control: essence and synthesis of views]. *Economy. Finances. Management: current issues of science and practice*, no. 10, pp. 133–140.
13. Lovinska, L.G., Stefaniuk, I.B. (2006). *Orhanizatsiia bukhgalterskoho obliku ta finansovoho kontroliu v suchasnykh umovakh hospodariuvannya v Ukraini* [Organization of accounting and financial control in modern business conditions in Ukraine]. Kyiv: NDFI. (in Ukrainian)
14. Matviichuk, L. (2020). Audyt osnovnykh zasobiv v ahrarnomu sektori: spetsyfika, zavdannia ta perspektivy [Audit of fixed assets in the agricultural sector: specifics, objectives and prospects]. *Institute of Accounting, Control and Analysis in the context of globalization*, vol. 1, pp. 38–48. DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2020.01.038>
15. Multanivska, T.V., Horiaieva, M.S. (2014). Zastosuvannia rezul'tativ roboty vnutrishnykh audytoriv pid chas zdiisnennia audytu finansovoi zvitnosti [Application of the results of the work of internal auditors during the audit of financial statements]. *Scientific Bulletin of Kherson State University*, vol. 9–1, part 1, pp. 221–224.
16. Nevidomyi, V., Kanonishena-Kovalenko, K. Nova yakist Rakhunkovoi palaty Ukrainy: stratehiia rozvytku [New quality of the Accounting Chamber of Ukraine: development strategy]. *Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economy*, no. 3(204), pp. 40–50. DOI: <https://doi.org/10.17721/1728-2667.2019/204-3/6>

17. Osadcha, O.O. (2018). Systema vnutrishnoho audytu subiekta hospodariuvannia v suchasnykh sotsialno-ekonomichnykh umovakh [The system of internal audit of the business entity in modern socio-economic conditions]. *Bulletin of NUVGP*, vol. 4(84), pp. 268–276. DOI: <https://doi.org/10.31713/ve4201826>
18. Pietukhova, T.O. (2010). Audit liudskoho kapitalu v systemi upravlinnia pidpriemstvamy zaliznychnoho transportu [Audit of human capital in the management system of railway transport enterprises]. *Bulletin of Economics, Transport and Industry*, no. 31, pp. 219–222.
19. Redko, O.Yu. (2008). *Audit v Ukraini: morfolohiia: monohrafiia* [Audit in Ukraine: morphology: monograph]. Kyiv: DP «Inform.-analit. ahentstvo». (in Ukrainian)
20. Robertson, J. (1993). *Audit: per. s anhl.* [Audit]. Moscow: KPMG, Audytorskaia fyрма «Kontakt». (in Russian)
21. Riadska, V.V. (2013). Metamorfoz kontrolnoi funktsii audytu [Metamorphosis of audit control function]. *Bulletin of ZhSTU*, no. 3(65), pp. 55–62.
22. Sherstiuk, O.L. (2017). *Audit finansovoi informatsii: monohrafiia* [Audit of financial information: monograph]. Kyiv: Natsionalnyi naukovyi tsentr «Instytut ahrarynoi ekonomiky». (in Ukrainian)
23. Ivakhnenkov, S. (2017). Corporate corruption and functions of independent and internal auditors. *Scientific notes of NaUKMA*, vol. 2, no. 1, pp. 45–51.
24. Rittenberg, L.E. (2015). Internal audit as an organizational function. Available at: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/rittenberg_iasconference2015.pdf (accessed 8 November 2020).
25. Symes, S. (2019). What is the function of an accounting audit. 2019. April, 24. Available at: <https://smallbusiness.chron.com/function-accounting-audit-17398.html> (accessed 8 November 2020).
26. What is the function of the Office of Internal Audit and Assurance? (2012). Texas Southern University. Available at: <http://www.tsu.edu/about/administration/departments-of-audit-compliance/internal-audit-and-fraud/functions-of-auditing.html> (accessed 8 November 2020).
27. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (2018). Available at: <http://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance> (accessed 8 November 2020).

Мельник Е. П.

Национальный научный центр
«Институт аграрной экономики»

ФУНКЦИОНАЛЬНОЕ РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ПОЛНОМОЧИЙ СУБЪЕКТОВ АУДИТА В УКРАИНЕ

Резюме

Исследованы особенности распределения полномочий субъектов независимого, государственного и внутреннего аудита на основе делегированных им функций. Идентифицированы информационная и защитная функции аудита, которые реализуются уполномоченными субъектами. Установлено, что реализация указанных функций осуществляется субъектами аудита в интересах различных групп пользователей. При этом каждый из названных видов аудита имеет свою предметную область. На примере реализации информационной и защитной функций аудита установлено, что существующая система распределения полномочий между субъектами аудита характеризуется их дублированием, признанием заинтересованными лицами дополнительных затрат, недостаточной реализацией ожиданий пользователей. Для устранения и нейтрализации указанных проблем нами предложено принять меры по устранению дублирования полномочий, предоставить большие возможности субъектам государственного аудита использовать работу внутренних аудиторов, пересмотреть на основе ожиданий пользователей информации целесообразность использования результатов работы различных субъектов аудита.

Ключевые слова: аудит, субъекты аудита, независимый аудит, государственный аудит, внутренний аудит, функции аудита.

Melnyk Kateryna

National Scientific Center «Institute of Agrarian Economics»

FUNCTIONAL DISTRIBUTION OF POWERS OF AUDIT SUBJECTS IN UKRAINE

Summary

The features of the distribution of powers between the subjects of independent, state and internal audit on the basis of the functions delegated to them are studied. It is established that among the audit functions can be distinguished informational and protective. The audit generates additional information flows that contain an assessment of the verified information and is the source of assurance. These functions are implemented by the subjects of independent, state and internal audit in the interests of different users of the audit results. In this case, each of these types of audit has its own subject area. It is mostly, but not completely, common to independent and internal audit, but may be considered exclusive to public audit. On the example of the implementation of them, we established that the existing system of distribution of powers between audit entities is characterized by their duplication, incurring additional costs by stakeholders, insufficient implementation of user expectations. These problems are caused by not only by the inconsistency of the subject area of the audit performed by different entities, but also by limitations in the information needs of different user groups. Another reason for the inefficient distribution of powers between audit subjects is the lack of sufficient opportunities for mutual use of independent, state and internal audit resources. The stated reasons are especially relevant for public audit entities. These problems lead to inefficient functioning of both the audit institution as a whole and its individual components. To eliminate and neutralize these problems, we propose to take measures to eliminate duplication of powers, provide greater opportunities for public audit entities to use the work of internal auditors, take into account interests of information users based on their expectations the feasibility of using the results of various audit entities. In particular, this concerns the possibility for stakeholders to choose the type of audit that will be more appropriate. Practical implementation of the developed proposals, in our opinion, will contribute to the realization of interest and growing of public trust to the results of the work of auditors.

Keywords: audit, audit subjects, independent audit, state audit, internal audit, audit functions.