



УДК 657.6

Дорошенко О. О. ^[1; ORCID ID: 0000-0002-6428-0326],

к.е.н., доцент

¹Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне

ЗОВНІШНІЙ ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ В УКРАЇНІ: ЗНАЧЕННЯ ТА НАПРЯМКИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

У статті розглядається значення та необхідність впровадження міжнародних стандартів зовнішнього аудиту державних фінансів у практику контрольних органів України. У статті наведено передумови здійснення аудиту вищими органами фінансового контролю згідно з основоположними міжнародними документами. Визначено перешкоди законодавчого та організаційного характеру щодо здійснення такого аудиту в Україні. Охарактеризовано чинну структуру стандартів INTOSAI відповідно до Системи професійної документації INTOSAI. Визначено положення, які слід враховувати керівництву і аудиторам БОФК при імplementації міжнародних стандартів згідно з зарубіжним досвідом. Означено ряд кроків, які слід здійснити в Україні в процесі впровадження стандартів.

Ключові слова: державний аудит; зовнішній аудит; стандарти INTOSAI; принципи INTOSAI; вищий орган фінансового контролю.

Актуальність теми. Сучасні глобальні проблеми, спричинені кліматичними змінами, військовими конфліктами, пандемією коронавірусу, які охопили всі континенти, країни та регіони, проявили безліч проблем на міждержавному рівні та рівні кожної окремої країни. Ці проблеми стосуються і соціальних викликів, і політичних, і економічних, і інформаційних, і безпекових, і ряду інших. Всі ці виклики посилюються значною кількістю факторів економічного та неекономічного характеру. При цьому всі вони дуже тісно пов'язані із якістю державного та громадського контролю за надходженням коштів до бюджету та ефективністю їх витрачання.

Так, дієва система державного фінансового контролю, в якій органічно поєднується внутрішній та зовнішній контроль, дозволить на місцевому та державному рівні виявляти проблемні місця та оперативно вирішувати фінансові та інші економічні проблеми. Це сприяє кінцевій меті держави – оптимальний розподіл ресурсів між усіма суспільними сферами задля якомога якіснішого надання послуг суб'єктами державного сектору.

Слід зазначити, що в цьому аспекті важливою є також

доступність, прозорість, достовірність та доречність фінансової інформації, що надається суб'єктами господарювання державного та приватного секторів, адже від її якості залежить прийняття управлінських рішень на макрорівні для управління фінансовими ресурсами держави. Тому метою державного фінансового контролю є також сприяння наданню учасниками бюджетного процесу достовірних відомостей про стан їх активів і зобов'язань, а також результати їх діяльності.

Відповідно до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, підписаної в 2014 році, співробітництво в галузі управління державними фінансами спрямовується на забезпечення розвитку бюджетної політики і надійних систем внутрішнього контролю та зовнішнього аудиту, що базуються на міжнародних стандартах, а також відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності [1]. Зокрема, у галузі зовнішнього аудиту передбачено імплементацію стандартів та методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), а також обміну найкращими практиками ЄС у галузі зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів з особливим акцентом на незалежності відповідних органів Сторін [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика розвитку державного фінансового контролю в Україні піднімається в працях багатьох вітчизняних вчених. Вагомий доробок у цій сфері здійснено І. Дрозд, Є. Калюгою, В. Піхоцьким, І. Стефанюком, О. Чечуліною, В. Шевчуком. Безпосередньо імплементації стандартів INTOSAI в практику роботи Рахункової палати України присвячені праці Н. Виговської, А. Любенка, В. Невідомого, О. Ніконової, Н. Обушної, А. Славіцької, Ю. Слободяник, І. Чумакової та ін. Зважаючи на те, що впровадження міжнародних стандартів контролю є однією із стратегічних цілей розвитку державних фінансів України, це питання потребує подальших наукових досліджень, що посилює також той факт, що самі стандарти постійно вдосконалюються.

Метою статті є визначення передумов, перешкод та перспектив впровадження міжнародних стандартів INTOSAI для здійснення державного фінансового аудиту в Україні.

Викладення основного матеріалу. Згідно зі статтею 3 Лімської декларації, у кожній країні повинен бути Вищий орган контролю



державних фінансів, завданням якого є перевірка ефективності внутрішнього контролю [2]. Вітчизняне законодавство такого органу не визначає, хоча по своїх функціях та організаційній приналежності таким органом мала б стати Рахункова палата України.

Згідно з Мексиканською декларацією незалежності ВОФК повинні бути наділені повноваженнями здійснювати аудит:

- використання державних коштів, ресурсів чи майна отримувачем або бенефіціарієм незалежно від його юридичного статусу;
- надходження коштів до державного бюджету або державних установ, організацій, підприємств;
- законності та правильності рахунків уряду або державних установ, організацій, підприємств;
- якості фінансового менеджменту та звітування; та
- економності, ефективності та результативності діяльності уряду або державних установ, організацій, підприємств [3].

Реалізація Стратегії розвитку системи управління державними фінансами, схваленою розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774 [4] сприяла розвитку системи незалежного зовнішнього фінансового контролю (прийняття Закону України «Про Рахункову палату», що посилив незалежність Рахункової палати та розширив її повноваження, у тому числі щодо аудиту дохідної частини державного бюджету). Це дало змогу на законодавчому рівні наблизити функціональні можливості вищого контрольного органу до тих, що передбачають міжнародні стандарти. Однак до цього часу Рахунковою палатою не проводилися фінансові аудити бюджетної звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів ISSAI. Аудити ефективності, що проводяться, також не повністю відповідають міжнародним стандартам [4].

Однією із найвагоміших перешкод щодо розвитку системи державного фінансового контролю в Україні Н. Г. Виговська та А. Ю. Славіцька вважають відсутність відповідної реаліям правової та методологічної бази державного фінансового контролю. Зокрема, Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [5] не оперує поняттями «зовнішній», «внутрішній» державний фінансовий контроль і регламентує діяльність лише центрального органу виконавчої влади, уповноваженого Президентом України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, яким є Державна фінансова інспекція України. Наслідком цього стає проблема нечіткості використовуваного в теорії та практиці

понятійного апарату, що призводить до певного нерозуміння і двозначності [6]. Невпорядкованість термінологічної бази прослідковується і в Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, де серед завдань підвищення ефективності державного фінансового контролю передбачено здебільшого завдання щодо діяльності Держаудитслужби, окремими розділами виділено завдання щодо посилення управлінської підзвітності, а також щодо незалежного зовнішнього фінансового контролю. Хоча варто було б в межах цілісної системи державного фінансового контролю розглядати його складові.

Стратегією реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки передбачено посилення ролі та підвищення ефективності зовнішнього фінансового контролю відповідно до стандартів INTOSAI. Одним із результатів цього має стати збільшення кількості аудитів ефективності та фінансових аудитів, проведених відповідно до міжнародних стандартів. Рахунковою палатою будуть визначені підходи та проведені фінансові аудити виконання державного бюджету, а також удосконалені вимоги до проведення аудитів ефективності відповідно до міжнародних стандартів [4].

Як зазначає І. К. Дрозд, здійснення стандартизації державного фінансового контролю в Україні не механічний процес складання стандартів, а поступове формування дієвого правового поля, в якому відповідно до основних принципів законності, достовірності, об'єктивності, незалежності мають здійснювати контрольні дії уповноважені суб'єкти контролю. Стандартизація контролю дозволить уточнити і організаційно-методологічну основу контрольної діяльності, одного із завдань формування повного і об'єктивного теоретичного і практичного осмислення проблеми фінансового контролю в країні [7].

Значення стандартів INTOSAI полягає у тому, що вони:

- забезпечують широке використання професійних стандартів з урахуванням національних особливостей кожної країни;

- сприяють реалізації ідеї уніфікації діяльності БОА різних держав на базі порівняльного законодавства, що значно підвищує можливості плідного міжнародного співробітництва;

- розглядаються як критерії оцінки результатів аудиту та забезпечують концептуальну основу якості досліджень і процедур, що виконуються БОА;

- визначають принципи і методи аудиту у публічному секторі,



зокрема перевірки систем, що застосовують автоматизовану обробку даних;

- гарантують користувачам аудиторських послуг (органи публічної влади, громадськість тощо) компетентність, незалежність та професіоналізм аудиторів, що своєю чергою, забезпечує надійність та довіру суспільства до аудиту публічного сектору;

- сприяють запровадженню в аудиторську практику новітніх наукових досліджень, підвищуючи престиж аудиторської професії тощо [8, С. 232].

Чинна структура стандартів INTOSAI після прийняття в 2016 році Системи професійної документації INTOSAI (IFPP) має наступний вигляд (таблиця).

Фундаментальні принципи державного аудиту встановлює Міжнародний стандарт вищих органів аудиту (ISSAI) 100, Стандарти ISSAI 200, 300 і 400 зосереджені на принципах фінансового аудиту, аудиту ефективності та аудиту відповідності, а також обумовлюють їх подальший розвиток.

Ці принципи можна використовувати для створення загальноприйнятих стандартів трьома способами:

- як основу, на якій BOA розробляють стандарти;
- як основу для прийняття системи національних стандартів;
- як основу для прийняття «Загальних керівних принципів аудиту» в якості стандартів.

Як зазначає Чумакова І. Ю., Рахункова палата має розглянути усю систему стандартів ISSAI в цілому і сформулювати власну Стратегію імплементації стандартів INTOSAI для правильного розуміння взаємозв'язків стандартів на різних рівнях [10].

Основними перешкодами на шляху швидкого поширення ISSAI серед вищих органів державного аудиту країн-учасниць INTOSAI спеціалісти називають обмежені людські ресурси, фінансові труднощі та мовний бар'єр [11].

Для подолання питань і сумнівів з приводу стандартів, на основі яких повинна будуватися методика роботи ВОФК, керівництву і аудиторам ВОФК слід враховувати:

- вимоги національного законодавства, яким мають відповідати, повноваження, норми і методика роботи органів державного аудиту;
- реальні можливості щодо ступеня деталізації стандартів в письмових інструкціях ВОФК;
- ступінь обов'язковості виконання стандартів, необхідну і достатню для того, щоб вони могли реально використовуватися аудиторам в їх роботі, і не залишилися лише на папері;

▫ інші важливі обставини (міжнародне співробітництво, потреби навчання кадрів, необхідність поширення досвіду роботи ВОФК в країні та за кордоном і т.п.) [12].

Таблиця

Структура стандартів INTOSAI

Принципи ІНТОСАІ (INTOSAI-P)				
Підтримують базові принципи діяльності ВОФК, роз'яснюючи роль ВОФК в суспільстві, а також визначаючи необхідні умови високого рівня для забезпечення належного виконання функцій і професійної етики ВОФК				
Основоположні принципи INTOSAI-P 1-9				
Основні принципи INTOSAI-P 10-99				
Міжнародні стандарти вищих органів аудиту (ISSAI)				
Засновані на базовому наборі концепцій і принципів, що визначають аудит в державному секторі і різні види аудиторських завдань, які виконуються за підтримки ISSAI				
Фундаментальні принципи аудиту державного сектору ISSAI 100-129				Стандарти компетентності (COMP) (зарезервовано)
Організаційні вимоги до ВОФК ISSAI 130-199				
Фінансовий аудит	Аудит ефективності	Аудит відповідності	Інші складові (зарезервовано)	
Принципи фінансового аудиту ISSAI 200-299	Принципи аудиту ефективності ISSAI 300-399	Принципи аудиту відповідності ISSAI 400-499	ISSAI 600-699	COMP 700-799
Стандарти фінансового аудиту ISSAI 2000-2899	Стандарти аудиту ефективності ISSAI 3000-3899	Стандарти аудиту відповідності ISSAI 4000-4899	ISSAI 6000-6499	COMP 7000-7499
Керівництва INTOSAI (GUID)				
Розроблені з метою надання підтримки ВОФК і окремим аудиторам з питань застосування ISSAI на практиці та розуміння конкретного аспекту і застосування відповідних ISSAI				
Організаційні керівництва ВОФК GUID 1900-1999				Керівництва щодо компетентності (COMP) (зарезервовано)
Додаткові керівництва щодо фінансового аудиту GUID 2900-2999 (зарезервовано)	Додаткові керівництва щодо аудиту ефективності GUID 3900-3999	Додаткові керівництва щодо аудиту відповідності GUID 4900-4999 (зарезервовано)	Інші складові GUID 6500-6999 (зарезервовано)	
Спеціальні керівництва з предметних питань GUID 5000-5999				Додаткові керівництва щодо компетентності COMP7500-7999 (зарезервовано)
Інші керівництва GUID 9000-9999				

* Узагальнено на підставі [9]



Разом з тим, як вважає Слободяник Ю. Б., процес впровадження стандартів потребує подальших виважених кроків: здійснення їх офіційного перекладу українською; професійної підготовки фахівців Рахункової палати; проведення оцінки можливості прийняття стандартів на відповідному рівні; подальшої розробки і оприлюднення національних стандартів, гармонізованих з ISSAI; обміну досвідом з вищими органами державного аудиту інших країн. Не менш важливим аспектом є популяризація діяльності Рахункової палати для забезпечення належного рівня суспільної довіри до результатів її функціонування [11].

Висновки. Стратегічні пріоритети в державному зовнішньому аудиті, які сформульовані відповідно до Угоди про асоціацію з ЄС, містять важливі і правильні кроки щодо впровадження в дію контрольних органів найкращої світової практики, яка зафіксована в міжнародних стандартах. Для впровадження стандартів INTOSAI існує ряд перешкод законодавчого, організаційного, методичного характеру. Їх подолання потребує здійснення ряду заходів із аналізу та адаптації законодавчої бази, проведення активної співпраці із міжнародними організаціями щодо формування кадрового потенціалу, робота з організаційного та фінансового забезпечення фінансового аудиту, аудиту ефективності та відповідності. Ці процеси є непростими, однак результат має надважливе значення не лише для сфери державних фінансів, але і для всіх галузей суспільного життя, адже сприятиме підвищенню прозорості інформації, ефективності, результативності та економічності витрачання бюджетних коштів, а отже, і до покращення виконання своїх функцій кожним окремо взятим державним органом та державою в цілому.

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. Угоду ратифіковано із заявою Законом № 1678-VII від 16.09.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення: 22.06.2020).
2. INTOSAI-P-1 – The Lima Declaration. Endorsed in 1977. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/> (дата звернення: 22.06.2020).
3. INTOSAI-P-10 – Mexico Declaration on SAI Independence. Endorsed in 2007. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-10-mexico-declaration-on-sai-independence/> (дата звернення: 22.06.2020).
4. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p/para6#n6>. (дата звернення: 22.06.2020).
5. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (дата звернення: 22.06.2020).
6. Виговська Н. Г., Славіцька Ю. А. Місце зовнішнього державного фінансового

контролю у національній контрольній системі України. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки*. 2016. № 4. С. 219–228. **7.** Дрозд І. К. Стандарти INTOSAI для державного фінансового контролю. *Наукові праці НДФІ*. 2005. Вип. 4 (33). С. 225–230. **8.** Обушна Н. І. Міжнародні стандарти INTOSAI як інструмент підвищення ефективності аудиту в системі публічного управління. *Ефективність державного управління*. 2017. Вип. 2. С. 229–240. **9.** Офіційний сайт Системи професійної документації INTOSAI (IFPP). URL: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/> (дата звернення: 22.06.2020). **10.** Чумакова І. Ю. Імплементация міжнародних стандартів аудиту державних фінансів у контексті посилення ролі Рахункової палати у підготовці високоякісної звітності в державному секторі. *Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами*: у 2 т. / П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, І. Ю. Чумакова та ін.; за ред. Л. Г. Ловінської; ДННУ «Акад. фін. упр.». Київ, 2013. *Реформування фінансового контролю як складової інституційних реформ у системі управління державними фінансами*. Т. 2. С. 75–107. **11.** Слободяник Ю. Б. Міжнародні стандарти державного аудиту: перспективи впровадження в Україні. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство». 2017. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/7068>. (дата звернення: 22.06.2020). **12.** Внедрение и применение ISSAI и INTOSAI GOV в Высшем контрольном управлении Словацкой республики. *Международные стандарты ISSAI и INTOSAI GOV: путь к становлению независимых многопрофильных ВОФК*. 2011. № 17. С. 153–156.

REFERENCES:

1. Uhoda pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu, z odniiiei storony, ta Yevropeiskym Soiuzom, Yevropeiskym Spivtovarystvom z atomnoi enerhii i yikhnimi derzhavamy-chlenamy, z inshoi storony. Uhodu ratyfikovano iz zaiavoiu Zakonom № 1678-VII vid 16.09.2014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (data zvernennia: 22.06.2020). **2.** INTOSAI-P-1 – The Lima Declaration. Endorsed in 1977. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/> (data zvernennia: 22.06.2020). **3.** INTOSAI-P-10 – Mexico Declaration on SAI Independence. Endorsed in 2007. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-10-mexico-declaration-on-sai-independence/> (data zvernennia: 22.06.2020). **4.** Pro skhvalennia Stratehii reformuvannia systemy upravlinnia derzhavnymy finansamy na 2017–2020 roky : rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 8 liutoho 2017 r. № 142-r. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-r/paran6#n6>. (data zvernennia: 22.06.2020). **5.** Pro osnovni zasady zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini. Zakon Ukrainy vid 26.01.1993 № 2939-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (data zvernennia: 22.06.2020). **6.** Vyhovska N. H., Slavitska Yu. A. Mistse zovnishnoho derzhavnoho finansovoho kontroliu u natsionalnii kontrolnii systemi Ukrainy. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Ser. Ekonomichni nauky*. 2016. № 4. S. 219–228. **7.** Drozd I. K. Standarty INTOSAI dlia derzhavnoho finansovoho kontroliu. *Naukovi pratsi NDFI*. 2005. Vyp. 4 (33). S. 225–230. **8.** Obushna N. I. Mizhnarodni standarty INTOSAI yak instrument pidvyshchennia efektyvnosti audytu v systemi publicлноho upravlinnia. *Efektyvnist derzhavnoho upravlinnia*. 2017. Vyp. 2. S. 229–240. **9.** Ofitsiyni sait Systemy profesiinoi dokumentatsii INTOSAI (IFPP). URL: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/> (data zvernennia: 22.06.2020). **10.** Chumakova I. Yu. Implementatsiia mizhnarodnykh standartiv audytu derzhavnykh finansiv u konteksti posylennia roli



Rakhunkovoi palaty u pidhotovtsi vysokoiakisnoi zvitnosti v derzhavnomu sektori. *Bukhhalterskyi oblik i kontrol derzhavnoho sektoru v umovakh modernizatsii upravlinnia derzhavnymy finansamy* : u 2 t. / P. P. Andrieiev, O. O. Chechulina, I. Yu. Chumakova ta in. ; za red. L. H. Lovinskoi; DNNU «Akad. fin. upr.». Kyiv, 2013. *Reformuvannia finansovoho kontroliu yak skladovoi instytutsiinykh reform u systemi upravlinnia derzhavnymy finansamy*. T. 2. S. 75–107. **11.** Slobodianyuk Yu. B. Mizhnarodni standarty derzhavnoho audytu : perspektyvy vprovadzhenia v Ukraini. Kyiv : DP «Inform.-analit. ahentsvo». 2017. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/7068>. (data zvernennia: 22.06.2020). **12.** Vnedrenie i primenenie ISSAI i INTOSAI GOV v Vysshem kontrolnom upravlenii Slovackoj respubliki. *Mezhdunarodnye standarty ISSAI i INTOSAI GOV : put k stanovleniyu nezavisimyh mnogoprofilnyh VOFK*. 2011. № 17. S. 153–156.

Doroshenko O. O. ^[1; ORCID ID: 0000-0002-6428-0326],

Candidate of Economics (Ph.D.), Associate Professor

¹*National University of Water and Environmental Engineering, Rivne*

EXTERNAL STATE AUDIT IN UKRAINE: SIGNIFICANCE AND DIRECTIONS OF IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL STANDARDS

The article considers the importance and necessity of introduction of international standards of external audit of public finances in the practice of control bodies of Ukraine. The urgency of the research topic is related to the need to establish an effective system of public financial control in Ukraine, which would promote optimal allocation of resources among all public spheres for the best possible provision of services by public sector entities, as well as providing participants in the budget process the reliable information about the state of their assets and liabilities and the results of their activities.

The purpose of the article is to determine the prerequisites, obstacles and prospects for the implementation of INTOSAI standards for public financial audit in Ukraine.

The article presents the preconditions for the audit by the highest bodies of financial control in accordance with the basic international documents. Obstacles of legislative and organizational nature to such an audit in Ukraine have been identified. The current structure of INTOSAI standards in accordance with the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements is described. The provisions that should be taken into account by the SAI management and auditors in the process of international standards implementation in accordance with foreign experience are identified. A number of steps to be taken in Ukraine in the process of implementing the standards are identified.

The author concludes that there are a number of legislative,

organizational, and methodological obstacles to the implementation of INTOSAI standards. Overcoming them requires a number of measures to analyze and adapt the legal framework, active cooperation with international organizations on the formation of human resources, work on organizational and financial support of financial audit, efficiency and compliance audit. These processes are not easy, but the result is crucial not only for public finances, but also for all spheres of public life, as it will increase the transparency of information, efficiency, effectiveness and cost-effectiveness of budget funds, and thus improve the performance of their functions. a separate state body and the state as a whole.

Keywords: state audit; external audit, INTOSAI standards; principles of INTOSAI, Supreme Audit Institution.

Дорошенко Е. А. [1; ORCID ID: 0000-0002-6428-0326],

к.э.н., доцент

¹Национальный университет водного хозяйства и природопользования, г. Ровно

ВНЕШНИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АУДИТ В УКРАИНЕ: ЗНАЧЕНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ ИМПЛЕМЕНТАЦИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

В статье рассматривается значение и необходимость внедрения международных стандартов внешнего аудита государственных финансов в практику контрольных органов Украины. В статье приведены предпосылки осуществления аудита высшими органами финансового контроля согласно основополагающих международных документов. Определены препятствия законодательного и организационного характера по осуществлению такого аудита в Украине. Охарактеризована действующая структура стандартов INTOSAI в соответствии с Системой профессиональной документации INTOSAI. Определены положения, которые следует учитывать руководству и аудиторам ВОФК при имплементации международных стандартов в соответствии зарубежного опыта. Отмечено ряд шагов, которые следует осуществить в Украине в процессе внедрения стандартов.

Ключевые слова: государственный аудит; внешний аудит; стандарты INTOSAI; принципы INTOSAI; высший орган финансового контроля.

Стаття надійшла до редакції 01.04.2020 р.