

В. Ю. СЛЮСАР**УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНОГО ТА ОРГАНІЗАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВЗАЄМОДІЇ
ВНУТРІШНЬОГО Й ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНИХ
ПІДПРИЄМСТВ**

У статті розглянуто напрями удосконалення методичного та організаційного забезпечення взаємодії внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю державних підприємств. Наголошено на необхідності узгодження контрольних процедур, впровадження ризик-орієнтованого підходу та створення єдиної інформаційної системи фінансового контролю. На основі висновків звіту SIGMA визначено ключові проблеми практичного застосування контролю, зокрема недостатню координацію між органами зовнішнього аудиту та управлінськими структурами державних підприємств. З урахуванням вимог програми Ukraine Facility обґрунтовано доцільність створення єдиного органу управління державним сектором, який забезпечуватиме централізований моніторинг виконання рекомендацій Держаудитслужби та Рахункової палати. Удосконалення методичного й організаційного забезпечення запропоновано здійснювати відповідно до міжнародних стандартів, зокрема INTOSAI GOV 9150, ISSAI 300 та ISSAI 3100.

Ключові слова: фінансовий контроль, державні підприємства, внутрішній аудит, зовнішній аудит, SIGMA, Ukraine Facility, INTOSAI.

VADYM SLIUSAR**IMPROVING THE METHODOLOGICAL AND ORGANIZATIONAL SUPPORT FOR THE
INTERACTION BETWEEN INTERNAL AND EXTERNAL FINANCIAL CONTROL OF STATE-
OWNED ENTERPRISES**

The article examines the directions for improving the methodological and organizational support of interaction between internal and external financial control of state-owned enterprises. Emphasis is placed on the need to harmonize control procedures, implement a risk-oriented approach, and establish a unified financial control information system. Based on the findings of the SIGMA report, key challenges in the practical application of financial control are identified, particularly the insufficient coordination between external audit bodies and the management structures of state-owned enterprises. Taking into account the requirements of the Ukraine Facility program, the article substantiates the necessity of establishing a single governing body for the public sector to ensure centralized monitoring of the implementation of recommendations issued by the State Audit Service of Ukraine and the Accounting Chamber of Ukraine. The improvement of methodological and organizational support is proposed to be carried out in accordance with international standards, including INTOSAI GOV 9150, ISSAI 300, and ISSAI 3100.

Keywords: financial control, state-owned enterprises, internal audit, external audit, SIGMA, Ukraine Facility, INTOSAI.

Вступ. На сьогодні методики внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств (ДП) полягають у різному підході до предмета й завдань перевірки. Внутрішній фінансовий контроль здійснюється самими державними підприємствами та зосереджуються на оцінюванні ризиків, комплаєнсі, а також на коригуванні внутрішніх процесів. Окрім цього, такий контроль часто не інтегрується в управлінські рішення й має формальний характер. Зовнішній фінансовий контроль державних підприємств, який здійснюють Рахункова палата України (РПУ) та Державна аудиторська служба України (ДАСУ), охоплюють аудит використання бюджетних коштів, державного майна й ефективності діяльності ДП. Однак зовнішній фінансовий контроль державних підприємств має проблему часткового дублювання повноважень та недостатньої взаємодії. Загалом це формує систему багаторівневого фінансового контролю, проте яка має прогалини у практичній реалізації та відповідності міжнародним стандартам.

Аналіз основних досягнень і літератури. Методикою фінансового контролю займалися такі

науковці, як Дуліна О.В., Косова Т.Д., Невідомий В.І., Обушна Н.І., Піхоцький В.Ф., Слободяник Ю.Б. та Шевчук О.В. вказують на затримку з адаптацією та ефективним впровадженням міжнародних стандартів ISSAI в діяльність контролюючих органів. Науковці акцентують на потребі реформування методології фінансового контролю. Зокрема, Н. Обушна актуалізує питання уніфікації норм організації та методології здійснення незалежного зовнішнього аудиту в системі публічного управління, що передбачає перегляд старих інструкцій, положень і методичних вказівок, які до цього часу діють та регулюють основні питання організації й проведення комплексних ревізій, тематичних перевірок, інспекцій вітчизняними органами ДФК. В її праці робиться акцент на важливості організаційно-правових змін, які полягають в удосконаленні термінології та законодавства, розширення повноважень Рахункової палати та закріплення її статусу як вищого органу [1]. Однак, науковець не враховує необхідність зміни методології проведення аудитів. Це питання, зокрема, розкриває Невідомий В., Канонішена-Коваленко К., узагальнюючи

досвід Рахункової палати з проведення фінансових аудитів за новою методологією, яка відповідає ISSAI, а також розробляючи та впроваджуючи «Посібник з питань фінансового аудиту» [2]. Однак при удосконаленні методичного та організаційного забезпечення взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю ДП необхідно враховувати рекомендації програми SIGMA.

Формулювання цілей статті. Розробка та надання пропозицій щодо удосконалення взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств з урахуванням рекомендацій програми SIGMA.

Викладення основного матеріалу дослідження. SIGMA вказує на те, що Україна має достатні інституційні та правові основи для розвитку системи фінансового контролю ДП. Однак існують проблеми з практичним застосуванням цих засад. Особливу увагу при усуненні недоліків у методичному забезпеченні фінансового контролю ДП необхідно приділити дотриманню міжнародних стандартів, моніторингу системи внутрішнього фінансового контролю з боку Уряду, ефективному управлінню ризиками, запровадженню дієвих механізмів виявлення та звітування про порушення, застосуванню різних видів контролю, чіткому розмежуванню повноважень зовнішніх органів фінансового контролю державних підприємств, формуванню повних і обґрунтованих висновків щодо діяльності державних підприємств, системному моніторингу виконання наданих рекомендацій [3].

Для розробки чітких механізмів обміну інформацією та спільного планування діяльності взаємодія повинна базуватись на положеннях стандартів ISSAI 100, які визначають основні принципи публічного аудиту [4]. Також важливим є впровадження стандартів ISSAI 1610 та ISA 610, які визначають умови використання результатів роботи внутрішнього аудиту зовнішніми аудиторами, а також оцінку якості внутрішнього контролю [5, 6].

Стандарти INTOSAI GOV 9100 та 9150 визначають практичні механізми управління ризиками, співпраці та координації між вищими органами фінансового аудиту і внутрішніми аудиторами державного сектору. Їх застосування може виправити недоліки у внутрішньому фінансовому контролі державних підприємств, зокрема обмеженого охоплення різних видів аудитів та орієнтації переважно на перевірки комплаєнсу без належної оцінки горизонтальних ризиків [7, 8].

ISSAI 100 вимагає щоб аудит ДП передбачав перевірку всіх ресурсів, якими управляють підприємства. ISSAI 300 передбачає що органи зовнішнього фінансового контролю мають перевіряти кошти державних підприємств отриманих в результаті їх господарської діяльності, а також ефективність, економічність і результативність управління ними [9]. Існує обмеженість в повноваженнях РПУ щодо контролю ДП. Оскільки РПУ охоплює тільки ті операції ДП які пов'язані з впливом на державний бюджет. Впровадження принципів зазначених стандартів дозволить розширити мандат Рахункової палати України щодо контролю діяльності ДП.

Існує некоординованість у плануванні фінансового контролю державних підприємств контролюючими органами. Стандарт INTOSAI GOV 9150 висвітлює процес координації планування між зовнішніми та внутрішніми аудиторами [8]. На основі положень цього стандарту необхідно забезпечити узгодженість напрямів перевірок шляхом обміну річними та квартальними планами між РПУ, ДАСУ та підрозділами внутрішнього аудиту. Окрім цього, це забезпечить виконання рекомендацій SIGMA щодо створення інтегрованої системи державного фінансового контролю.

Звіт SIGMA вказує на недоліки у сфері контролю публічних закупівель. Виправлення недоліків, а також підвищення ефективності контролю можливе за рахунок впровадження ризик-орієнтованого підходу та використання аналітичних інструментів системи Prozorro. Зокрема, варто інтегрувати автоматизовані індикатори ризику у процес планування перевірок ДАСУ для того щоб засередити контроль на найбільш ризикових закупівлях ДП. Окрім цього, необхідно оновити методичні рекомендації Міністерства економіки шляхом доповнення їх практичними рекомендаціями, які узгоджуються з ISSAI 300 та ISSAI 3100. Ці стандарти засереджуються на оцінці ефективності, економічності та результативності управлінських рішень.

Проблему орієнтації на ціну як основний критерій в процесі прийняття рішень в закупівлях, можна вирішити за рахунок удосконалення методики тендерних пропозицій в частині застосування нецінових критеріїв. Для цього необхідно додати критерії якості, іновативності та надійності постачальників з урахуванням принципів ISSAI 300, ISSAI 3100 [9, 10]. Це дозволить оцінювати не тільки економію коштів, а й ефективність використання ресурсів.

Для підвищення ефективності контролю за використанням електронних каталогів Prozorro Market, необхідно надати органам зовнішнього фінансового контролю ДП розширені повноваження та доступ до аналітичних модулів системи Prozorro Market. Це забезпечить перевірку не тільки законності, а й економічної доцільності укладених контрактів. Окрім цього, важливим є запровадження системи автоматичного моніторингу ризиків у Prozorro Market. Це дозволить своєчасно виявляти підозрілі операції та запобігати зловживанням. Також необхідно посилити аналітичні та технологічні можливості ДАСУ. Зокрема, доцільно розширити використання автоматизованих інструментів ризик-аналізу в системі Prozorro, щоб ДАСУ могла здійснювати попередній автоматичний відбір ризикових процедур для моніторингу.

В практиці РПУ відсутнє надання аудиторських висновків щодо фінансової звітності ДП, а також існує підміна аудитів ефективності перевітками комплаєнсу. Для виправлення недоліків необхідно імплементувати стандарт ISSAI 200, який визначає вимоги до структури та змісту таких висновків, ISSAI 300, який наголошує на необхідності оцінки економічності, ефективності та результативності використання державних ресурсів, а також ISSAI 400, який дозволить збалансувати аудит відповідності та аудит ефективності.

В міжнародних стандартах відсутня ревізія як окремий вид контрольного заходу. Враховуючи, що в основі ревізії лежить концепція проведення перевірок з метою оцінки відповідності процесів та процедур відповідним вимогам, необхідно адаптувати методiku ревізії, яку здійснює ДАСУ, до підходів аудиту відповідності, що відповідає вимогам ISSAI 4000 [12].

Стандарт INTOSAI GOV 9150 вказує на необхідність використання суб'єктами зовнішнього фінансового контролю державних підприємств всіх доступних джерел інформації в процесі контролю ДП [8]. Зокрема це стосується результатів перевірок, проведених іншими контрольними органами. Це зумовлює потребу удосконалення методики зовнішнього фінансового контролю, передусім у частині координації дій, обміну інформацією та використання результатів попередніх аудитів.

Існує проблема неналагоджених механізмів виявлення та звітування про порушення у системі внутрішнього фінансового контролю державних підприємств, а також відсутності практики повідомлення про такі порушення з боку самих підприємств. Для поліпшення ситуації необхідно розробити стандарти внутрішнього контролю на основі ISSAI GOV 9100 та моделі COSO. Зокрема, необхідно створити внутрішні процедури ідентифікації, оцінки, фіксації та звітування про порушення. [7, 13]. Також, варто зобов'язати державні підприємства розробити внутрішні регламенти реагування на порушення та забезпечити регулярне інформування наглядових рад і органів управління про результати таких заходів.

Паралельно з удосконаленням методичного забезпечення взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств слід удосконалювати й організаційні механізми. Це зумовлено тим, що методичне забезпечення визначає порядок і способи реалізації взаємодії, тоді як організаційне забезпечення охоплює питання структури, розподілу відповідальності та координації дій між суб'єктами контролю, які забезпечують практичне втілення методичних підходів.

Удосконалення організаційного забезпечення взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю ДП має здійснюватися з урахуванням положень стандарту INTOSAI GOV 9150. Однією з ключових проблем є неврахування державними підприємствами рекомендацій, які надаються контролюючими органами, а також повторення подібних порушень які були виявлені за різні періоди. Основною причиною таких недоліків є розрив між зовнішнім фінансовим контролем і корпоративним управлінням ДП. Зокрема відсутність обов'язку менеджменту та наглядових рад ДП враховувати результати зовнішніх перевірок в процесі прийняття управлінських рішень та контролю [14]. Для вирішення зазначених проблем необхідно законодавчо закріпити обов'язок наглядових рад розглядати результати перевірок ДАСУ та РПУ та включати їх до планів усунення порушень і управлінських рішень. Окрім цього, варто створити єдину систему моніторингу виконання рекомендацій, що дозволить контролювати їх реалізацію та оцінювати результативність

коригувальних дій. Такий механізм узгоджується з рекомендаціями SIGMA і стандартом INTOSAI GOV 9150.

Відповідно до вимог програми Ukraine Facility, доцільно створити єдиний орган управління державним сектором. Європейська практика свідчить, що управління ДП здійснюється спеціальними структурами. Зокрема у Польщі - Agencja Rozwoju Przemysłu (ARP), у Фінляндії - Solidium Oy, у Франції - Agence des Participations de l'État (APE). В Україні необхідно створити новий центральний орган виконавчої влади, підпорядкований Кабінету Міністрів України. Такий орган має управляти державними підприємствами, координувати їх фінансовий контроль спільно з Державною аудиторською службою та Рахунковою палатою, забезпечувати моніторинг виконання рекомендацій ДАСУ та РПУ, координувати діяльність підрозділів внутрішнього аудиту ДП, а також вести єдиний реєстр порушень і стану їх усунення.

Організаційним недоліком корпоративного управління державних підприємств є те, що відповідальність керівників настає переважно лише за юридичні порушення, тоді як неефективне управління чи бездіяльність, які призводять до втрат державних ресурсів, не мають чітко визначених наслідків. Для усунення зазначених недоліків необхідно запровадити систему управлінської відповідальності, що передбачатиме оцінку діяльності керівників державних підприємств за критеріями ефективності, економічності та виконання рекомендацій контролюючих органів. Важливо законодавчо закріпити обов'язок наглядових рад ДП розглядати результати контрольних заходів і приймати рішення щодо відповідальності керівників, а також запровадити показники ефективності, безпосередньо пов'язані з реалізацією рекомендацій ДАСУ та РПУ. Для підвищення якості корпоративного управління та забезпечення управлінської відповідальності доцільно застосовувати положення міжнародних стандартів COSO Internal Control - Integrated Framework та OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises.

Враховуючи світовий досвід взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств [14], взаємодія має базуватись на спільному плануванні контрольних заходів. Для цього необхідно забезпечити проведення регулярних зустрічей та спільних нарад контролюючих органів, зокрема на яких можуть обговорюватись плани, потенційні ризики та розробка спільних стратегій їх запобігання. З метою реалізації цього підходу необхідно створити спільні робочі групи, до складу яких можуть входити представники Рахункової палати, Державної аудиторської служби та новоствореного центрального органу виконавчої влади. У таких групах мають працювати аудитори, юристи, фахівці зі стратегічного планування та представники керівництва, що забезпечить комплексність і результативність спільних рішень. Важливим є розробка стратегії комунікації, яка передбачатиме визначення її цілей, вибір оптимальних інструментів та регламент обміну даними. У стратегії необхідно визначити види інформації, яка підлягає обміну, та графік регулярних зустрічей між

контролюючими органами. Окрім цього, необхідно досягнення спільних цілей внутрішнього й зовнішнього запровадити систему моніторингу та оцінювання стану фінансового контролю ДП (рис.).

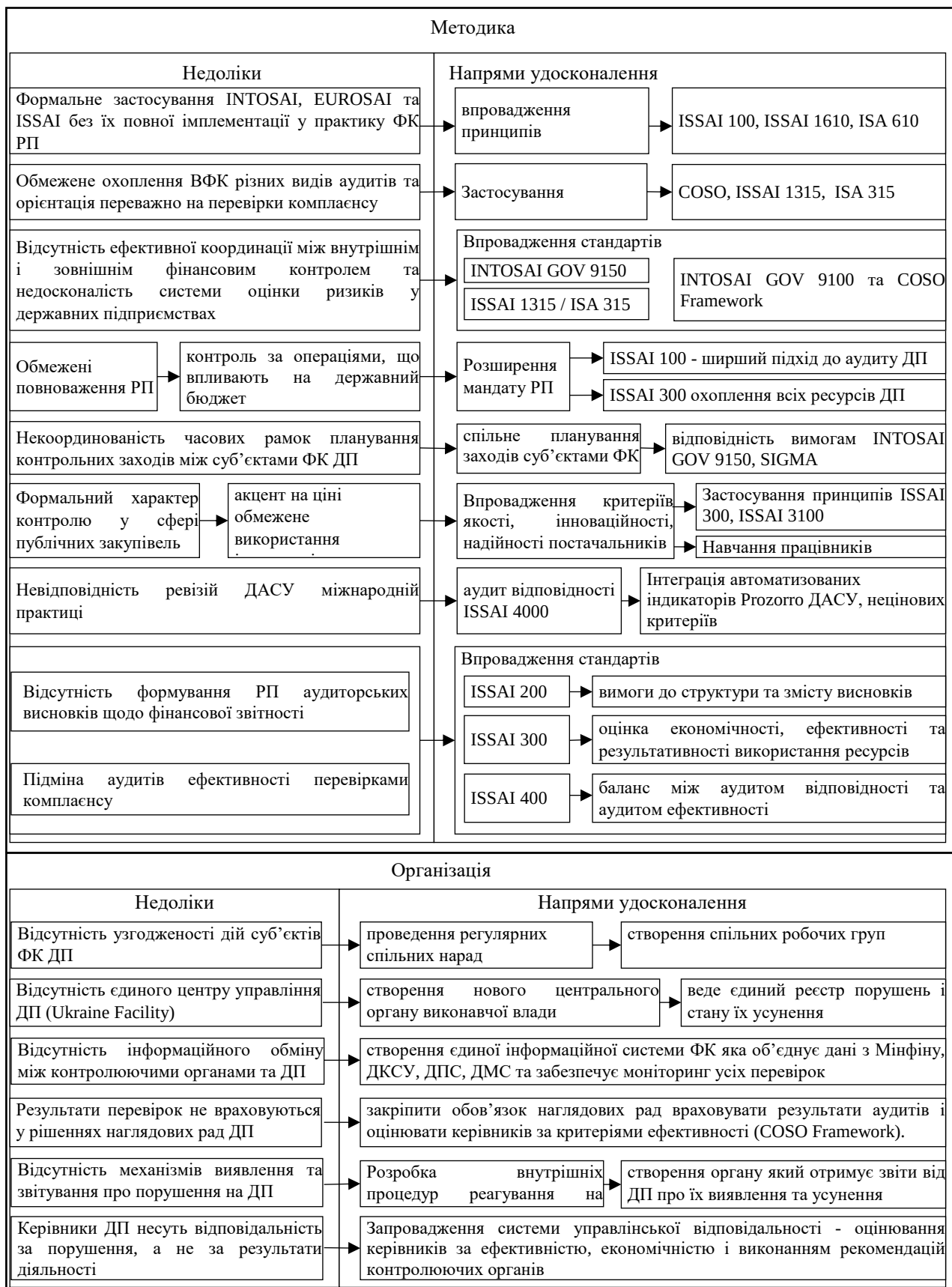


Рис. - Удосконалення методичного та організаційного забезпечення взаємодії внутрішнього й зовнішнього фінансового контролю ДП

Джерело: сформовано автором.

Організаційне забезпечення взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю ДП може бути реалізоване за рахунок створення єдиної інформаційної системи. Зокрема, така система може містити інформацію про бюджетні надходження та видатки, податкові зобов'язання, митні платежі, фінансову звітність, а також результати відповідних перевірок. Наповнення системи такими даними можуть здійснювати органи, що адмініструють доходи та видатки, зокрема Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, Державна податкова служба України, Державна митна служба України та Державна фіскальна служба України. Єдина інформаційна система має забезпечувати інтеграцію та систематизацію даних контрольних заходів державних підприємств. Вона повинна містити основну інформацію про їх діяльність, результати аналізу ефективності, виявлені порушення законодавства, а також оцінку достовірності фінансової звітності та стану системи внутрішнього контролю.

Функції адміністратора єдиної інформаційної системи фінансового контролю можуть бути покладені на новостворений центральний орган виконавчої влади. Це забезпечить централізований облік даних про господарську діяльність державних підприємств, результати аудитів, виявлені порушення, стан їх усунення, а також, це дасть змогу оперативно проводити моніторинг ефективності управління державними підприємствами.

Висновок. Удосконалення методичного та організаційного забезпечення взаємодії внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств має здійснюватися шляхом повномасштабного впровадження міжнародних стандартів INTOSAI, ISSAI та COSO. Стандарти ISSAI 100, 200, 300, 400, 1315 та INTOSAI GOV 9100, 9150 визначають єдині принципи взаємодії між внутрішнім і зовнішнім аудитом, а також орієнтують контроль на ефективність, економічність та результативність використання державних ресурсів. Важливим напрямом є створення єдиного координаційного органу, підпорядкованого Кабінету Міністрів України, який консолідуватиме управління державними підприємствами, координуватиме їх фінансовий контроль спільно з Рахунковою палатою та Держаудитслужбою, а також вестиме єдиний реєстр порушень і стану їх усунення. Необхідно також створити єдину інформаційну систему фінансового контролю, що забезпечить обмін даними між контролюючими органами, автоматизує моніторинг ризиків і дозволить уникнути дублювання перевірок.

Список літератури:

1. Обушна Н. І. Міжнародні стандарти INTOSAI як інструмент підвищення ефективності аудиту в системі публічного управління [Електронний ресурс] / Н. І. Обушна // *Ефективність державного управління*. - 2017. - Вип. 2. - С. 229-240. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efdu_2017_2_27
2. Невідомий В. І., Мироненко Ю. С., Канонішена-Коваленко К. В., Горобчук Я. І. Імплементация міжнародних стандартів вищих

- органів аудиту у фінансові аудити Рахункової палати України [Електронний ресурс] // *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. - 2020. - Вип. 1. - С. 32-41. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2020_1_6.
3. Оцінка системи управління державними фінансами в Україні [Електронний ресурс] / OECD, Європейський Союз. - Париж: OECD Publishing, 2022. - Режим доступу: <https://www.sigmaweb.org/publications/>
4. ISSAI 100. *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* [Електронний ресурс] / International Organization of Supreme Audit Institutions. - Vienna: INTOSAI, 2013. - Режим доступу: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/>
5. ISSAI 1610. *Financial Audit Guideline* [Електронний ресурс] / International Organization of Supreme Audit Institutions. - Copenhagen: INTOSAI, 2016. - Режим доступу: <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dd8a48414fb5663b59d53c/1490913867837/issai-1610-pn.pdf>.
6. ISA 610. *Using the Work of Internal Auditors* [Електронний ресурс] / International Auditing and Assurance Standards Board. - New York: IAASB, 2013. - Режим доступу: <https://www.iaasb.org/publications/login/20581>.
7. INTOSAI GOV 9100. *Настанови щодо стандартів внутрішнього контролю в державному секторі* [Електронний ресурс] / Міжнародна організація вищих органів аудиту (INTOSAI). - Відень: INTOSAI, 2004. - 24 с. - Режим доступу: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf.
8. INTOSAI GOV 9150. *Координація та співробітництво між вищими органами аудиту та внутрішніми аудиторами в державному секторі* [Електронний ресурс] / INTOSAI. - Відень: INTOSAI, 2010. - 28 с. - Режим доступу: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/INTOSAI-GOV-9150-Cooperation-between-SAIs-and-Internal-Auditors.pdf>.
9. ISSAI 300. *Основні принципи аудиту ефективності* [Електронний ресурс] / INTOSAI. - Відень: INTOSAI, 2013. - 24 с. - Режим доступу: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-300-Performance-Audit-Principles.pdf>.
10. ISSAI 3100. *Керівні настанови з аудиту ефективності* [Електронний ресурс] / INTOSAI. - Відень: INTOSAI, 2013. - 40 с. - Режим доступу: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3100-Guidelines-on-Performance-Audit.pdf>
11. ISSAI 200. *Основні принципи фінансового аудиту* [Електронний ресурс] / Міжнародна організація вищих органів аудиту (INTOSAI). - Відень: INTOSAI, 2013. - 28 с. - Режим доступу: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-200-Principles-of-Financial-Audit.pdf>.
12. ISSAI 4000. *Стандарт аудиту відповідності* [Електронний ресурс] / Міжнародна організація вищих органів аудиту (INTOSAI). - Відень: INTOSAI, 2016. - 36 с. - Режим доступу: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-4000-Compliance-Audit-Standard.pdf>
13. COSO. *Internal Control — Integrated Framework* [Електронний ресурс] / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). - Durham: AICPA, 2013. - 212 р. - Режим доступу: <https://www.coso.org/documents/Internal-Control-Integrated-Framework.pdf>.
14. Слюсар В. Ю. Взаємодія внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю державних підприємств України у контексті євроінтеграції / В. Ю. Слюсар // *Економічний простір*. - 2023. - № 58. - С. 208-218. - DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-58-28>.

References (transliterated):

1. Obushna N. I. (2017) Mizhnarodni standarty INTOSAI yak instrument pidvyshchennia efektyvnosti audytu v systemi publicnogo upravlinnia [International standards of INTOSAI as a tool for improving the efficiency of audit in the public administration system]. *Efektivnist derzhavnoho upravlinnia - Efficiency of Public Administration*, vol. 2, pp. 229-240. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efdu_2017_2_27 (in Ukrainian).
2. Nevidomyi V. I., Myronenko Yu. Ye., Kanonishena-Kovalenko K. V., Horobchuk Ya. I. (2020) Implementatsiia mizhnarodnykh

- standartiv vyshchych orhaniv audytu u finansovi audyty Rakhunkovoi palaty Ukrainy [Implementation of international standards of supreme audit institutions in the financial audits of the Accounting Chamber of Ukraine]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka. Ekonomika - Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics*, vol. 1, pp. 32-41. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2020_1_6 (in Ukrainian).
3. OECD & European Union. (2022) Otsinka systemy upravlinnia derzhavnyimi finansamy v Ukraini [Assessment of the Public Financial Management System in Ukraine]. Paris: OECD Publishing. Available at: <https://www.sigmaweb.org/publications/>.
 4. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2013) *ISSAI 100: Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*. Vienna: INTOSAI. Available at: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-public-sector-auditing/>
 5. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2016) *ISSAI 1610: Financial Audit Guideline*. Copenhagen: INTOSAI. Available at: <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dd8a48414fb5663b59d53c/1490913867837/issai-1610-pn.pdf>.
 6. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2013) *ISA 610: Using the Work of Internal Auditors*. New York: IAASB. Available at: <https://www.iaasb.org/publications/login/20581>.
 7. INTOSAI. (2004) Nastanovy shchodo standartiv vnutrishnoho kontroliu v derzhavnomu sektori [Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector]. *INTOSAI GOV 9100*. Vienna: INTOSAI. Available at: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf.
 8. INTOSAI. (2010) Koordynatsiia ta spivrobitnytstvo mizh vyshchymy orhanamy audytu ta vnutrishnimy audytoramy v derzhavnomu sektori [Coordination and cooperation between supreme audit institutions and internal auditors in the public sector]. *INTOSAI GOV 9150*. Vienna: INTOSAI. Available at: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/INTOSAI-GOV-9150-Cooperation-between-SAls-and-Internal-Auditors.pdf>.
 9. INTOSAI. (2013) Osnovni pryntsyipy audytu efektyvnosti [Performance Audit Principles]. *ISSAI 300*. Vienna: INTOSAI. Available at: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-300-Performance-Audit-Principles.pdf>.
 10. INTOSAI. (2013) Kerivni nastanovy z audytu efektyvnosti [Guidelines on Performance Audit]. *ISSAI 3100*. Vienna: INTOSAI. Available at: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3100-Guidelines-on-Performance-Audit.pdf>.
 11. INTOSAI. (2013) Osnovni pryntsyipy finansovoho audytu [Principles of Financial Audit]. *ISSAI 200*. Vienna: INTOSAI. Available at: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-200-Principles-of-Financial-Audit.pdf>.
 12. INTOSAI. (2016) Standart audytu vidpovidnosti [Compliance Audit Standard]. *ISSAI 4000*. Vienna: INTOSAI. Available at: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-4000-Compliance-Audit-Standard.pdf>.
 13. COSO. (2013) *Internal Control — Integrated Framework*. Durham: AICPA. Available at: <https://www.coso.org/documents/Internal-Control-Integrated-Framework.pdf>.
 14. Sliusar V. Yu. (2023) Vzaïmodiia vnutrishnoho ta zovnishnoho finansovoho kontroliu derzhavnykh pidpriemstv Ukrainy u konteksti yevrointegratsii [Interaction between internal and external financial control of state-owned enterprises of Ukraine in the context of European integration]. *Ekonomichnyi prostir - Economic Space*, no. 58, pp. 208-218. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-58-28> (in Ukrainian).

Надійшла (received) 28.09.2025

Відомості про авторів / About the Authors

Слюсар Вадим Юрійович (Sliusar Vadym)- аспірант PhD, Державний податковий університет, Ірпінь, Україна, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8107-3444>, e-mail: Vadim_sliusar@ukr.net