УДК 351.865 DOI:10.30837/nc.2023.71

Державний аудит: кваліфікаційні вимоги та орієнтири майбутнього фахівця

Ольга Кучма,
Євген Котух

Сучасний період розвитку суспільства та цифрової трансформації в публічному та приватному секторах, глобалізаційні процеси в економіці формують складну багатошарову систему вимог до професійних стандартів аудиторів. Виклики, що стоять перед сучасною освітою аудиторів, посилюються результатами цифрової трансформації держави та впровадженням в сферу державних послуг та інформаційно-аналітичних систем сучасних інформаційних технологій, зокрема штучного інтелекту, Big Data, інтелектуального аналізу даних та систем підтримки прийняття рішень [1].

У сучасних економічних реаліях базовим питанням залишається якість підготовки спеціалістів у закладах вищої освіти (ЗВО), які б відповідали потребам суспільства та ринку праці. Для досягнення цього освітня система має знаходити ключові методи вирішення навчальних завдань, які висуває суспільство, фактично створюючи системоутворюючий фундамент знань майбутнього фахівця, закладаючи основи для подальшого самовдосконалення, набуття практичних навичок тощо.

В контексті пошуку ефективних методів покращення освітнього процесу при підготовці спеціалістів у сфері аудиту не можна не вказати на вклад наших вчених, таких як О.В. Карпенко, І.С. Войцехівська, С.Л. Безручук та інші. Водночас, аналіз впливу новітніх технологій, запровадження та використання нових методологічних підходів в комерційній площині та оцінка можливостей вдосконалення вимог до підготовки фахівців в області аудиту з урахуванням цих факторів залишаються поза увагою українських науковців, а аналізу функціональних складових підготовки майбутніх державних аудиторів не присвячено великої кількості робіт.

Системний прогрес в області інформаційно-комунікаційних технологій радикально перетворює процеси виробництва, комунікації та надання послуг, створюючи абсолютно нові умови для процесів аудиту. Якість та кількість даних вже давно лежать поза можливостями ручного аналізу, знаходження

залежностей та створення аналітичних звітів за результатами аудиту. Це підкреслює необхідність актуалізації вимог на методологічному рівні, які висуваються до кваліфікації майбутніх державних аудиторів в розрізі теоретичної, практичної, методологічної підготовки, напрямів самовдосконалення та використання методів та засобів аналізу на основі даних.

Однією із форм державного фінансового контролю є державний фінансовий аудит проектів з використання інформаційних технологій (далі — ІТ аудит), проведення якого з червня 2019 р. покладено на Державну Аудиторську Службу України, а порядок його здійснення врегульовано відповідною постановою Кабінету Міністрів України. Згідно з постановою ІТ аудит спрямований на проведення перевірки (дослідження) та аналізу (оцінки):

- законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів розпорядниками бюджетних коштів, державними цільовими фондами, фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування, суб'єктами господарювання державної та комунальної власності для впровадження та використання інформаційних технологій;
- досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва і управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту.

Таким чином, основними завданнями ІТ аудиту визначено проведення перевірки (дослідження) та аналізу (оцінки):

- досягнення визначених цілей та завдань під час керівництва і управління середовищем інформаційних технологій об'єкта аудиту, зокрема дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління, збереження активів;
- результативності та ефективності використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів), організації керівництва і управління ними, стану виконання заходів контролю, спрямованих на забезпечення надійності інформаційних технологій (систем, процесів), зокрема щодо конфіденційності, цілісності, доступності (безперервності), ідентифікації загроз, запобігання та управління ризиками;
- законності та ефективності використання публічних коштів та інших активів для використання (впровадження) інформаційних технологій (систем, процесів, ресурсів);
- правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової, бюджетної та іншої звітності об'єкта аудиту;
- стану внутрішнього контролю об'єкта аудиту та стану внутрішнього аудиту, якщо об'єктом аудиту є розпорядник бюджетних коштів;
- розроблення пропозицій та рекомендацій щодо усунення виявлених порушень.

Покладені на державних аудиторів завдання зумовлюють неабиякий рівень кваліфікації та досвіду проведення ІТ аудиту за умов дотримання головної вимоги з підвищення якості аудита на державному рівні [2].

Метою статті є висвітлення та аналіз вимог до кваліфікації майбутніх державних аудиторів в сфері інформаційних технологій. Отже, мета даного дослідження полягає в визначенні принципів та особливостей формування професійних навичок майбутніх аудиторів, а також адаптації освітнього процесу до ери цифровізації.

Згідно з результатами аналізу ключовим фактором розвитку особистості спеціаліста в аудиторській сфері та його професійних навичок є його фахова компетентність, яка закладається освітою, набувається з практичним досвідом та напрямом розвитку обраних компетенцій.

В Україні основним джерелом поповнення аудиторських кадрів вважається напрям підготовки «Управління та адміністрування» за фахом «Облік і оподаткування», що представлено більш ніж в 247 ЗВО та їх філіях у всіх областях України, Києві та Автономної республіки Крим (рис. 1). В умовах повномасштабної зброй-

ної агресії російської федерації проти України більшість ЗВО, що зареєстровані на тимчасово окупованих територіях, було переміщено на підконтрольні території.

Підготовка державного аудитора за своїм змістом є предметною діяльністю, зміст якої визначається переважно наступними чинниками:

- науково-обґрунтованими та використаними на практиці методологіями;
- професійними стандартами міжнародних асоціацій та професійних спілок, що впроваджують та забезпечують методологічне забезпечення професійної аудиторської діяльності;
- вимогами до змісту сертифікованих курсів професійних організацій в Україні і світі, які, використовуючи методологічне забезпечення професійних стандартів, розробляють та впроваджують змістовні курси підвищення кваліфікації аудиторів.

Професійні стандарти, що було розроблено наприкінці 90-х — на початку 2000-х років, націлені на модель управління якістю аудиту, метою якої є захист професійних інтересів аудиторів, наприклад у суді, за фактом пред'явлення претензії до якості аудиту. Однак такий підхід значно обмежує критерії контролю якості аудиту саме в частині задоволення вимог споживача, що, в свою чергу, не дає можливості формування більш широких професійних вимог до підготовки аудиторів. Такий підхід вважатимемо застарілим та таким, що не відповідає очікуванням замовника. Таким чином, визначення сутності самого поняття якості та об'єктів контролю якості аудиту дає можливість сформулювати вимоги до кваліфікації майбутніх державних аудиторів.

Компетентність означає спроможність ефективно виконувати аудиторські завдання, маючи глибокі знання у галузі, вміння працювати в команді та ряд інших особистісних якостей, включаючи життєвий досвід та готовність відповідати за свої рішення. Фахова компетентність відображає глибоке розуміння професії, набуття практичних навичок та досвіду, що відповідають вимогам посади. Однак існують протиріччя між потребами суспільства, ринковими вимогами та підходами до підготовки студентів. Створення системи формування

Рис. 1. ЗВО України, що мають напрями підготовки аудиторських кадрів

професійних навичок може допомогти вирішити ці проблеми. Розвиток сучасних технологій впливає на процес навчання, а інтеграція інформаційних технологій в освітньому процесі сприяє адаптації навчання до реальних умов роботи.

Для розвитку професійних навичок майбутніх державних аудиторів під час навчання слід звернути увагу:

- на визначення чіткої мети та створення позитивної мотивації студентів у вивченні майбутньої професії;
- конкретні ключові елементи професійної компетентності аудитора;
- проведення освітнього моніторингу;
- надання сприятливих умов та стимулів для самостійної роботи, самоосвіти та саморозвитку студентів;
- практичну підготовку, засновану на активній участі студентів під час проходження виробничої практики.

Інформаційні технології, які застосовуються під час навчання, займають особливе місце серед цих умов. Важливо, щоб навчальні програмні засоби були узгоджені з тими, які прямо застосовуються у роботі державних аудиторів.

Сучасні напрями вказують на те, що майбуття аудиторської сфери тісно пов'язане із аудитом інформаційних систем у загальному розумінні [3]. Тому до набору вмінь, які формуються у ЗВО під час професійної підготовки, належать теоретичні знання у сферах аудиту, контролю, економічного аналізу та оцінювання економічної активності, а також вміння працювати з сучасними ІТ, розв'язувати фінансові проблеми, опрацьовувати облікові документи та формувати фінансові зведення. При дослідженні використання ІТ у підготовці аудиторів важливо зосередитись на таких ключових завданнях: вивчення рівня застосування комп'ютерного обладнання у навчальному процесі та аналіз наявних програмних і педагогічних ресурсів з точки зору їхньої ефективності для підготовки аудиторів. Окрім навчального контексту, професійні навички формуються під впливом численних факторів.

Веру цифрової трансформації кількість та обсяги проектів ІТ аудиту, що безпосередньо пов'язані з аудитом об'єктів критичної інфраструктури (ОКІ), аудитом об'єктів критичної інформаційної інфраструктури (ОКІІ) та державних інформаційних ресурсів (ДІР); аудитом систем кіберзахисту як необхідної складової стратегічного управління, значно підвищується роль аудиторів в організації та методичному забезпеченні контролю якості аудиту [3]. Це пов’язано з величезним обсягом інформації, що використовується на всіх етапах. Зазначимо, що аналіз та контроль якості аудиту, що здійснюється відповідно до нормативно-правових документів та професійних стандартів аудиту, направлений на достеменне виконання процесів, що обмежені професійними стандартами. Таким чином, такий підхід значною мірою обмежує критерії контролю якості аудиту, що, в свою чергу, зумовлює обмежені вимоги до кваліфікації аудитора.

Професійний стандарт визначає аудитора як висококваліфікованого фахівця у галузі обліку, контролю, аналізу, фінансів, який має сертифікат і ліцензію на право ведення аудиторської діяльності. Аудиторською палатою України визначені такі складові професійної діяльності аудиторів: відповідна освіта, навички практичної діяльності проведення аудиту, складання іспиту з метою отримання сертифікату і високий рівень кваліфікації.

Процес здобуття професійної освіти повинен здійснюватися у співробітництві з закладами вищої освіти та профспілковими організаціями, яким належить провідна роль. У Законі України «Про аудиторську діяльність» передбачені загальні положення щодо сертифікації та ліцензування аудиторів.

Якісно підготовлений аудитор — це людина зі збалансованим набором компетенцій, що розкривають суть та практику сучасного методологічного забезпечення процесів аудиту.

Визначення якості аудиту, на нашу думку, може бути дано на підставі його

комплексної характеристики, що передбачає поділ понять «якість аудиту» як загальної категорії, «якість процесу аудиту» та «якість аудиторської послуги» — як складових його сутності.

Одним із сучасних підходів, що забезпечує значне вдосконалення якості аудиторських процедур і процесів, є практика GRC (Governance, Risk management and Compliance). Управління, управління ризиками та відповідність є трьома взаємопов'язаними аспектами, які забезпечують досягнення організацією своїх цілей, пом'якшення невизначеності та діяльність відповідно до нормативно та методологічно регламентованих процесів і процедур [4].

У цьому контексті управління окреслює загальний управлінський підхід, за допомогою якого керівництво безпосередньо наглядає та контролює організацію, використовуючи управлінські практики та структури. Управління ризиками втілює в собі набір процесів ідентифікації, аналізу та реагування на ризики, визначені за допомогою показників ризику, які потенційно перешкоджають реалізації бізнес-цілей організації. Відповідність означає процес перевірки відповідності аспектів управління, управління ризиками та ключових бізнес-процесів положенням, встановленим на законодавчому, корпоративному, операційному та управлінському рівнях у рамках законів, нормативних актів, контрактів, стратегій і політик. Таким чином, впровадження практик GRC означає високий рівень кваліфікації та досвіду щодо перевірки висновків аудиту щодо відповідності встановлених практик стандартам GRC.

Рівень кваліфікації та досвід проведення аудиту у відповідності GRC буде представлено за трьома основними напрямами розвитку: навчально-методичним, науково-дослідним та професійно-орієнтаційним. Дослідимо фундаментальні кроки в напрямах розвитку компетентності, які представимо у вигляді «куба компетентності» (рис. 2).

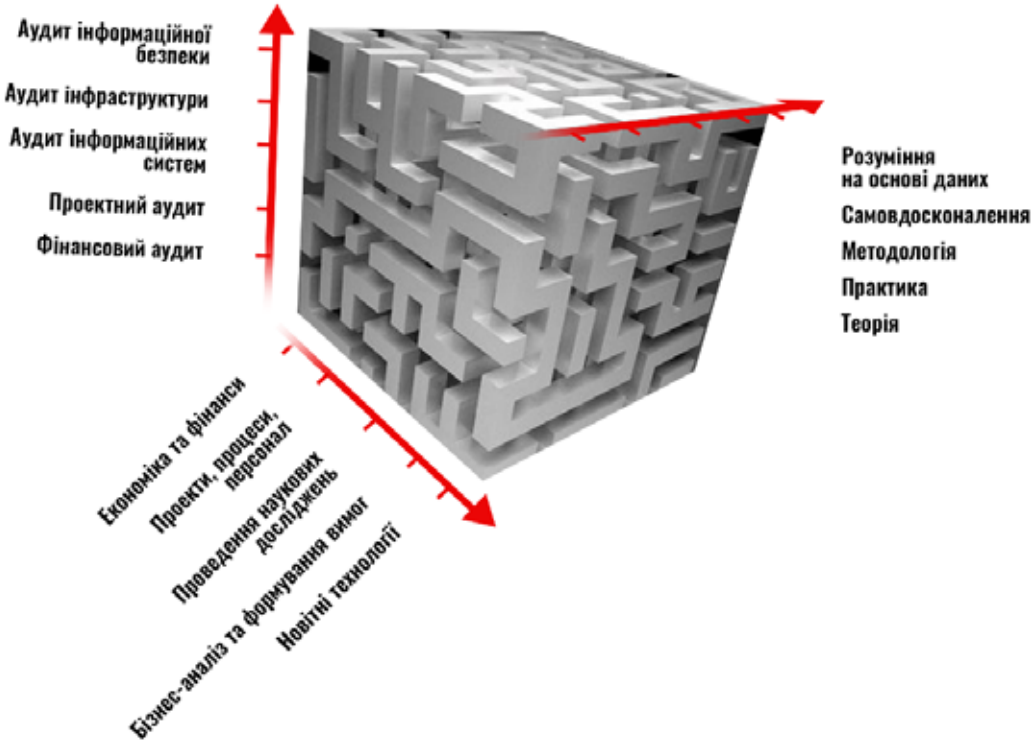

Рис. 2. «Куб компетенцій» та основні напрями розвитку професійної компетентності аудиторів

У рамках *напряму навчально-методичного розвитку*:

- теоретична підготовка у закладах вищої освіти, що веде до здобуття відповідної кваліфікації;
- практичне навчання у визначених місцях стажування, що завершується отриманням початкових можливостей працевлаштування;
- методологічне навчання шляхом ознайомлення з професійними стандартами, різноманітними методологіями аудиту в різних спеціалізованих сферах та підходами, підтвердженими міжнародно визнаними стандартами;
- самостійне навчання через професійне підвищення кваліфікації з використанням сучасних інтерактивних онлайн-курсів від відомих і авторитетних закладах вищої освіти, міжнародних асоціацій і професійних організацій;
- інсайти, керовані даними, які передбачають використання професійної інтуїції, продукт впровадження технологій для обробки та аналізу величезних масивів даних, що забезпечує міцну основу для аналітичних висновків у аудиторській діяльності.

У рамках *напряму наукового-дослідницького розвитку*:

- професійний ріст у сферах економіки та фінансів, поєднання освіти та безпосередньої професійної діяльності у сфері фінансового аудиту;
- професійний ріст в управлінні проектами, командному лідерстві та розумінні професійних процесів;
- професійне зростання в дослідницькій діяльності, з використанням наукових методів та моделей, що ґрунтуються на фактах, а також набуття досвіду написання наукових рефератів і статей, що представляють результати особистих досліджень;
- професійний розвиток у сфері бізнес-аналізу та підготовки вимог, що пропонує великий досвід у моделюванні та вдосконаленні професійних процесів і вимагає глибоких знань і практичних навичок;
- професійний ріст у передових технологіях, що дозволяє використовувати різноманітні методи інтелектуального аналізу даних, генеративний штучний інтелект, підходи до обробки великих даних та візуалізацію даних аудиту та звітів.

У рамках *напряму розвитку професійної орієнтації*:

- набуття професійних навичок та здобуття кваліфікаційного рівня у сфері фінансового аудиту;
- отримання професійних навичок та досягнення кваліфікаційного рівня в аудиті проектів у різних секторах;
- забезпечення професійних навичок та досягнення кваліфікаційного рівня з аудиту інформаційних технологій та систем [5];
- отримання професійних навичок та рівня кваліфікації з аудиту інфраструктури;
- оволодіння професійними навичками та досягнення кваліфікаційного рівня в сфері аудиту інформаційної безпеки [6].

У сучасних економічних реаліях основоположним питанням залишається якість підготовки фахівців з аудиту у закладах вищої освіти, забезпечення відповідності суспільним потребам і вимогам ринку праці. Щоб досягти цього, освітня система повинна визначити ключові методи вирішення проблем навчання, які постають перед суспільством. Це фактично закладає базу знань для майбутніх спеціалістів, створюючи основу для постійного самовдосконалення, набуття практичних навичок тощо. Інтеграція та використання сучасних практик як у практичному, так і в навчальному процесах суттєво подолають розрив між результатами навчального шляху та відчутними результатами практичної діяльності аудиторів.

При вивченні факторів організації та проведення аудиторської діяльності стає очевидним, що формування професійних компетенцій сучасного аудитора, який здатний конкурувати на ринку праці, вимагає глибокого та комплексного підходу. Основною причиною такої складності є

багатогранність і різноманітність завдань, які виникають перед аудитором у професійній діяльності. Вивчення аудиторської сфери з акцентом на конкретних функціях аудитора допомагає визначити їх основні аспекти та сутність. Це також сприяє коректному визначенню професійних навичок, які потрібні майбутньому спеціалісту, та розумінню ролі педагога у навчанні аудиторських дисциплін. Встановлення цього взаємозв'язку є ключовим для підтримки високих професійних стандартів та забезпечення якості освітнього процесу в аудиті.

Література

1. *Olha Kuchma, Yevgen Kotukh.* Evolutionary transformation of state auditing: Ukraine in a world context // I Congreso Internacional de Contabilidad, Auditoría y Finanzas «Finanzas Sostenibles: Desafíos y Avances en la Realidad Económica Global». 2023/10/19. URL: https://repository.unab.edu.co/handle/20.500.12749/22053

2. *Olha Kuchma, Yevgen Kotukh.* Evolution of the methodological provision of risk-based audit approach. Proceedings of ISERD // International Conference, Dubai, UAE, 01st — 02nd September, 2023. URL: https://www.worldresearchlibrary.org/up_proc/pdf/6082-169693757610-14.pdf

3. *Кучма О.* Цифровізація державних послуг: важливі аспекти стратегічного державного управління // Proceedings of The 9th International scientific and practical conference «Eurasian scientific discussions», Barcelona, Spain: 267–278.

4. *Niemi Ilona.* Optimizing board oversight of compliance as a risk governance instrument // Journal of Risk Management in Financial Institutions 16.3 (2023): 273–281.

5. *Аудит* інформаційної безпеки як необхідна складова управління в державних установах. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://db.kh.ua/index.php/db/article/view/117

6. *Котух Є.В.* Кібербезпека у публічному секторі : монографія. Харків : Колегіум, 2021. 271 с.

23.10.2023

Відомості про авторів:

Кучма Ольга Миколаївна — директор, департамент нормативно-методологічного забезпечення процесу державного фінансового контролю Державної аудиторської служби України; аспірант, Державний податковий університет; м. Ірпінь, Україна; email: dfaudit17@gmail.com; ORCID: https://orcid.org/0000-0002-7983-7545

Котух Євген Володимирович — доктор наук з державного управління, доцент, професор кафедри кримінальних розслідувань, Державний податковий університет, м. Ірпінь, Україна; email: yevgenkotukh@gmail.com; ORCID: https://orcid.org/0000-0003-4997-620X