

**Ярошевська О.В.**доктор економічних наук,  
професор кафедри фінансів, обліку та оподаткування  
Національного авіаційного університету**Мельник В.В.**здобувач вищої освіти освітнього ступеня «Магістр»  
Національного авіаційного університету**Руснак Д.М.**здобувач вищої освіти освітнього ступеня «Бакалавр»  
Національного авіаційного університету**Yaroshevskia Oksana, Melnyk Viktoriia, Rusnak Dariia**  
National Aviation University**ФОРМУВАННЯ, КОНСОЛІДАЦІЯ, АНАЛІЗ ТА АУДИТ  
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ****FORMATION, CONSOLIDATION, ANALYSIS AND AUDIT  
OF FINANCIAL STATEMENTS OF STATE ENTERPRISES**

У статті встановлено, що державні підприємства України функціонують як казенні та комерційні за наведеними принципами. Визначено, що державні унітарні підприємства і акціонерні товариства, засновані на державній власності, мають формувати річну фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність, що підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором, а також можуть формувати нефінансову звітність. Визначено галузі національної економіки, в яких набула поширення діяльність державних підприємств. Зроблено висновок про низький рівень фінансового державного корпоративного менеджменту. Визначено переваги державних підприємств від проходження процедур аудиту; систематизовано фактори, які стримують споживання аудиторських послуг, а також розроблено пропозиції з їх усунення і формування лояльності державних підприємств до інституту аудиторів. Особливий акцент зроблено на організації і методиці аудиту корупційних ризиків діяльності підприємств і акціонерних товариств державної форми власності.

**Ключові слова:** формування, консолідація, аналіз, аудит, фінансова звітність, державні підприємства.

The article establishes that the state enterprises of Ukraine function as public and commercial enterprises according to the principles of exclusivity of state ownership; separation of functions of the state as the owner and regulator, and the state enterprise as a subject of economic activity; combination of commercial and non-commercial purposes, transparency; social responsibility, anti-corruption ideology. It was determined that state-owned unitary enterprises and joint-stock companies based on state property must prepare annual financial statements and consolidated financial statements that are subject to mandatory verification by an independent auditor. The implementation of the principle of transparency requires the mandatory publication of audited statements for the last three years on websites with a storage period of at least seven years. In addition to financial reporting, state enterprises form non-financial reporting to reduce the asymmetry of economic information based on a balanced system of indicators. The results of the analysis showed that state-owned enterprises in Ukraine are widespread in priority and strategic sectors of the national economy, including: defense, transport, oil and gas, mining and processing, mining, alcohol, forestry, etc. It was established that according to the Register of Large Tax Payers of Ukraine, a fifth of state-owned enterprises are unprofitable, which indicates a low level of financial state corporate management. The peculiarities of the audit of financial statements of state-owned enterprises, which is carried out by the state external and internal financial control bodies of Ukraine on the basis of international standards, which are gradually implemented in domestic practice, are characterized. The advantages of state enterprises from undergoing audit procedures have been determined; the factors that restrain the consumption of audit services are systematized, and proposals for their elimination and formation of loyalty of state enterprises to the institute of auditors are also developed. Special emphasis is placed on the organization and methodology of auditing corruption risks of state-owned enterprises and joint-stock companies in order to prevent the commission of corruption offenses.

**Key words:** formation, consolidation, analysis, audit, financial statements, state enterprises.

**Постановка проблеми.** У багатьох країнах світу державні підприємства є важливою складовою їх економік через фіскальну роль та велике значення для національної безпеки. Держава має вирішальний вплив на формування статутних капіталів зазначених підприємств, але їх функціонування переважно здійснюється на ринкових засадах. На відміну від бюджетних установ, які утримуються державою і є слабо комерціалізованими, державні підприємства є виробниками готової продукції, товарів, робіт і послуг, задовольняють ринковий попит і отримують комерційні доходи. Фіскальні відносини державних підприємств стосуються як видаткової частини бюджету (асигнування у формі дотацій, субвенцій, цільового фінансування), так і дохідної, оскільки вони є платниками податків і дивідендів, а їхні боргові зобов'язання в багатьох країнах гарантуються урядом. Погоджуємося з Ловінською Л.Г., Мамишевим А.В., що діяльність державних підприємств пов'язана з проведенням квазі-фіскальних операцій від імені уряду, реалізацією корупційних схем, тому вони виступають потенційним джерелом фіскальних ризиків [1, с. 114]. Підвищення фінансової результативності державних підприємств, а іноді і подолання збитковості, вимагає впровадження ними сучасних механізмів корпоративного управління і контролю. Зазначені обставини і потреби ефективного використання державних коштів вимагають збільшення прозорості їх діяльності, яка забезпечується формуванням фінансової звітності за міжнародними стандартами, її оприлюдненням та аудитуванням. У контексті викладеного проблематика статті є актуальною.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання управління державними підприємствами знаходяться у центрі уваги багатьох вчених. Шубіна С.В., Малахов В.А., Медведєва А.Т. вважають його завданнями [2, с. 128]: підвищення прибутковості з урахуванням фаз життєвого циклу і стану зовнішнього середовища; скорочення витрат; раціоналізація використання власних та запозичених ресурсів; виявлення і освоєння резервів підвищення прибутку та рентабельності; постійний моніторинг, аналіз і контроль фінансових результатів. У статті Безверхого К. розглянуто нагальні питання організації й методології обліку та звітності дивідендів державних підприємств України [3, с. 19]. Ряд вчених виходять із необхідності врахування галузевих особливостей при управлінні державними підприємствами. Сердюк О.С. акцентує увагу на тому, що проблеми вугільної промисловості можуть бути вирішені шляхом перетворення державних

підприємств на державно-приватні консорціуми як ефективне середовище реалізації інвестиційних проектів інноваційного типу [4; 5]. Питання планування та проведення аудиту на підприємствах, віднесених до управління державного концерну «Укроборонпром», є предметом дослідження Слущкого Є.В. [6, с. 235]. У статті Ткач О.Л. розроблено пропозиції з забезпечення ефективності проведення аудиту державних підприємств водного господарства [7, с. 194]. Дмитренко Г.В. акцентує увагу на важливості фінансового аудиту господарських операцій, які відбуваються в системі державного земельного кадастру [8, с. 87].

У працях наступних авторів порушуються загальні питання контролю діяльності державних підприємств із боку суспільства. Сагайдак Р.А. пропонує відмовитися від терміну «інспектування» на користь понять «державний фінансовий аудит» та «перевірка державних закупівель», які більшою мірою відповідають потребам контролю законності та ефективності використання бюджетних коштів [9, с. 96]. А Назарова Г.Б. пропонує основні принципи організації та методики аудиту оренди окремого майна або цілісних майнових комплексів державних підприємств [10, с. 248]. Високо оцінюючи науковий доробок зазначених авторів, слід визнати необхідність подальшого дослідження питань обліково-аналітичного та контрольного забезпечення фінансового менеджменту державних підприємств.

**Мета статті** – розробка пропозицій із удосконалення форм і методів формування, консолідації, аналізу та аудиту фінансової звітності державних підприємств.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Станом на 01.01.2022 року в Україні функціонує 1458248 суб'єктів господарювання, у т.ч. державні підприємства – 3571 од. (0,245%), казенне підприємство – 29 од. (0,002%), комунальні підприємства – 14139 од. (0,97%) [11].

Правовий статус державних та комунальних підприємств визначає Глава 8 Господарського Кодексу України (ГКУ) [12]. Діяльність державного підприємства, як самостійного господарюючого суб'єкта, заснована на державній власності і зводиться до виробництва товарів, надання послуг та суспільних благ на комерційних (некомерційних) засадах для отримання прибутку (задоволення суспільних потреб). Державні підприємства створюються з метою здійснення пріоритетних загальнодержавних науково-виробничих і науково-технічних програм, розбудови виробничої та соціальної інфраструктури, необхідної для нормального функціонування та розвитку соціально-економічної системи. Специфічними ознаками

державних підприємств є: прямий або опосередкований контроль держави через уповноважені органи; цільова спрямованість діяльності на розв'язання певних суспільних проблем загальнодержавного або місцевого значення; самостійність як господарюючого суб'єкта; права юридичної особи.

Відповідно до п. 8 статті 73 ГКУ державне унітарне підприємство має формувати річну фінансова звітність, що підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором, відібраним за критеріями, визначеними Кабінетом Міністрів України. Інформація про діяльність державного унітарного підприємства має оприлюднюватися на власній веб-сторінці або на офіційному веб-сайті державного органу, у сфері управління якого він знаходиться, на цілодобовій і безоплатній основі. Аудит державного унітарного підприємства проводиться у таких випадках: відповідно до вимоги закону; за рішенням наглядової ради; за рішенням суб'єкта управління об'єктами державної власності, що здійснює функції з управління підприємством. До обліково-звітної та контрольної-аналітичної інформації державного унітарного підприємства, яка підлягає обов'язковому оприлюдненню, відносять: квартальну, річну фінансова звітність за останні три роки, включаючи видатки на виконання некомерційних цілей державної політики та джерела їх фінансування; аудиторські висновки до річної фінансової звітності за останні три роки, річні звіти наглядової ради та керівника. Термін оприлюднення річної фінансової звітності та аудиторського висновку щодо неї - 30 квітня року, що настає за звітним періодом. Такі самі терміни передбачені п. 4 статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» для головних розпорядників бюджетних коштів у частині оприлюднення річної фінансової звітності, річної консолідованої фінансової звітності [13]. Термін зберігання фінансової звітності з аудиторськими висновками на веб-сайтах - не менше шести років.

Відповідно до п. 7 ст. 74 Господарського Кодексу України державне унітарне комерційне підприємство може бути перетворене у державне акціонерне товариство, 100% акцій якого належать державі, у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України. На базі державних підприємств можуть бути створені Державні акціонерні компанії (ДАК) і Національні акціонерні компанії (НАК) з метою підвищення ефективності управління державною власністю.

В Україні функціонують такі НАК: НАК «Нафтогаз України», ПрАТ «Національна енергетична компанія «Укренерго»,

ПАТ «НАК «Укрсвітлолізинг», НАК «Надра України», «НАК «Украгролізинг». Законом України від 06.02.2023 № 2896-IX унормовано перетворення ДП НАЕК «Енергоатом» в АТ НАЕК «Енергоатом», 100 відсотків акцій якого належать державі і не підлягають приватизації [14]. Необхідність складання консолідованої фінансової звітності пояснюється тим, що деякі ДП, ДАТ, НАК за своєю сутністю являють холдингові компанії, які складаються із декількох чи багатьох підприємств. Наприклад, до складу АТ НАЕК «Енергоатом» входить чотири атомні електростанції: Запорізька АЕС, Рівненська АЕС, Південноукраїнська АЕС, Хмельницька АЕС.

Державні підприємства в Україні поширені у пріоритетних і стратегічних галузях національної економіки, серед яких: оборонна, транспортна, нафтогазова, гірничо-збагачувальна, видобувна, спиртова, лісова тощо. У Реєстр великих платників податків України на 2023 рік входить 57 державних підприємств. Суб'єкти господарювання представлені в реєстрі по мірі зменшення обсягів виручки від реалізації продукції за 2020 рік (табл. 1).

Рейтинг державних підприємств в Реєстрі очолюють три підприємства з відповідними обсягами виручки від реалізації продукції: НАК «Нафтогаз України» (121058,7 млн. грн.), ДП «Антонов» (7513,3 млн. грн.), ДП «Адміністрація морських портів України» (7377,3 млн. грн.). Із представлених суб'єктів господарювання 12 (21,05% від загальної чисельності) є збитковими. Найбільші обсяги збитків (у млн. грн.) і збитковості (%) відповідно демонструють: НАК «Нафтогаз України» (-18001,7; -14,87%), ДП «Східний Гірничо-Збагачувальний Комбінат» (-550,2; -25,06%), ДП Міжнародний аеропорт «Бориспіль» (-1482,2; -71,58%), ДП «Украерорух» (-1478,2; -97,97%), ДП «Павлоградський хімічний завод» (-156,9; -13,25); ДП «Виробниче об'єднання Південний машинобудівний завод імені О. М. Макарова» (-672,2; -65,95). Найбільші відносні показники збитковості має ДП «Нафтогазбезпека» (-390,9%).

Окрім фінансової звітності, державні підприємства формують нефінансову звітність для зменшення асиметрії економічної інформації на основі збалансованої системи показників [16, с. 145]. Формування нефінансової звітності є демонстрацією дотримання державними підприємствами загальної концепції соціальної відповідальності, яка розкривається індикаторами їх економічної, соціальної, екологічної діяльності у розрізі функціональних та стратегічних напрямів за окремими напрямками (охорона природи, регіональні, соціальні програми тощо). Нефінансова звітність державних підприємств формується на основі стандартів

**Фрагмент Реєстру великих платників податків України на 2023 рік  
в частині державних підприємств**

| № п/п | № у реєстрі | Суб'єкт господарювання  | 2020, тис. грн.        |                 | Рентабельність, % |
|-------|-------------|---|------------------------|-----------------|-------------------|
|       |             |   | Виручка від реалізації | Чистий прибуток |                   |
| 1     | 2           | 3   | 4                      | 5               | 6                 |
| 1     | 2           | НАК «Нафтогаз України»  | 121058717              | -18001701       | -14,87            |
| 2     | 124         | ДП «Антонов»  | 7513302                | 1071816         | 14,27             |
| 3     | 128         | ДП «Адміністрація морських портів України»                                    | 7377266                | 2636290         | 35,74             |
| 4     | 253         | ДП «Київське конструкторське бюро «ЛУЧ»                                       | 3843002                | 442056          | 11,5              |
| 5     | 440         | ДП «Східний Гірничо-Збагачувальний Комбінат»                                  | 2195659                | -550199         | -25,06            |
| 6     | 463         | ДП Міжнародний аеропорт «Бориспіль»   | 2070843                | -1482213        | -71,58            |
| 7     | 519         | ДП «Укрспирт»   | 1849984                | 32153           | 1,74              |
| 8     | 547         | ДП «Укрхімтрансміак»  | 1753281                | 165367          | 9,43              |
| 9     | 627         | ДП «Обслуговування повітряного руху України «Украерорух»                      | 1508893                | -1478220        | -97,97            |
| 10    | 777         | ДП «Науково-виробниче об'єднання «Павлоградський хімічний завод»              | 1184495                | -156899         | -13,25            |
| 11    | 788         | ДП «Житомирський бронетанковий завод»   | 1153575                | 141050          | 12,23             |
| 12    | 818         | ДП «Маріупольський морський торговельний порт»                                | 1080332                | 54507           | 5,05              |
| 13    | 829         | ДП «Медзакупівлі України»   | 1061344,9              | 222,4           | 0,02              |
| 14    | 845         | ДП «Виробниче об'єднання Південний машинобудівний завод імені О. М. Макарова» | 1019274                | -672235         | -65,95            |
| 15    | 899         | ДП «Харківський бронетанковий завод»  | 915657                 | 127064          | 13,88             |
| 16    | 903         | ДП зовнішньоекономічної діяльності «Укрінтеренерго»                           | 904306                 | 25896           | 2,86              |
| 17    | 1003        | ДП «Український державний центр радіочастот»                                  | 704670                 | 19879           | 2,82              |
| 18    | 1009        | ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»                                  | 697268                 | -92650          | -13,29            |
| 19    | 1110        | ДП «Національні інформаційні системи»   | 494939                 | 49371           | 9,98              |
| 20    | 1195        | ДП «Укрметртестстандарт»  | 366188                 | 35362           | 9,66              |
| 21    | 1245        | ДП «Міжнародний аеропорт «Львів» ім. Данила Галицького»                       | 291703                 | 2619            | 0,9               |
| 22    | 1274        | ДП «Одеський морський порт»   | 251900                 | 66415           | 26,37             |
| 23    | 1280        | ДП «Документ»   | 240947                 | -19090          | -7,92             |
| 24    | 1309        | ДП «Житомирський лікєро-горілчаний завод»                                     | 195281                 | 487             | 0,25              |
| 25    | 1321        | ДП «Генеральна Дирекція з обслуговування іноземних представництв»             | 174620                 | 5205            | 2,98              |
| 26    | 1323        | ДП «Клесівський лісгосп»  | 169410                 | 350             | 0,21              |
| 27    | 1327        | ДП «Сарненський лісгосп»  | 165649                 | 2522            | 1,52              |
| 28    | 1332        | ДП «Управління відомчої воєнізованої охорони»                                 | 160987,7               | 10865,8         | 6,75              |
| 29    | 1334        | ДП «Тетерівський лісгосп»   | 159834                 | 1232            | 0,77              |
| 30    | 1337        | ДП «Костопільський лісгосп»   | 152415                 | 5048            | 3,31              |
| 31    | 1340        | ДП «Державтотранс НДІпроект»  | 145540                 | 20892           | 14,35             |
| 32    | 1341        | ДП «Вигодський лісгосп»   | 139711                 | 2201            | 1,58              |
| 33    | 1345        | ДП «Корюковський лісгосп»   | 128993                 | 1287            | 1                 |
| 34    | 1346        | ДП «Маневицький лісгосп»  | 128517                 | 2096            | 1,63              |
| 35    | 1350        | ДП «Бродівське лісгосп»   | 126356                 | 2547            | 2,02              |
| 36    | 1351        | ДП «Черкаський лісгосп»   | 125578                 | 782             | 0,62              |

Продовження Таблиці 1

| 1  | 2    | 3   | 4      | 5      | 6      |
|----|------|---|--------|--------|--------|
| 37 | 1350 | ДП «Бродівський лісгосп»                            | 126356 | 2547   | 2,02   |
| 38 | 1351 | ДП «Черкаський лісгосп»                             | 125578 | 782    | 0,62   |
| 39 | 1354 | ДП «Укрвугілля»                                     | 122592 | -752,5 | -0,61  |
| 40 | 1355 | ДП «Осмолодський лісгосп»                           | 117165 | 847    | 0,72   |
| 41 | 1356 | ДП «Брустурянське лісомисливське господарство»      | 114487 | 1635   | 1,43   |
| 42 | 1362 | ДП «Овруцький спецлісгосп»                          | 110764 | 903    | 0,82   |
| 43 | 1363 | ДП «Звенигородський лісгосп»                        | 110450 | 4464   | 4,04   |
| 44 | 1365 | ДП «Смілянський лісгосп»                            | 106829 | 3583   | 3,35   |
| 45 | 1368 | ДП «Уманський лісгосп»                              | 102134 | 10182  | 9,97   |
| 46 | 1369 | ДП «Славутський лісгосп»                            | 101619 | 3216   | 3,16   |
| 47 | 1371 | ДП «Шепетівський лісгосп»                           | 95090  | 945    | 0,99   |
| 48 | 1372 | ДП «Ізяславський лісгосп»                           | 92910  | 1024   | 1,1    |
| 49 | 1374 | ДП «Вінницький лісгосп»                             | 83820  | 1336   | 1,59   |
| 50 | 1377 | ДП «Чернігівський воєнний лісгосп»                  | 78204  | 3043   | 3,89   |
| 51 | 1380 | ДП «Юрковецький спиртзавод»                         | 72686  | -2029  | -2,79  |
| 52 | 1382 | ДП «Дрогобицький лісгосп»                           | 70798  | 194    | 0,27   |
| 53 | 1388 | ДП «Чигиринський лісгосп»                           | 60150  | 1440   | 2,39   |
| 54 | 1404 | ДП «Український інститут інтелектуальної власності» | 26275  | 80456  | 306,21 |
| 55 | 1414 | ДП «Нафтогазбезпека»                                | 3930   | -15364 | -390,9 |
| 56 | 1422 | ДП «Добропіллявугілля-видобуток»                    | н/д    | -351   |        |
| 57 | 1439 | Державний концерн «Укроборонпром»                   | н/д    | 162232 |        |

Джерело: побудовано за даними [15]

*GRI (Global Reporting Initiative)* – глобальної ініціативи зі звітності ООН, приєднання до якої носить добровільний характер.

Важливість контрольного процесу функціонування державних підприємств обумовлена складністю економічної ситуації в Україні, наявністю військового стану, неефективністю управління на різних рівнях тощо. У провідних країнах світу сформувався інститут державних аудиторів (ревізорів), діяльність яких відноситься до категорії аудиту адміністративної діяльності. В Україні органи державного зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю проводять ревізії та аудити підприємств державного сектору економіки. Їх метою є попередження: зловживань з державними ресурсами, незаконного, нецільового та неефективного витрачання коштів, шахрайства з державною власністю; зведення до мінімуму, а у разі настання – відшкодування втрачених державних фінансів [17, с. 84]. У діяльність органів зовнішнього аудиту імплементуються міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (*International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*), зокрема *ISSAI 300* «Основні принципи аудиту ефективності». Ним регламентується обов'язковий вибір державними аудитором загальної стра-

тегії проблемного чи системного підходу, або їх комбінації для забезпечення стійкості і надійності доказової бази аудиту державних підприємств. Програма аудиту ефективності має містити показники і критерії, за якими оцінюється діяльність державного підприємства, ефективність використання ним фінансових ресурсів і державної власності. Аудитори мають знати особливості функціонування державних підприємств, виконання ними програмних завдань і функцій, що буде гарантувати дієвість аудитів у сфері державного управління та використання бюджетних коштів, реалізації програмно-цільового методу тощо.

Важливим напрямком діяльності Державної аудиторської служби України є організація аудиту безперервності діяльності державних підприємств, оскільки від їх здатності продовжувати діяльність у найближчому майбутньому залежить аргументованість рішень щодо різних аспектів загальнодержавної фінансово-економічної політики, функціонування стратегічних галузей національної економіки, забезпечення обороноздатності країни. При плануванні аудиту державних підприємств необхідно враховувати ризики припинення їх діяльності [18, с. 38], які можна згрупувати наступним чином: організаційно-управлін-

ські (бюрократизм, закупівельні специфікації, акцент на формальні процедури, неповне співпадіння індивідуальних цілей державних підприємств і держави загалом); особливості стимулювання праці (низький рівень заробітної плати порівняно з приватним сектором; її недостатній стимулюючий вплив; складність встановлення результатів роботи державних службовців; корупція); особливості секторального середовища (відсутність конкуренції; бюрократична монополія на окремі галузі національної економіки).

Проведення аудитів дозволить підвищити достовірність інформації про функціонування державного сектора економіки, спрогнозувати ризики і наслідки його розвитку. Забезпечення якості незалежного зовнішнього і внутрішнього аудиту державних підприємств дозволяє виявити певні помилки у веденні бухгалтерського обліку та формуванні фінансової звітності, вчасне усунення яких суттєво не позначиться на погіршенні фінансового стану. Системний ефект від проведення аудиту державних підприємств дозволяє підтримувати принципи законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості управління державними фінансами. Проте проведення фінансового аудиту на державних підприємствах характеризується багатьма недоліками, серед яких [19, с. 69]: низька толерантність керівництва через усвідомлення недосконалості обліково-аналітичних процедур, слабкості системи внутрішнього контролю, наявності фактів корупції і махінацій; значний обсяг підготовчої роботи, зокрема проведення інвентаризацій, проведення незалежної оцінки майна; відсутність чітких термінів для завершення аудиту; побоювання отримання аудиторського висновку із застереженнями або негативного висновку; зростання вартості аудиторських послуг через монополізацію ринку; недостатня обізнаність працівників державних компаній із Міжнародними стандартами фінансової звітності, Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Для вирішення зазначених проблем пропонується: створення незалежних наглядових рад державних підприємств, які будуть оцінювати результати їх діяльності і взаємодіяти із зовнішніми аудиторами; поглиблення співпраці вітчизняних аудиторських компаній із міжнародними аудиторськими фірмами з метою опанування провідного світового досвіду; збільшення кількості кваліфікованих аудиторів для стимулювання і поживлення конкуренції на ринку; підвищення рівня поінформованості керівництва державних підприємств з питань аудиторських перевірок; підвищення рівня розкриття інформації;

забезпечення її достовірності та прозорості діяльності державних підприємств із метою уникнення корупційних порушень і спрощення роботи аудиторів.

Підготовка до зовнішнього аудиту корупційних ризиків у діяльності підприємств і акціонерних товариств державної форми власності та його планування здійснюється за такими етапами [20, с. 16]: вивчення і розуміння діяльності підприємства та її специфіки; аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища; виявлення зацікавлених сторін, із якими можна ув'язати корупційні ризики; складання плану і програми аудиту; визначення імовірнісних джерел походження корупційних ризиків – видів діяльності, які: найбільш вразливі до проявів корупції; можуть мати значні негативні наслідки; усуненням яких можна досягти результатів у короткий термін і з мінімальними витратами; за раніше не проводилась оцінка ризиків; зниження ризиків може надати значного ефекту. Обґрунтування вибору сфер діяльності, загальних та спеціалізованих функцій підприємства оформлюється письмово і погоджується аудиторською фірмою з уповноваженою особою замовника на проведення аудиту – державного підприємства.

Перспективами державних підприємств в умовах модернізації системи управління ними є [21, с. 154]: впровадження системи *KPI* (англ. *Key Performance Indicator*) в частині ефективного використання державної власності; розробка наскрізної системи матеріального стимулювання працівників з урахуванням персональних *KPI*; приведення системи державного менеджменту відповідно до керівних принципів *OECD* (англ. *Organisation for Economic Co-operation and Development*) щодо корпоративного управління на підприємствах державної форми власності; розробка та імплементація антикорупційних стратегій для упередження втрати державних фінансів; впровадження цифрових стратегій для покращення цифрових навичок контрагентів державного підприємства та потенційних реципієнтів послуг, вмінь користуватися публічними цифровими даними з питань державного фінансового контролю; підготовка відповідних аналітичних збірок, типологій для проведення (моніторингу) ІТ-аудиту, інституціоналізації системи е-контролю (без виходу на об'єкт перевірки).

#### **Висновки з проведеного дослідження.**

1. Державні підприємства України функціонують як казенні та комерційні за принципами винятковості державної власності; розмежування функцій держави як власника і регулятора, а державного підприємства – як суб'єкта господарської діяльності; поєднання комерційних і некомерційних цілей, транспарентність;

соціальна відповідальність, антикорупційна ідеологія. З метою підвищення ефективності управління державною власністю на базі унітарних державних комерційних підприємств можуть бути створені Державні і Національні акціонерні компанії, 100% акцій яких належать державі і які не підлягають приватизації; 2. Державні унітарні підприємства і акціонерні товариства, засновані на державній власності, мають формувати річну фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність, що підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором. Реалізація принципу транспарентності вимагає обов'язкового оприлюднення аудитованої звітності за три останні роки на веб-сайтах із терміном зберігання не менше семи років. Окрім фінансової звітності, державні підприємства формують нефінансову звітність для зменшення асиметрії економічної інформації на основі збалансованої системи показників; 3. Результати аналізу показали, що державні підприємства в Україні поширені у пріоритетних і стратегічних галузях національної економіки, серед яких: оборонна, транспортна, нафтогазова, гірничо-збагачувальна, видобувна, спиртова, лісова тощо. У Реєстр великих платників податків України на 2023 рік входить 57 державних підприємств, п'ята частина із них є збитковою, що свідчить про низький рівень фінансового державного корпоративного менеджменту; 4. Аудит

фінансової звітності державних підприємств проводиться органами державного зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю України на основі міжнародних стандартів, які поступово імплементуються у вітчизняну практику. Він виконує надзвичайно важливі функції: по-перше, підтримання на належному рівні якості управління державною власністю і бюджетними ресурсами; по-друге, розбудова системи внутрішнього контролю, яка унеможливує зловживання і сприяє зростанню ефективності діяльності державних підприємств; по-третє, відшкодування втрачених фінансів через недосконале і нераціональне використання державного майна та фінансових ресурсів; 5. Визначено переваги державних підприємств від проходження процедур аудиту; систематизовано фактори, які стримують споживання аудиторських послуг, а також розроблено пропозиції з їх усунення і формування лояльності державних підприємств до інституту аудиторів. Особливий акцент зроблено на організації і методиці аудиту корупційних ризиків діяльності підприємств і акціонерних товариств державної форми власності з метою упередження вчинення корупційних правопорушень, а також проведення ефективної антикорупційної політики на рівні держави.

Метою подальших досліджень є удосконалення механізмів трансформації державних підприємств в акціонерні товариства.

#### Список використаних джерел:

1. Ловінська Л.Г., Мамишев А.В. Завдання державних підприємств та їх вплив на облікову і звітну інформацію. *Фінанси України*. 2021. № 9. С. 99–116.
2. Шубіна С.В., Малахов В.А., Медведєва А. Т. Теоретико-методичні підходи до аналізу витрат, доходів і фінансових результатів на основі звітності державного підприємства «Харківський механічний завод». *Вісник Університету банківської справи*. 2018. № 3. С. 122–129.
3. Безверхий К. Дивіденди державних підприємств: обліково-звітний аспект. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 7. С. 13–22.
4. Сердюк О.С. Державно-приватний консорціум як організаційно-економічний механізм ліквідації вугледобувних підприємств. *Економіка промисловості*. 2015. № 2. С. 88–96.
5. Сердюк О.С. Оцінка ефективності інвестиційних проектів з ліквідації вугледобувних підприємств, реалізованих на основі державно-приватного консорціуму. *Економіка промисловості*. 2016. № 1. С. 83–92.
6. Слуцький Є.В. Аудит оцінки основних засобів на різних етапах їх життєвого циклу на прикладі підприємств, віднесених до управління державного концерну «Укроборонпром». *Проблеми системного підходу в економіці*. 2017. Вип. 5. С. 232–237.
7. Ткач О.Л. Забезпечення ефективності проведення державного аудиту (на прикладі підприємств водного господарства). *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2019. № 4. С. 189–195.
8. Дмитренко Г.В. Державний фінансовий аудит як складова фінансово-господарської діяльності в системі державного управління на прикладі державного підприємства «Центр державного земельного кадастру». *Економіка та держава*. 2010. № 7. С. 86–88.
9. Сагайдак Р.А. Державний фінансовий аудит в системі контролю діяльності підприємств. *Облік і фінанси*. 2012. № 1. С. 94–97.
10. Назарова Г.Б. Основні принципи організації та методики аудиту підприємств, які продовжують строки оренди державного майна (цілісних майнових комплексів). *Економічний простір*. 2013. № 78. С. 242–250.

11. Кількість зареєстрованих юридичних осіб за організаційно-правовими формами господарювання. Київ : Державна служба статистики, 2023. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/edrpoju/ukr/EDRPU\\_2022/ks\\_orfg/ks\\_orfg\\_1022\\_ue.xls](https://www.ukrstat.gov.ua/edrpoju/ukr/EDRPU_2022/ks_orfg/ks_orfg_1022_ue.xls) (дата звернення: 20.03.2023).
12. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 21.03.2023).
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14?find=1&text=%D0%BE%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%BB%D1%8E%D0%B4#w1\\_5](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14?find=1&text=%D0%BE%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%BB%D1%8E%D0%B4#w1_5) (дата звернення: 22.03.2023).
14. Про акціонерне товариство «Національна атомна енергогенеруюча компанія «Енергоатом»: Закон України від 06.02.2023 № 2896-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2896-20#Text> (дата звернення: 23.03.2023).
15. Державна фіскальна служба України. Реєстр великих платників податків. Повний перелік великих платників податків України на 2023 рік. URL: <https://opendatabot.ua/open/large-tax-payers> (дата звернення: 24.03.2023).
16. Чумак О.В. Збалансованість показників економічної діяльності державних підприємств у нефінансовій звітності. *Економічний простір*. 2019. № 146. С. 137–148.
17. Любенко А.М. Особливості здійснення фінансового аудиту діяльності підприємств державного сектору економіки на засадах стандартизації. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2015. Вип. 2. С. 82–86.
18. Селищев С.В. Організація аудиту безперервності діяльності державних підприємств. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 1–2. С. 35–39.
19. Кміть В.М., Ступак Т.Ю. Проблеми проведення фінансового аудиту державних підприємств в Україні. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Вип. 6(2). С. 67–70.
20. Головач Т.А. Про питання надання аудиторських послуг із зовнішньої оцінки корупційних ризиків у діяльності підприємств і акціонерних товариств державної форми власності: підготовка та планування. *Економіка. Фінанси. Право*. 2020. № 6. С. 14–18.
21. Шкурпат О.Г., Петруха С.В., Мельников О.В. Перспективи державних підприємств в умовах модернізації системи управління державною власністю (на прикладі підприємств, віднесених до сфери управління Державної аудиторської служби України). *Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування*. 2021. Вип. 8. С. 144–155.

#### References:

1. Lovinska L.H., Mamyshev A.V. (2021) Zavdannia derzhavnykh pidprijemstv ta yikh vplyv na oblikovu i zvitnu informatsiiu [Tasks of state-owned enterprises and their impact on accounting and reporting information]. *Finansy Ukrainy*, vol. 9, pp. 99–116.
2. Shubina S.V., Malakhov V.A., Medvedieva A.T. (2018) Teoretyko-metodychni pidkhody do analizu vytrat, dokhodiv i finansovykh rezultativ na osnovi zvitnosti derzhavnoho pidprijemstva «Kharkivskiy mekhanichnyi zavod» [Theoretical and methodological approaches to the analysis of costs, revenues and financial results based on the reporting of the state enterprise "Kharkiv Mechanical Plant"]. *Visnyk Universytetu bankivskoi spravy*, vol. 3, pp. 122–129.
3. Bezverkhyy K. (2013) Dyvidendy derzhavnykh pidprijemstv: oblikovo-zvitnyi aspekt [Dividends of state-owned enterprises: accounting and reporting aspect]. *Bukhhalterskyi oblik i audit*, vol. 7, pp. 13–22.
4. Serdiuk O.S. (2015) Derzhavno-pryvatnyi konsortsium yak orhanizatsiino-ekonomichnyi mekhanizm likvidatsii vuhledobuvnykh pidprijemstv [The public-private consortium as an organizational and economic mechanism for the liquidation of coal mining enterprises]. *Ekonomika promyslovosti*, vol. 2, pp. 88–96.
5. Serdiuk O.S. (2016) Otsinka efektyvnosti investytsiinykh proektiv z likvidatsii vuhledobuvnykh pidprijemstv, realizovanykh na osnovi derzhavno-pryvatnoho konsortsiumu [Evaluation of the effectiveness of investment projects for the liquidation of coal mining enterprises implemented on the basis of a public-private consortium]. *Ekonomika promyslovosti*, vol. 1, pp. 83–92.
6. Slutskiy Ye.V. (2017) Audyt otsinky osnovnykh zasobiv na riznykh etapakh yikh zhyttievoho tsykladu na prykladi pidprijemstv, vidnesenykh do upravlinnia derzhavnoho kontsernu «Ukroboronprom» [Audit of the assessment of fixed assets at various stages of their life cycle on the example of enterprises assigned to the management of the state concern "Ukroboronprom"]. *Problemy systemnoho pidkhodu v ekonomitsi*, vol. 5, pp. 232–237.
7. Tkach O.L. (2019) Zabezpechennia efektyvnosti provedennia derzhavnoho audytu (na prykladi pidprijemstv vodnoho hospodarstva) [Ensuring the effectiveness of the state audit (on the example of water management enterprises)]. *Derzhava ta rehiony. Seriya : Ekonomika ta pidprijemnytstvo*, vol. 4, pp. 189–195.
8. Dmytrenko H.V. (2010) Derzhavnyi finansovy audit yak skladova finansovo-hospodarskoi diialnosti v systemi derzhavnoho upravlinnia na prykladi derzhavnoho pidprijemstva «Tsentр derzhavnoho



- zemelnoho kadastru» [State financial audit as a component of financial and economic activity in the state administration system on the example of the state enterprise "State Land Cadastre Center"]. *Ekonomika ta derzhava*, vol. 7, pp. 86–88.
9. Sahaidak R.A. (2012) Derzhavnyi finansovyi audyt v systemi kontroliu diialnosti pidpriemstv [State financial audit in the control system of enterprises]. *Oblik i finansy*, vol. 1, pp. 94–97.
  10. Nazarova H.B. (2013) Osnovni pryntsyipy orhanizatsii ta metodyky audytu pidpriemstv, yaki prodovzhuut stroky orendy derzhavnoho maina (tsilisnykh mainovykh kompleksiv) [The main principles of the organization and audit methodology of enterprises that extend the lease terms of state property (integrated property complexes)]. *Ekonomichnyi prostir*, vol. 78, pp. 242–250.
  11. State Statistical Service of Ukraine (2023) Kilkist zareiestrovanykh yurydychnykh osib za orhanizatsiino-pravovymy formamy hospodariuvannia [Number of registered legal entities by organizational and legal forms of business]. Available at: [https://www.ukrstat.gov.ua/edrpyou/ukr/EDRPU\\_2022/ks\\_opfg/ks\\_opfg\\_1022\\_ue.xls](https://www.ukrstat.gov.ua/edrpyou/ukr/EDRPU_2022/ks_opfg/ks_opfg_1022_ue.xls) (accessed 20.03.2023).
  12. Verkhovna Rada of Ukraine (2003) Hospodarskyi kodeks Ukrainy [Economic Code of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (accessed 21.03.2023).
  13. Verkhovna Rada of Ukraine (1999) Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [On accounting and financial reporting in Ukraine]. Available at: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14?find=1&text=%D0%BE%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%BB%D1%8E%D0%B4#w1\\_5](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14?find=1&text=%D0%BE%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%BB%D1%8E%D0%B4#w1_5) (accessed 22.03.2023).
  14. Verkhovna Rada of Ukraine (2023) Pro aktsionerne tovarystvo «Natsionalna atomna enerhohen-eruiucha kompaniia «Enerhoatom» [About the joint-stock company "National Atomic Energy Generating Company "Energoatom"]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2896-20#Text> (accessed 23.03.2023).
  15. State Fiscal Service of Ukraine (2022). Register of large taxpayers. The complete list of large taxpayers of Ukraine for 2023. Available at: <https://opendatabot.ua/open/large-tax-payers> (accessed 24.03.2023).
  16. Chumak O.V. (2019) Zbalansovanist pokaznykiv ekonomichnoi diialnosti derzhavnykh pidpriemstv u nefinansovii zvitnosti [Balanced indicators of economic activity of state enterprises in non-financial reporting]. *Ekonomichnyi prostir*, vol. 146, pp. 137–148.
  17. Liubenko A.M. (2015) Osoblyvosti zdiisnennia finansovoho audytu diialnosti pidpriemstv derzhavnogo sektoru ekonomiky na zasadakh standartyzatsii [Peculiarities of financial audit of the activities of enterprises of the state sector of the economy on the basis of standardization]. *Sotsialno-ekonomichni problemy suchasnoho periodu Ukrainy*, vol. 2, pp. 82–86.
  18. Selyshchev S.V. (2017) Orhanizatsiia audytu bezperernosti diialnosti derzhavnykh pidpriemstv [Organization of the audit of continuity of activity of state enterprises]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu*, vol. 1–2, pp. 35–39.
  19. Kmit V.M., Stupak T.Yu. (2017) Problemy provedennia finansovoho audytu derzhavnykh pidpriemstv v Ukraini [Problems of financial audit of state-owned enterprises in Ukraine]. *Ekonomichnyi visnyk Zaporizkoi derzhavnoi inzhenernoi akademii*, vol. 6(2), pp. 67–70.
  20. Holovach T.A. (2020) Pro pytannia nadannia audytorskykh posluh iz zovnishnoi otsinky koruptsiinykh ryzykiv u diialnosti pidpriemstv i aktsionernykh tovarystv derzhavnoi formy vlasnosti: pidhotovka ta planuvannia [On the issue of providing audit services for the external assessment of corruption risks in the activities of state-owned enterprises and joint-stock companies: preparation and planning]. *Ekonomika. Finansy. Pravo*, vol. 6, pp. 14–18.
  21. Shkuropat O.H., Petrukha S.V., Melnykov O.V. (2021) Perspektyvy derzhavnykh pidpriemstv v umovakh modernizatsii systemy upravlinnia derzhavnoiu vlasnistiu (na prykladi pidpriemstv, vidnesenykh do sfery upravlinnia Derzhavnoi audytorskoii sluzhby Ukrainy) [Prospects of state-owned enterprises in the conditions of modernization of the state property management system (on the example of enterprises assigned to the sphere of management of the State Audit Service of Ukraine)]. *Ekonomichnyi visnyk. Seriiia : Finansy, oblik, opodatkovannia*, vol. 8, pp. 144–155.