

## ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

### ORGANIZATIONAL AND LEGAL ASPECTS OF INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR OF THE ECONOMY

Рядінська В.О., д.ю.н., професорка,  
завідувачка науково-дослідної лабораторії проблем правового  
та організаційного забезпечення діяльності Міністерства

*Державний науково-дослідний інститут Міністерства внутрішніх справ України*

Костенко Ю.О., к.ю.н., доцентка,  
доцентка кафедри теорії та історії держави і права та адміністративного права

*Донецький національний університет імені Василя Стуса*

Петренко Г.О., к.е.н., доцентка,  
доцентка кафедри теорії та історії держави і права та адміністративного права

*Донецький національний університет імені Василя Стуса*

Статтю присвячено дослідженню організаційно-правових аспектів, що мають місце у сфері державного фінансового контролю, зокрема внутрішнього аудиту. Виділено чотири рівні системи побудови нормативно-правових актів щодо внутрішнього аудиту в державному секторі економіки: 1) норми Бюджетного кодексу України, які мають найвищу юридичну силу у структурі нормативних документів у сфері внутрішнього аудиту та містять його узагальнене визначення; 2) Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, що визначає базові засади створення й організації функціонування підрозділів внутрішнього аудиту, критерії для визначення чисельності внутрішніх аудиторів, основні завдання, функції та повноваження керівника і працівників підрозділів внутрішнього аудиту, вимоги стосовно звітування про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту; 3) Національні стандарти внутрішнього аудиту, які визначають єдині підходи до планування, організації та проведення внутрішніх аудитів, документування їхніх результатів; 4) міжнародні регулюючі акти.

Уточнено порядок, вимоги до сертифікації державних аудиторів та звернено увагу на європейський досвід із цього питання. Виділено окремі стадії процедури внутрішнього аудиту: 1) організаційно-підготовчу, що включає в себе декілька самостійних етапів: а) планування діяльності внутрішнього аудиту; б) організацію внутрішнього аудиту; 2) встановлення фактичних обставин справи й аналіз виявлених фактів, що містить такі етапи: а) планування аудиторського завдання; б) складення програми внутрішнього аудиту; в) виконання аудиторського завдання; 3) вироблення й ухвалення рішення, тобто аудиторського звіту, який є офіційним документом і найбільш важливим результатом процесу аудиту, оскільки в ньому представлені висновки та рекомендації внутрішніх аудиторів, які забезпечують результативність такої форми контролю; 4) моніторинг виконання поданих за результатами аудиту рекомендацій; результатів їх запровадження.

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, внутрішній аудит, національні та міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, стадії аудиту, планування аудиту.

The article is devoted to the study of organizational and legal aspects inherent in public financial control. Particular attention is paid to the internal audit. Regulations related to internal audit in the public sector of the economy are proposed to be divided into four structural levels: 1) rules of law of the Budget Code of Ukraine, which have the highest legal force in the structure of regulations in the field of internal audit and contain its generalized definition; 2) The Procedure for conducting internal audit and formation of internal audit units, which determines the basic principles of formation and organization of internal audit units, criteria for determining the number of internal auditors, main tasks, functions and powers of the head and employees of internal audit units, requirements for reporting on the results of the activities of internal audit units; 3) National Standards of Internal Audit, which define common approaches to planning, organizing and conducting internal audits, as well as to documenting their results; 4) international regulatory acts.

The author clarifies the procedure, requirements for certification of state auditors and draws attention to the European experience on this issue. It is proposed to distinguish the following stages of the internal audit procedure: 1) organizational and preparatory, which includes several independent stages: a) planning of internal audit activities; b) organization of internal audit; 2) establishing the actual circumstances of the case and analysis of the identified facts, which includes the following stages: a) planning the audit task; b) drawing up an internal audit program; c) performance of the audit task; 3) development and decision-making, i.e., the audit report, which relates to the official document and is the most important result of the audit process, as it presents the conclusions and recommendations of internal auditors, which ensure the effectiveness of this form of control; 4) monitoring compliance with the recommendations provided on the results of the audit, as well as the results of their implementation. The article pays special attention to the peculiarities of the internal audit planning process with the clarification of the concept and procedure for determining the internal audit space, preparation of operational and strategic audit plans.

**Key words:** state financial control, internal audit, national and international standards of internal audit, audit stages, audit planning.

**Постановка проблеми.** Сучасний стан соціально-економічного розвитку України характеризується динамізмом реформ у всіх сферах суспільного життя загалом та державного фінансового контролю зокрема, що зумовлено передусім євроінтеграційним напрямом розвитку держави.

Основною метою стає підвищення ефективності, результативності використання фінансових ресурсів, забезпечення суспільства якісними соціальними послугами, досягнення відкритості діяльності органів влади та державного сектора економіки загалом. У цьому контексті особливої актуальності набуває подальше вдоскона-

лення системи організації внутрішнього аудиту як однієї з форм державного фінансового контролю за публічними фінансами.

**Огляд останніх досліджень і публікацій.** Варто зазначити, що дослідженню теоретичних та практичних проблем визначення сутності та змісту аудиту й аудиторської діяльності в науковій літературі присвячено декілька праць [1–8]. Проте, незважаючи на вагоме наукове підґрунтя в цій сфері контрольних відносин, простежується фрагментарність у дослідженні саме інституту державного внутрішнього аудиту.

**Формулювання завдання дослідження.** Метою статті є аналіз стану правового регулювання організації внутрішнього аудиту в державному секторі економіки з виокремленням його суттєвих характеристик.

**Виклад основного матеріалу.** Національним законодавством затверджено низку нормативно-правових актів у сфері внутрішнього аудиту, які відповідають міжнародно визнаним стандартам та методологіям, практиці Європейського Союзу (далі – ЄС) загалом. Фактично можна виділити декілька рівнів системи побудови нормативно-правових актів щодо внутрішнього аудиту в державному секторі економіки.

На законодавчому рівні передусім визначено сутність такого аудиту, як діяльність спеціальних підрозділів у бюджетній установі, що спрямована на вдосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих бюджетних установ; поліпшення системи внутрішнього контролю (ст. 26 Бюджетного кодексу (далі – БК) України [9]); встановлено його обов'язковість щодо всіх розпорядників бюджетних коштів, а також передбачено відповідальність керівника установи за організацію та здійснення діяльності із внутрішнього аудиту у своєму закладі та підвідомчих установах. Таким способом запроваджено функціонування служб внутрішнього аудиту в усіх органах державного сектора (міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, Ради Міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська та Севастопольська міські державні адміністрації, інші бюджетні розпорядники незалежно від рівня), які функціонально незалежні від нього, що гарантуватиме неупереджену, об'єктивну та незалежну оцінку діяльності органу. Тобто перший рівень становлять саме норми Бюджетного кодексу України, які мають найвищу юридичну силу у структурі нормативних документів у сфері внутрішнього аудиту.

На другому рівні варто виділити Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затверджений постановою Кабінету Міністрів України (далі – КМУ) від 28 вересня 2011 р. № 1001 (далі – Порядок № 1001) [10], що визначає базові засади створення, організацію функціонування підрозділів внутрішнього аудиту, критерії для визначення чисельності внутрішніх аудиторів, основні завдання, функції та повноваження керівника і працівників підрозділів внутрішнього аудиту, вимоги стосовно звітування про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту та зовнішнього оцінювання їхньої діяльності. Зокрема, у п. 2 Порядку № 1001 [10], з огляду на визначення внутрішнього аудиту (ст. 26 БК України) чітко окреслено об'єкт внутрішнього аудиту: діяльність державного органу, його територіальних органів, підприємств (зокрема, суб'єктів господарювання, державна частка в статутному капіталі яких перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність таких суб'єктів господарювання), установ та організацій, що належать до сфери його управління, у повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах), та заходи, що здійснюються керівниками таких органів, підприємств, установ та організацій для забезпечення ефективного функціонування системи відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і вимог щодо їх діяльності), внутрішнього контролю (дотримання принципів законності й ефективного використання бюджетних коштів та інших активів, досягнення результатів [9]. Якщо основні засади здійснення внутрішнього контролю й аудиту визначаються КМУ [10], то безпосередньо організаційно-методологічні основи процедури здійснення внутрішнього аудиту визначаються Міністерством фінансів України, яке забезпечує формування та реалізацію

державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, зокрема здійснює оцінку функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Отже, на третьому рівні, для практичної реалізації вимог Порядку № 1001 [10] низкою наказів Міністерства фінансів України затверджено: Національні стандарти внутрішнього аудиту (далі – НСВА), які визначають єдині підходи до планування, організації та проведення внутрішніх аудитів, документування їхніх результатів, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій, порядку звітування керівнику, здійснення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту [11]; Кодекс етики внутрішніх аудиторів, що визначає морально-етичні принципи професійної діяльності працівників підрозділу внутрішнього аудиту та правила поведінки внутрішнього аудитора [12]; Інструкцію про складання та подання звітності про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту [13]; Порядок оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту, яким визначено механізм організації, проведення, оформлення та реалізації результатів оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту) [14].

Для четвертого рівня характерне виділення міжнародних регулюючих актів у сфері внутрішнього аудиту [15], методологічних вказівок Міністерства фінансів України, внутрішніх документів із питань організації внутрішнього аудиту та сертифікації внутрішніх аудиторів у державному секторі [16; 17]. Це питання, на наш погляд, потребує уваги.

Так, вимоги щодо обов'язковості розроблення керівником підрозділу внутрішнього аудиту внутрішніх документів із питань внутрішнього аудиту та їх затвердження керівником установи передбачено НСВА (гл. 1 розд. II) [11]. Такі документи (декларація внутрішнього аудиту; положення про підрозділ внутрішнього аудиту; посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту; внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту; програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту) є необхідною складовою частиною діяльності підрозділів внутрішнього аудиту та мають врегулювати низку питань, зокрема:

- 1) планування діяльності із внутрішнього аудиту, зокрема підходи до складання та ведення бази даних, організації, проведення та документування ідентифікації й оцінки ризиків для планування діяльності із внутрішнього аудиту, визначення чинників відбору для здійснення планових внутрішніх аудитів та частоти їх здійснення щодо кожного об'єкта внутрішнього аудиту;
- 2) організацію та проведення внутрішнього аудиту (планування та виконання аудиторського завдання), документування його перебігу та результатів, контроль за виконанням аудиторських завдань;
- 3) оформлення робочих та офіційних документів, формування та зберігання справ внутрішніх аудитів;
- 4) складання та підписання аудиторського звіту, порядок та строки надання і розгляду коментарів до аудиторських звітів;
- 5) реалізацію результатів внутрішніх аудитів, моніторинг урахування аудиторських рекомендацій та результатів їх упровадження;
- 6) ведення обліку та накопичення звітних даних за результатами внутрішніх аудитів (зокрема, відповідні форми, шаблони), вимоги до звітування про результати діяльності із внутрішнього аудиту;
- 7) підходи та методологію проведення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту, вимоги до складання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту;
- 8) розгляд скарг на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням вимог законодавства;

9) порядок взаємодії, обміну інформацією між підрозділом внутрішнього аудиту й іншими структурними підрозділами установи, іншими органами.

Для розуміння ролі внутрішнього аудиту в установі зазначені внутрішні документи повинні бути доведені до відповідних працівників установи. Тому в цих документах має бути чітко визначено мету та завдання підрозділу внутрішнього аудиту, його повноваження та відповідальність, інші важливі аспекти діяльності із внутрішнього аудиту.

Такі документи розробляє безпосередньо керівник підрозділу внутрішнього аудиту з урахуванням специфіки діяльності відповідної установи, розміру та структури підрозділу внутрішнього аудиту, складності об'єктів внутрішнього аудиту та виконуваної роботи, з урахуванням вимог нормативно-правових актів. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту здійснює періодичний перегляд внутрішніх документів із питань внутрішнього аудиту з метою забезпечення їхньої цілісності, підтримання в контрольному стані та достатності для здійснення діяльності із внутрішнього аудиту. Отже, відповідальність за відповідність законодавству норм та положень внутрішніх документів із внутрішнього аудиту покладено на керівника підрозділу внутрішнього аудиту.

Відповідно до Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (ІА 1000) [15] цілі, повноваження аудиторів, функції внутрішнього аудиту визначаються у Статуті, який являє собою збірник професійних норм та правил, розглядається як укладена угода між керівником установи та керівником підрозділу внутрішнього аудиту. Аналогом такого документа, за НСВА [11], є декларація внутрішнього аудиту, яка також підписується керівником державного органу (його територіального органу, бюджетної установи) з керівником підрозділу внутрішнього аудиту відповідного органу або установи, у якій зазначаються мета (місія) та цілі, принципи незалежності, основні повноваження й обов'язки підрозділу.

Окремою складовою частиною порядку організації діяльності підрозділів внутрішнього аудиту є сертифікація державних аудиторів. Наявні у країнах ЄС стратегії підготовки внутрішніх аудиторів передбачають навчання персоналу підрозділів внутрішнього аудиту з метою розвитку професійних компетенцій молодих фахівців, отриманих ними у вищих навчальних закладах, і подальше підвищення рівня цих компетенцій за допомогою сертифікації внутрішніх аудиторів державного сектора. У міжнародній практиці сертифіковані внутрішні аудитори для щорічного підтвердження своєї кваліфікації повинні проходити 40 годин різних форм постійного професійного розвитку. Це питання прямо пов'язано з таким принципом державного аудиту, як компетентність. Проте хотілося б звернути увагу на те, що на сучасному етапі в Україні розроблено Програму професійного розвитку внутрішніх аудиторів державного сектора України [18], розроблення якої зумовлено необхідністю систематизації навчального процесу внутрішніх аудиторів. Згідно із цією Програмою, внутрішні аудитори за рівнем свого професійного розвитку розділені на чотири блоки, аналогічні тим, що застосовуються Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів для сертифікації останніх, зокрема: 1) блок А: початківці або молоді внутрішні аудитори (без досвіду або з досвідом до 2-х років та без документального підтвердження проходження блока А) мають пройти двотижневне навчання (1 тиждень – теорія, 1 тиждень – практика); 2) блок В: внутрішні аудитори середнього рівня (з досвідом від 2-х до 3-х років та/або з документальним підтвердженням проходження блока А) здобувають знання впродовж 3–5 днів; 3) блок С: внутрішні аудитори вищого/спеціалізованого рівня (з досвідом понад 3 роки та з документальним підтвердженням проходження блоків А та В). Для отримання документального підтвердження проходження за цим блоком вну-

трішній аудитор має пройти навчання впродовж тижня за однією з обраних ним тем; 4) блок D: керівники підрозділів внутрішнього аудиту та керівники аудиторських груп (виконують управлінську функцію, мають достатні знання і досвід та/або з документальним підтвердженням проходження блоків А та В) проходять навчання впродовж 2–3 днів [18, с. 158–162].

Аналіз НСВА дозволяє виділити окремі стадії внутрішнього аудиту: 1) організаційно-підготовчу, що включає в себе декілька самостійних етапів: а) планування діяльності внутрішнього аудиту; б) організацію внутрішнього аудиту; 2) встановлення фактичних обставин справи й аналіз виявлених фактів, що містить такі етапи: а) планування аудиторського завдання; б) складення програми внутрішнього аудиту; в) виконання аудиторського завдання; 3) вироблення й ухвалення рішення, тобто аудиторського звіту, який належить до офіційних документів і є найбільш важливим результатом процесу аудиту, оскільки в ньому представлені висновки та рекомендації внутрішніх аудиторів, які забезпечують результативність такої форми контролю; 4) моніторинг виконання поданих за результатами аудиту рекомендацій; результатів їх запровадження. Варто зазначити, що НСВА досить детально врегульовано питання щодо процесуального порядку безпосереднього здійснення внутрішнього аудиту, тоді як організаційно-підготовча стадія потребує уваги.

У процесі розгляду питання щодо планування внутрішнього аудиту варто звернути увагу на те, що процесуальному підготовці планів на його проведення передують виконання внутрішніми аудиторами покладеного на них функціонального обов'язку щодо визначення простору внутрішнього аудиту, як сукупності об'єктів внутрішнього аудиту, а також підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління державного органу, щодо діяльності яких можуть проводитись внутрішні аудити (п. 3 розд. 1 НСВА) [11]. Таке визначення відповідає міжнародній практиці тлумачення простору аудиту, з яким пов'язано характеристику загальної сфери застосування функції внутрішнього аудиту та визначення об'єктів і суб'єктів аудиту [19]. Саме визначення простору внутрішнього аудиту вважається відправною точкою для розроблення в майбутньому плану діяльності із внутрішнього аудиту.

Відповідно до НСВА [11], простір внутрішнього аудиту має бути формалізований та задокументований шляхом ведення бази даних та її підтримання в актуальному стані. Обов'язок щодо формування такої бази покладено на підрозділ внутрішнього аудиту, а зведеної бази даних – на підрозділ внутрішнього аудиту центрального апарату відповідного органу. До останньої заносяться дані щодо об'єктів аудиту, закріплених за підрозділом внутрішнього аудиту центрального апарату відповідного органу та підрозділами внутрішнього аудиту, утвореними в його територіальних органах та бюджетних установах. З урахуванням вимог НСВА щодо складання та ведення бази даних, а також специфіки діяльності відповідної установи керівник підрозділу внутрішнього аудиту самостійно вирішує, якою буде її структура, проте зазвичай виділяють дві складові частини: 1) містить інформацію щодо об'єктів аудиту, які можна окремо дослідити під час проведення аудиту (наприклад: напрями діяльності, бюджетні програми, адміністративні послуги, контрольно-наглядові функції, завдання, функції чи процеси, визначені актами законодавства); 2) характеризує підконтрольний суб'єктний склад аудиту (наприклад: структурні підрозділи центрального апарату відповідного органу; підприємства, установи й організації, що належать до сфери його управління). Водночас береться до уваги принцип організаційної структури та підпорядкування (згори – вниз) – центральний, обласний чи районний рівні (вертикальний розподіл) [18, с. 31].

Позитивно оцінюємо встановлення обов'язку щодо ведення зазначеної бази даних, але недоліком залишається відсутність закріплення строку щодо її оновлення. Річ у тому, що в сучасних умовах постійного реформування, оптимізації діяльності державних органів шляхом їх ліквідації, реорганізації, передачі у сферу управління іншого державного органу доцільно здійснювати перегляд та внесення відповідних змін до бази даних не рідше одного разу на рік, до початку процесу формування планів на наступний плановий період. Із цією метою здається доцільним внесення змін до НСВА, у п. 1 розд. 3. Стандарту 7 «Планування діяльності з внутрішнього аудиту», з викладенням у такій редакції:

1. Підрозділ внутрішнього аудиту забезпечує визначення простору внутрішнього аудиту.

Простір внутрішнього аудиту має бути формалізований та задокументований шляхом ведення бази даних та її підтримання в актуальному стані.

База даних внутрішнього аудиту оновлюється не рідше одного разу на рік, до початку процесу формування планів на наступний плановий період.

У разі утворення підрозділів внутрішнього аудиту в територіальних органах та бюджетних установах підрозділ внутрішнього аудиту державного органу забезпечує ведення зведеної бази даних щодо простору внутрішнього аудиту.

Процес планування завершується складанням планів діяльності із внутрішнього аудиту. Забезпечення формування стратегічного й операційного планів на підставі результатів оцінки ризиків із метою визначення пріоритетів роботи підрозділу внутрішнього аудиту, що мають враховувати стратегію (пріоритети) та цілі діяльності установи, покладено безпосередньо на керівника підрозділу внутрішнього аудиту. Стратегічний план повинен визначати завдання і результати, яких підрозділ повинен досягнути протягом наступних трьох років. Операційний же план складається на календарний рік з урахуванням завдань та результатів виконання стратегічного плану (п. 6 Порядку № 1001 [10]). З метою формування зазначених планів керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен з'ясувати та врахувати думку керівника установи, а також провести консультації з відповідальними за діяльність особами щодо проблемних питань та ризиків, які впливають на досягнення установою цілей. Такі плани затверджуються керівником державного органу (територіального органу, бюджетної установи) не пізніше початку планового періоду.

Варто зазначити, що види та періодичність здійснення внутрішнього аудиту того чи іншого об'єкта аудиту визначаються керівником відповідного підрозділу, проте НСВА [11] містять декілька умов щодо визначення періодичності їх здійснення: 1) плановий внутрішній аудит щодо об'єктів аудитів із тих самих питань і за той самий період, що проводився підрозділом внутрішнього аудиту, здійснюється не частіше одного разу на календарний рік; 2) у позаплановому порядку можуть здійснюватися повторні внутрішні аудити для дослідження фактів, викладених у скарзі на дії працівників підрозділу внутрішнього аудиту, що надійшла до установи. З урахуванням цього можна виділити плановий та позаплановий внутрішній аудит. Якщо перший пов'язано з оцінкою критеріїв ризику діяльності об'єкта аудиту, то підстави для проведення позапланового аудиту випливають із процедур оскарження дій аудиторів, він проводиться за рішенням керівника державного органу (його територіального органу, бюджетної установи).

Стратегічний і операційний плани (зведені плани) та зміни до них оприлюднюються на офіційному вебсайті державного органу, його територіального органу та бюджетної установи. Після затвердження керівником установи Плану та його оприлюднення на офіційному вебсайті установи копії таких планів та змін до них надсилаються Міністерству фінансів України протягом десяти робочих днів із дати їх затвердження. Варто зазначити, що разом із Планом надаються обґрунтування щодо включення (виключення) об'єктів аудиту до планів, розрахунки завантаженості внутрішніх аудиторів, а також вказується адреса (посилання) щодо їх розміщення на офіційному вебсайті установи [18, с. 55–56]. Міністерство фінансів України розглядає і аналізує План на предмет дотримання вимог законодавства; включення аудитів, спрямованих на системний аналіз та оцінку ефективності, результативності та якості виконання завдань, функцій, бюджетних програм, надання адміністративних послуг, контрольно-наглядових функцій, ступеня виконання і досягнення цілей тощо; обґрунтованості розрахунків завантаженості внутрішніх аудиторів (зіставлення кількості внутрішніх аудиторів із кількістю об'єктів аудиту, включеними до плану), зокрема й урахування у планах резерву робочого часу на проведення позапланових аудитів (не більше 25%) тощо [20]. Якщо за результатами такого аналізу планів виявлено питання, які потребують детального дослідження, відповідні факти враховуються у плануванні проведення оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту (зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту).

Заключним етапом першої стадії внутрішнього аудиту є його організація. Відповідно до розд. 4 НСВА [11] такі аудити проводяться за розпорядчим документом (наказ) керівника установи. Керівником підрозділу внутрішнього аудиту визначається безпосередньо склад аудиторської групи, що має відповідати характеру й ступеню складності кожного внутрішнього аудиту, а також обмеженням у термінах і трудових ресурсах. Для досягнення цілей та забезпечення належної якості внутрішнього аудиту призначається керівник аудиторської групи, повноваження якого визначаються у внутрішніх документах із питань здійснення внутрішнього аудиту.

Отже, внутрішній аудит, що здійснюється в державному секторі економіки, характеризується суттєвими відзнаками, які можна ідентифікувати так: 1) обмежена незалежність; 2) забезпечення систематичної оцінки фінансово-господарської діяльності суб'єкта; 3) регулярне надання фінансової інформації з метою ухвалення управлінських рішень та корегування раніше ухвалених; 4) здійснення спеціальними суб'єктами в інтересах керівництва державного органу (бюджетної установи) з метою підвищення ефективності їхньої діяльності; 5) організаційно-методичні засади визначаються безпосередньо керівництвом державного органу (бюджетної установи) у внутрішніх документах (декларація внутрішнього аудиту; положення про підрозділ внутрішнього аудиту; посадові інструкції працівників підрозділу внутрішнього аудиту; внутрішні документи з питань здійснення внутрішнього аудиту; програма забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту); 6) стадійність організації та здійснення (організаційно-підготовча стадія; стадія встановлення фактичних обставин справи, аналіз виявлених фактів; стадія вироблення й ухвалення рішення; стадія моніторингу виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій; результатів їх упровадження).

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Дереконь В.М. Аудит як форма фінансового контролю та складова адміністративно-правової інфраструктури детінізації економічних відносин в Україні : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2007. 261 с.
2. Гетманець О.П. Бюджетний контроль : організаційно-правові засади : монографія. Харків : Екограф, 2008. 308 с.
3. Роговенко Д.С. Правовий статус Рахункової палати України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2007. 21 с.

4. Мухатаєв А.О. Правовий статус та законодавчі засади контрольних повноважень органів Державної контрольно-ревізійної служби : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2006. 20 с.
5. Манченко О.В. Фінансово-правове регулювання аудиторської діяльності в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Львів, 2011. 22 с.
6. Койчева О.С. Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2016. 237 с.
7. Обушна Н.І. Механізм формування та розвитку публічного аудиту в Україні : дис. ... докт. екон. наук: 25.00.02. Київ, 2018. 470 с.
8. Слободяник Ю.Б. Державний аудит в Україні : теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... докт. екон. наук: 08.00.09. Одеса, 2014. 43 с.
9. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8 липня 2010 р. № 2456. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № № 50–51. Ст. 572.
10. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001. *Офіційний вісник України*. 2011. № 75. Ст. 2799.
11. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 4 жовтня 2011 р. № 1247. *Офіційний вісник України*. 2011. № 85. Ст. 3131.
12. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29 вересня 2011 р. № 1217. *Офіційний вісник України*. 2011. № 83. Ст. 3037.
13. Про затвердження форми звітності № 1-ДВА «Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту», пояснювальної записки до звіту (зведеного звіту) та інструкції про їх складання та подання : наказ Міністерства фінансів України від 27 березня 2014 р. № 347 (у редакції наказу від 31 липня 2019 р. № 329). *Офіційний вісник України*. 2014. № 34. Ст. 924.
14. Про затвердження Порядку здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 3 травня 2017 р. № 480. *Офіційний вісник України*. 2017. № 49. Ст. 1537.
15. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (International Professional Practices Framework, IPPF), підготовлені Інститутом внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, IIA). URL: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/New-IPPF.aspx> (дата звернення: 02.02.2020).
16. Інструментарій внутрішнього аудиту : посібник для внутрішніх аудиторів державного сектора. *Міністерство фінансів України*. 2020. 56 с. URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/posibnyk\\_instrumentarij\\_vnutrishnyogo\\_audytu.pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/posibnyk_instrumentarij_vnutrishnyogo_audytu.pdf) (дата звернення: 05.01.2020).
17. Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах : методичний посібник. *Міністерство фінансів України*. Київ, 2019. 154 с. URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/Posibnyk\\_QE\\_07\\_2019\(1\).pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/Posibnyk_QE_07_2019(1).pdf) (дата звернення: 05.01.2020).
18. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України. *Міністерство фінансів України*. Київ, 2019. 157 с. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/METOD%20VKAZIVKY%202019.pdf> (дата звернення: 20.11.2019).
19. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (International Professional Practices Framework, IPPF), підготовлені Інститутом внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, IIA). URL: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/New-IPPF.aspx> (дата звернення: 02.02.2020).
20. Щодо доцільності дотримання вимог законодавства у сфері внутрішнього аудиту : лист Міністерства фінансів України від 3 квітня 2017 р. № 33040-06-5/8779. URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF17058.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF17058.html) (дата звернення: 05.01.2020).