Володимир Король

*аспірант кафедри регіональної політики Навчально-наукового інституту
публічного управління та державної служби Київського національного
університету імені Тараса Шевченка,
м. Київ, Україна, e-mail: wladimir_03@i.ua
<https://orcid.org/0000-0003-0021-5389>*

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ОРГАНАХ ВЛАДИ УКРАЇНИ ЗА ОЦІНКАМИ МІЖНАРОДНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

Анотація. Визначено, що впровадження ефективних механізмів державного внутрішнього аудиту є одним з пріоритетних напрямів реформування системи управління державними фінансами в нашій країні. Це, зокрема, передбачено Угодою про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони.

Аргументовано, що на теперішній час в Україні цілі задекларованих реформ у зазначеній сфері відносин ще не досягнуті. Незавершеність реформ системи державного внутрішнього аудиту в органах влади та їх неузгодженість із іншими змінами в системі державного управління спричиняє інституційні розриви у здійсненні відповідної управлінської діяльності та негативно позначається на її результатах.

Узагальнено деякі оцінки міжнародних організацій в частині функціонування системи внутрішнього аудиту в органах влади України (в тому числі – із використанням результатів порівняльного аналізу регіональних програм центрів реформ Світового банку для країн Східного партнерства ЄС). Визначено основні проблеми, які перешкоджають ефективному розвитку функції державного внутрішнього аудиту. До їх числа віднесено відсутність системного нормативно-правового регулювання і належного кадрового забезпечення.

У цьому зв'язку запропоновано комплекс заходів, спрямованих на вирішення цих проблем, включаючи: прийняття рамкового закону про державний внутрішній фінансовий контроль та/або законів про внутрішній контроль і внутрішній аудит, гармонізованих з міжнародно визнаними стандартами та кращими світовими практиками; розробку чітких критеріїв для визначення чисельності працівників підрозділів внутрішнього аудиту та надання Міністерстві фінансів України повноважень щодо затвердження (погодження) структури відповідних розпорядників бюджетних коштів, їх штатних розписів і паспортів бюджетних програм (підпрограм) винятково за

умови забезпечення такими установами організаційної незалежності цих підрозділів, відповідності штатної чисельності працівників підрозділів внутрішнього аудиту з урахуванням сум видатків на косорсінг чи аутсорсинг, належного матеріально-технічного забезпечення, достатності сум видатків на професійний розвиток їх керівників і фахівців тощо.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, державний внутрішній аудит, оцінювання прогресу реформування системи внутрішнього аудиту.

Vladimir Korol

*Graduate student of the Department of Regional Policy of the Educational and Scientific Institute of Public Administration and Civil Service
of the Taras Shevchenko National University of Kyiv,
Kyiv, Ukraine, e-mail: wladimir_03@i.ua
<https://orcid.org/0000-0003-0021-5389>*

FORMATION OF THE SYSTEM OF INTERNAL AUDIT IN THE AUTHORITIES OF UKRAINE ACCORDING TO THE ASSESSMENTS OF INTERNATIONAL ORGANIZATIONS

Abstract. It is determined that the introduction of effective mechanisms of the public internal audit is one of the priority areas of reforming the public financial management system in our country. This is provided, in particular, by the Association Agreement between Ukraine, on the one hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, on the other hand.

It is argued that at present in Ukraine the goals of the declared reforms in this area of relations have not been achieved. Incomplete reforms of the state internal audit system in government bodies and their inconsistency with other changes in the public administration system cause institutional gaps in the implementation of relevant management activities and negatively affect its results.

Some assessments of international organizations in the functioning of the internal audit system in the Ukrainian authorities are summarized (including using the results of a comparative analysis of regional programs of the World Bank's reform centers for the EU's Eastern Partnership countries). The main problems that hinder the effective development of the state internal audit function have been identified. These include the lack of systematic legal regulation and adequate staffing.

In this regard, a set of measures is proposed to address these issues, including: adoption of a framework law on public internal financial control and/or laws on internal control and internal audit, harmonized internationally recognized standards

and best international practices; determining the number of employees of internal audit units and giving the Ministry of Finance of Ukraine the authority to approve (approve) the structure of relevant budget managers, their staff lists and passports of budget programs (subprograms) only if such institutions ensure organizational independence of these units, compliance with the number of employees audit, taking into account the amount of expenditures on co-financing or outsourcing, proper logistics, the adequacy of the amount of expenditure on professional development of their managers and specialists, etc.

Keywords: state financial control, state internal audit, assessment of the progress of reforming the internal audit system.

Постановка проблеми. Підписання Угоди про асоціацію України з Європейським Союзом [1] і виконання завдань з її імплементації вимагає від уряду нашої країни зміни підходів як до системи управління державними фінансами загалом, так і державного внутрішнього фінансового контролю зокрема. Співробітництво України з Європейським Союзом у цьому напрямі передбачає як обмін інформацією, досвідом, найкращою практикою, так і здійснення інших заходів з побудови надійних управлінських систем, що базуються на міжнародних стандартах і принципах організації відповідної діяльності - підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності (ст. 347 згаданої Угоди). Стан впровадження європейської моделі державного внутрішнього контролю в Україні підлягатиме зовнішній оцінці з боку Європарламенту, Європейської комісії, Європейського суду аудиторів та інших авторитетних міжнародних інституцій за критично важливими для її розвитку параметрами, до яких належить внутрішній аудит в органах влади. Передбачається, що зовнішній моніторинг дозволить більш чітко ідентифікувати проблеми, ризики та можливі наслідки реформування зазначеної системи, а отже, розробити більш виважені рекомендації щодо її гармонізації з міжнародними основами професійної практики внутрішнього аудиту та найкращим світовим досвідом у цій сфері.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Важливим джерелом аналізу європейського досвіду розбудови системи державного внутрішнього аудиту є напрацювання Р. де Конінга [2].

Різні аспекти становлення системи державного внутрішнього аудиту досить активно обговорюються сучасними науковцями і практиками. Так, Андреев П. [3] і Смірнова О. М. [4] розглядають проблему впровадження механізмів внутрішнього аудиту крізь призму еволюції внутрішнього державного контролю; Бариніна М. В. [5], Калінкін Д. В. [6], Ловінська Л. Г. [7] - в контексті забезпечення ефективності аудиторських перевірок в державному секторі національної економіки і, зокрема, бюджетних установ; Чумакова І. Ю. [8]

звертає увагу на проблематику професійної підготовленості внутрішніх аудиторів державного сектору.

Проте питання оцінювання ступеня просунення реформи державного фінансового контролю і державного внутрішнього аудиту, в тому числі – з боку міжнародних організацій, не знайшли адекватного відображення в зазначених публікаціях. За цих обставин при визначенні пріоритетів здійснення необхідних заходів досить часто недостатньо враховуються результати проведення відповідних моніторингових досліджень. Однак врахування такого роду оцінок дозволило б більш системно підійти до визначення пріоритетів здійснення необхідних реформаторських заходів і, відповідно, підвищити успішність їх впровадження.

З огляду на це **метою статті** є узагальнення результатів оцінювання міжнародними організаціями стану впровадження системи внутрішнього аудиту в органах влади України та обґрунтування доцільності здійснення комплексу заходів за пріоритетними напрямками реформування цієї управлінської діяльності.

Виклад основного матеріалу. Уперше цільова оцінка загального стану розвитку та функціональної спроможності системи внутрішнього аудиту в центральних органах виконавчої влади, обласних і Київській міській державних адміністраціях [9] була проведена Міністерством фінансів України у 2017-2018 роках. Таке оцінювання було започатковано на виконання Стратегії управління державними фінансами на 2017-2020 роки та Плану заходів з її реалізації [10; 11]. Воно здійснювалось Департаментом гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України спільно з нідерландськими експертами за підтримки проекту двостороннього співробітництва між фінансовими відомствами нашої країни та Королівства Нідерланди.

До того часу прогрес у сфері становлення внутрішнього аудиту в органах влади визначався у якості складової програми оцінювання системи державних видатків та підзвітності (Public expenditure and financial accountability – PEFA). Система показників у межах зазначеної програми, яка розроблена Світовим банком із групою партнерів, дозволяє не лише зробити актуальний огляд результатів управління урядом державними витратами, але й визначити та пояснити зміни результатів реформ порівняно із результатами, виявленими під час попереднього оцінювання, а також проаналізувати досягнутий в країні прогрес порівняно з результатами реформ в інших країнах та передовою міжнародною практикою у цій сфері [12].

Перше такого роду оцінювання, проведене у 2006 році, відобразило відносно надійний рівень функціонування системи управління державним фінансами в Україні порівняно з країнами-сусідами та країнами зі схожим рівнем доходів на душу населення. У звіті за результатами оцінювання поміж

іншого було наголошено на відсутності «функцій внутрішнього і зовнішнього контролю в їхньому сучасному розумінні».

Послідуюче оцінювання PEFA у 2011 році «продемонструвало уповільнення загального прогресу в реалізації реформ управління державними фінансами та поліпшенні результатів, які у деяких галузях були знецінені...» через, зокрема, високу централізацію відповідної управлінської системи і зосередження уваги на вхідному контролі, а також обтяжливу структуру механізмів контролю, яка не забезпечує поліпшення у розподілі ресурсів та операційну ефективність [13, С. 9].

На підставі оцінювання PEFA у 2015 році експерти Світового банку дійшли висновку про те, що «... в бюджетних установах України відсутній інтегрований внутрішній контроль у розумінні COSO. Переважає пострадянська система централізованого (зовнішнього) контролю, яка зосереджується на відповідності транзакцій і діяльності законам, нормам і процедурам». Підкреслювалось, що система управління державними фінансами України «...є жорсткою та орієнтованою на контроль. Контрольне середовище є обтяжливим і зобов'язує тих, хто відповідає за надання державних послуг, зосередити зусилля на відповідності, а не на підвищенні ефективності та ефективності надання послуг. ... Без зміни зовнішнього середовища розпорядників державних коштів є мала вірогідність того, що зміниться централізований і вертикальний внутрішній контроль з боку керівників, бухгалтерів та юридичних відділів. За такого середовища дуже малоймовірно, що підрозділи внутрішнього аудиту стануть професійними оцінювачами та радниками керівників з питань внутрішнього контролю, а не залишаться внутрішніми ревізійними службами». [13, С. 76-77]

Застосування аналогічних регіональних програм центрів реформ Світового банку для країн Східного партнерства ЄС дало змогу порівняти досягнуті Україною успіхи станом на 2015 рік у вимірі внутрішніх перетворень за поглиблення відносин з ЄС, у тому числі завдяки гармонізації національних систем державного внутрішнього фінансового контролю з міжнародно визнаними стандартами та найкращою європейською практикою. Позитивний показник «Ефективність внутрішнього аудиту» досягнуто у 2019 році. Результати проведеного аналізу за рейтингами показників ефективності (PI) подано у табл. 1.

Таблиця 1.

Резюме рейтингів показників «Внутрішні механізми контролю видатків, не пов'язаних із заробітною платою» і «Ефективність внутрішнього аудиту» в Україні та країнах Східного партнерства ЄС

A	B або B+	C або C+	D або D+
Грузія (PEFA 2012) PI-20* = A	Азербайджан (PEFA 2014) PI-20 = B+	Грузія (PEFA 2012) PI-21* = C+	Україна (PEFA 2015) PI-26 = D+
	Молдова (PEFA 2014) PI-20 = B+ PI-21 = B+	Білорусь (PEFA 2014) PI-20 = C+	Білорусь (PEFA 2014) PI-21 = D
	Україна (PEFA 2015) PI-25 = B	Вірменія (PEFA 2013) PI-20 = C+ PI-21 = C	
		Азербайджан (PEFA 2014) PI-21 = C+	
		Україна (PEFA 2019) PI-26 = C+	

* У зв'язку з проведенням (у 2015 р.) удосконаленням методології оцінювання PEFA кодування показників у Звітах PEFA в Україні та в інших країн СП ЄС відрізняється: показник «Внутрішні механізми контролю видатків, не пов'язаних із заробітною платою» – PI-20 (для України – PI-25), показник «Ефективність внутрішнього аудиту» – PI-21 (для України – PI-26).

Джерело: складено автором за даними звітів [13-18].

Виходячи з наведених даних, найбільших успіхів у підвищенні правової й адміністративної здатності прийняття і впровадження асquis у сфері внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту досягла Молдова. Україна у рейтингу оцінювання результатів реформ у сфері побудови ефективної функції внутрішнього аудиту та системи внутрішнього контролю посідає передостаннє

місце і відстає як від Молдови, так і від Грузії, особливо за динамікою внутрішніх перетворень.

Звертає увагу той факт, що лише Молдова за обома показниками досягла однакового рівня розвитку. Рейтинг цієї країни у 2014 році за показниками рівня розвитку внутрішніх механізмів видатків, не пов'язаних із заробітною платою, та ефективності внутрішнього аудиту відповідали оцінці «В+». У Вірменії (2013 рік) розвиток системи внутрішнього контролю («С+») дещо випереджав зростання внутрішнього аудиту («С»). За аналізований період в інших країнах також спостерігалися більш низькі темпи зростання за показником «Ефективність внутрішнього аудиту», ніж за показником «Внутрішні механізми контролю видатків, не пов'язаних із заробітною платою». Найменше відставання за цими показниками зафіксовано в Азербайджані (2014 рік), де рівень розвитку системи внутрішнього контролю («В+») на щабель перевищив рівень розвитку внутрішнього аудиту («С+»).

Серед трьох країн, у яких розвиток внутрішнього аудиту оцінено на півтори рівня нижче, ніж розвиток системи внутрішнього контролю, Україна посіла передостаннє місце (відповідно «В» і «D+») після Грузії, яка ще у 2012 році отримала оцінки відповідно «А» і «С+», а останнє – Білорусь, де у 2014 році рівень розвитку системи внутрішнього контролю відповідав групі «С+», а рівень розвитку внутрішнього аудиту – найнижчій групі «D».

Експерти Світового банку зазначають, що зниження рейтингу оцінювання України у 2015 році у порівнянні з оцінками PEFA 2011 року є результатом гальмування темпів реформ через відсутність системності у їх проведенні і корупцію в органах влади. Системна діагностика нашої країни (SCD) [18], яка нещодавно була проведена Світовим банком, показала, що відсутність динаміки під час проведення реформ спостерігається й після вересня 2015 р. і до сьогодні. Досягнення у сфері поліпшення державного врядування за певними напрямками реалізації програм Світового банку підірвалися завдяки корупції.

На цю проблему звертається увага і у Меморандумі про взаєморозуміння ради директорів МВФ. Задля подолання корупції в Україні, пришвидшення темпів впровадження прийнятої Урядом Стратегії управління державними фінансами на 2017-2020 роки та отримання ефекту від реалізації запланованих заходів, у цьому документі наголошується на необхідності «покращення ефективності систем внутрішнього контролю та аудиту на рівні центрального і місцевого урядів» [19, С. 22-24]. У цьому зв'язку показово, що зазначеною Стратегією у якості показника виміру досягнення результату реформ у системі державного фінансового внутрішнього контролю обрано отримання оцінки «А» за показником PI-25 «Внутрішні механізми контролю видатків, не пов'язаних із заробітною платою».

Досягнення цього результату передбачало, зокрема, проведення аналізу

стану розвитку та функціональної спроможності підрозділів внутрішнього аудиту і підготовку пропозицій щодо пріоритетів розвитку та підвищення їх незалежності, розроблення та запровадження програм підвищення кваліфікації для внутрішніх аудиторів, проведення навчальних заходів та підвищення кваліфікації для внутрішніх аудиторів, проведення на базі обраних міністерств пілотних проектів з внутрішнього контролю, спрямованих на посилення відповідальності керівників за управління і розвиток установи в цілому (управлінська відповідальність і підзвітність) та якісне виконання ними завдань з планування та організації діяльності, формування адекватної структури внутрішнього контролю, нагляду за здійсненням внутрішнього контролю та управління ризиками та ряду інших заходів.

Очевидно, що для досягнення задекларованих результатів реалізації Стратегії такого роду заходів вкрай недостатньо. Так, проведення пілотних проектів з побудови системи внутрішнього контролю у декількох міністерствах лише підтверджує висновок експертів Світового банку про відсутність у більшості органів державного і комунального секторів саме систем внутрішнього контролю та наявність лише її окремих розрізнених елементів. Це спричинено відсутністю рамкового закону про державний внутрішній фінансовий контроль та спеціальних законів про внутрішній контроль (у тлумаченні ЄС – «фінансове управління і контроль») і внутрішній аудит. Зауважимо, що на початковому етапі реформ у цій сфері відносин Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [20] передбачалася підготовка і прийняття в Україні відповідних законопроектів. Але, на жаль, жоден з них так і не було прийнято.

За урядовим Планом заходів щодо реалізації зазначеної Концепції також було передбачено поетапне створення підрозділів внутрішнього аудиту в органах влади починаючи з 2012 року. Це мало б забезпечити функціонування служб внутрішнього аудиту у цих органах відповідно до стандартів ЄС вже до кінця 2014 року і, отже, вирішення одного з ключових завдань реформи – запровадження дієвого інституту внутрішніх аудиторів в органах влади. Утворення відповідних підрозділів внутрішнього аудиту розпочалося вже з січня 2012 року шляхом реорганізації контрольно-ревізійних підрозділів, що функціонували в системі центральних органів виконавчої влади. Проведення таких реорганізаційних змін було визнано обґрунтованим з огляду на необхідність скорочення чисельності управлінського апарату цих структур [21].

Однак передчасна ліквідація контрольно-ревізійних підрозділів (або незбереження цієї функції у системі центральних органів виконавчої влади хоча б на перехідний період) спричинила критично високі ризики для використання внутрішніх аудиторів у подальшому не за їх основним призначенням. Це значною мірою пояснюється недостатньою обізнаністю

керівників різних рівнів щодо суті внутрішнього аудиту як інструменту з налагодження ефективної служби внутрішнього контролю в державному та комунальному секторах економіки та їх неготовністю до переходу від адміністративно-командного управління та інспекційного контролю за відповідністю (законністю) операцій до системи «належного управління» («good governance») та оцінки ефективності і результативності діяльності (аудиту).

Перешкоди під час підготовки необхідних законопроектів або взагалі їх відсутність, як зазначає відомий європейський фахівець у галузі реформування державного внутрішнього фінансового контролю Р. де Конінг, ускладнюють розвиток функції внутрішнього аудиту в органах державної влади. «Незважаючи на недосконалість прийнятих законів та необхідність внесення змін до них, що в деяких країнах часто займало тривалий час, переваги від наявності новітнього законодавства перевищують негативні наслідки його відсутності» [2, С. 147-148].

Інституційний конфлікт між неминучим залученням внутрішніх аудиторів до виконання невласливих для цієї служби функцій і проголошеною незалежністю та об'єктивністю внутрішнього аудиту було закладено у статті 26 Бюджетного кодексу України [22] при визначенні завдань підрозділів внутрішнього аудиту в частині «запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ». Таке визначення суперечить розумінню змісту цієї управлінської діяльності у тлумаченні Міжнародних основ професійної практики внутрішнього аудиту, зобов'язання щодо приведення у відповідність до яких Україна взяла на себе в Угоді про асоціацію з ЄС.

Світовий досвід свідчить, що на початку реформи державного внутрішнього контролю найбільших зусиль потребує запровадження і розвиток саме фінансового управлінського контролю (включаючи управлінську відповідальність і підзвітність та управління ризиками), а не власне внутрішнього аудиту, який має спрямовуватися на оцінку вже існуючих систем управління, внутрішнього контролю та управління ризиками, але ж ніяк не на їх побудову. У протилежному випадку буде постійно виникати інституційний розрив між результатами роботи внутрішніх аудиторів та оцінками їх роботи керівництвом і, як наслідок, неефективність імплементації функції внутрішнього аудиту в органах влади. Вирішення проблеми подолання зазначеного розриву лежить в площині врахування стадій розвитку (рівнів зрілості) зазначених служб, а також формування належного нормативно-правового та методичного супроводу їх діяльності. Саме нормативно-правове врегулювання процедурних питань діяльності та обов'язковість розбудови служб внутрішнього контролю за єдиними, гармонізованими правилами є однією з головних передумов для отримання оцінки «А» за показником РІ-25.

Нормативно-правове забезпечення зазначених служб, у свою чергу, має стати одним з чинників підвищення оцінки за показником PI-26 «Ефективність внутрішнього аудиту», адже оцінка внутрішнього контролю є одним з трьох головних завдань підрозділів внутрішнього аудиту.

У цьому зв'язку зауважимо, що питання внутрішнього контролю в Україні наразі частково регламентовані у Бюджетному кодексі України та у затверджених наказом Міністерства фінансів України Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [23]. Через відсутність реєстрації зазначених Методичних рекомендацій у Міністерстві юстиції України вони мають не обов'язковий, а рекомендаційний характер і тому - обмежене застосування на рівні окремих розпорядників бюджетних коштів.

Центральним підрозділом гармонізації у складі Міністерства фінансів України у відповідь на численні пропозиції внутрішніх аудиторів щодо необхідності нормативно-правового врегулювання аналізованої діяльності було заплановано низку заходів щодо підвищення ефективності внутрішнього аудиту. Зокрема, була підготовлена постанова КМУ [24], якою у 2018 році затверджені Основні засади організації та здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів.

Проте на теперішній час багато процедурних питань здійснення відповідної управлінської діяльності так і залишаються неврегульованими. Багато невизначеностей містить й термінологічний апарат її ведення – навіть на рівні базових категорій і визначення сутності внутрішнього аудиту. Відповідне визначення, наведене у Бюджетному Кодексі України, концептуально відрізняється від міжнародно прийнятого за тлумаченням місії, об'єктів, сфери та завдань внутрішньому аудиту, а також кола органів, на які поширюються вимоги щодо обов'язковості створення підрозділів внутрішнього аудиту.

За цих обставин не випадково, що у звіті за 2017 рік експертами зазначається, що проблемним питанням залишається забезпечення функціонування підрозділів внутрішнього аудиту в державних органах, які не належать до виконавчої гілки влади, проте є розпорядниками бюджетних коштів та утримуються за рахунок державного бюджету (зокрема, це низка правоохоронних органів, колегіальні органи, академії наук, вищі спеціалізовані суди тощо). У таких установах підрозділи внутрішнього аудиту або не створені взагалі і тому ними «не надано жодної інформації щодо фактичного здійснення такої діяльності», або «входять до складу інших структурних підрозділів та / або поєднані ... з іншими функціями (зокрема, інспекційними, внутрішніми та/або службовими перевірками, бухгалтерією тощо)» [25, С. 12]. Аналогічна картина спостерігається і на підприємствах, що становлять суспільний інтерес, та в установах, статус яких є іншим та/або вищим,

ніж статус міністерства. Це, наприклад, Верховна Рада України, Рахункова палата України, Генеральна прокуратура України, Служба безпеки України, фонди соціального страхування, акціонерні компанії, холдинги, концерни, підприємства, у тому числі ті, що знаходяться у державній власності (наприклад, ДК «Укроборонпром», ПАТ «Укрпошта», ПАТ «Укрзалізниця» тощо).

Ще одним важливим чинником, на який звертають увагу міжнародні експерти при проведенні оцінювання впровадження системи внутрішнього аудиту в органах влади України, є кадрове забезпечення відповідних підрозділів. Неукомплектованість та значна завантаженість внутрішніх аудиторів в черговий раз ще раз підтверджує гостру недостатність фахівців відповідної кваліфікації та нерозуміння керівниками важливості та необхідності діяльності з внутрішнього аудиту, а також своєї персональної відповідальності за результати роботи органу [26].

Аналіз показників укомплектованості підрозділів внутрішнього аудиту впродовж 2012-2017 років дозволяє дійти висновку, що як штатна, так і фактична чисельність відповідних працівників у системі центральних органів влади має тенденцію до зменшення. В обласних державних адміністраціях штатна чисельність посад підрозділів внутрішнього аудиту та фактична чисельність працівників цих підрозділів має тенденцію до зростання, але така динаміка не є стабільною і питома вага вакантних посад залишається значною (рис. 1).

Рис. 1. Динаміка рівня вакантних посад у підрозділах внутрішнього аудиту в центральних органах влади та обласних державних адміністраціях України за 2012-2017 рр., %.

Джерело: складено автором за даними звітів [3; 19].

Наведена динаміка рівня вакантних посад, хоч і дає уяву про суттєвість проблеми укомплектування кадрами підрозділів внутрішнього аудиту, разом з тим не містить об'єктивних даних щодо дійсної потреби у штатній чисельності

таких підрозділів у центральних органах виконавчої влади та обласних державних адміністраціях. Слід також зазначити відсутність даних про витрати органів влади у випадку залучення зовнішніх фахівців (експертів) задля заповнення відсутніх у згаданих підрозділах компетенцій і кваліфікацій або повної передачі послуг з внутрішнього аудиту зовнішньому постачальникові у зв'язку з недостатньою штатною чисельністю працівників (аутсорсинг та косорсинг функції внутрішнього аудиту або її окремих частин, процесів, аудиторських завдань). Проте навіть за відсутності зазначеної інформації такий механізм забезпечення здійснення внутрішнього аудиту із залученням зовнішніх постачальників послуг органами влади практично не застосовується у зв'язку із тим, що він прямо не передбачений нормативно-правовими актами у цій сфері. На теперішній час неопрацьовані також єдині, затверджені на державному рівні, методика і науково обґрунтовані критерії визначення потреби у кількості штатних посад внутрішніх аудиторів залежно від сукупності об'єктів аудиту та підконтрольних суб'єктів, які можливо окремо дослідити під час проведення відповідних перевірок. При цьому системний аналіз відповідності штатної і фактичної чисельності підрозділів внутрішнього аудиту в зазначених органах влади обсягам роботи (завантаженості) фахівцями центрального підрозділу гармонізації не проводився.

У 2017 році за результатами оцінки (огляду) загального стану розвитку та функціональної спроможності внутрішнього аудиту [9] зазначено, що критерії визначення чисельності працівників підрозділів внутрішнього аудиту, передбачені постановою № 1001, на практиці застосовуються формально або взагалі не застосовуються. Як наслідок, кількість об'єктів аудиту на 1 працівника зазначених підрозділів у 14 органах влади складає від 59 до 242 і, таким чином, дає змогу працівникам охопити всі об'єкти аудиту лише за 15-40 років. Фактично це знецінює функцію внутрішнього аудиту в системі управління чималою кількістю державних владних структур. Мова йде про Міністерство освіти і науки України, Міністерство закордонних справ України, Державну регуляторну службу, Державне агентство з управління зоною відчуження та Вінницьку, Волинську, Донецьку, Житомирську, Закарпатську, Львівську, Полтавську, Тернопільську, Хмельницьку і Черкаську обласні державні адміністрації.

Водночас слід зауважити, що кількість згаданих в згаданому вище огляді так званих об'єктів аудиту не аналізувалася ані на предмет кількості безпосередньої належності підконтрольних суб'єктів до всесвіту аудиту названих органів, ані на предмет правильності включення і ступеня деталізації різними органами таких об'єктів аудиту як бюджетні програми, сфери чи види діяльності, функції та процеси. Зокрема, немає впевненості щодо правильності віднесення до всесвіту аудиту низки підконтрольних суб'єктів, виходячи з

критеріїв їх безпосереднього підпорядкування, і отже – в об'єктивності співвідношення кількості об'єктів аудиту на 1 працівника підрозділу внутрішнього аудиту.

Доцільно також підкреслити, що за результатами опитування, проведеного у рамках згадуваного оцінювання, майже 35 % респондентів зазначили, що кваліфікаційні вимоги не сприяють набору до відповідних спеціалізованих підрозділів компетентного персоналу. А однією з головних проблем забезпечення функціональної спроможності внутрішнього аудиту в органах влади названо саме «обмеження для залучення персоналу для потенційно нових видів аудиту, а також для набору спеціалізованих / профільних фахівців через встановлені вимоги до освіти» [9].

У звіті за 2017 рік [26] серед питань, що не сприяють ефективному розвитку функції внутрішнього аудиту, експерти також зазначають, що в багатьох органах функція внутрішнього аудиту не змогла остаточно позбутися інспекційних коренів. Внутрішній аудит все ще «фокусується здебільшого на перевірці законності / відповідності та фінансових процесах, а не на системному підході, спрямованому на удосконалення системи внутрішнього контролю». Саме ця причина є однією з головних при скороченні чисельності аналізованих підрозділів, адже керівники органів влади не вбачають доцільності утримання потужних профільних структур для надання такого обмеженого спектру аудиторських послуг. Отже, утворюється класична інституційна пастка у цій сфері відносин – чим менший спектр послуг надає підрозділ внутрішнього аудиту, тим більше скорочується його чисельність; після чергового скорочення чисельності зазначеного підрозділу спектр аудиторських послуг звужується ще більше, що спричиняє подальше скорочення чисельності цієї структури. У цьому зв'язку у звіті за 2017 рік зазначається, що близько 40 % підрозділів внутрішнього аудиту (25 підрозділів в системі центральних органів влади та 7 підрозділів в системі обласних державних адміністрацій) є малочисельними (налічують 1-2 особи за штатом). Унаслідок цього підрозділами «не забезпечується системність охоплення внутрішнім аудитом ризикових сфер діяльності органу, а сам внутрішній аудит не має суттєвого системного впливу на діяльність органу в цілому» [26].

Вважаємо, що основними факторами, які можуть вплинути на підвищення рейтингу показників РІ-25 «Внутрішні механізми контролю видатків, не пов'язаних із заробітною платою» та РІ-26 «Ефективність внутрішнього аудиту», прямо або опосередковано пов'язані з нормативно-правовим та кадровим забезпеченням. З огляду на це пропонується здійснити низку заходів, спрямованих на вирішення зазначених проблем. До їх числа, зокрема, слід віднести:

- прийняття рамкового закону про державний внутрішній фінансовий контроль та/або законів про внутрішній контроль і внутрішній аудит,

гармонізованих з міжнародно визнаними стандартами та кращими світовими практиками;

- розробку чітких критеріїв для визначення чисельності працівників підрозділів внутрішнього аудиту та надання Міністерстві фінансів України повноважень щодо затвердження (погодження) структури відповідних розпорядників бюджетних коштів, їх штатних розписів і паспортів бюджетних програм (підпрограм) винятково за умови забезпечення такими установами організаційної незалежності цих підрозділів, відповідності штатної чисельності працівників підрозділів внутрішнього аудиту з урахуванням сум видатків на косорсинг чи аутсорсинг, належного матеріально-технічного забезпечення, достатності сум видатків на професійний розвиток їх керівників і фахівців;

- формування стратегій і загальнонаціональних програм післядипломного навчання, підвищення кваліфікації та підтвердження професійного рівня персоналу органів влади з питань внутрішнього контролю (у першу чергу – керівного складу вищої та середньої ланок) та підрозділу внутрішнього аудиту – з внутрішнього аудиту з урахуванням потреб таких органів у фахівцях певних напрямів та їх охоплення відповідними програмами підвищення кваліфікації;

- розробку національних методик оцінювання рівнів зрілості систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах влади, які мають базуватися на чітко визначених критеріях;

- запровадження щорічного звітування керівників органів влади про здійснення внутрішнього контролю (забезпечення гарантій або достатньої впевненості щодо досягненні мети внутрішнього контролю) у підпорядкованих їм установах, підприємствах та організаціях;

- запровадження і функціонування в органах влади незалежних від керівництва таких органів аудиторських комітетів, які мають відігравати роль інструменту підтримки системи управління (корпоративного управління), внутрішнього контролю та управління ризиками;

- внесення змін до систем оплати праці внутрішніх аудиторів з метою забезпечення залучення до підрозділів внутрішнього аудиту кваліфікованих фахівців і зменшення плинності кадрів, спричиненого відтоком внутрішніх аудиторів з органів влади до приватного сектору у зв'язку з невідповідним рівнем оплати їх праці рівню кваліфікації і відповідальності;

- систематичне інформування про прогрес реформ у сфері державного внутрішнього фінансового контролю Уряду, Парламенту та Рахункової палати України.

Висновки. Підсумовуючи відзначимо, що результати проведення міжнародними організаціями оцінювання реформи системи внутрішнього аудиту в органах влади України засвідчують їх незавершеність та неузгодженість із іншими змінами в системі державного управління. Це

спричиняє інституційні розриви у здійсненні відповідної управлінської діяльності та негативно позначається на її результатах. Такий стан справ значною мірою пояснюється відсутністю системного нормативно-правового регулювання і належного кадрового забезпечення діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в органах влади України.

У цьому зв'язку запропоновано комплекс заходів, спрямованих на вирішення зазначених проблем. Проведення зазначених заходів потребуватиме прийняття нових нормативно-правових актів та внесення змін до низки чинних документів. Але саме ці кроки сприятимуть подальшому покращенню рейтингу України за показниками PEFA та підвищенню результативності реформ у сфері державного фінансового контролю та управління державними фінансами в цілому.

Література:

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. URL: [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_(body).pdf).
2. Koning R., de. Public Internal Financial Control. Slovenia, 2007. 327 p.
3. Андреев П. Еволюція внутрішнього державного фінансового контролю в Україні. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка, Вип. 8 (149), 2013. С. 5-8.
4. Смірнова О.М. Європейський досвід оцінювання ефективності внутрішнього аудиту у системі державного контролю. Економічний вісник університету, Вип. 23/1, 2014. С. 251-256.
5. Бариніна М.В. Проблемні питання гармонізації розвитку функції внутрішнього аудиту в державному секторі України з міжнародно визнаними стандартами і правилами ЄС. Наукові праці НДФІ. 2015. Вип. 4. С. 104-119.
6. Калінкін Д.В. Оцінка стану внутрішнього аудиту бюджетних установ / Реформування фінансового контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення : монографія / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, Т. О. Кривцова та ін. ; за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Дікань Л. В. – Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. – С. 164-177.
7. Бухгалтерський облік і контроль державного сектору в умовах модернізації управління державними фінансами : у 2 т. / за ред. Л. Г. Ловінської. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. Т.2. 325 с.
8. Чумакова І.Ю. Державний внутрішній аудит в Україні: на шляху до підвищення іміджу. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 7. С. 31-41.
9. Огляд загального стану розвитку та функціональної спроможності внутрішнього аудиту в державних органах України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%9E%D0%B3%D0%BB%D1%8F%D0%B4%20%D1%81%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%BC%D0%BE%D0%B6%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D0%92%D0%90.pdf>
10. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>.
11. Про затвердження Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 415-р URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80>.

12. Managing Public Expenditure, a Reference Book for Transition Countries / Edited by Richard Allen and Daniel Tommasi. OECD, 2001 URL: <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/oecdpmhandbook.pdf>

13. Звіт з ефективності управління державними фінансами в Україні за 2015 рік Міжнародний банк реконструкції та розвитку. 2016. URL: <https://pefa.org/sites/default/files/UA-May16-PFMPR-Public-UA.pdf>.

14. Azerbaijan. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) Performance report: Repeat assessment. December 10, 2014 URL: https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/AZ-Dec14-PFMPR-Public_0.pdf;

15. Belarus. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Public Financial Management Performance Report. June 2014 URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/BY-Jun14-PFMPR-Public.pdf>;

16. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Assessment 2013 Republic of Armenia (Central Government). May 11, 2014 URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/AM-May14-PFMPR-Public.pdf>;

17. Georgia – Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Assessment 2012. September 2013 URL: https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/GE-Sep13-PFMPR-Public_1.pdf;

18. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Assessment Update for Moldova (2012-2014). Final PEFA Performance Report. December 16, 2015 URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/MD-Dec15-PFMPR-Public.pdf>.

19. Ukraine – Systematic Country Diagnostic: toward sustainable recovery and shared prosperity. April 28, 2017: Report No. 114826-UA URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/268021494851394908/pdf/Ukraine-SCD-Document-April28-2017-05102017.pdf>.

20. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158 (із змінами і доповненнями) URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/158-2005-%D1%80>.

21. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 (із змінами) URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>.

22. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI (із змінами) URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

23. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2012 № 995 (Із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 10.12.2014 № 1200) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text>.

24. Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text>

25. 2017 State of the Internal Audit Profession Study URL: https://www.pwc.com/hu/hu/kiadvanyok/assets/pdf/2017_State_of_the_Internal_Audit_Profession_Study.pdf

26. Інформація про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю URL: <https://mof.gov.ua/uk/news/funktsionuvannia-derzhavnoho-vnutrishnoho-finansovoho-kontroliu-u--rotsi>.

References:

1. Uгода pro asociaciju mizh Ukraïnoju, z odnieï storoni, ta Evropejs'kim Sojuzom, Evropejs'kim Spivtovaristvom z atomnoï energii i ïhnimi derzhavami-chlenami, z inshoï storoni [the Association Agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, of the other part]. www.kmu.gov.ua. Retrieved from [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_(body).pdf) [in Ukrainian].
2. Koning R., de. Public Internal Financial Control. Slovenia, 2007. 327 p.
3. Andreev, P. (2013). Evoljucija vnutrishn'ogo derzhavnogo finansovogo kontrolju v Ukraïni [Evolution of internal public financial control in Ukraine]. *Visnik Kiïvs'kogo nacional'nogo universitetu imeni Tarasa Shevchen - Bulletin of the Taras Shevchenko National University of Kyiv*, 8 (149), 5-8 [in Ukrainian].
4. Smirnova, O.M. (2014). Evropejs'kij dosvid ocinjuvannja efektyvnosti vnutrishn'ogo auditu u sistemi derzhavnogo kontrolju [European experience in evaluating the effectiveness of internal audit in the system of state control]. *Ekonomichnij visnik universitetu - Economic Bulletin of the University*, 23/1, 251-256 [in Ukrainian].
5. Barinina, M.V. (2015) Problemni pitannja garmonizacii rozvitku funkcii vnutrishn'ogo auditu v derzhavnomu sektori Ukraïni z mizhnarodno viznanimi standartami i pravilami ES [Problematic issues of harmonization of the development of the internal audit function in the public sector of Ukraine with internationally recognized EU standards and rules]. *Naukovi praci NDFI - Scientific works of NDFI*, 4, 104-119 [in Ukrainian].
6. Kalinkin, D.V. (2015) Ocinka stanu vnutrishn'ogo auditu bjudzhetnih ustanov [Estimation of the state of internal audit of budgetary institutions]. Reformuvannja finansovogo kontrolju v Ukraïni: problemni pitannja ta naprjami ïh virishennja - *Reform of financial control in Ukraine: problematic issues and directions of their solution*, H. : HNEU im. S. Kuznecja, 164-177 [in Ukrainian].
7. Lovins'koï, L. G. (2013). *Buhgalters'kij oblik i kontrol' derzhavnogo sektoru v umovah modernizacii upravlinnja derzhavnimi finansami [Accounting and control of the public sector in terms of modernization of public finance management]*. (Vols. 1-2). K.: DNNU «Akad. fin. upravlinnja» [in Ukrainian].
8. Chumakova, I.Ju. (2014). Derzhavnij vnutrishnij audit v Ukraïni: na shljahu do pidvishhennja imidzhu [State internal audit in Ukraine: on the way to improving the image]. *Buhgalters'kij oblik i audit - Accounting and auditing*, 7, 31-41 [in Ukrainian].
9. Ogljad zagal'nogo stanu rozvitku ta funkcional'noï spromozhnosti vnutrishn'ogo auditu v derzhavnih organah Ukraïni [Review of the general state of development and functional capacity of internal audit in state bodies of Ukraine]. www.minfin.gov.ua. Retrieved from <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%9E%D0%B3%D0%BB%D1%8F%D0%B4%20%D1%81%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%BC%D0%BE%D0%B6%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D0%92%D0%90.pdf> [in Ukrainian].
10. Rozporjadzhennja Kabinetu Ministriv Ukraïni “Pro shvalennja Strategii reformuvannja sistemi upravlinnja derzhavnimi finansami na 2017-2020 roki” [The Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine “On approval of the Strategy for reforming the public financial management system for 2017-2020”].(n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%8080> [in Ukrainian].
11. Rozporjadzhennja Kabinetu Ministriv Ukraïni “Pro zatverdzhennja Planu zahodiv z realizacii Strategii reformuvannja sistemi upravlinnja derzhavnimi finansami na 2017-2020 roki” [The Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine “On approval of the Strategy for reforming the public financial management system for 2017-2020”].(n.d.). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80> [in Ukrainian].

12. Managing Public Expenditure, a Reference Book for Transition Countries / Edited by Richard Allen and Daniel Tommasi. OECD, 2001 URL: <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/oecdpmhandbook.pdf>

13. Zvit z efektyvnosti upravlinnja derzhavnimi finansami v Ukraïni za 2015 rik Mizhnarodnij bank rekonstrukcii ta rozvitku. 2016 [Report on the effectiveness of public finance management in Ukraine for 2015 International Bank for Reconstruction and Development]. *pefa.org*. Retrieved from <https://pefa.org/sites/default/files/UA-May16-PFMPR-Public-UA.pdf>. [in Ukrainian].

14. Azerbaijan. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA) Performance report: Repeat assessment. December 10, 2014 URL: https://pefa.org/sites/default/files/assemblies/comments/AZ-Dec14-PFMPR-Public_0.pdf;

15. Belarus. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Public Financial Management Performance Report. June 2014 URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assemblies/comments/BY-Jun14-PFMPR-Public.pdf>;

16. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Assessment 2013 Republic of Armenia (Central Government). May 11, 2014 URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assemblies/comments/AM-May14-PFMPR-Public.pdf>;

17. Georgia – Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Assessment 2012. September 2013 URL: https://pefa.org/sites/default/files/assemblies/comments/GE-Sep13-PFMPR-Public_1.pdf;

18. Public Expenditure and Financial Accountability (PEFA): Assessment Update for Moldova (2012-2014). Final PEFA Performance Report. December 16, 2015 URL: <https://pefa.org/sites/default/files/assemblies/comments/MD-Dec15-PFMPR-Public.pdf>.

19. Ukraine – Systematic Country Diagnostic: toward sustainable recovery and shared prosperity. April 28, 2017: Report No. 114826-UA URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/268021494851394908/pdf/Ukraine-SCD-Document-April28-2017-05102017.pdf>.

20. Rozporjadzhennja Kabinetu Ministriv Ukraïni “Konceptija rozvitku derzhavnogo vnutrishn'ogo finansovogo kontrolju na period do 2017 roku” [The Order of the Cabinet of Ministers of Ukraine “Concept of development of the state internal financial control for the period till 2017”].(n.d.). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/158-2005-%D1%80> [in Ukrainian]

21. Postanova Kabinetu Ministriv Ukraïni “Dejaki pitannja utvorennja strukturnih pidrozdiliv vnutrishn'ogo auditu ta provedennja takogo auditu v ministerstvah, inshih central'nih organah vikonavchoï vladi, ih teritorial'nih organah ta bjudzhetnih ustanovah, jaki nalezhat' do sferi upravlinnja ministerstv, inshih central'nih organiv vikonavchoï vladi” [The Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine “Some issues of establishing structural units of internal audit and conducting such audits in ministries, other central executive bodies, their territorial bodies and budgetary institutions belonging to the sphere of management of ministries and other central executive bodie”].(n.d.). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%B> [in Ukrainian]

22. Zakon Ukraïni “Bjudzhetnij kodeks Ukraïni” [The Law of Ukraine “Budget Code of Ukrain”].(n.d.). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian]

23. Nakaz Ministerstva finansiv Ukraïni “Pro zatverdzhennja Metodichnih rekomendacij z organizacii vnutrishn'ogo kontrolju rozporjadnikami bjudzhetnih koshtiv u svoïh zakladah ta u pidvidomchih bjudzhetnih ustanovah” [Order of the Ministry of Finance of Ukraine “On approval of Methodical recommendations on the organization of internal control by managers of budget

funds in their institutions and subordinate budget institutions”].(n.d.). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text> [in Ukrainian].

24. Postanova Kabinetu Ministriv Ukraïni “Osnovni zasady zdijsnennja vnutrishn'ogo kontrolju rozporjadnikami bjudzhetnih koshtiv” [Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine “Basic principles of internal control by managers of budget funds ”].(n.d.). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].

25. 2017 State of the Internal Audit Profession Study URL: https://www.pwc.com/hu/hu/kiadvanyok/assets/pdf/2017_State_of_the_Internal_Audit_Profession_Study.pdf

26. Informacija pro stan funkcionuvannja derzhavnogo vnutrishn'ogo finansovogo kontrolju [Information on the state of functioning of the state internal financial control]. *mof.gov.ua*. Retrieved from <https://mof.gov.ua/uk/news/funktsionuvannia-derzhavnoho-vnutrishnoho-finansovoho-kontroliu-u--rotsi>. [in Ukrainian].