

Аналіз нормативно-правових документів з внутрішнього аудиту

Analysis of regulatory and legal documents on internal audit

Олександр Шпиталь

ад'юнкт, e-mail: shpital777@ukr.net, ORCID: 0009-0003-5261-1954

Oleksandr Shpytal

PhD student, e-mail: shpital777@ukr.net, ORCID: 0009-0003-5261-1954

Національний університет оборони України, м. Київ, Україна

National Defense University of Ukraine, Kyiv, Ukraine

Received: April 16, 2025 | Revised: April 28, 2025 | Accepted: April 30, 2025

DOI: 10.33445/sds.2025.15.2.22

Мета роботи: проаналізувати нормативно-правові документи з внутрішнього аудиту на відповідність міжнародним стандартам, виявити проблемні аспекти в нормативному забезпеченні та визначити напрями його вдосконалення.

Метод дослідження: методи системного аналізу, синтезу, дедукції та індукції, аналогії та порівняння.

Результати дослідження: систематизовано та проаналізовано нормативні документи з внутрішнього аудиту, зосереджено увагу на їх відповідності міжнародним стандартам. Виявлено проблемні аспекти нормативного забезпечення внутрішнього аудиту. Визначено напрями вдосконалення нормативного регулювання внутрішнього аудиту в контексті стратегії реформування системи управління державними фінансами.

Теоретична цінність дослідження: результати дослідження сприяють науковому розумінню питань організації та функціонування внутрішнього аудиту, а також фундаментальних принципів міжнародних стандартів, що забезпечують ефективність внутрішнього аудиту. Запропоновано заходи трансформації внутрішнього аудиту, які можуть бути використані для вдосконалення нормативно-правових документів з внутрішнього аудиту.

Практична цінність дослідження: результати дослідження можуть бути використані для аналізу стану організації та функціонування підрозділів внутрішнього аудиту, їх основних внутрішніх документів з питань проведення внутрішнього аудиту

Цінність дослідження: систематизація теоретичних, організаційно-методологічних засад проведення внутрішнього аудиту, виявлення прогалин у нормативно-правовому регулюванні та формування напрямів його вдосконалення, сприяння гармонізації національних і міжнародних стандартів. Матеріали дослідження є цінними для підвищення якості нормативних документів з внутрішнього аудиту. Висновки та рекомендації дослідження можуть бути використані під час розроблення навчальних програм та методичних матеріалів з внутрішнього аудиту для закладів вищої освіти і центрів підвищення кваліфікації.

Обмеження дослідження/Майбутні дослідження: аналіз нормативно-правової бази обмежений періодом до квітня 2025 року, що не дає змоги врахувати можливі майбутні зміни в нормативно-правових документах з внутрішнього аудиту. Перспективним напрямом майбутніх досліджень є удосконалення наявних або розроблення нових методологічних підходів до оцінювання для надання впевненості.

Тип статті: теоретичний.

Purpose: the aim is to analyze regulatory documents on internal audit for compliance with international standards, identify problematic aspects in regulatory support and determine areas for its improvement.

Methods applied: methods of system analysis, synthesis, deduction and induction, analogy and comparison.

Findings: regulatory documents on internal audit were systematized and analyzed, focusing on their compliance with international standards. Problematic aspects of regulatory support for internal audit were identified. Areas for improving regulatory regulation of internal audit were identified in the context of the strategy for reforming the public finance management system.

Theoretical applications: the results of the study contribute to a scientific understanding of the issues of organization and functioning of internal audit, as well as the fundamental principles of international standards that ensure the effectiveness of internal audit. Measures for the transformation of internal audit are proposed, which can be used to improve regulatory documents on internal audit.

Practical applications: the results of the study can be used to analyze the state of the organization and functioning of internal audit units, their main internal documents on internal audit.

Value: systematization of theoretical, organizational and methodological principles of internal audit, identification of gaps in regulatory and legal regulation and formation of directions for its improvement, promotion of harmonization of national and international standards. The study materials are valuable for improving the quality of regulatory documents on internal audit. The conclusions and recommendations of the study can be used when developing curricula and methodological materials on internal audit for higher education institutions and centers for advanced training.

Research limitations/Future research: the analysis of the regulatory and legal framework is limited to the period until April 2025, which does not allow taking into account possible future changes in regulatory and legal documents on internal audit. A promising direction for future research is to improve existing or develop new methodological approaches to assessment to provide assurance.

Papertype: theoretical.

Ключові слова: внутрішній аудит, стандарти внутрішнього аудиту, ефективність.

Key words: internal audit, internal audit standards, efficiency.

Вступ

Забезпечення фінансової стійкості, ефективності використання державних ресурсів, які будуть залучені для гарантування національної безпеки України, завдяки підвищенню прозорості і впровадженню сучасного фінансового менеджменту необхідними складовими реалізації Стратегії національної безпеки України [1].

Побудову ефективної системи управління фінансами в публічному секторі економіки визначено основною метою Стратегії реформування системи управління державними фінансами [2].

Сучасним пріоритетом є створення дієвого та ефективного механізму фінансового контролю в публічному секторі економіки, побудованого на фундаментальних міжнародних принципах і кращих практиках. Це надзвичайно важливий крок у процесі впровадження реформи управління державними фінансами.

Належний нагляд за дотриманням законності, а також ефективне (результативне й економне) використання державних ресурсів забезпечує дієва система внутрішнього фінансового контролю в публічному секторі [3].

Одним із ключових напрямів досягнення стратегічної мети реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю вважаємо підвищення ефективності, спроможності і незалежності внутрішнього аудиту. Зазначене передбачає переорієнтацію аудиторської діяльності на системний аналіз та оцінювання ефективності внутрішнього контролю, ступеня виконання завдань (функцій) і забезпечення досягнення поставлених цілей [2].

Таким чином, побудова ефективної системи внутрішнього аудиту є невід'ємною складовою сучасної системи внутрішнього фінансового контролю в публічному секторі економіки України.

Водночас за результатами аналізу звітності стану функціонування внутрішнього аудиту в державних установах за 2023 та 2024 роки Міністерство фінансів України засвідчило наявність недоліків і проблемних питань в організації та проведенні внутрішнього аудиту, що потребує вжиття заходів для їх вирішення [4].

Теоретичні основи дослідження

Теоретичними основами дослідження є нормативно-правові документи з внутрішнього аудиту [5-16].

Фундаментальні теоретичні основи організаційно-правових засад та проблемні аспекти внутрішнього аудиту активно досліджували багато учених, науковців, економістів: Т. Каменська [17;18], О. Пушкарьова [19], А. Семенець [20], О. Філозоп [21], Д. Калінкін [22], О. Редько [23], О. Лебединська [24], Р. Рудніцька [25;26], О. Мельник [27], О. Ружанський [28] та ін. Проте, деякі аспекти щодо посилення ефективності, спроможності та незалежності підрозділів внутрішнього аудиту залишаються не врегульованими та потребують проведенню додаткового дослідження.

Постановка проблеми

Реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю передбачає адаптацію національних нормативно-правових документів до міжнародних стандартів і кращих практик. Актуальності набуває питання посилення ефективності внутрішнього аудиту, що має на меті перехід від традиційних підходів до проведення внутрішнього аудиту, орієнтованого виключно на оцінювання відповідності законодавству, до системного аналізу та стратегічного оцінювання ефективності, забезпечення переорієнтації на вдосконалення діяльності державної установи [2].

Внутрішній аудит є ключовим інструментом підвищення ефективності управління державними ресурсами, забезпечення прозорості і посилення управлінської підзвітності.

Незважаючи на значний прогрес у розвитку внутрішнього аудиту, далеко не всі проблемні питання та виявлені недоліки вирішені, що продовжує негативно впливати на його спроможність та ефективність.

Так, за результатами проведеного Мінфіном аналізу звітності про стан функціонування внутрішнього аудиту в державних установах за 2023 та 2024 роки та результатами

проведеного Програмою SIGMA оцінювання стану справ у системі державного управління України у 2023 році підтверджено наявність недоліків і проблем у функціонуванні внутрішнього аудиту, що впливає на його спроможність та ефективність [4], зокрема щодо незабезпечення:

підрозділів внутрішнього аудиту кадрами через неукомплектованість і плинність кадрів відповідної кваліфікації;

функціональної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту;

застосування ризик-орієнтованого підходу до планування діяльності з внутрішнього аудиту;

належної якості внутрішнього аудиту через слабкий зв'язок між рекомендаціями та зібраними аудиторськими доказами. Аудиторські дослідження та надані рекомендації не були спрямовані на удосконалення діяльності державних органів, здебільшого орієнтовані на перевірку відповідності законодавству, а не системне оцінювання та аналіз системи внутрішнього контролю.

Зазначені недоліки та проблеми призводять до зниження ефективності функціонування внутрішнього аудиту, формального підходу до проведення аудиторських досліджень і недостатнього впливу результатів аудиту на процеси управління.

Через вплив вказаних недоліків і проблем на спроможність та ефективність внутрішнього аудиту необхідно вжити заходи для підвищення якості і незалежності внутрішнього аудиту в системі державних органів, його подальшого розвитку з урахуванням міжнародних стандартів і кращих практик.

Особливо гострими залишаються питання нормативного забезпечення незалежності внутрішніх аудиторів, методології оцінювання системи управління, процедур проведення аудиторських досліджень, документування їх результатів та контролю за виконанням аудиторських рекомендацій. Реформа державного управління і процеси децентралізації створюють нові виклики для системи внутрішнього аудиту, що потребує оновлення та вдосконалення нормативно-правової бази. Водночас недостатньо дослідженими залишаються питання адаптації принципів міжнародних стандартів та кращих практик внутрішнього аудиту до національних особливостей системи управління.

Таким чином, потрібно проаналізувати нормативно-правові документи внутрішнього аудиту, щоб виявити проблемні аспекти нормативного забезпечення та визначити напрями їх вдосконалення з урахуванням міжнародних стандартів.

Методологія дослідження

У проведеному дослідженні застосовано системний підхід до організації та проведення внутрішнього аудиту, що дає змогу розглядати внутрішній аудит як цілісну систему у структурі державного управління. У процесі аналізу нормативно-правової бази використано такі методи: системного аналізу, синтезу, дедукції, індукції, аналогії та порівняння для обробки, систематизації та критичного осмислення нормативно-правових документів з внутрішнього аудиту, порівняння національних нормативно-правових документів з внутрішнього аудиту із міжнародними стандартами і кращими практиками.

Використання цього методичного підходу дало змогу ґрунтовно вивчити проблемні аспекти системи внутрішнього аудиту, сформулювати висновки і окреслити напрями вдосконалення нормативно-правових документів з внутрішнього аудиту.

Результати

У ході дослідження нормативно-правових документів з внутрішнього аудиту встановлено, що, на відміну від зовнішнього аудиту, правові засади та провадження аудиторської діяльності в Україні визначено Законом України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”,

а діяльність з внутрішнього аудиту на рівні окремого закону не регламентована [5].

Нормативне визначення сутності внутрішнього аудиту і вимоги до відповідальності розпорядників бюджетних коштів в особі їх керівників щодо організації та проведення внутрішнього аудиту у своїх установах на законодавчому рівні передбачено частиною третьою статті 26 “Контроль та аудит у бюджетному процесі” глави 4 “Бюджетний процес та його учасники” Бюджетного кодексу України (редакція від 05.03.2025) [7].

Відповідно до положень статті 26 Бюджетного кодексу України Кабінет Міністрів отримує повноваження щодо визначення основних засад здійснення внутрішнього аудиту і порядку утворення підрозділів внутрішнього аудиту. Міністерство фінансів України уповноважене розробляти і затверджувати організаційно-методологічні засади здійснення внутрішнього аудиту, забезпечуючи формування і реалізацію державної політики у сфері внутрішнього фінансового контролю [7].

Поняття сутності “внутрішній аудит” визначено статтею 26 Бюджетного кодексу України як “незалежна, об’єктивна діяльність, що передбачає здійснення аудиторських досліджень (оцінки з надання впевненості) та аудиторського консультування для сприяння розпоряднику бюджетних коштів у досягненні цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності. Внутрішній аудит сприяє покращенню ефективності і результативності в діяльності розпорядника бюджетних коштів, а також підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, шляхом застосування систематичного, послідовного підходу до оцінки і вдосконалення організації та функціонування системи управління, внутрішнього контролю, управління ризиками” (Рис. 1) [7].

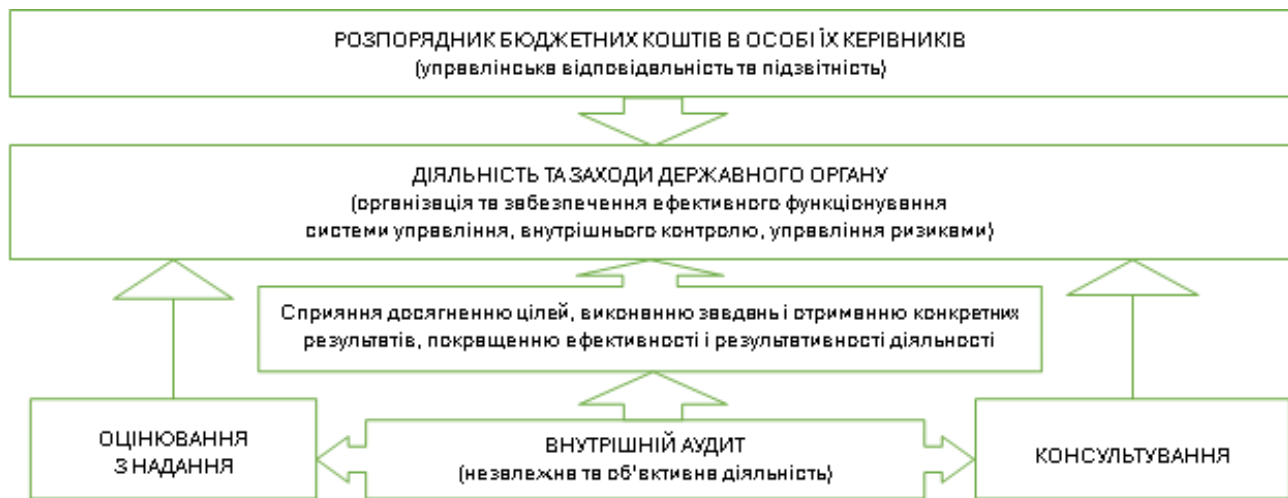


Рисунок 1 – Сутність діяльності з внутрішнього аудиту

Джерело: сформовано автором на основі [7]

Зазначимо, що з 05.03.2025 змінилося трактування сутності внутрішнього аудиту. Аналіз змін у нормативному визначенні порівняно з попередньою редакцією показав, що раніше “внутрішній аудит” було визначено як “діяльність, спрямовану на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій” [7].

Відповідно до оновленої редакції внутрішньому аудиту законодавчо надано статус незалежної та об’єктивної діяльності, у ньому виокремлено два види діяльності внутрішнього

аудиту, а саме “аудиторське дослідження (оцінка з надання впевненості)” та “консультування”, сформовано головну мету внутрішнього аудиту – “сприяння розпоряднику бюджетних коштів у досягненні цілей, завдань і конкретних результатів його діяльності” [7].

Відповідно до Порядку здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту (далі – Порядок) передбачено механізм утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту, окреслено питання їх діяльності, визначено “об’єкт внутрішнього аудиту” як “діяльність державного органу та заходи, які проводять керівники таких органів з метою забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності й ефективного використання бюджетних коштів та інших активів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і вимог щодо їх діяльності)” [8].

Водночас відповідно до Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту об’єктом внутрішнього аудиту визначено “діяльність, яку перевіряють, предмет завдання внутрішнього аудиту”. Як приклади можна назвати напрям, установу, операцію, функцію, процес чи систему [15].

Порядком визначено основні завдання підрозділу внутрішнього аудиту: “надання керівнику державного органу об’єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення; удосконалення системи управління; запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів та інших активів; запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління” [8].

Підрозділ внутрішнього аудиту виконує зазначені завдання так: “оцінюванням ефективності функціонування системи внутрішнього контролю; ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах; ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, управління бюджетними коштами; якості надання адміністративних послуг та виконання контрольних-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства; використання і збереження активів; надійності, ефективності та результативності інформаційних систем і технологій; управління державним майном; правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності; ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань державного органу, його територіальних органів, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління” [8].

Проведення внутрішнього аудиту врегульовано обов’язковими правилами та єдиними підходами, що визначені Стандартами внутрішнього аудиту (далі – Стандарти ВА) [9].

Стандарти ВА складаються з двох видів стандартів (рис. 2).

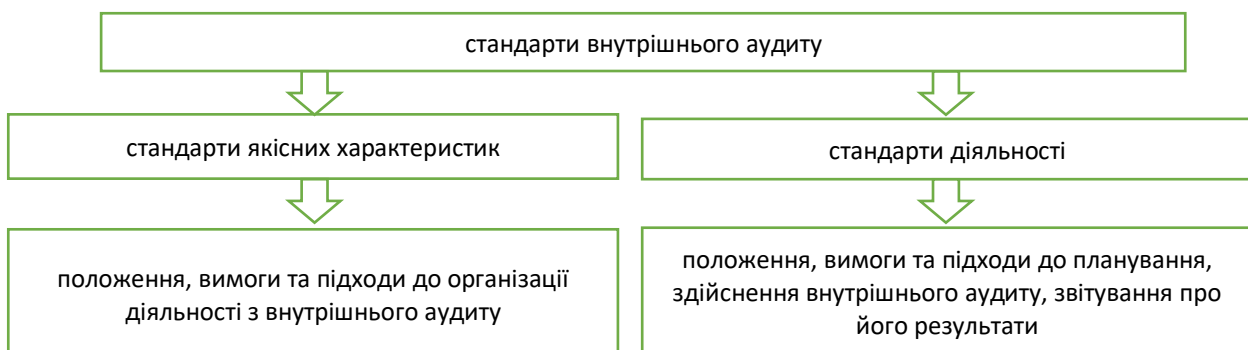


Рисунок 2 – Структура стандартів внутрішнього аудиту

Джерело: сформовано автором на основі [9]

Відповідно до Стандартів ВА повноваження з визначення ключових завдань і функцій підрозділу внутрішнього аудиту, а також встановлення прав та обов'язків його керівника і співробітників разом із вимогами до його незалежності мають бути передбачені внутрішніми документами установи. Ці документи, розроблені безпосередньо керівником підрозділу, мають охоплювати усі аспекти аудиторської діяльності [9].

Аналіз стандартів якісних характеристик показав, що в них міститься детальний перелік вимог до основних нормативних внутрішніх документів з питань аудиту, серед яких “декларація внутрішнього аудиту”, “положення про підрозділ”, “посадові інструкції співробітників”, “програма з підвищення якості аудиту”, а також інших внутрішніх документів, які регулюють аудиторську діяльність [9].

Крім того, вимоги Стандартів ВА надають керівнику підрозділу внутрішнього аудиту повноваження щодо розроблення методологічних документів до проведення внутрішнього аудиту. Під час створення внутрішніх документів враховують специфіку діяльності установи, розмір і структуру підрозділу, складність об'єктів аудиту й особливості виконуваних завдань.

У Стандартах ВА визначено поняття незалежності (організаційної і функціональної) та об'єктивності внутрішнього аудиту.

Порівняно з визначеннями, наданими у Міжнародних стандартах внутрішнього аудиту [15], виявлено помітні розбіжності (табл. 1).

Таблиця 1 – Порівняння визначень термінів “незалежність” та “об'єктивність”

Стандарти внутрішнього аудиту	Глобальні стандарти внутрішнього аудиту
<p>“Організаційна незалежність – пряме підпорядкування та підзвітність підрозділу внутрішнього аудиту керівнику установи”.</p> <p>“Функціональна незалежність – недопущення виконання працівниками підрозділу внутрішнього аудиту функцій, не пов'язаних зі здійсненням внутрішнього аудиту”</p>	<p>“Незалежність – свобода від умов, що можуть порушити здатність функції внутрішнього аудиту виконувати зобов'язання з внутрішнього аудиту неупереджено”</p>
<p>“Об'єктивність вимагає від працівників підрозділу внутрішнього аудиту провадити свою діяльність неупереджено, без формування свого висновку під впливом третіх осіб та уникати конфлікту інтересів”</p>	<p>“Об'єктивність – неупереджене ментальне ставлення, яке дозволяє внутрішнім аудиторам робити професійні судження, виконувати свої обов'язки та досягати мети внутрішнього аудиту без компромісів”</p>

Стандарти діяльності внутрішнього аудиту визначають сутність проведення внутрішнього аудиту (рис. 3).

Моральні та етичні засади професійної діяльності співробітників підрозділу внутрішнього аудиту, а також основні норми їх поведінки закріплено у Кодексі етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [10].

Також передбачена обов'язкова сертифікація працівників підрозділів внутрішнього аудиту [11], яку проводять відповідно до встановленого порядку [12].

Щорічно підрозділ внутрішнього аудиту за встановленою формою звітує перед Міністерством фінансів України про результати своєї діяльності відповідно до встановленої Інструкції [13].

Зовнішнє оцінювання функціонування внутрішнього аудиту (іншими словами, зовнішнє оцінювання якості внутрішнього аудиту) проводить Міністерство фінансів України відповідно до встановлено порядку [14].



Рисунок 3 – Сутність проведення внутрішнього аудиту

Джерело: сформовано автором на основі [9]

Отже, за результатами аналізу систематизовано та побудовано ієрархічну систему нормативно-правових документів з внутрішнього аудиту (рис. 4). Це вказує на сформованість нормативно-правової бази з внутрішнього аудиту в Україні і забезпечення регулювання його діяльності.

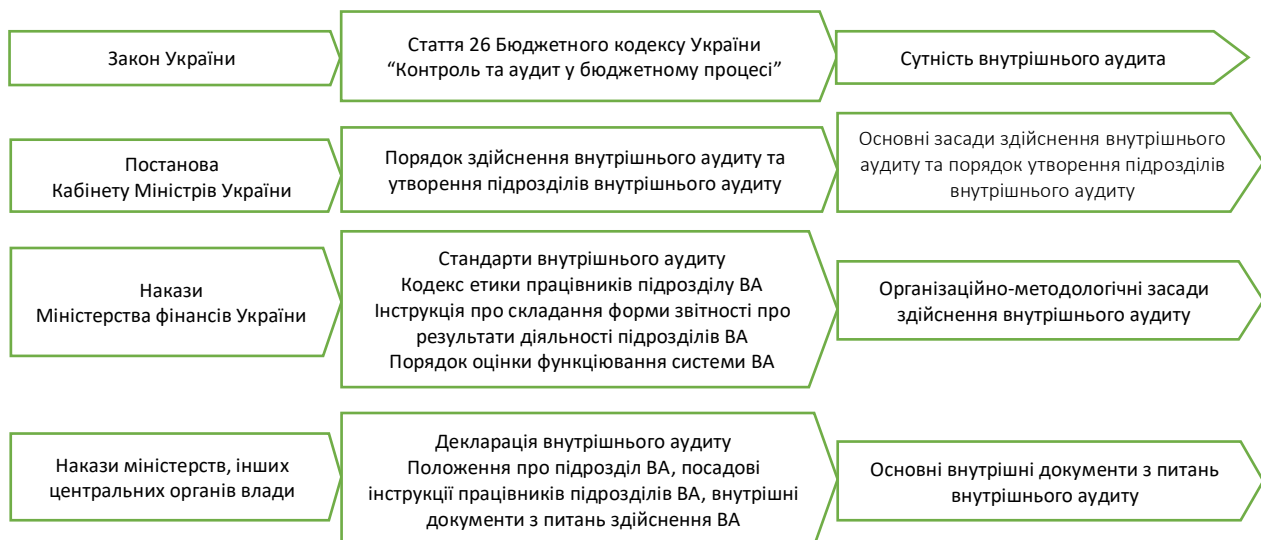


Рисунок 4 – Структура та ієрархія національних нормативних документів з внутрішнього аудиту

Джерело: сформовано автором на основі [7 – 14].

Розвиток системи державного внутрішнього фінансового контролю, у тому числі системи внутрішнього аудиту в публічному секторі економіки, відбувається на підставі

реалізації взятих зобов'язань відповідно до Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, з іншої сторони через гармонізацію з міжнародними стандартами та кращими практиками внутрішнього аудиту [6].

З січня 2025 року набули чинності Глобальні стандарти внутрішнього аудиту [15], які, на відміну від чинних Стандартів ВА, що поділяються на два стандарти (якісних характеристик та діяльності), містять п'ять розділів (принципів – 15 та стандартів – 52), зокрема такі: “Мета внутрішнього аудиту”, “Етичне ставлення та професіоналізм”, “Нагляд за функцією внутрішнього аудиту”, “Управління функцією внутрішнього аудиту” та “Надання послуг внутрішнього аудиту” [15].

Попередня редакція Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту структурно включала окремі елементи, наприклад, місію внутрішнього аудиту, кодекс етики та інші компоненти, які викликали плутанину. Сучасні Глобальні стандарти мають уніфіковану структуру, яка допомагає аудиторам послідовно застосовувати найкращі практики у функціях внутрішнього аудиту.

Глобальні стандарти містять нове визначення мети – “внутрішній аудит зміцнює спроможність організації створювати, захищати та підтримувати цінність, надаючи раді та керівництву незалежні, ризик-орієнтовані й об'єктивні аудиторські та консультаційні послуги, аналітичну оцінку та прогнозування” [15], яка надає розуміння цінності внутрішнього аудиту в допомозі організації для успішного досягнення поставлених цілей, перебігу процесів управління, управління ризиками та контролю, ухвалення рішень та забезпечення нагляду, підтримання репутації і довіри серед зацікавлених сторін, а головне – служіння інтересам суспільства.

Ефективності внутрішнього аудиту досягають за умов дотримання вимог та рекомендацій, визначених у Глобальних стандартах внутрішнього аудиту, незалежності внутрішнього аудиту та об'єктивності оцінювання компетентними професіоналами.

На основі зазначеного можна виокремити основні аспекти внутрішнього аудиту: ризик-орієнтований підхід; баланс між аудиторськими й консультаційними послугами; забезпечення досягнення цілей установи через процеси управління, управління ризиками та контролю; сприяння спроможності організації служити інтересам суспільства; професійна компетентність аудиторів; незалежність та об'єктивність аудиту [15].

Термін “внутрішній аудит” відповідно до Глобальних стандартів внутрішнього аудиту визначено як “незалежні, об'єктивні послуги з надання впевненості і консультаційні послуги, що додають вартості організації і покращують її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей застосуванням систематичного, послідовного підходу до оцінювання і вдосконалення процесів управління, ризик-менеджменту і контролю” [15].

У ході порівняльного аналізу сутності терміна “внутрішній аудит” за Глобальними стандартами внутрішнього аудиту та нормативним визначенням у національному законодавстві виявлено, що концептуальна основа цих підходів збігається. В обох визначеннях наголошено, що внутрішній аудит є незалежною та об'єктивною діяльністю, спрямованою на оцінювання ефективності системи управління, внутрішнього контролю й управління ризиками. Незважаючи на наявність у формулюваннях незначних розбіжностей, суть внутрішнього аудиту, визначена Глобальними стандартами, і передбачена Бюджетним кодексом України, практично ідентична, що забезпечує її відповідність міжнародним стандартами внутрішнього аудиту та кращим практикам.

Також, у розділі “Етичне ставлення та професіоналізм” нових стандартів консолідовано етичні принципи та вимоги до професійної поведінки, інтегровані безпосередньо у процес внутрішнього аудиту. Ця зміна спрощує відповідність і забезпечує дотримання внутрішніми аудиторами найвищих стандартів чесності, об'єктивності, компетентності і конфіденційності.

Окремо зазначимо, що в національному законодавстві спостерігається певна невизначеність щодо низки термінів, які у Глобальних стандартах внутрішнього аудиту мають чітке та структуроване визначення. Зокрема, такі поняття, як “надання впевненості”, “консультаційні послуги”, “компетентність”, “чесність”, “функція внутрішнього аудиту”, “методологія внутрішнього аудиту” та інші, не отримали нормативно-правового підтвердження в державній регуляторній базі. Відсутність формально встановлених визначень спричиняє неоднозначність у тлумаченні аудиторських функцій, ускладнює інтеграцію сучасних міжнародних практик у систему внутрішнього аудиту і може негативно позначитися на якості внутрішнього аудиту.

Глобальні стандарти підкреслюють важливу роль аудиторського комітету в нагляді для забезпечення загальної ефективності внутрішнього аудиту. У розділі “Нагляд за функцією внутрішнього аудиту” роз’яснено обов’язки аудиторського комітету, включно з обговоренням та затвердженням планів внутрішнього аудиту, забезпеченням внутрішнього аудиту достатніми ресурсами для виконання плану, а також переглядом зовнішніх оцінок якості для забезпечення постійного вдосконалення внутрішнього аудиту.

В оновлених стандартах наголошено на продуктивності і постійному вдосконаленні, з акцентом на регулярне оцінювання продуктивності. Визнаючи зростання важливості технологій, нові стандарти наголошують на доцільності використання аналітики даних, штучного інтелекту і засобів автоматизації. Такий фокус дає змогу внутрішнім аудиторам підвищити свою ефективність, поліпшити оцінювання ризиків і надати своєчасну та актуальну інформацію.

У розділі “Управління функцією внутрішнього аудиту” визначено вимоги до відповідальності керівника підрозділу внутрішнього аудиту, зокрема щодо управління діяльністю, яка включає планування, залучення та розподіл ресурсів, налагодження взаємовідносин, спілкування із заінтересованими особами, а також забезпечення і підвищення якості й ефективності внутрішнього аудиту.

Особливістю Глобальних стандартів є включення вимог, які містять конкретні вказівки щодо аудиту складних сфер, таких як кібербезпека та управління ризиками шахрайства. Функції внутрішнього аудиту мають відповідати цим вимогам, коли стосуються обсягів аудиторського завдання.

У стандартах також запропоновано конкретні вказівки, розроблені для невеликих аудиторських функцій та організацій державного сектору, визначено унікальні проблеми, з якими зіштовхуються ці організації, і запропоновано практичні рішення для досягнення відповідності при збереженні ефективності.

Проведений аналіз показав, що в Стандартах ВА і Глобальних стандартах внутрішнього аудиту чітко окреслено межі аудиторської діяльності, проте змістове наповнення, зокрема застосування певних прийомів і процедур, покладено на відповідних керівників підрозділів внутрішнього аудиту. Це означає, що для підвищення ефективності і спроможностей внутрішнього аудиту обов’язково потрібно ретельно добирати кадри з високою кваліфікацією, а також ввести кодекс етики як складову Стандартів ВА.

Висновки

Дослідження дає змогу констатувати, що нормативно-правові документи з внутрішнього аудиту в Україні сформовані, але практика постійно вдосконалюється та змінюється у відповідь на виклики сьогодення.

Нормативне визначення терміна “внутрішній аудит” в національному законодавстві приведено до міжнародно визнаних стандартів, при цьому набули чинності нові Глобальні стандарти внутрішнього аудиту, що потребуватиме трансформації та приведення чинних

Стандартів ВА у відповідність до міжнародних норм і визначень, а також трансформації методологічного забезпечення підрозділів внутрішнього аудиту.

У ході аналізу виявлено такі проблемні аспекти нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту:

фрагментація нормативної бази – діяльність внутрішнього аудиту регламентована численними нормативно-правовими документами, що призводить до розгалуженості і фрагментації законодавчої бази;

невизначеність термінології – на національному рівні існує невизначеність щодо ряду термінів, які за Глобальними стандартами мають чітке та структуроване визначення;

неповна імплементація стандартів – Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту досі не імplementовано, що негативно впливає на гармонізацію кращих практик;

відсутність нормативного регулювання застосування сучасних технологій – питання використання аналітики даних, штучного інтелекту та автоматизованих засобів аналізу даних у процесах внутрішнього аудиту залишаються неврегульованими.

На нашу думку, з метою посилення ефективності, спроможності і незалежності внутрішнього аудиту необхідно:

систематизувати нормативно-правові документи з внутрішнього аудиту через їх консолідацію в єдиний документ, наприклад, розробити й ухвалити спеціальний закон, в якому були б об'єднані норми, вимоги, принципи та терміни, які містяться в різних нормативних документах і визначають правові засади провадження внутрішнього аудиту, а також регулюють відносини, що виникають під час його провадження;

забезпечити повну імплементацію Міжнародних стандартів та адаптацію термінології Інституту внутрішніх аудиторів (ІІА) до національних реалій;

забезпечити розвиток нормативно-правової бази для застосування сучасних технологій у процесах внутрішнього аудиту.

Фінансування

Це дослідження не отримало конкретної фінансової підтримки.

Конкуруючі інтереси

Автори заявляють, що у них немає конкуруючих інтересів.

Список використаних джерел

1. Стратегія національної безпеки України: Указ Президента України від 14.09.2020 р. № 392/2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/392/2020#n149> (дата звернення: 28.04.2025).
2. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80?find=1&text=%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82#w1_52 (дата звернення: 28.04.2025).
3. Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 р. № 310-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80#Text> (дата звернення: 28.04.2025).
4. Звітна інформація про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у 2023 році та 2024 році / Міністерство фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/informacija-pro-stan-vnutrishnogo-kontrolju-ta-vnutrishnogo->

- [auditu](#) (дата звернення: 28.04.2025).
5. Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 28.04.2025).
 6. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. Закон України від 16.09.2014 р. № 1678-VII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011?find=1&text=%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8C#w1_22 (дата звернення: 28.04.2025).
 7. Стаття 26 “Контроль та аудит у бюджетному процесі” глава 4 “Бюджетний процес та його учасники” // Бюджетний кодекс України від 09.07.2010 р. № 2478-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2542-14#Text> (дата звернення: 28.04.2025).
 8. Порядок 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 р. № 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 28.04.2025).
 9. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text> (дата звернення: 28.04.2025).
 10. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 р. № 1217. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11#Text> (дата звернення: 28.04.2025).
 11. Про запровадження сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.01.2022 р. № 12. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/12-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 28.04.2025).
 12. Порядок проведення сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 18.05.2022 р. № 144. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0676-22#Text> (дата звернення: 28.04.2025).
 13. Інструкція про складання форми звітності про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 27.03.2014 р. № 347. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0410-14#Text> (дата звернення: 28.04.2025).
 14. Порядок здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 03.05.2017 р. № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17#Text> (дата звернення: 28.04.2025).
 15. Глобальні стандарти внутрішнього аудиту. URL: <https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2024/12/global-internal-audit-standards-ukrainian.pdf> (дата звернення: 28.04.2025).
 16. Порядок проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України від 15.12.2020 р. № 475. Наказ Міністерства оборони України URL: <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-audit/normativno-pravova-baza.html> (дата звернення: 28.04.2025).
 17. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: методологія та організація дис. ... доктора наук: 19.04.2011. Київ, 2011. 560 с. URL: <https://uacademic.info/ua/document/0511U000334#!> (дата звернення: 28.04.2025).
 18. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: виникнення та розвиток / Т. О. Каменська // Статистика України. – 2015. – № 4. – С. 60-68. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/su_2015_4_10 (дата

звернення: 28.04.2025).

19. Пушкарьова О. Ю. Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю. дис. ... канд. наук: 12.11.2020. Київ, 2020. 293 с. URL: <https://uacademic.info/ua/document/0420U102140#!> (дата звернення: 28.04.2025).
20. Семенець А. О. Методологія внутрішнього аудиту в системі управління торговельними підприємствами. дис. ... доктора наук: 10.10.2019. Харків, 2019. 361 с. URL: <https://uacademic.info/ua/document/0519U001645#!> (дата звернення: 28.04.2025).
21. Філозоп О. В. Розвиток внутрішнього аудиту в Україні: організація і методика: дис. ... канд. наук: 06.10.2010. Житомир, 2010. 315 с.
22. Калінкін Д. В. Внутрішній аудит бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю: дис. ... канд. наук: 10.03.2016. Харків, 2016. 279 с.
23. Редько О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: дис. ... доктора наук: 28.04.2009. Київ, 2009. 453 с.
24. Лебединська О. Ю. Адміністративно-правове регулювання державного аудиту в Україні: дис. ... доктора філософії: 23.12.2020. Київ, 2020. 533 с.
25. Рудніцька Р.М. Роль аудиту в оцінюванні ефективності державного управління: світовий досвід розвитку. Державне управління та місцеве самоврядування. Вип.2 (17). 2013. С. 72–79.
26. Рудніцька Р.М. Міжнародні та вітчизняні стандарти аудиту в державному управлінні – спільні та відмінні риси. Демократичне врядування. Науковий вісник. 2012. Вип. 10. 6 с.
27. Мельник О.П. Внутрішній аудит в системі державного внутрішнього фінансового контролю. Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право). 2013. Вип. 2. 6 с.
28. Ружанський О. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту в публічному управлінні системою Державної служби України з надзвичайних ситуацій // Науковий вісник: “Державне управління”. 2023. № 1 (13). [https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-1\(13\)-123-137](https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-1(13)-123-137) (дата звернення: 28.04.2025).

References

1. Stratehiya natsional'noyi bezpeky Ukrainy: Ukaz Prezidenta Ukrainy vid 14.09.2020 r. № 392/2020. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/392/2020#n149> (data zvernennya: 28.04.2025).
2. Stratehiya reformuvannya systemy upravlinnya derzhavnymy finansamy na 2022-2025 roky: Rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 29.12.2021 r. № 1805-r. Available from : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80?find=1&text=%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82#w1_52 (data zvernennya: 28.04.2025).
3. Kontseptsiya realizatsiyi derzhavnoyi polityky u sferi reformuvannya systemy derzhavnoho finansovoho kontrolyu. Rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 10.05.2018 r. № 310-r. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80#Text> (data zvernennya: 28.04.2025).
4. Zvitna informatsiya pro stan funktsionuvannya derzhavnoho vnutrishn'oho finansovoho kontrolyu u 2023 rotsi ta 2024 rotsi / Ministerstvo finansiv Ukrainy. Available from : <https://www.mof.gov.ua/uk/informacija-pro-stan-vnutrishnogo-kontrolju-ta-vnutrishnogo-auditu> (data zvernennya: 28.04.2025).
5. Zakon Ukrainy “Pro audyt finansovoyi zvitnosti ta audytors'ku diyal'nist'” vid 21.12.2017 r. № 2258-VIII. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (data zvernennya: 28.04.2025).

6. Uhoda pro asotsiatsiyu mizh Ukrayinoyu, z odniyei storony, ta Yevropeys'kym Soyuzom, Yevropeys'kym spivtovarystvom z atomnoyi enerhiyi i yikhnimiy derzhavamy-chlenamy, z inshoyi storony. Zakon Ukrayiny vid 16.09.2014 r. № 1678-VII. Available from : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011?find=1&text=%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%82%D1%80%D0%BE%D0%BB%D1%8C#w1_22 (data zvernennya: 28.04.2025).
7. Stattya 26 "Kontrol' ta audyt u byudzhetnomu protsesi" hlava 4 "Byudzhetnyy protses ta yoho uchashnyky" // Byudzhetnyy kodeks Ukrayiny vid 09.07.2010 r. № 2478-VI. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2542-14#Text> (data zvernennya: 28.04.2025).
8. Poryadok utvorenniya strukturnykh pidrozdiliv vnutrishn'oho audytu ta provedennya takoho audytu v ministerstvakh, inshykh tsentral'nykh orhanakh vykonavchoyi vlady, yikh terytorial'nykh orhanakh ta byudzhetnykh ustanovakh, yaki nalezhat' do sfery upravlinnya ministerstv, inshykh tsentral'nykh orhaniv vykonavchoyi vlady: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 28.09.2011 r. № 1001. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text> (data zvernennya: 28.04.2025).
9. Pro zatverdzhennya Standartiv vnutrishn'oho audytu: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 04.10.2011 r. № 1247. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text> (data zvernennya: 28.04.2025).
10. Pro zatverdzhennya Kodeksu etyky pratsivnykiv pidrozdilu vnutrishn'oho audytu: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 29.09.2011 r. № 1217. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11#Text> (data zvernennya: 28.04.2025).
11. Pro zaprovadzhennya sertyfikatsiyi pratsivnykiv pidrozdiliv vnutrishn'oho audytu: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 12.01.2022 r. № 12. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/12-2022-%D0%BF#Text> (data zvernennya: 28.04.2025).
12. Poryadok provedennya sertyfikatsiyi pratsivnykiv pidrozdiliv vnutrishn'oho audytu: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 18.05.2022 r. № 144. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0676-22#Text> (data zvernennya: 28.04.2025).
13. Instruktsiya pro skladannya formy zvitnosti pro rezul'taty diyal'nosti pidrozdiliv vnutrishn'oho audytu: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 27.03.2014 r. № 347. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0410-14#Text> (data zvernennya: 28.04.2025).
14. Poryadok zdiysnennya Ministerstvom finansiv Ukrayiny otsinky funktsionuvannya systemy vnutrishn'oho audytu: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 03.05.2017 r. № 480. Available from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17#Text> (data zvernennya: 28.04.2025).
15. Hlobal'ni standarty vnutrishn'oho audytu. Available from : <https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2024/12/global-internal-audit-standards-ukrainian.pdf> (data zvernennya: 28.04.2025).
16. Poryadok provedennya vnutrishn'oho audytu v systemi Ministerstva oborony Ukrayiny vid 15.12.2020 r. № 475. Nakaz Ministerstva oborony Ukrayiny Available from : <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-audit/normativno-pravova-baza.html> (data zvernennya: 28.04.2025).
17. Kamens'ka T. O. Vnutrishniy audyt: metodolohiya ta orhanizatsiya dys. ... doktora nauk: 19.04.2011. Kyiv, 2011. 560 s. Available from : <https://uacademic.info/ua/document/0511U000334#!> (data zvernennya: 28.04.2025).
18. Kamens'ka T. O. Vnutrishniy audyt: vynyknennya ta rozvytok / T. O. Kamens'ka // Statystyka Ukrayiny. 2015. № 4. S. 60-68. Available from : http://nbuv.gov.ua/UJRN/su_2015_4_10 (data zvernennya: 28.04.2025).

19. Pushkar'ova O. YU. Orhanizatsiyno-metodychne zabezpechennya vnutrishn'oho audytu v systemi derzhavnogo finansovoho kontrolyu. dys. ... kand. nauk: 12.11.2020. Kyiv, 2020. 293 s. Available from : <https://uacademic.info/ua/document/0420U102140#!> (data zvernennya: 28.04.2025).
20. Semenets' A. O. Metodolohiya vnutrishn'oho audytu v systemi upravlinnya torhovel'nymy pidpryyemstvamy. dys. ... doktora nauk: 10.10.2019. Kharkiv, 2019. 361 s. Available from : <https://uacademic.info/ua/document/0519U001645#!> (data zvernennya: 28.04.2025).
21. Filozop O. V. Rozvytok vnutrishn'oho audytu v Ukraini: orhanizatsiya i metodyka: dys. ... kand. nauk: 06.10.2010. Zhytomyr, 2010. 315 s.
22. Kalinkin D. V. Vnutrishniy audyt byudzhetykh ustanov v umovakh reformuvannya systemy derzhavnogo finansovoho kontrolyu: dys. ... kand. nauk: 10.03.2016. Kharkiv, 2016. 279 s.
23. Red'ko O. YU. Metodolohiya ta orhanizatsiya profesiynoho audytu v Ukraini. Stan ta perspektyvy rozvytku: dys. ... doktora nauk: 28.04.2009. Kyiv, 2009. 453 s.
24. Lebedyns'ka O. YU. Administratyvno-pravove rehulyuvannya derzhavnogo audytu v Ukraini: dys. ... doktora filosofiyi: 23.12.2020. Kyiv, 2020. 533 s.
25. Rudnits'ka R.M. Rol' audytu v otsinyuvanni efektyvnosti derzhavnogo upravlinnya: svitovyy dosvid rozvytku // Derzhavne upravlinnya ta mistseve samovryaduvannya. Vyp.2 (17). 2013. S. 72–79.
26. Rudnits'ka R.M. Mizhnarodni ta vitchyznyani standarty audytu v derzhavnomu upravlinni – spil'ni ta vidminni rysy // Demokratychne vryaduvannya. Naukovyy visnyk. 2012. Vyp. 10. 6 s.
27. Mel'nyk O.P. Vnutrishniy audyt v systemi derzhavnogo vnutrishn'oho finansovoho kontrolyu // Zbirnyk naukovykh prats' Iripins'koyi finansovo-yurydychnoyi akademiyi (ekonomika, pravo). 2013. Vyp. 2. 6 s.
28. Ruzhans'kyy O. Normatyvno-pravove zabezpechennya vnutrishn'oho audytu v publichnomu upravlinni systemoyu Derzhavnoyi sluzhby Ukrainy z nadzvychaynykh sytuatsiy // Naukovyy visnyk: "Derzhavne upravlinnya". 2023. № 1 (13). [https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-1\(13\)-123-137](https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-1(13)-123-137) (data zvernennya: 28.04.2025).