

РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

КОМПЛАСНС-РИЗИКИ У СИСТЕМІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ
В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІCOMPLIANCE-RISKS IN THE INTERNAL AUDIT SYSTEM
IN THE PUBLIC SECTOR

У статті досліджено передумови впровадження та зміст державного внутрішнього аудиту, розглянуто особливості утворення підрозділів внутрішнього аудиту в державних установах як шлях гармонізації процедур внутрішнього фінансового контролю, що діють в Україні та країнах ЄС. Розглянуто сутність такої інноваційної процедури державного внутрішнього аудиту, як комплаєнс-ризика, його важливість як інформаційного джерела для виконання повноважень керівників державних установ. Ідентифіковано та систематизовано основні види ризиків, що притаманні установам державної сфери, відповідно до покладених на них завдань, та підлягають аналізу в рамках проведення процедур внутрішнього державного аудиту. Розглянуто особливості застосування комплаєнс-ризиків державними внутрішніми аудиторами у практичній діяльності. Проведено критичний аналіз діючого в Україні нормативно-методичного забезпечення внутрішнього державного аудиту та визначено питання, які потребують нагального вирішення.

Ключові слова: внутрішній державний аудит, комплаєнс-ризика, державний фінансовий контроль, державний сектор, ризики функціонування, державні підприємства, установи.

В статье исследованы предпосылки внедрения и содержание государственного

внутреннего аудита, рассмотрены особенности создания подразделений внутреннего аудита в государственных учреждениях как путь гармонизации процедур внутреннего финансового контроля, действующих в Украине и странах ЕС. Рассмотрена сущность такой инновационной процедуры государственного внутреннего аудита, как комплаенс-риски, его важность как информационного источника для выполнения полномочий руководителей государственных учреждений. Идентифицированы и систематизированы основные виды рисков, присущих учреждениям государственной сферы в соответствии с возложенными на них задачами и подлежащих анализу в рамках проведения процедур внутреннего государственного аудита. Рассмотрены особенности применения комплаенс-рисков государственными внутренними аудиторами в практической деятельности. Проведен критический анализ действующего в Украине нормативно-методического обеспечения внутреннего государственного аудита и определены вопросы, требующие неотложного решения.

Ключевые слова: внутренний государственный аудит, комплаенс-риски, государственный финансовый контроль, государственный сектор, риски функционирования, государственные предприятия, учреждения.

УДК 336.1:35.072.6

DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastuct51-48>

Власова О.Є.

к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту
Харківський національний університет міського господарства
імені О.М. Бекетова

Vlasova Olena

O.M. Beketov National University
of Urban Economy in Kharkiv

The article examines the prerequisites for the introduction and reform of public internal audit in Ukraine in order to harmonize audit procedures with the principles of public internal financial control systems operating in EU countries and meet the requirements of International Standards for Professional Internal Auditing developed by the Institute of Internal Auditors. The essence of such an innovative procedure of state internal audit as "compliance risks", which involves assessing the likelihood of losses (sanctions), additional losses or loss of planned income or loss of reputation due to non-compliance with legislation, regulations, market standards, rules of fair competition, rules of corporate ethics, the emergence of conflicts of interest, as well as internal documents. The importance of "compliance-risks" as an information source for fulfilling the powers of heads of state institutions is studied. The main types of risks inherent in public sector institutions have been identified and systematized, in accordance with the tasks assigned to them, and are subject to analysis within the framework of internal state audit procedures. In particular, there are seven special risk groups, namely: operational, digital, legislative (legal), financial, fiscal, personnel and reputational. Peculiarities of application of compliance risks by state internal auditors in their practical activity are considered, in particular, information sources of financial and non-financial data are determined. The main internal audit reports recommended for compliance as a result of compliance with risks are identified, namely: risk profile and agreed action plan and development of recommendations for reducing or eliminating the impact of identified risks on the performance of functions, processes or operations by public sector institutions. The state of normative and methodological support of the organization and functioning of internal state audit units is studied. A critical analysis of the state of functioning of the internal state audit in Ukraine has been conducted and a number of issues that need to be addressed urgently have been identified.

Key words: internal state audit, compliance risks, state financial control, public sector, operational risks, state enterprises, institutions.

Постановка проблеми. Фінансовий контроль над державними коштами виник із давніх часів як результат розширення та розвитку діяльності держави та уряду, збільшення обсягу ресурсів та функцій держави, що вимагали пошуку нових шляхів більш ефективного нагляду за збереженням державних фінансів. Незважаючи на це, застосування внутрішнього аудиту в державному секторі економіки як форми фінансового контролю

в державному управлінні є достатньо новою процедурою як для західних країн, так і України. Це зумовлено технологічними нововведеннями, зміною розмірів та структури органів влади, запровадженням програмно-цільового підходу до публічного управління, підвищенням суспільних вимог щодо контролю над утворенням, розподілом і використанням державних фінансових ресурсів та низкою інших чинників. Отже, дослідження

зарубіжного та вітчизняного досвіду становлення і розвитку внутрішнього аудиту в державному управлінні з визначенням причин, тенденцій та еволюції методології його здійснення є особливо актуальним та цікавим.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання функціонування внутрішнього аудиту в органах державного сектору є досить актуальною тематикою, про що свідчить рівень її розгляду у працях західних учених, таких як М.В. Грачова [1], Роберт П.Дж. де Конінг [2], Дж. Глінн [3] С.В. Степашин [4], Р. Браун [5], Б. Портер, Г. Саймон [6], С. Рамаморті [7] та ін. Але їхні дослідження носять більш прикладний та аналітичний характер, пов'язаний із вивченням особливостей функціонування служб внутрішніх аудиторів у державному секторі в державному управлінні різних країн світу, наприклад Данії, Фінляндії, Ісландії, Норвегії, Швеції, Канади, Саудівської Аравії [8–10], при цьому не акцентуючи увагу та ґрунтовно не досліджуючи методологію внутрішнього державного аудиту, що застосовується в таких досліджуваних країнах.

Слід зазначити, що питання внутрішнього аудиту також є об'єктом дослідження вітчизняних науковців, таких як С.Б. Ільїна [11], С.М. Гончарук [12], В.С. Рудницький [13], І.К. Дрозд [14; 15], В.П. Андрєєв, О.О. Чечуліна та ін. [15], І.Ю. Чумакова [16], І.Б. Стефанюк [17] тощо. Однак їхні праці, як правило, більше присвячені розвитку та впровадженню внутрішнього аудиту на підприємствах приватного сектору економіки, а питання стандартизації методології та системного вдосконалення державного внутрішнього аудиту, особливо з урахуванням сучасної тенденції підвищення ефективності державного управління та імплементації відповідних міжнародних стандартів, не отримали достатнього розроблення.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення сутності та розроблення теоретико-практичних підходів до впровадження процедур оцінювання ризиків як складової частини державного внутрішнього аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні система державного внутрішнього фінансового контролю в Україні лише частково враховує основні принципи систем державного внутрішнього фінансового контролю, які діють у країнах ЄС, зокрема щодо підрозділів внутрішнього аудиту та гармонізації процедур їх функціонування. Хоча робота у цьому напрямі активно ведеться.

Так, частиною третьою статті 26 Бюджетного кодексу України [18] на законодавчому рівні закріплено персональну відповідальність керівників бюджетних установ усіх рівнів за організацію та здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та забезпечення їх здійснення у своїх установах і на підприємствах, в установах

та організаціях, що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів.

Також на законодавчому рівні визначено зміст державного внутрішнього аудиту, до якого віднесено діяльність, спрямовану на вдосконалення 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. Для здійснення внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів в особі керівника утворює самостійний структурний підрозділ внутрішнього аудиту, що є підпорядкованим і підзвітним безпосередньо такому керівнику (ч. 3 ст. 26, 18).

Розроблення порядку утворення підрозділів внутрішнього аудиту в установах державної сфери та організаційно-методологічних засад здійснення внутрішнього аудиту одночасно покладено на Кабінет Міністрів України та Міністерство фінансів України. На виконання покладених обов'язків Міністерством фінансів України було сформовано певний фундамент функціонування внутрішнього аудиту в державному секторі у вигляді адаптації Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів (IIA) [19], та розроблення на їх основі Національних стандартів внутрішнього аудиту [20] і Методологічних указівок із внутрішнього аудиту в державному секторі України [21].

Водночас, з огляду на невітніші реалії функціонування підрозділів внутрішнього аудиту у вітчизняних організаціях державного сектору, а також сучасні тенденції щодо реформування державного управління та впровадження заходів програмно-орієнтованого управління, нарізла нагальна необхідність у розвитку наявних аудиторських процедур шляхом їх заміни на найбільш сучасні та актуальні у світі задля забезпечення високої якості роботи державних внутрішніх аудиторів. До переліку таких найбільш сучасних аудиторських процедур можна віднести визначення та оцінку ризиків, або так званій комплаєнс-ризик.

Комплаєнс-ризик – це оцінка ймовірності виникнення збитків (санкцій), додаткових утрат або недоотримання запланованих доходів або втрати репутації внаслідок невиконання вимог законодавства, нормативно-правових актів, ринкових стандартів, правил добросовісної конкуренції, правил корпоративної етики, виникнення конфлікту інтересів, а також внутрішніх документів [22].

Потрібно зазначити, що комплаєнс-ризик нині є однією з найбільш високоефективних інноваційних технологій менеджменту, що вже широко

використовується у приватному секторі економіки, зокрема банківській сфері.

Роль внутрішнього аудиту під час упровадження комплаєнс-ризиків передбачає визначення подій, що можуть спричинити ризики, які негативно впливають на діяльність установи та досягнення нею визначених цілей. Це дає змогу внутрішньому аудиту чітко розуміти важливі та актуальні сфери діяльності установи, а також визначати вдалий аудиторський підхід та необхідні ресурси для проведення внутрішніх аудиторських процедур.

Це дасть змогу підвищити ефективність внутрішнього аудиту та може стати запорукою сталого розвитку суб'єктів господарювання державного сектору, оскільки сприятиме:

- узгодженню стратегічного планування із системою поточних цілей діяльності установ;
- досягненню синергізму в діяльності об'єднання ресурсів, зусиль окремих працівників і структурних підрозділів на досягнення місії органу управління;
- забезпеченню гнучкості системи управління;
- передбаченню негативних зовнішніх впливів на діяльність та можливість їх зменшення тощо.

Здійснення внутрішніми аудиторами комплаєнсу ризиків ґрунтується на ідентифікації ризиків, що виникають у суб'єкта господарювання внаслідок дії внутрішніх та зовнішніх чинників, та залежить від особливостей їх функціонування. На підставі аналізу наукових досліджень [21; 23], а також особливостей функціонування суб'єктів господарювання державної сфери проведемо основну типологію та систематизуємо основні види ризиків, які притаманні державному сектору економіки та які повинні враховуватися в рамках комплаєнс-ризиків.

До першої групи ризиків, на нашу думку, можна віднести операційні ризики, що пов'язані з особливостями функціонування таких установ, а саме:

- невиконання визначених у рамках державного адміністрування функцій, процесів, операцій;
- відсутність або недостатній контроль над реалізацією процесів та операцій в установах;
- відсутність необхідних виконавців унаслідок незабезпечення відповідного кадрового резерву;
- відсутність або втрата видів інших ресурсів (транспорту, матеріально-технічного обладнання тощо);
- відсутність необхідної внутрішньої нормативної регламентації діяльності установи;
- відсутність установлення відповідальності за прийняття та виконання управлінських рішень різного рівня.

Другу групи ризиків становлять так звані діджитал-ризиків, або ризиків ІТ-систем та зв'язку, які в умовах активної діджиталізації державного управління набувають особливої актуальності. До таких ризиків можна віднести:

- відсутність Інтернет- та телефонного зв'язку;
- недостатні або недостовірні дані;
- складність роботи з великими даними в умовах недостатнього професійного та технічного оснащення;
- вірусні атаки на основне програмне забезпечення, що застосовується державними підприємствами та установами;
- знищення або внесення недостовірних коригувань у найбільш важливі облікові записи або відсутність доступу до них;
- несанкціонований виток чутливої інформації внаслідок відсутності контролю над розповсюдженням даних.

До третьої групи ризиків можна віднести законодавчі (правові) ризики, що виникають унаслідок недосконалості чинного українського законодавства. До них належать:

- недотримання або скасування правових засад управління господарською діяльністю у державному секторі, реалізації та здійснення державно-приватного партнерства (концесії);
- відсутність, суперечність або нечітка регламентація суттєвих положень законодавства;
- неналежа претензійна-позовна діяльність на державних підприємствах та установах унаслідок відсутності відповідних фахівців або їх низької професійної кваліфікації;
- судові позови, порушення контрактів (угод), зупинення важливої діяльності внаслідок відсутності законодавчо або нормативно встановленого механізму провадження такої діяльності;
- перетворення усіх унітарних державних підприємств на корпоративні або установи з подальшою їх реорганізацією в приватні підприємства через механізм приватизації та корпоратизації;
- скасування обмежених речових прав господарського відання та оперативного управління в державних підприємствах, що призводить до знищення державних цілісних майнових комплексів, тощо.

До наступної групи ризиків можна віднести фінансові ризики, до яких належать:

- зменшення фінансування державних установ унаслідок недостатності ресурсів або зміни підпорядкування;
- наявність фактів корупції та шахрайства в публічному управлінні;
- нецільове та неефективне використання державних ресурсів;
- відсутність грошових коштів на утримання установи та здійснення операцій;
- штрафи, пені; втрата коштів чи активів.

Окремою групою ризиків, на нашу думку, є фіскальні ризики, які пов'язані з дією норм Бюджетного та Податкового кодексів України. До таких ризиків можна віднести:

- зменшення розміру чистого прибутку (доходу), що відраховується до державного бюджету державними унітарними підприємствами, та дивідендів, нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, у статутному капіталі яких є державна власність (порівняно із запланованим обсягом);

- виконання державою гарантійних зобов'язань у разі неможливості виконання суб'єктами господарювання своїх зобов'язань перед кредиторами та перед гарантом;

- надання додаткової державної допомоги у вигляді субвенцій для покриття збиткової діяльності згідно із Законом України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання»;

- інші ризики, які можуть призводити до фінансових та інших втрат або проблем із ліквідністю суб'єкта господарювання, які тягнуть за собою витрачання централізованих фондів грошових коштів держави.

Кадрові ризики також є окремою групою ризиків, які повинні бути проаналізовані та враховані в рамках комплаєнсу ризиків, до них належать:

- утрата кваліфікованих працівників унаслідок старіння кадрів, їх плинності;

- нездійснення заходів із навчання та підвищення кваліфікації персоналу;

- неформування довготермінових вакансій та кадрового резерву;

- зниження кваліфікації працівників унаслідок швидкої зміни технології та вимог функціонування установ тощо.

Останньою групою ризиків є репутаційні, які пов'язані з відсутністю в Україні цілеспрямованої політики щодо підвищення репутації державних органів та підпорядкованих їм установ, до них належать:

- негативне висвітлення діяльності державних установ у засобах масової інформації;

- втрата довіри з боку зацікавлених сторін через операційні недоліки;

- незадоволення працівників установ (скарги, звернення, у тому числі на гарячі телефонні лінії);

- негативна інформація від державних органів, правоохоронних органів тощо.

На підставі наведеної систематизації ризиків функціонування підприємств та установ державної сфери здійснюється комплаєнс ризиків, у рамках якого підрозділи внутрішнього державного аудиту аналізують широкий спектр як фінансових, так і нефінансових даних, зокрема:

- інформацію систем фінансового, управлінського та операційного контролю, що застосовуються до більшості індивідуальних завдань із надання впевненості;

- дані про типові/системні порушення та недоліки, встановлені за результатами попередніх внутрішніх аудитів;

- повідомлення структурних підрозділів відповідного органу, а також підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, про проблемні питання та ризики у їхній діяльності;

- інформацію зі ЗМІ, Інтернету, скарги, звернення державних органів, народних депутатів, правоохоронних органів, зовнішніх контролюючих органів;

- інформацію щодо звітності (наприклад, із фінансової та бюджетної звітності, звіти про виконання паспорту бюджетної програми, звіти про виконання фінансових планів державних підприємств).

На підставі комплаєнс-ризиків державні внутрішні аудитори складають відповідні звіти з внутрішнього аудиту, що містять:

- профіль ризиків, тобто загальний огляд або матрицю ключових ризиків, які можуть виникнути в діяльності органу управління або його структурного підрозділу, що включає рівень впливу (наприклад, дуже високий, високий, середній, низький), а також можливість або ймовірність настання несприятливих подій [21, с. 40–42];

- узгоджений план дій та розроблення рекомендації щодо зниження або нівелювання впливу виявлених ризиків на виконання функцій, процесів або операцій установою державного сектору.

При цьому підрозділ внутрішнього аудиту повинен, з одного боку, виступити ініціатором змін, а з іншого – розробником заходів щодо вдосконалення відповідних внутрішніх процесів суб'єктів господарювання державного сектору.

Таке функціональне навантаження підрозділу внутрішніх державних аудиторів щодо комплаєнс-ризиків пов'язане з тим, що конструктивніше консультувати щодо проектування процесів під час процесу змін, а не виявляти проблеми після виникнення несприятливих подій, коли часто занадто пізно, щоб змінити ситуацію. Саме зміна орієнтирів функціонування служб внутрішніх державних аудиторів із контрольних функцій на превентивні, на нашу думку, не лише підвищує ефективність їх роботи, а й може сприяти оперативному впровадженню в державне управління найкращих сучасних практик, щоб організації державного сектору досягали цілей, установлених відповідними законодавчими та виконавчими органами влади, та створювали в себе ефективні системи протидії шахрайству та маніпуляціям із державними ресурсами.

Однією з важливих цілей роботи внутрішніх державних аудиторів у рамках комплаєнс-ризиків є надання інформації керівництву про сфери ризиків, де потрібно вжити заходів, та їх відносну пріоритетність [23, с. 24]. При цьому ризики повинні аналізуватися через величину їхнього впливу на функціонування установи (наприклад,

дуже високий, високий, середній, низький ризик) [21, с. 40–41]. Слід розуміти, що за вимогами Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (ІІА) [19] внутрішні аудитори повинні утримуватися від прийняття на себе управлінських обов'язків, тобто від фактичного управління ризиками, оскільки внутрішній державний аудитор не несе відповідальності за заходи, що здійснюються керівником установи для забезпечення створення та функціонування системи внутрішнього контролю, а також розроблення та впровадження заходів контролю з метою впливу на ризики. Така діяльність проводиться керівництвом установи та відповідальними за діяльність незалежно від аудиторських дій.

Тому рішення щодо градації ризиків повинно прийматися колегіально за результатами консультацій керівника підрозділу внутрішнього аудиту з керівником установи з одночасним установленням рівня ризику, який є прийнятним. Орієнтиром для цього можуть слугувати методики, наведені в Концепції з внутрішнього контролю, підготовленій Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвея (COSO, 1992; COSO II, 2004 [24]), та розроблені Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю [25], які враховують підходи до побудови внутрішнього контролю, передбачені цією Концепцією.

Своєю чергою, комплаєнс-ризиків в рамках внутрішнього державного аудиту передбачають визначення об'єктів аудиту, щодо яких спостерігається перевищення прийнятного рівня ризику для установи державного сектору, та розроблення відповідних процедур щодо його зниження.

Незважаючи на досить ґрунтовний опис аудиторських процедур оцінки ризиків та ймовірності їх виникнення, наведений у Методичних указівках із внутрішнього аудиту в державному секторі України [25], залишаються поза увагою критерії ідентифікації ризикових операцій, що повинні перевірятися внутрішніми державними аудиторами. Також у розроблених Міністерством фінансів України методичних документах [19–21; 25] не згадуються прийнятні методи перевірки таких ризикових операцій. Таким чином, зазначені питання потребують подальшого уточнення та розроблення. Окрім того, запровадження технології комплаєнс-ризиків внутрішніми аудиторами в державному секторі потребує вирішення низки проблемних питань, зокрема до них можна віднести: брак достатнього досвіду проведення такого виду аудиторської діяльності; відсутність нормативної бази внутрішнього аудиту (посадові обов'язки, службова відповідальність тощо); недостатню кількість кваліфікованих кадрів; недостатню увагу превентивним контрольним діям, які б забезпечували профілактичну функцію аудиту; низьку відповідальність учасників бюджетного процесу; незабезпечення належної взаємодії між внутрішніми та зовнішніми

органами державного фінансового контролю, що посилює дублювання і паралелізм у роботі; комп'ютеризацію аудиту тощо.

Висновки з проведеного дослідження. Внутрішній аудит як елемент внутрішнього державного фінансового контролю діяльності суб'єктів господарювання державної сфери є важливим інструментом управління фінансовими ресурсами держави. Комплаєнс-ризик як ефективний інструмент внутрішнього аудиту повинен бути постійним безперервним процесом, зважаючи на динамічні зміни зовнішніх та внутрішніх умов функціонування органів управління. Цей інструмент передбачає визначення та аналіз цих змінюваних умов, можливостей і загроз та відіграє ключову роль під час вибору відповідних контрольних заходів в органі управління. Подальші наукові пошуки порушених у статті питань можуть стосуватися розроблення методичних підходів до комплаєнс-ризиків під час здійснення різних форм державного внутрішнього фінансового контролю в Україні.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Грачева М.В. Внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления: опыт развитых стран. *Государственное управление. Электронный вестник*. 2007. № 12 URL: http://istina.msu.ru/media/publications/article/ce0/69d/8750296/2007_zhurn_Gosud_upnie_Elektron_vestnik_12_Vnutr_kontr_i_aud.pdf (дата звернення: 07.07.2020).
2. Де Конинг Р.П.Дж. Государственный внутренний финансовый контроль / пер. с англ. Р. Рудницкой. Словения, 2007. 336 с.
3. Glynn J. Public Sector Financial Control and Accounting. 2nd ed. Wiley-Blackwell, 1993. 320 p.
4. Степашин С.В. Государственный финансовый контроль в противодействии коррупции. *Журнал российского права*. 2012. № 7 URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/gosudarstvennyy-finansovyy-kontrol-v-protivo-deystvii-korrupsii.pdf> (дата звернення: 01.08.2020).
5. Brown R. Changing audit objectives and techniques. *The Accounting Review*. 1962. № 37(4). P. 696–703.
6. Porter B., Simon J., Hatherly D. Principles of external auditing. John Wiley & Sons, Ltd, 2005. 622 p.
7. Ramamoorti S. Internal Auditing: history, evolution and prospects. *The Institute of Internal Auditors*. 2003.
8. Anna Margrét Jóhannesdóttir, Stina Nilsson Kristiansson, Niina Sipiläinen, Riikka Koivunen. Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries. 2018. URL: <https://www.irpa.is/article/view/a.2018.14.2.2> (дата звернення: 01.08.2020).
9. The internal auditor as an agent of organizational learning: enhancing the value of internal auditing in the public sector (A research report written for the Government Internal Auditors Council of Canada). Luc Julliet with the collaboration of Catherine Liston-Heyes, James R. Mitchell and David Zussman. University of Ottawa. 2016. URL: https://chapters.theiia.org/quebec-city/Events/ChapterDocuments/GIACC_IA_Value_Published_Report.pdf (дата звернення: 03.08.2020).

10. Thaer A. Abu Tabar The Role of Internal Audit function in the Public Sector Basic Research *Journal of Business Management and Accounts*. URL: <http://www.basicresearchjournals.org> (дата звернення: 01.08.2020).

11. Ільїна С.Б. Основи аудиту : навчально-практичний посібник. Київ : Кондор, 2006. 378 с.

12. Гончарук С.М., Долбнєва Д.В. Аудит : навчально-методичний посібник. Львів : Ліга-Прес, 2015. 338 с.

13. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2000. 106 с.

14. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник. Київ : Імекс – ЛТД, 2007. 304 с.

15. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід : навчальний посібник / П.П. Андрєєв та ін. Київ : Кафедра, 2011. 120 с.

16. Чумакова І.Ю. Аудит в Україні: нові виклики в епоху глобальних змін. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін* : тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, жовтень 2009 р. Київ : КНЕУ, ФПБАУ, 2009. С. 520–528.

17. Стефанюк І.Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. *Фінанси України*. 2011. Вип. 6. URL: <http://old.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16738269/Stefanuk.pdf> (дата звернення: 25.07.2020).

18. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08 липня 2010 р. № 2456-VI (у ред. від 28.08.2020). База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n527> (дата звернення: 10.09.2020).

19. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (International Professional Practices Framework, IPPF). Інститут внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors, IIA) (у ред. 2017 р.). URL: https://iia.org.ua/?page_id=189 (дата звернення: 15.08.2020).

20. Стандарти внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 20.10.2011 за № 1219/19957 (зі змінами). База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text> (дата звернення: 15.08.2020).

21. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України, розроблені Міністерством фінансів України та National Academy for Finance and Economics Ministry of Finance of the Netherlands. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/MВ_новий_формат_Вступ_%2В_розділи_1-8.pdf (дата звернення: 20.07.2020).

22. Положення про організацію системи управління ризиками в банках України та банківських групах : Постанова Національного банку України від 11 червня 2018 р. № 64. URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/pb18095?an=32&ed=2018_06_11 (дата звернення: 25.07.2020).

23. Дмитренко Г. Оцінювання ризиків у системі державного внутрішнього фінансового контролю. *Вісник Національної академії державного управ-*

ління. URL: <http://visnyk.academy.gov.ua/wp-content/uploads/2013/11/2010-2-18.pdf> (дата звернення: 12.08.2020).

24. Guidance on Monitoring Internal Control Systems. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 2009. URL: <https://www.coso.org/Pages/GuidanceOnMonitoring.aspx> (дата звернення: 25.07.2020).

25. Методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах : Наказ Міністерства фінансів України від 14 вересня 2012 р. № 995 (у ред. Наказу № 1200 від 10.12.2014). База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text> (дата звернення: 10.08.2020).

REFERENCES:

1. Grachova M.V. (2007) Vnutrishniy control i audyt v sectory gosudarstvennogo upravleniy: opit razvitiy stran. *Gosudarstvennoe upravleniy (electronic vestnik)*, no. 12. Available at: http://istina.msu.ru/media/publications/article/ce0/69d/8750296/2007_zhurn_Gosud_uprnie_Elektron_vestnik_12_Vnutr_kontr_i_aud.pdf (accessed 07 July 2020).

2. de Koning, R.P. Dzh. (2007) Gosudarstvennyy vnutrenniy finansovyy k ontrol [State internal financial control] / Trans. from the English. R. Rudnitskoy. Sloveniya. (in Russian)

3. Glynn J. (1993) Public Sector Financial Control and Accounting. 2nd ed. Wiley-Blackwell, 320 p.

4. Stepashin S.V. (2012) Gosudarstvenniy finansoviy control v protivodeystvii korupsiiy. *Journal rosiyskogo prava*. no. 7. Available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/gosudarstvennyy-finansovyy-kontrol-v-protivodeystvii-korrupsii.pdf> (accessed 01 August 2020).

5. Brown R. (1962) Changing audit objectives and techniques. *The Accounting Review*, no. 37(4), pp. 696–703.

6. Porter B., Simon J., Hatherly D. (2005) Principles of external auditing. John Wiley & Sons, Ltd, 622 p.

7. Ramamoorti S. (2003) Internal Auditing: history, evolution and prospects. *The Institute of Internal Auditors*.

8. Anna Margrét Jóhannesdóttir, Stina Nilsson Kristiansson, Niina Sipiläinen, Riikka Koivunen (2018). Internal audit in the public sector – comparative study between the Nordic countries. Available at: <https://www.irpa.is/article/view/a.2018.14.2.2> (accessed 01 August 2020).

9. The internal auditor as an agent of organizational learning: enhancing the value of internal auditing in the public sector (A research report written for the Government Internal Auditors Council of Canada). Luc Juillet with the collaboration of Catherine Liston-Heyes, James R. Mitchell and David Zussman. University of Ottawa. 2016. Available at: https://chapters.theiia.org/quebec-city/Events/ChapterDocuments/GIACC_IA_Value_Published_Report.pdf (accessed 03 August 2020).

10. Thaer A. Abu Tabar The Role of Internal Audit function in the Public Sector Basic Research *Journal of Business Management and Accounts*. Available at: <http://www.basicresearchjournals.org> (accessed 01 August 2020).

11. Iliina S.B. (2006) *Osnovi auditu: navch.-prakt. posibnik*. Kiyv: Condor. (in Ukrainian)
12. Goncharuk S.M., Dolbneva D.V. (2015) *Audit: navch.-metod. posibnik*. Lviv: Liga-Pres. (in Ukrainian)
13. Rudnitskiy V.S. (2000) *Vnutrishniy audit: metodologiy, organizatsiy: monografiy*. Ternopol: Ekonomichna dumka. (in Ukrainian)
14. Drozd I.K., Shevchuk V.O. (2007) *Derzhavnyi finansovyi kontrol [State Financial Control]*. Kyiv: TOV «Imeks LTD». (in Ukrainian)
15. Andiev P.P. (2011) *Vnutrishniy control ta audit u sektory derjavnogo upravlinniy Ukraine ta evropeiskiy dosvid*. Kiyv: Kafedra. (in Ukrainian)
16. Chumakova I.Y. (2009) *Audit v Ukraine: novi vikliki v epohu globalnih zmin*. Proceedings of the Buhgalterskiy oblik, audit v epohu globalnih zmin (Kiyv, October 2009). Kiyv, KNEU, FPBAU, pp. 520–528.
17. Stefanuk I.B. (2011) *Metodologichni zasadi funkcionuvanny systemy derjavnogo finansovogo control v Ukraine*. *Finansy Ukraine*, vol. 6: Available at: <http://old.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16738269/Stefanuk.pdf>. (accessed 25 July 2020)
18. Biutzhetniy Kodeks Ukrainy vid 08.07.2010 № 2456-VI. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (accessed 10 September 2020).
19. *Mizhnarodni standarty profesiinoi praktyky vnutrishnogo audytu (standarty) (2017) [The IIA's International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing]*. Available at: <https://www.iaa.org.ua> (accessed 15 August 2020).
20. *Standarty vnutrishnogo audytu: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 04.10.2011 № 1247*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (accessed 15 August 2020).
21. *Metodologichni vkazivki z vnutrishnogo audytu v derjavnomu sektory Ukraine*. Available at: https://www.mof.gov.ua/storage/files/MB_новий_формат_Вступ2В_розділи_1-8.pdf (accessed 20 July 2020).
22. *Pologeniy pro organizasciu systemy upravlinnia rizikami v bankah Ukraine ta bankivskih grupah*. Postanova National bank Ukraine vid 11.06.2018 № 64. Available at: https://ips.ligazakon.net/document/view/pb18095?an=32&ed=2018_06_11 (accessed 25 July 2020).
23. Dmitrenko G. *Osinuvanny rizikiv u systemi derzhavnyi finansovyi kontrol*. *Visnik National academy derjavnogo upravlinia*. Available at: <http://visnyk.academy.gov.ua/wp-content/uploads/2013/11/2010-2-18.pdf> (accessed 12 August 2020)
24. *Guidance on Monitoring Internal Control Systems. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*. 2009. Available at: <https://www.coso.org/Pages/GuidanceOnMonitoring.aspx> (accessed 25 July 2020).
25. *Metodichni rekomendasii z organizasii vnutrishnogo control rozporiadnikamy budjetnih koshtiv v zakladah ta u pidvidomjnih budjetnih ustanovah: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 14.09.2012 № 995*. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0995201-12#Text> (accessed 10 August 2020).