

Крамаренко Ігор Володимирович,
аспірант Національного університету «Одеська політехніка»,
проспект Шевченка, 1, м. Одеса, 65044, Україна
e-mail: I.Kramarenko@mil.ua ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-3002-0789>

НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ МЕХАНІЗМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН, ВИКЛИКИ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Анотація. Стаття присвячена комплексному аналізу нормативно-правових механізмів внутрішнього аудиту в контексті чинного законодавства України та адаптації до нових Глобальних стандартів внутрішнього аудиту. Головна ідея дослідження полягає в обґрунтуванні того, що подальший розвиток внутрішнього аудиту в Україні потребує системного оновлення нормативно-правової бази, оскільки саме від її цілісності, узгодженості та відповідності міжнародним стандартам залежить спроможність внутрішнього аудиту виконувати не лише контрольну, а й стратегічну, ризик-орієнтовану та консультативну функцію. Актуальність статті зумовлена потребою переходу від переважно формального контролю до моделі внутрішнього аудиту, орієнтованої на підвищення ефективності управління, прозорості, підзвітності та додавання цінності діяльності установ державного сектору.

У дослідженні охарактеризовано структурні та змістовні особливості чинної нормативно-правової бази внутрішнього аудиту, здійснено порівняльний аналіз рівня гармонізації національного регулювання з міжнародними вимогами, а також визначено основні виклики та перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні. Досліджено трансформацію внутрішнього аудиту від контрольної-ревізійної моделі до сучасного ризик-орієнтованого підходу, спрямованого на стратегічний розвиток державних інституцій.

Встановлено, що чинна нормативна база характеризується фрагментарністю, термінологічною неузгодженістю та неповною імплементацією окремих положень Глобальних стандартів внутрішнього аудиту. Обґрунтовано необхідність переходу від переважно контролюючої моделі внутрішнього аудиту до моделі стратегічного оцінювання ефективності управління та ризик-орієнтованого підходу. Запропоновано розроблення комплексного рамкового нормативного акта, який би забезпечив консолідацію чинних норм, уніфікацію термінології, посилення незалежності внутрішніх аудиторів і вдосконалення правового забезпечення внутрішнього аудиту в державному секторі. Наукова новизна полягає у системному аналізі нормативно-правового механізму внутрішнього аудиту в Україні в контексті адаптації до Глобальних стандартів внутрішнього аудиту, систематизації його структурних компонентів та виявленні основних прогалин, неузгодженостей і інституційних обмежень чинного правового регулювання. Практичне значення результатів полягає у можливості їх використання при вдосконаленні законодавства, внутрішніх нормативних документів і методологічного забезпечення внутрішнього аудиту в Україні.

Ключові слова: внутрішній аудит, додавання цінності, Глобальні стандарти внутрішнього аудиту, ефективність, стратегічний розвиток, нормативно-правові механізми внутрішнього аудиту.

Як цитувати: Крамаренко І. В. Нормативно-правові механізми внутрішнього аудиту в Україні: сучасний стан, виклики та напрями вдосконалення. *Актуальні проблеми державного управління*. 2026. № 1 (68). С. 148–165. <https://doi.org/10.26565/1684-8489-2026-1-08>

In cites: Kramarenko, I.V. (2026). Regulatory and legal mechanisms of internal audit in Ukraine: current state, challenges, and directions for improvement. *Pressing Problems of Public Administration*, 1 (68), 148–165. <https://doi.org/10.26565/1684-8489-2026-1-08> [in Ukrainian].

Актуальність та постановка проблеми. В Україні система державного внутрішнього фінансового контролю перебуває на етапі трансформації, спрямованої на наближення до європейських стандартів та вимог міжнародних організацій. Однак цей процес супроводжується низкою системних проблем, що зумовлені недосконалістю нормативно-правового регулювання внутрішнього аудиту.

Чинне правове регулювання внутрішнього аудиту в Україні залишається внутрішньо неоднорідним: його окремі елементи сформовані на різних рівнях нормативного регулювання, не завжди узгоджені між собою та не утворюють повністю цілісної моделі правового забезпечення аудиторської функції. Нормативне регулювання внутрішнього аудиту розвивається одночасно на загальнодержавному та відомчому рівнях, однак співвідношення між цими рівнями та порядок їх практичної взаємодії ще не набули достатньої визначеності. Наявність значної кількості нормативних приписів не забезпечує їх системності, узгодженості та належної практичної результативності.

У контексті глобалізації економічних процесів та євроінтеграційних прагнень України питання гармонізації національних нормативно-правових механізмів внутрішнього аудиту з міжнародними стандартами набуває особливої актуальності. Актуальність дослідження зумовлена євроінтеграційним курсом України, необхідністю гармонізації національного регулювання з Глобальними стандартами внутрішнього аудиту, а також зростанням вимог до прозорості, ефективності та цільового використання бюджетних ресурсів в умовах воєнного стану та майбутньої післявоєнної відбудови. Крім того, наявність системних фінансових порушень в оборонному секторі свідчить про обмежену ефективність наявних механізмів контролю.

Ключова проблема полягає у тому, що чинний нормативно-правовий механізм внутрішнього аудиту перебуває на етапі становлення, не повною мірою забезпечує інституційну визначеність статусу окремих підрозділів внутрішнього аудиту та належні гарантії їх функціональної незалежності, що обмежує вплив внутрішнього аудиту на підвищення ефективності управління бюджетними ресурсами.

Окремим проявом цієї проблеми є те, що міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту інтегровані в національне правове середовище лише частково, що зумовлює розрив між сучасними професійними підходами та реальною нормативною конструкцією аудиторської діяльності.

Отже, виникає наукова проблема комплексного аналізу нормативно-правового механізму внутрішнього аудиту з позицій його структурної цілісності, функціональної спроможності та відповідності сучасним міжнародним стандартам. Необхідність її вирішення обумовлює потребу у систематизації чинних нормативних актів, виявленні прогалин та колізій правового регулювання, а також розробленні науково обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та прикладні аспекти розвитку внутрішнього аудиту в Україні досліджували Т. Каменська, О. Петрик, Ю. Слободяник, О. Галас, М. Бариніна, К. Ульянов, Р. Рудніцька, О. Редько, О. Ружанський, О. Шпиталь та інші науковці і практики. Зокрема, Т. Каменська, О. Пушкарьова, Ю. Слободяник зосередили увагу на організаційно-методичному забезпеченні та проблемах становлення внутрішнього аудиту в умовах євроінтеграції, О. Петрик – на теоретико-методологічних за-

садах аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту та напрямках його розвитку в Україні. Окремі аспекти внутрішнього аудиту в оборонній сфері розкрито у працях М. Науменко – щодо механізмів організації внутрішнього аудиту в підрозділах Національної гвардії України, О. Ружанського – у контексті реалізації механізмів внутрішнього аудиту у сфері цивільного захисту України, а також М. Бариніної, К. Ульянова, Ю. Луцик, Є. Гавриличенко – у питаннях запровадження, розвитку та удосконалення внутрішнього аудиту у сфері оборони, підвищення ефективності державного фінансового контролю тощо.

У науковій літературі акцентується на наявності нормативних колізій між актами, що регулюють внутрішній і зовнішній фінансовий контроль. Ю. Слободяник, О. Галас відзначають неузгодженість підсистем, що призводить до дублювання функцій або прогалин у контрольному середовищі, а також до суперечливості підходів, повноважень і процедур [5].

Ю. Слободяник, О. Ружанський, К. Утенкова у своїх працях наголошують, що нормативно-правова база внутрішнього аудиту в Україні фрагментована та неповна, що ускладнює єдиний підхід до контролю в державному секторі та створює правову невизначеність щодо предмета, обсягу та принципів внутрішнього аудиту. Нормативно-правове забезпечення формується на державному та локальному рівнях, причому взаємозв'язки між цими рівнями інколи не врегульовано достатньо чітко [5, 6, 7]. М. Бариніна, Ю. Слободяник, О. Ружанський виокремлюють конфлікти норм і ситуації, коли різні акти накладають протилежні вимоги або залишають простір для неоднозначних тлумачень, що впливає на незалежність і ефективність внутрішнього аудиту на практиці [5, 6, 8].

Суттєвим є і введені в умови воєнного стану зміни (як тимчасові, так і постійні) до законодавства, що створює додаткові правові варіанти застосування норм і потребує спеціальної координації. Воєнний стан створює особливі виклики для функціонування системи внутрішнього аудиту. О. Линдюк та співавтори досліджують правове регулювання впровадження внутрішнього аудиту в умовах воєнного стану, зазначаючи, що Міністерство фінансів надало роз'яснення щодо проведення дистанційних (камеральних) внутрішніх аудитів, вказуючи на відсутність обмежень для таких аудитів. Однак підкреслюється необхідність розроблення внутрішніх нормативних актів для визначення процедури дистанційних аудитів [9].

Різні сектори публічного управління мають специфічні особливості, які потребують врахування в нормативно-правовому забезпеченні внутрішнього аудиту. О. Ружанський досліджує нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту в системі Державної служби України з надзвичайних ситуацій (ДСНС). Він пропонує вдосконалення правової та регуляторної бази для внутрішнього аудиту в публічному управлінні шляхом розмежування державного та локального рівнів забезпечення. Підкреслюється важливість формування вітчизняної регуляторної підтримки на основі міжнародних стандартів INTOSAI та ІІА [6].

У цьому контексті слід також врахувати дослідження М. Неранцидіс, М. Пазарскіс, Дж. Дрогалас та С. Галаніс, у якому на основі систематичного огляду 78 рецензованих статей, опублікованих у 2010-2019 роках, узагальнено основні напрями розвитку досліджень внутрішнього аудиту в публічному секторі, виявлено домінування тематик врядування та операційної ефективності, а також окреслено перспективні напрями подальших наукових пошуків, зокрема

порівняльні міжкраїнові дослідження та вивчення впливу інституційних, культурних і демографічних чинників на розвиток внутрішнього аудиту [23].

Важливе значення для осмислення трансформації внутрішнього аудиту в українському державному секторі має дослідження О. Володіної, Дж. Гроссі та В. Вакулєнко, у якому проаналізовано зміну ролей внутрішніх аудиторів, виявлено конфлікт між традиційною функцією “контролера” та новими очікуваннями щодо ризик-орієнтованого й результативного аудиту, а також окреслено інституційні чинники, що стримують таку трансформацію. Особлива увага приділяється необхідності збільшення кількості внутрішніх аудиторів та створення сильної системи внутрішнього контролю, яка б покладала контрольну роль на відповідних суб’єктів, дозволяючи внутрішнім аудиторам виконувати нові ролі в управлінні, внутрішньому контролі та управлінні ризиками. Це має підтримуватися політиками, забезпечуючи незалежність внутрішніх аудиторів, ресурси для кваліфікованих працівників та програми навчання [10].

Мета статті – комплексне дослідження нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні, визначення ступеня його відповідності Глобальним стандартам внутрішнього аудиту, ідентифікація ключових викликів, неузгодженостей та інституційних обмежень, а також обґрунтування напрямів удосконалення правового регулювання внутрішнього аудиту в державному секторі.

Для досягнення поставленої мети у статті визначено наступні дослідницькі завдання:

- 1) проаналізувати структуру та зміст чинного нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні;
- 2) здійснити порівняльний аналіз національного регулювання внутрішнього аудиту з положеннями Глобальних стандартів внутрішнього аудиту;
- 3) обґрунтувати основні напрями вдосконалення нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні з урахуванням сучасних інституційних викликів.

Застосована методологія і методи. Методологічну основу дослідження становить поєднання системного, інституційного, порівняльно-правового та функціонального підходів, що дало змогу розглянути нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту не лише як сукупність окремих правових норм, а як цілісний механізм регулювання, спрямований на забезпечення незалежного, результативного та ризик-орієнтованого функціонування внутрішнього аудиту в державному секторі.

Концептуально дослідження спирається на наукові ідеї про внутрішній аудит як елемент системи державного внутрішнього фінансового контролю, що виконує не лише контрольну, а й оціночну, консультативну та управлінсько-орієнтовану функцію; нормативно-правове забезпечення як багатоврівневу інституційну конструкцію, ефективність якої визначається системністю, узгодженістю та здатністю забезпечувати практичну реалізацію правових приписів; гармонізацію національного регулювання з міжнародними стандартами як необхідну умову модернізації внутрішнього аудиту та його трансформації з переважно процедурно-контрольної функції у стратегічний інструмент підвищення ефективності управління, внутрішнього контролю та управління ризиками.

Логіка дослідження побудована відповідно до трьох дослідницьких завдань. Для вирішення першого завдання – аналізу структури та змісту чин-

ного нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні – використано системний підхід і формально-юридичний метод, що дозволило дослідити ієрархію нормативних актів, їх зміст, взаємозв'язок та регулятивне значення. Для вирішення другого завдання – порівняння національного регулювання з Глобальними стандартами внутрішнього аудиту – застосовано порівняльно-правовий метод, який дав можливість виявити ступінь гармонізації, нормативні розбіжності та ключові прогалини. Для вирішення третього завдання – обґрунтування напрямів удосконалення правового регулювання – використано методи узагальнення та правового моделювання, за допомогою яких систематизовано виявлені проблеми та сформульовано пропозиції щодо модернізації нормативної бази внутрішнього аудиту в Україні.

Дослідження зосереджене на нормативно-правових та інституційних засадах внутрішнього аудиту в державному секторі і не охоплює детального емпіричного аналізу практики діяльності окремих підрозділів. Емпіричну основу дослідження становлять положення Бюджетного кодексу України, підзаконні нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України, Глобальні стандарти внутрішнього аудиту, а також наукові публікації й методичні матеріали з питань внутрішнього аудиту та державного внутрішнього фінансового контролю.

Таким чином, використана методологія забезпечила послідовний перехід від аналізу чинної нормативної бази – до її зіставлення з Глобальними стандартами – і далі до формулювання науково обґрунтованих пропозицій щодо її вдосконалення. Це дало змогу розкрити предмет дослідження у контексті сучасних інституційних викликів, потреб правозастосування та перспектив розвитку внутрішнього аудиту в Україні.

Виклад основного матеріалу. Нормативно-правовий механізм внутрішнього аудиту є одним із ключових елементів інституційного забезпечення державного управління та системи державного внутрішнього фінансового контролю, оскільки саме через нього визначаються правові засади організації, функціонування, підзвітності та незалежності внутрішнього аудиту. Стан цього механізму безпосередньо впливає на спроможність внутрішнього аудиту виконувати не лише контрольну, а й оціночну, консультативну та ризик-орієнтовану функції.

Під нормативно-правовим механізмом внутрішнього аудиту в Україні в межах цього дослідження розуміється багаторівнева система взаємопов'язаних правових норм, принципів, процедур та інституційних інструментів, закріплених у законодавчих, підзаконних і локальних актах, які визначають організацію, порядок здійснення, повноваження та гарантії незалежності внутрішнього аудиту як складової системи державного внутрішнього фінансового контролю.

У зв'язку з цим аналіз нормативно-правового механізму внутрішнього аудиту доцільно здійснювати через дослідження його нормативної структури, інституційної організації, процедурного забезпечення та ступеня відповідності сучасним міжнародним стандартам.

На сучасному етапі нормативно-правовий механізм внутрішнього аудиту в Україні перебуває у стані переходу від інституційного становлення до гармонізації з міжнародними стандартами. Його ефективність залежить від системності правового регулювання, належного рівня незалежності аудиторських підрозділів та впровадження сучасних ризик-орієнтованих підходів до здійснення внутрішнього аудиту.

Удосконалення системи державного управління вимагає глибоких змін у підходах до внутрішнього контролю та аудиту. В умовах реформування державного внутрішнього фінансового контролю особливо актуальним стає питання гармонізації національної нормативної бази з вимогами Глобальних стандартів внутрішнього аудиту. Основною метою цього процесу є перехід від формального контролю відповідності законодавству до стратегічного оцінювання ефективності діяльності та надання рекомендацій для її вдосконалення [1].

Найбільш проблемними залишаються питання нормативного гарантування незалежності внутрішніх аудиторів, удосконалення методики оцінювання систем управління, регламентації процедур проведення аудиту, належного документування його результатів і забезпечення дієвого контролю за виконанням рекомендацій. Реформа державного управління та децентралізаційні процеси формують нові вимоги до функціонування внутрішнього аудиту, що зумовлює потребу в оновленні та систематизації нормативно-правового регулювання. Водночас недостатньо дослідженими залишаються підходи до адаптації міжнародних стандартів і кращих практик внутрішнього аудиту з урахуванням національної специфіки управлінської системи. [4, 5, 8, 11].

Нормативно-правова база внутрішнього аудиту в Україні має багаторівневу структуру. Її законодавчий рівень формують положення Бюджетного кодексу України, які визначають загальні засади внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державному секторі. Підзаконний рівень представлений насамперед постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001, якою затверджений Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту (далі – Постанова № 1001); наказами Міністерства фінансів України про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту від 04.10.2011 № 1247 та Кодексу етики працівників підрозділів внутрішнього аудиту від 29.09.2011 № 1217, а також іншими методичними документами. Локальний рівень охоплює внутрішні документи відомств, що конкретизують порядок організації та здійснення внутрішнього аудиту з урахуванням специфіки їх діяльності.

На основі зазначених нормативних актів підрозділ внутрішнього аудиту на локальному рівні формує та застосовує у своїй діяльності власну внутрішню регламентацію, зокрема: декларацію внутрішнього аудиту, положення про підрозділ, посадові інструкції та функціональні обов'язки працівників, внутрішні методичні документи щодо проведення аудиту, а також програму забезпечення і підвищення якості внутрішнього аудиту тощо.

Порядок і методичні підходи до здійснення внутрішнього аудиту закріплюються у внутрішніх документах з урахуванням специфіки діяльності установи, її організаційної структури, чисельності підрозділу внутрішнього аудиту, складності об'єктів перевірки та характеру виконуваних завдань. Керівник підрозділу забезпечує регулярний перегляд таких документів з метою збереження їх актуальності, узгодженості та достатності для належного здійснення функції внутрішнього аудиту [12; 13].

Базові законодавчі засади внутрішнього аудиту в державному секторі закріплено в Бюджетному кодексі України, який встановлює правові засади функціонування бюджетної системи України, включаючи вимоги до внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в установах державного сектору [14].

У 2025 році до частини третьої статті 26 Бюджетного кодексу України внесені зміни щодо трактування внутрішнього аудиту. В оновленій редакції

законодавець закріплює сучасніше розуміння внутрішнього аудиту як незалежної та об'єктивної діяльності, що поєднує надання впевненості і консультування та орієнтується на досягнення цілей розпорядника бюджетних коштів. При цьому внутрішній аудит розглядається як інструмент підвищення ефективності та результативності діяльності розпорядника бюджетних коштів і підпорядкованих йому установ через системне оцінювання управління, внутрішнього контролю та ризиків [14].

Таке оновлення законодавчого визначення внутрішнього аудиту має важливе концептуальне значення, оскільки воно засвідчує поступовий відхід від вузького контрольно-перевірочного розуміння внутрішнього аудиту та закріплює його сучасну модель як діяльності з надання впевненості й консультування, орієнтованої на підвищення результативності управління, внутрішнього контролю та управління ризиками.

Бюджетний кодекс також встановлює, що організаційні засади внутрішнього аудиту, включаючи порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту, визначаються Кабінетом Міністрів України, підпорядкування підрозділів аудиту здійснюється безпосередньо керівнику установи, а координаційна роль у методологічному забезпеченні внутрішнього аудиту здійснюється Міністерством фінансів України [14].

З метою практичної реалізації норм частини третьої статті 26 Бюджетного кодексу України, постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 “Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту” визначено порядок створення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та врегульовано основні засади їх функціонування. Згідно з цим механізмом, міністерства й інші центральні органи виконавчої влади з 1 січня 2012 року мали забезпечити формування підрозділів внутрішнього аудиту на основі існуючих контрольно-ревізійних служб [12; 3].

Постанова № 1001 виконує центральну роль у підзаконному регулюванні внутрішнього аудиту, оскільки саме на її основі конкретизуються організаційні засади створення аудиторських підрозділів, порядок здійснення аудиторської діяльності та основні вимоги до її методологічного забезпечення.

Зокрема, регулює такі організаційні аспекти, як порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах, бюджетних установах; вимоги до чисельності підрозділів внутрішнього аудиту залежно від обсягу бюджетних призначень та кількості підвідомчих установ; підпорядкування підрозділу внутрішнього аудиту безпосередньо керівнику установи; вимоги до кваліфікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту.

Також встановлює наступні функціональні аспекти: види аудиторських завдань (завдання з надання впевненості та консультаційні завдання); порядок планування внутрішнього аудиту, включаючи розробку стратегічного плану та річного плану аудиторських завдань; процедури виконання аудиторських завдань; вимоги до документування результатів внутрішнього аудиту; порядок комунікації за результатами внутрішнього аудиту, у тому числі надання інформації керівництву та іншим зацікавленим сторонам.

Крім того, Постанова № 1001 визначає роль Міністерства фінансів України у методологічному забезпеченні внутрішнього аудиту, порядок проведення оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту, вимоги до звітності про результати виконання аудиторських завдань.

Постанова № 1001 неодноразово змінювалася та доповнювалася, що свідчить про поступове оновлення нормативної бази внутрішнього аудиту відповідно до сучасних вимог та міжнародних стандартів.

Відповідно до Постанови № 1001, внутрішній аудит реалізується на основі затверджених наказом Міністерства фінансів України від 4 жовтня 2011 року № 1247 стандартів внутрішнього аудиту. Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені цим наказом, структуровані за аналогією з міжнародними стандартами професійної практики внутрішнього аудиту ІІА та складаються з трьох розділів: загальні положення, стандарти якісних характеристик та стандарти діяльності. Вони спрямовані на уніфікацію підходів до планування, проведення та документування аудиторських процедур, а також забезпечення незалежності та професійної ретельності [16].

Національні стандарти визначають вимоги до професійної компетентності внутрішнього аудиту, включаючи необхідність постійного професійного розвитку, підвищення кваліфікації та самоосвіти. Також встановлюють вимоги до використання ризик-орієнтованого підходу при плануванні та виконанні аудиторських завдань. Важливою особливістю Стандартів є визначення вимог до забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту повинен розробити та підтримувати програму забезпечення та підвищення якості, що охоплює всі аспекти діяльності підрозділу. Програма повинна включати внутрішню та зовнішню оцінку якості.

На відміну від Глобальних стандартів внутрішнього аудиту, Кодекс етики не включений до національних стандартів. Він існує як окремий нормативно-правовий документ, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29 вересня 2011 року № 1217 “Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту”, та встановлює етичні принципи і норми поведінки для працівників підрозділів внутрішнього аудиту в державному секторі. Кодекс етики базується на чотирьох фундаментальних принципах: сумніність, незалежність та об’єктивність, конфіденційність, професійна компетентність. Кодекс також встановлює правила поведінки, що деталізують застосування цих принципів у конкретних ситуаціях, включаючи вимоги щодо уникнення конфлікту інтересів, незалежності, професійного скептицизму та належної професійної ретельності [17].

Щорічне звітування підрозділів внутрішнього аудиту про результати своєї діяльності здійснюється за встановленою Міністерством фінансів України формою, відповідно до Інструкції про складання форми звітності про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, затвердженої 27.03.2014 наказом № 347 [18].

Крім зазначених нормативно-правових актів також варто виокремити Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, який регулює переважно зовнішній аудит фінансової звітності, проте містить окремі положення, що стосуються внутрішнього аудиту, особливо в контексті взаємодії зовнішніх та внутрішніх аудиторів. Хоча Закон безпосередньо не регулює внутрішній аудит у державному секторі, його положення щодо професійних стандартів, етики та контролю якості є релевантними для розвитку професії внутрішнього аудиту в Україні загалом. Дослідження вказують на необхідність подальшого вдосконалення законодавства, включаючи впровадження механізмів публічного нагляду та контролю якості, що відповідають міжнародним підходам [19].

В Україні, в рамках становлення та реформування вітчизняної системи державного фінансового контролю завдяки запровадженню ДВФК, міжна-

родні норми імплементовано у вітчизняне законодавство. Разом з тим, чинна нормативна база має низку проблем: нормативні акти розпорошені, відрізняються за юридичною силою та іноді містять неузгоджені положення. Це створює ризики неоднакового тлумачення та формального підходу до реалізації аудиторських функцій.

Нові Глобальні стандарти внутрішнього аудиту швидко набули міжнародного поширення, що свідчить про їх значущість як базового орієнтира розвитку професії [2, 4].

Ключова структурна зміна полягає в об'єднанні всіх раніше окремих елементів Міжнародної структури професійної практики (International Professional Practices Framework, IPPF) в один всеосяжний документ. Зокрема, нові стандарти інтегрують п'ять обов'язкових елементів попередньої структури (Місія внутрішнього аудиту, Визначення внутрішнього аудиту, Основні принципи професійної практики внутрішнього аудиту, Кодекс етики та Стандарти), а також один з рекомендованих необов'язкових елементів – Керівництво з імплементатії.

На відміну від попередньої редакції 2017 року, нові стандарти не поділяються на категорії “атрибутивних” та “виконавчих” стандартів і не містять окремого розділу “інтерпретацій”. Імплементатійні стандарти “А” (для завдань з надання впевненості) та “С” (для консультаційних завдань) були інкорпоровані в основний текст стандартів. Система нумерації та порядок стандартів повністю змінені: замість числової системи (1000, 1100, 2000 тощо) стандарти передбачають нову структуру та підходи і організовані в п'ять розділів (доменив), п'ятнадцять принципів і п'ятдесят два стандарти [4; 2].

Кожен окремих стандарт складається з трьох елементів: вимоги, рекомендації із впровадження та приклади доказів відповідності. При цьому рекомендації з упровадження розкривають способи досягнення вимог стандарту, і пропонують найбільш поширені та прийнятні підходи [4].

Глобальні стандарти внутрішнього аудиту структуровані навколо п'яти взаємопов'язаних розділів, кожен з яких охоплює окремих аспект професійної практики:

1) розділ I “Мета внутрішнього аудиту” – визначає фундаментальну роль внутрішнього аудиту як незалежної, об'єктивної функції надання впевненості та консультування, спрямованої на підвищення цінності та вдосконалення діяльності організації;

2) розділ II “Етика та професіоналізм” – встановлює норми поведінки для внутрішніх аудиторів, включаючи керівників служб внутрішнього аудиту, інших осіб та будь-яких суб'єктів, що надають послуги внутрішнього аудиту;

3) розділ III “Врядування функції внутрішнього аудиту” – визначає вимоги до керівників служб внутрішнього аудиту щодо тісної співпраці з радою (органом управління) для створення функції внутрішнього аудиту, забезпечення її незалежного позиціонування та нагляду за її діяльністю. Також описуються обов'язки вищого керівництва, що підтримують відповідальність ради та сприяють належному управлінню функцією внутрішнього аудиту. Важливою новацією є визначення «Суттєвих умов» для ради та вищого керівництва, які повинні бути присутніми для ефективного функціонування внутрішнього аудиту;

4) розділ IV “Керування функцією внутрішнього аудиту” – розкриває відповідальність керівника служби внутрішнього аудиту за управління функцією відповідно до статуту внутрішнього аудиту та Глобальних стандартів внутрішнього аудиту (стратегічне планування, отримання та розгортання ре-

курсів, побудову відносин, комунікацію із зацікавленими сторонами, а також забезпечення та підвищення ефективності функції);

5) розділ V “Проведення внутрішнього аудиту” – встановлює для внутрішніх аудиторів вимоги щодо ефективного планування завдань, проведення аудитів, розробки висновків та рекомендацій, співпраці з керівництвом для визначення рекомендацій та/або планів дій, що усувають виявлені недоліки, а також комунікації з керівництвом та працівниками, відповідальними за діяльність, що перевіряється, протягом усього завдання та після його завершення [2].

П'ятнадцять принципів професійної практики Глобальних стандартів відображають суть та забезпечують основу для ефективного внутрішнього аудиту. Кожен принцип підтримується стандартами (всього 52), що містять вимоги, міркування щодо імплементації та приклади доказів відповідності. Разом ці елементи допомагають внутрішнім аудиторам досягати принципів та виконувати призначення внутрішнього аудиту, відображають принципово-орієнтований підхід нових стандартів, що надає гнучкість у застосуванні замість жорстких правил та дозволяє адаптувати практику внутрішнього аудиту до специфічних потреб та діяльності установ.

Також до структури Глобальних стандартів інтегрована структура з рекомендаціями щодо впровадження та прикладами відповідності [2].

До ключових новацій Глобальних стандартів внутрішнього аудиту належать: чітке формулювання мети внутрішнього аудиту як створення, захисту і підтримки цінності; збалансування аудиторських і консультаційних послуг; посилення вимог до професійної етики, компетентності та об'єктивності; підвищення ролі ради або аудиторського комітету; а також врахування питань ІТ, кібербезпеки, шахрайства та автоматизації аудиторських процесів.

Порівняльний аналіз свідчить, що ключова відмінність між національною та глобальною моделями полягає не лише у структурі стандартів, а й у різному розумінні ролі внутрішнього аудиту. Якщо національне регулювання переважно зосереджене на процедурній регламентації аудиторської діяльності, то Глобальні стандарти орієнтують внутрішній аудит на створення цінності, стратегічну взаємодію з керівництвом і радою, а також на використання сучасних аналітичних і цифрових інструментів. Саме тому адаптація національної системи до Глобальних стандартів передбачає не лише технічне оновлення нормативних актів, а й зміну концептуальної моделі внутрішнього аудиту.

Нова архітектура Глобальних стандартів внутрішнього аудиту відходить від суто процедурного підходу, пропонуючи логіку “принципів та вимог”. Кожен із 15 принципів підкріплюється обов'язковими Вимогами, Рекомендаціями щодо впровадження (загальні та бажані практики) та Прикладами доказів відповідності. Це докорінно відрізняється від структури національних стандартів, де стандарти часто сприймаються як статичні приписи.

Також в оновлених Глобальних стандартах внутрішнього аудиту зроблено акцент на результативності та безперервному вдосконаленні діяльності внутрішнього аудиту, зокрема через регулярне оцінювання його ефективності. Усвідомлюючи зростання ролі сучасних технологій, нова редакція стандартів рекомендує активне використання аналітики даних, штучного інтелекту та автоматизованих інструментів, що дозволяє аудиторам підвищувати продуктивність роботи, точніше оцінювати ризики та надавати своєчасну, релевантну інформацію.

Таблиця 1 – Порівняльний аналіз ключових відмінностей Глобальних та національних стандартів

Table 1 – Comparative analysis of key differences between Global and National Standards

Сфера порівняння Scope of Comparison	Глобальні стандарти Global Standards	Національні стандарти National Standards
Сфера застосування	Для організацій різних секторів та розмірів у всьому світі, з окремим розділом для державного сектора	Виключно для державного сектора України (міністерств, ЦОБВ, місцевих держадміністрацій тощо)
Структурна архітектура	5 розділів (доменів), 15 принципів, вимоги, рекомендації та ознаки відповідності	Стандарти якісних характеристик (розділ II) та діяльності (розділ III)
Етика та професіоналізм	Повністю інтегровані у структуру стандартів, замість окремого Кодексу етики Домен II: запровадження поняття “Професійна сміливість” (Standard 1.1)	Визначені через стандарт “Незалежність і об’єктивність” та вимоги до професійної ретельності. Крім цього Мінфіном затверджений окремий Кодекс етики
Врядування та підзвітність	Організаційна незалежність передбачає пряме підпорядкування та звітування раді (наглядовому органу). Домен III: Активний нагляд Ради. Рада несе відповідальність за ресурси та якість	Підпорядкування та звітування безпосередньо керівнику установи. Стандарт 1: пасивна незалежність через положення та декларації
Оцінка якості (зовнішня)	Вимагається кожні 5 років; щонайменше один оцінювач повинен мати статус Сертифікованого Внутрішнього Аудитора (CIA)	Обов’язкова зовнішня оцінка кожні 5 років із залученням міжнародно сертифікованих аудиторів не деталізується.
Проведення аудиту	Домен V: деталізовані вимоги до оцінки ризиків завдання та оцінки спостережень	Стандарти 9-12: загальні етапи планування та звітування
Обмеження щодо перевірок	Гнучке ризик-орієнтоване планування	Жорстке правило: не перевіряти ті самі питання частіше ніж раз на рік
Помилки та упущення у звітах	Встановлюють чіткий алгоритм: якщо у виданому звіті знайдено суттєву помилку, керівник аудиту повинен невідкладно повідомити виправлену інформацію всім отримувачам	Вимагають, щоб звіт був точним і без помилок, але не містять стандартизованої процедури відкликання чи виправлення вже виданого офіційного звіту

При цьому, національні документи не містять чітких визначень понять “надання впевненості”, “консультаційні послуги”, “компетентність”, “чесність”, “методологія внутрішнього аудиту”, “функція внутрішнього аудиту”, що вже інтегровані до Глобальних стандартів внутрішнього аудиту. Брак офіційно закріплених визначень призводить до неоднозначного трактування аудиторських функцій, ускладнює впровадження сучасних міжнародних підходів у національну систему внутрішнього аудиту та здатен негативно вплинути на його якість.

Впровадження Глобальних стандартів суттєво трансформує структуру та організацію Міжнародної основи професійної практики з внутрішнього аудиту, замінюючи низку обов’язкових і рекомендованих складових, таких як визначення внутрішнього аудиту, його місію та основні принципи, кодекс етики, керівництва із впровадження та стандарти – на Глобальні стандарти, а також Тематичні вимоги [4].

Сучасний стан національного регулювання дає підстави стверджувати, що імплементація міжнародних стандартів у сфері внутрішнього аудиту

в Україні ще не завершена і має вибірковий характер. Впроваджено ризик-орієнтований підхід та етичні засади, відставання спостерігається у цифровізації, застосуванні IT-інструментів та автоматизації аналізу даних. Також недостатньо врегульовано питання незалежності аудиторів, зокрема: організаційна та функціональна незалежність; захист від зовнішнього впливу; гарантії об'єктивності оцінювання.

Проте за останні роки організаційна та функціональна незалежність внутрішніх аудиторів значно посилилась. Відповідно до вимог пункту 5¹ Порядку № 1001, з метою підтримки незалежності та сприяння розвитку діяльності з внутрішнього аудиту, Мінфіном розроблена примірня декларація внутрішнього аудиту, яка є типовим нормативно-правовим актом, що визначає мету (місію) внутрішнього аудиту у державному органі, принципи незалежності, основні повноваження та обов'язки підрозділу внутрішнього аудиту. Зазначена декларація підписується протягом місяця з дня призначення нового керівника підрозділу внутрішнього аудиту державного органу [3].

Порівняльний аналіз концептуальних підходів до внутрішнього аудиту в Глобальних стандартах внутрішнього аудиту та українському законодавстві виявляє як значні збіги, так і суттєві відмінності.

Головні відмінності між чинними українськими стандартами внутрішнього аудиту та оновленими Глобальними стандартами внутрішнього аудиту полягають у зміні структури документа, концептуальних підходах до мети аудиту, інтеграції етики та вимогах до використання сучасних технологій.

Чинні національні стандарти структуровані за моделлю, яка складається з трьох розділів: загальні положення, стандарти якісних характеристик та стандарти діяльності. Кодекс етики існує як окремий нормативно-правовий документ. У той час як Глобальні стандарти мають принципово нову інтегровану структуру, що складається з 5 доменів (розділів): мета внутрішнього аудиту, етичне ставлення та професіоналізм, нагляд за функцією, управління функцією та надання послуг. Нові стандарти об'єднали в один документ місію, кодекс етики, принципи та власне стандарти, що усуває плутанину між різними компонентами, яка існувала раніше.

Відмінними є мета та філософія діяльності з внутрішнього аудиту. Визначення внутрішнього аудиту в національному законодавстві (Бюджетний кодекс) історично тяжіє до контрольно-ревізійної моделі. Основний фокус зосереджено на оцінці законності, ефективності використання бюджетних коштів, збереженні активів та відповідності законодавству. А Глобальні стандарти зміщують акцент з формального контролю на "додавання цінності". Мета формулюється як зміцнення спроможності організації створювати, захищати та підтримувати цінність. Аудит розглядається як стратегічний радник, що надає аналітичну оцінку та прогнозування, а не лише фіксує порушення. Порівняння свідчить про певну гармонізацію концептуальних підходів: обидва визначення підкреслюють роль внутрішнього аудиту в удосконаленні діяльності організації та систем управління. Однак українське визначення має більш вузьку спрямованість на запобігання порушенням та помилкам, тоді як глобальні стандарти акцентують на стратегічній ролі внутрішнього аудиту у підвищенні цінності організації.

Стосовно етичних норм, ключова відмінність полягає у тому, що розділ "Етика та професіоналізм" інтегровано безпосередньо у текст Глобальних стандартів, що спрощує відповідність і підкреслює, що етична поведінка є

невід'ємною частиною процесу аудиту. Натомість у вітчизняному законодавстві етичні норми викладені в окремий нормативно-правовий акт – наказ Мінфіну “Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту”.

У вітчизняній практиці з внутрішнього аудиту існує значне відставання у нормативному регулюванні цифровізації аудиторських процесів. Цифровий компонент аудиторської діяльності, включаючи застосування аналітики даних, автоматизованих інструментів та технологій штучного інтелекту, поки що не отримав належного нормативного оформлення в національній системі внутрішнього аудиту. В той час як Глобальні стандарти містять прямі рекомендації щодо активного використання аналітики даних, штучного інтелекту та автоматизованих інструментів. Також включено окремі стандарти та вказівки щодо кібербезпеки, IT-ризиків та шахрайства.

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 [11].

Крім зазначеного, роль нагляду (наприклад, Аудиторських комітетів) в Україні менш розвинена і часто формально покладається на керівника установи або Мінфін. У більшості відомств оборонного сектору формування аудиторських комітетів та визначення їхніх функцій припадає на останні чотири роки. Глобальні стандарти ж у свою чергу виділяють окремий розділ (домен) “Нагляд за функцією внутрішнього аудиту”, який підкреслює критичну роль Ради (аудиторського комітету) у затвердженні планів, ресурсів та забезпеченні незалежності аудиту.

Ключовою характеристикою нових Глобальних стандартів є принципово-орієнтований підхід, що надає гнучкі принципи замість жорстких правил і дозволяє застосування ризик-орієнтованих методів у практиці внутрішнього аудиту. Національні стандарти внутрішнього аудиту також впроваджують ризик-орієнтований підхід та містять певну гнучкість у застосуванні. Однак рівень деталізації та регламентації в українських стандартах є вищим, що відображає традиційний для пострадянського простору підхід до нормативного регулювання. Крім того, в той час як національні стандарти є повністю орієнтованими на державний сектор, але мають проблему розгалуженості та неузгодженості нормативних актів (закони, постанови, накази), Глобальні – містять спеціальний розділ щодо застосування стандартів у державному секторі, який допомагає адаптувати вимоги (наприклад, щодо незалежності чи звітування) до політичного середовища та законодавчих обмежень.

Лише нещодавно постановою КМУ від 12.01.2022 № 12 було фактично задекларовано початок здійснення організаційних заходів для проведення з 1 січня 2023 року сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту. На виконання згаданої постанови Мінфіном затверджено Порядок проведення сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту, в якому визначено механізм проведення сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту державних органів, інших головних розпорядників бюджетних коштів та їх територіальних органів. Також наказом Мінфіну “Про утворення Сертифікаційної комісії для проведення сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту” від 22.11.2022 № 390 створено Сертифікаційну комісію для проведення сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту, якою схвалено Рекомендовану програму для підготовки працівників підрозді-

лів внутрішнього аудиту до сертифікації, список нормативно-правових актів і рекомендованої літератури для підготовки до кваліфікаційного іспиту [6, 20].

Відповідно до реєстру сертифікованих внутрішніх аудиторів, станом на лютий 2026 року 58 внутрішніх аудиторів успішно пройшли сертифікацію та отримали відповідні сертифікати, з них 8 сертифікатів – мають статус “призупинений”. У 2025 році лише 6 внутрішніх аудиторів успішно склали іспит та отримали сертифікати, що становить 9 % від загальної кількості кандидатів, які складали іспит. Та 60 внутрішніх аудиторів (91 %) іспит не склали. Отже відсутність чітких вимог до професійної кваліфікації (у більшості випадків: не встановлено обов’язкової сертифікації (наприклад, CIA), порівняно пізні впровадження національної сертифікації внутрішніх аудиторів та розвиток доступних програм для підвищення кваліфікації свідчать про необхідність посилення функції підготовки фахівців, що сприятиме розвитку внутрішнього аудиту та посиленню його сприйняття як стратегічного інструменту [15].

Наведені статистичні дані дають підстави констатувати, що система професійної підготовки та сертифікації внутрішніх аудиторів ще не досягла такого рівня розвитку, який би забезпечував достатню кадрову стійкість і професійну зрілість аудиторської функції в державному секторі.

Додатковим чинником трансформації нормативного регулювання та практики внутрішнього аудиту став правовий режим воєнного стану, який істотно змінив умови функціонування аудиторської діяльності та актуалізував нові правові й організаційні виклики. Водночас швидка адаптація аудиторської діяльності до цих умов породжує певну регуляторну невизначеність і вимагає розробки спеціальних погоджених тимчасових норм та процедур. В умовах збройного конфлікту та майбутньої післявоєнної відбудови критично зростають вимоги до прозорості, ефективності та цільового використання обмежених бюджетних ресурсів. Через це ефективно функціонуюча система внутрішнього аудиту набуває особливого, стратегічного значення.

Отже, сучасний стан нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні свідчить про наявність сформованої, але внутрішньо неоднорідної системи регулювання, яка містить основні інституційні та процедурні елементи функціонування внутрішнього аудиту, проте ще не повною мірою відповідає логіці Глобальних стандартів внутрішнього аудиту. Це зумовлює потребу не лише в оновленні окремих нормативних приписів, а й у системному перегляді концептуальних засад правового регулювання внутрішнього аудиту в державному секторі.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших досліджень.

1. За результатами аналізу чинного нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту в Україні встановлено, що воно загалом сформоване та охоплює основні елементи правового регулювання аудиторської діяльності в державному секторі, однак залишається фрагментарним, багаторівневим і термінологічно не повністю узгодженим. Наявність значної кількості нормативно-правових актів різної юридичної сили, а також локальних документів установ не завжди забезпечує системність, єдність підходів і належну практичну узгодженість у питаннях організації та функціонування внутрішнього аудиту.

2. Порівняльний аналіз національного регулювання з Глобальними стандартами внутрішнього аудиту засвідчив, що українська система частково адаптована до сучасних міжнародних вимог і потребує подальшої гармонізації. Найбільші розбіжності простежуються у підходах до визначення мети внутрішнього аудиту, інтеграції етичних засад у систему стандартів, забезпечення

інституційної незалежності аудиторської функції, розвитку професійної сертифікації, ролі органів нагляду, а також нормативного врегулювання цифровізації аудиторських процесів. Це свідчить про те, що імплементація міжнародних стандартів в Україні поки що не має завершеного і системного характеру.

3. Дослідження підтвердило, що чинна нормативно-правова база внутрішнього аудиту в Україні ще значною мірою зберігає ознаки процедурно-контрольного підходу, тоді як нові Глобальні стандарти внутрішнього аудиту орієнтують аудиторську функцію на стратегічне оцінювання, ризик-орієнтованість, підвищення ефективності управління та додавання цінності діяльності установи. У зв'язку з цим внутрішній аудит доцільно розглядати не лише як механізм перевірки дотримання вимог законодавства, а і як важливий інструмент удосконалення системи внутрішнього контролю, управління ризиками та підтримки управлінських рішень.

4. Обґрунтовано, що подальший розвиток внутрішнього аудиту в Україні потребує системного оновлення нормативно-правового забезпечення, зокрема шляхом гармонізації національного регулювання з Глобальними стандартами внутрішнього аудиту, уніфікації термінології та підходів, посилення гарантій незалежності внутрішніх аудиторів, розвитку професійної підготовки і сертифікації, а також удосконалення механізмів моніторингу виконання аудиторських рекомендацій. Окремої уваги потребує правове врегулювання використання сучасних цифрових, аналітичних та автоматизованих інструментів у процесі здійснення внутрішнього аудиту.

5. Ключовим напрямом удосконалення правового регулювання має стати розроблення комплексного рамкового нормативного акта у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, який забезпечить систематизацію чинних норм, усунення правових неузгодженостей, єдність понятійного апарату та належні правові передумови для трансформації внутрішнього аудиту з переважно контрольної функції у стратегічний інструмент оцінювання ефективності управління, внутрішнього контролю та управління ризиками. Прийняття такого акта сприятиме підвищенню якості аудиторських процедур, посиленню інституційної спроможності внутрішнього аудиту та його більш ефективній інтеграції у систему державного управління.

Перспективи подальших досліджень вбачаються у розробленні науково обґрунтованої моделі імплементації Глобальних стандартів внутрішнього аудиту в практику державного сектору України, у дослідженні правових засад цифрового аудиту та використання аналітики даних у діяльності підрозділів внутрішнього аудиту, а також у поглибленому вивченні механізмів забезпечення інституційної незалежності внутрішніх аудиторів і підвищення ефективності реалізації аудиторських рекомендацій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та план заходів з її реалізації : розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 р. № 1805-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text> (дата звернення: 13.01.2026).
2. Глобальні стандарти внутрішнього аудиту. URL: <https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2024/12/global-internal-audit-standards-ukrainian.pdf> (дата звернення: 13.01.2026).
3. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : 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: 13.01.2026).

4. Глобальні стандарти внутрішнього аудиту: що змінилося? KPMG в Україні. 2024. 10 квіт. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/blogs/home/posts/2024/04/hlobalni-standarty-vnutrishnoho-audytu-shcho-zminylosya.html> (дата звернення: 25.02.2026).
5. Слободяник Ю. Б., Галас О. М. Проблеми та перспективи розвитку внутрішнього державного аудиту в Україні. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія «Економіка»*. 2020. Вип. 1(13). С. 212–221. [https://doi.org/10.31339/2313-8114-2020-1\(13\)-212-221](https://doi.org/10.31339/2313-8114-2020-1(13)-212-221)
6. Ружанський О. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту в публічному управлінні системою Державної служби України з надзвичайних ситуацій. *Науковий вісник: Державне управління*. 2023. № 1(13). С. 123–137. [https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-1\(13\)-123-137](https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-1(13)-123-137)
7. Utenkova K. Prospects for the implementation of Global Internal Audit Standards in the banking sector of Ukraine: adaptation to international requirements and national realities. URL: <https://periodicals.karazin.ua/fcs/article/view/26488> (дата звернення: 13.01.2026).
8. Бариніна М. В., Кириченко С. В. Запровадження і розвиток внутрішнього аудиту у сфері оборони України в контексті європейської та євроатлантичної інтеграції. *Наукові праці НДФІ*. 2020. № 2(91). С. 138–156. <https://doi.org/10.33763/npndfi2020.02.138>
9. Линдюк О., Твердохліб С., Потеряйко П. Внутрішній аудит у сфері цивільного захисту в умовах воєнного стану. *Інвестиції: практика та досвід*. 2023. № 22. <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.22.174>
10. Volodina T., Grossi G., Vakulenko V. The changing roles of internal auditors in the Ukrainian central government. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 2023. Vol. 19, No. 6. P. 1–23. <https://doi.org/10.1108/JAOC-04-2021-0057>
11. Шпиталь О. Аналіз нормативно-правових документів з внутрішнього аудиту. *Social Development and Security*. 2025. Т. 15, № 2. С. 281–294. <https://doi.org/10.33445/sds.2025.15.2.22>
12. Ружанський О. Механізми реалізації внутрішнього аудиту у сфері цивільного захисту України : дис. ... д-ра філософії. Київ, 2023. 257 с.
13. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: методологія та організація : дис. ... д-ра наук. Київ, 2011. 560 с. URL: <https://uacademic.info/ua/document/0511U000334#!> (дата звернення: 13.01.2026).
14. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 13.01.2026).
15. Міністерство фінансів України. Реєстр сертифікованих внутрішніх аудиторів. URL: https://mof.gov.ua/uk/certification_of_internal_auditors-628 (дата звернення: 13.01.2026).
16. 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: 13.01.2026).
17. 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: 13.01.2026).
18. 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: 13.01.2026).
19. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 13.01.2026).
20. Про запровадження сертифікації працівників підрозділів внутрішнього аудиту : постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2022 р. № 12. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/12-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 13.01.2026).
21. Твердохліб О. С., Линдюк О. А., Потеряйко С. П. Роль внутрішнього аудиту та контролю у реформуванні державного управління в Україні. *Науковий вісник: Державне управління*. 2023. № 2(14). С. 6–18. [https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-2\(14\)-6-18](https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-2(14)-6-18)
22. Слободяник Ю. Б. Трансформація системи контролю державних фінансів в Україні: стан, виклики та перспективи. *Облік і фінанси*. 2020. № 1(87). С. 165–172. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1\(87\)-165-172](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1(87)-165-172)
23. Nerantzidis M., Pazarskis M., Drogalas G., Galanis S. Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2020. Vol. 34, No. 2. P. 189–209. <https://doi.org/10.1108/JPAFM-02-2020-0015>

Стаття надійшла до редакції 09.02.2026 р.

Стаття рекомендована до друку 12.03.2026 р.

Опубліковано 30.05.2026 р.

Kramarenko Ihor Volodymyrovych,
PhD student at Odessa Polytechnic National University,
1 Shevchenko Avenue, Odessa, 65044, Ukraine
e-mail: I.Kramarenko@mil.ua ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-3002-0789>

REGULATORY AND LEGAL MECHANISMS OF INTERNAL AUDIT IN UKRAINE: CURRENT STATE, CHALLENGES, AND DIRECTIONS FOR IMPROVEMENT

Abstract. The article is devoted to a comprehensive analysis of the regulatory and legal mechanisms of internal audit in the context of the current legislation of Ukraine and adaptation to the new Global Internal Audit Standards, which entered into force on 9 January 2025. The main idea of the study is to substantiate that the further development of internal audit in Ukraine requires a systemic renewal of the regulatory framework, since the ability of internal audit to perform not only a control function, but also a strategic, risk-oriented, and managerial-consulting function depends precisely on its integrity, consistency, and compliance with international standards. The relevance of the article is determined by the need to move from a predominantly formal control model to an internal audit model focused on improving management efficiency, transparency, accountability, and adding value to the activities of public sector institutions.

The study characterizes the structural and substantive features of the current regulatory framework for internal audit, carries out a comparative analysis of the degree of harmonization of national regulation with international requirements, and identifies the main challenges and prospects for the development of internal audit in Ukraine. The transformation of internal audit from a control-and-inspection model to a modern risk-based approach aimed at the strategic development of public institutions is examined.

It has been established that the current regulatory framework is characterized by fragmentation, terminological inconsistency, and incomplete implementation of certain provisions of the Global Internal Audit Standards, in particular with regard to ensuring the full independence of the audit function, strategic planning, integrated assurance, digitalization of audit processes, and resource support.

The necessity of moving from a predominantly controlling model of internal audit to a model of strategic assessment of management effectiveness and a risk-based approach is substantiated. The development of a comprehensive framework legal act is proposed, which would ensure the consolidation of existing provisions, the unification of terminology, the strengthening of the independence of internal auditors, and the improvement of the legal support of internal audit in the public sector. The scientific novelty lies in the systemic analysis of the regulatory and legal mechanism of internal audit in Ukraine in the context of adaptation to the Global Internal Audit Standards, the systematization of its structural components, and the identification of the main gaps, inconsistencies, and institutional limitations of the current legal regulation. The practical significance of the results lies in the possibility of their use in improving legislation, internal regulatory documents, and methodological support for internal audit in Ukraine.

Keywords: *internal audit, value addition, Global Internal Audit Standards, effectiveness, strategic development, regulatory and legal mechanisms of internal audit.*

REFERENCES

1. Strategy for reforming the public financial management system for 2022–2025 and action plan for its implementation : rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 29.12.2021 No. 1805-r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text> (accessed: 13.01.2026).
2. Global Internal Audit Standards. URL: <https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2024/12/global-internal-audit-standards-ukrainian.pdf> (accessed: 13.01.2026).
3. Some issues of internal audit implementation and establishment of internal audit units: postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28.09.2011 No. 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text> (accessed: 13.01.2026).
4. Hlobalni standarty vnutrishnoho audytu: shcho zminylosia? [Global Internal Audit Standards: what has changed? KPMG v Ukraini, 10 April 2024. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/blogs/home/posts/2024/04/hlobalni-standarty-vnutrishnoho-audytu-shcho-zminylosya.html> (accessed: 25.02.2026).

5. Slobodianyuk, Yu.B., Halas, O.M. (2020). Problems and prospects for the development of internal state audit in Ukraine. *Scientific Bulletin of Mukachevo State University. Series "Economics"*, 1(13), 212–221. [https://doi.org/10.31339/2313-8114-2020-1\(13\)-212-221](https://doi.org/10.31339/2313-8114-2020-1(13)-212-221)
6. Ruzhanskyi, O. (2023). Regulatory and legal support of internal audit in the public administration of the State Emergency Service of Ukraine. *Scientific Bulletin: Public Administration*, 1(13), 123–137. [https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-1\(13\)-123-137](https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-1(13)-123-137)
7. Utenkova, K. Prospects for the implementation of Global Internal Audit Standards in the banking sector of Ukraine: adaptation to international requirements and national realities. URL: <https://periodicals.karazin.ua/fcs/article/view/26488> (accessed: 13.01.2026).
8. Barynina, M.V., Kyrychenko, S.V. (2020). Introduction and development of internal audit in the defense sector of Ukraine in the context of European and Euro-Atlantic integration. *RFI scientific papers "The Academy of Financial Management"*, 2(91), 138–156. <https://doi.org/10.33763/npdfi2020.02.138>
9. Lyndiuk, O., Tverdokhlib, S., Poteriaiko, P. (2023). Internal audit in the field of civil protection under martial law. *Investments: Practice and Experience*, 22. <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2023.22.174>
10. Volodina, T., Grossi, G., Vakulenko, V. (2023). The changing roles of internal auditors in the Ukrainian central government. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 19, 6, 1–23. <https://doi.org/10.1108/JAOC-04-2021-0057>
11. Shpytal, O. (2025). Analysis of regulatory documents on internal audit. *Social Development and Security*, 15, 2, 281–294. <https://doi.org/10.33445/sds.2025.15.2.22>
12. Ruzhanskyi, O. (2023). Mechanisms for implementing internal audit in the field of civil protection of Ukraine, PhD thesis, Kyiv, Ukraine.
13. Kamenska, T.O. (2011). Internal audit: methodology and organization, Doctor of Sciences thesis, Kyiv, Ukraine. URL: <https://uacademic.info/ua/document/0511U000334#!> (accessed: 13.01.2026).
14. Budget Code of Ukraine: Zakon Ukrainy vid 08.07.2010 No. 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (accessed: 13.01.2026).
15. Ministry of Finance of Ukraine. Register of certified internal auditors. URL: https://mof.gov.ua/uk/certification_of_internal_auditors-628 (accessed: 13.01.2026).
16. On approval of Internal Audit Standards: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 04.10.2011 No. 1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text> (accessed: 13.01.2026).
17. On approval of the Code of Ethics for employees of the internal audit unit: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.09.2011 No. 1217. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11#Text> (accessed: 13.01.2026).
18. Instruction on preparation of the reporting form on the results of internal audit units' activities: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.03.2014 No. 347. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0410-14#Text> (accessed: 13.01.2026).
19. On audit of financial statements and auditing activity: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 No. 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (accessed: 13.01.2026).
20. On introduction of certification for employees of internal audit units: postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 12.01.2022 No. 12. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/12-2022-%D0%BF#Text> (accessed: 13.01.2026).
21. Tverdokhlib, O.S., Lyndiuk, O.A., Poteriaiko, S.P. (2023). The role of internal audit and control in reforming public administration in Ukraine. *Scientific Bulletin: Public Administration*, 2(14), 6–18. [https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-2\(14\)-6-18](https://doi.org/10.33269/2618-0065-2023-2(14)-6-18)
22. Slobodianyuk, Yu.B. (2020). Transformation of the public finance control system in Ukraine: state, challenges and prospects. *Accounting and Finance*, 1(87), 165–172. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1\(87\)-165-172](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1(87)-165-172)
23. Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., Galanis, S. (2020). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34, 2, 189–209. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015>

The article was received by the editors 09.02.2026.

The article is recommended for printing 12.03.2026.

Published 30.05.2026.