

УДК 657.61

JEL M42

DOI: 10.32782/2786-8273/2025-10-15

Скляренко А.Р.

аспірант,

Державний податковий університет

ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-8121-5629>

Anastasiia Skliarenko

State Subject University

ЗМІЩЕННЯ ФУНКЦІЙ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В МІСЦЕВОМУ САМОВРЯДУВАННІ УКРАЇНИ: ОЦІНКА НА ОСНОВІ ІАСМ

THE VALUE OF THE FUNCTIONS OF INTERNAL AUDIT IN THE MISCELLANEOUS SELF-FUNCTIONAL UKRAINE: ASSESSMENT BASED ON IACM

Анотація. У статті досліджено роль внутрішнього аудиту як інструмента забезпечення ефективності та прозорості управління у системі місцевого самоврядування. Здійснено аналіз можливостей застосування моделі зрілості внутрішнього аудиту (Internal Audit Capability Model, IACM) для оцінки рівня його розвитку в Україні. Розкрито зміст п'яти рівнів зрілості функції аудиту та наведено приклади їх прояву в органах державного сектору. Визначено, що вітчизняна практика переважно перебуває на рівні «Інфраструктура», з окремими елементами інтеграції ризик-орієнтованого підходу. Обґрунтовано необхідність зміцнення інституційної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту, підвищення кадрової спроможності та впровадження сучасних методів управління ризиками. Запропоновано напрями вдосконалення, що сприятимуть переходу до вищих рівнів зрілості за IACM та підвищать якість публічного управління.

Ключові слова: внутрішній аудит, місцеве самоврядування, IACM, ризик-орієнтований підхід, публічне управління.

Abstract. This article explores the role of internal audit as a key instrument for enhancing efficiency, accountability, and transparency in local self-government. The purpose of the study is to identify the current maturity level of internal audit in Ukraine, to highlight the main challenges in its functioning, and to outline directions for its systematic development in accordance with international standards and best practices. The Internal Audit Capability Model (IACM) is applied as the main methodological framework, which allows for evaluating the audit function through five progressive stages of maturity: Initial, Infrastructure, Integrated, Managed, and Optimizing. The research methodology combines theoretical analysis of domestic and international regulatory documents, a review of scientific literature, and comparative assessment of Ukrainian practices against the IACM framework. In addition, elements of case study and synthesis of practical examples from the public sector were employed to illustrate the application of internal audit instruments in real conditions. This approach made it possible to assess both the formal institutional design of internal audit in Ukraine and the actual practices of its implementation. The results demonstrate that the domestic practice predominantly remains at the Infrastructure level of the IACM, with certain isolated elements of risk-based auditing being gradually introduced. However, the lack of sufficient professional capacity, weak institutional independence, and limited strategic orientation significantly constrain the ability of internal audit units to contribute to decision-making and risk management processes at the level of public administration. The scientific novelty of the study lies in applying the IACM framework to the Ukrainian context of local self-government, which has not been sufficiently analyzed in national literature. The practical significance is determined by the identification of priority areas for improvement: strengthening institutional independence of audit units, enhancing human resource capacity through training and professional certification, implementing modern risk-oriented approaches, and ensuring integration of audit results into strategic management processes. The proposed directions for improvement are aimed at advancing Ukraine's public sector internal audit function to higher maturity levels of the IACM. Achieving this progress will not only increase the effectiveness and credibility of internal audit but also contribute to higher quality of public governance, better allocation of resources, and improved trust between citizens and local authorities.

Keywords: internal audit, local self-government, IACM, risk-based approach, public governance.

Постановка проблеми. Сучасна система місцевого самоврядування в Україні функціонує в умовах зростання вимог до прозорості, підзвітності та ефективності використання бюджетних ресурсів. Внутрішній аудит покликаний стати інструментом, що забезпечує своєчасне виявлення ризиків, попередження порушень та підвищення результативності управлінських рішень. Водночас на практиці його роль залишається обмеженою: у багатьох органах місцевого самоврядування аудитори зосереджені переважно на перевірці законності та правильності фінансових операцій, тоді як оцінка ефективності, управління ризиками та надання консультаційних послуг майже не реалізуються.

Наявна модель організації внутрішнього аудиту характеризується низьким рівнем інституційної незалежності, кадровими обмеженнями, браком методологічної підтримки та недостатнім впровадженням міжнародних стандартів [5, с. 77–78]. Це призводить до того, що внутрішній аудит виконує радше формальні контрольні функції, ніж виступає дієвим інструментом стратегічного управління. У цьому контексті виникає потреба у пошуку підходів до оцінки зрілості функції внутрішнього аудиту та визначення напрямів її зміцнення. Одним із таких інструментів є модель зрілості внутрішнього аудиту (Internal Audit Capability Model, IACM), яка дозволяє оцінити поточний стан, визначити

прогалини та окреслити кроки для переходу на вищі рівні розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема розвитку внутрішнього аудиту в публічному секторі широко висвітлена у міжнародній літературі Інституту внутрішніх аудиторів (ІІА), де модель зрілості внутрішнього аудиту IACM (2009) запропонована як інструмент оцінювання спроможності функції аудиту та перехід від формального контролю до стратегічного партнерства.

Паралельно документи INTOSAI [1, с. 92–95] (стандарти внутрішнього контролю та керівництва з аудиту ефективності) підкреслюють роль ризик-орієнтованого підходу та інтеграції аудиту у цикл публічного управління.

Дослідження Світового банку, OECD/SIGMA та IMF зосереджуються на зв'язку між зрілістю внутрішнього контролю, управлінням ризиками та результативністю видатків, доводячи, що інституційна незалежність і професійна підготовка аудиторів є ключовими детермінантами доданої вартості від аудиту.

У вітчизняних працях (фінансово-економічні журнали, аналітика профільних установ) домінує висновок, що внутрішній аудит в Україні здебільшого перебуває на рівні «Інфраструктура» за IACM: створені підрозділи, затверджені положення, однак обмежено впроваджуються ризик-орієнтовані методології, IT-аналітика та аудит ефективності. Окремі емпіричні дослідження органів державної влади та великих муніципалітетів фіксують позитивні зрушення – формування середньострокових планів на основі карти ризиків, поява консультативних завдань та спроб інтеграції аудиту в бюджетний цикл. Водночас вказується на дефіцит сертифікованих кадрів (СІА тощо), нестачу методичної підтримки на місцевому рівні та уразливість незалежності підрозділів.

Нормативні та правові документи Міністерства фінансів України щодо організації внутрішнього аудиту та розвитку внутрішнього контролю послідовно наближають практику до стандартів ІІА та INTOSAI. У звітах національних інституцій (Рахункова палата, Держаудитслужба) [4, 63–64] та міжнародних партнерів простежується збіг пріоритетів: перехід до ризик-орієнтованого планування, підвищення якості доказової бази аудиту, вимірювання впливу рекомендацій (follow-up, KPI), а також розвиток міжвідомчих професійних спільнот.

Порівняльні дослідження країн Центральної та Східної Європи демонструють [7, с. 54–57], що стійкий рух від рівня 2 до рівня 3 IACM зазвичай забезпечується поєднанням трьох факторів: інституційна незалежність (чітке підпорядкування та захищений мандат), кадрова спроможність (сертифікація, безперервне навчання, професійні стандарти), методологія та цифровізація (ERM, data analytics, системи управління завданнями аудиту). Саме ці напрями визначені як недопокриті «прогалини» в українському контексті, що й обумовлює актуальність подальших досліджень і практичних рекомендацій щодо переходу до рівнів «Інтегрований» та «Керований» за IACM.

Метою статті є дослідження стану та перспектив розвитку внутрішнього аудиту в системі місцевого самоврядування України з використанням моделі зрілості внутрішнього аудиту (Internal Audit Capability Model, IACM), а також обґрунтування напрямів зміцнення інституційної, організаційної та кадрової спроможності з метою переходу до вищих рівнів зрілості та підвищення ефективності публічного управління.

Виклад основного матеріалу дослідження. Місцеве самоврядування потребує прозорості, підзвітності й ефективності у використанні ресурсів. Внутрішній аудит виступає інструментом забезпечення контролю, управління ризиками та покращення управлінських процесів. IACM (Internal Audit Capability Model) [1, с. 116–118], розроблений ІІА, є міжнародним підходом для оцінки зрілості та ефективності внутрішнього аудиту. У дослідженні використано Internal Audit Capability Model (IACM), яка представляє собою концептуальну основу, розроблену Інститутом внутрішніх аудиторів (ІІА) [2], яка дозволяє визначити п'ять рівнів зрілості функції внутрішнього аудиту: від початкового (epizodychna діяльність) до оптимізованого (стратегічний партнер управління). Ця модель передбачає 5 рівнів розвитку: початковий (Initial) – аудит виконується епізодично, без системності; Інфраструктура (Infrastructure) – створені базові політики та процедури, є нормативне закріплення функції; Інтегрований (Integrated) – аудит впливає на процеси управління, бере участь у стратегічному плануванні; Керований (Managed) – використовується ризик-орієнтований підхід, результати аудиту застосовуються у прийнятті рішень; Оптимізований (Optimized) – аудит є стратегічним партнером керівництва, забезпечує інноваційні підходи та підвищує цінність для громади [7, 102].

На початковому рівні внутрішній аудит існує формально або взагалі відсутній, аудиторські перевірки проводяться епізодично, без чітких стандартів і методик та результати мають обмежений вплив на управління.

Внаслідок цього в органах місцевого самоврядування немає спеціалізованого підрозділу внутрішнього аудиту, перевірки проводять бухгалтери або інші працівники «у вільний час», результати перевірок носять формальний характер, не аналізуються ризики. На рівні інфраструктури створюється підрозділ внутрішнього аудиту, з'являються перші положення, посадові інструкції, базові політики, діяльність регламентована законом або підзаконними актами [9, с. 37–41].

Відповідно, внаслідок такого підходу в місцевому самоврядуванні рада чи виконком затверджують положення про внутрішній аудит, визначено штатну одиницю (або кілька), аудитори перевіряють дотримання законодавства та фінансової дисципліни, але ще не застосовують ризик-орієнтований підхід. Інтегрований рівень показує, що аудит починає активно взаємодіяти з управлінськими процесами; застосовуються стандарти внутрішнього аудиту (наприклад, Міжнародні стандарти ІІА); результати аудиту враховуються керівництвом при прийнятті рішень.

В підрозділах місцевого самоврядування внутрішні аудитори беруть участь у плануванні бюджету та програм розвитку громади; здійснюється моніторинг ключових ризиків; є регулярні звіти, що обговорюються на засіданнях виконкому або ради.

На Керованому рівні внутрішній аудит базується на системі управління ризиками; є стратегічне планування аудиторської діяльності; аудитори мають достатню незалежність і авторитет. Аудитори розробляють багаторічний план перевірок на основі оцінки ризиків; рекомендації аудиторів враховуються в управлінських рішеннях; результати роботи вимірюються (KPI, показники ефективності); [12, с. 97–101] відбувається співпраця з зовнішніми аудиторами, Рахунковою палатою, Держаудитслужбою.

На найвищому Оптимізованому рівні (Optimized) внутрішній аудит стає стратегічним партнером керівництва; використовуються інноваційні інструменти: IT-аналітика, аудит ефективності, аудит політик; аудит не лише виявляє проблеми, а й допомагає формувати стратегії розвитку.

В місцевому самоврядуванні аудитори працюють «на випередження» – прогнозують ризики та пропонують рішення; громада має високу довіру до управління ресурсами; внутрішній аудит демонструє додану вартість: підвищення ефективності витрат, прозорість, зменшення корупційних ризиків; громада може впроваджувати найкращі практики з інших країн (benchmarking). Таким чином, рух від «початкового» до «оптимізованого» рівня означає перехід від формального контролю до стратегічного партнерства у розвитку громади.

Ризик-орієнтований підхід є ключовим сучасним принципом розвитку внутрішнього аудиту, що визначає його здатність не лише фіксувати факти порушень у минулому, а й попереджати їх виникнення у майбутньому. Такий підхід дозволяє спрямовувати ресурси аудиту на ті сфери, де ризики для досягнення стратегічних і операційних цілей органу місцевого самоврядування є найбільш значимими. Це методологія, за якою внутрішні аудитори планують і здійснюють перевірки, орієнтуючись не лише на формальне дотримання законодавства чи фінансову дисципліну, а насамперед на ризики, які можуть зашкодити досягненню цілей організації.

Приклад: замість того, щоб перевіряти всі витрати громади рівномірно, аудитори визначають ключові ризики – корупція у закупівлях, неефективне використання коштів на комунальні підприємства, зрив інфраструктурних проєктів – і концентрують ресурси саме там.

Важливість ризик-орієнтованого підходу у внутрішньому аудиті зумовлюється низкою практичних і концептуальних переваг. Передусім він забезпечує раціональне використання ресурсів, що є особливо актуальним для органів місцевого самоврядування, де чисельність внутрішніх аудиторів зазвичай обмежена. Перевірка всіх напрямів діяльності без урахування ризиків призводить до розпорошення зусиль, тоді як концентрація уваги на найбільш критичних загрозах дозволяє уникнути найбільших потенційних втрат для бюджету [5, с. 41–44]. Крім того, ризик-орієнтований аудит має превентивний характер. На відміну від традиційного підходу, що здебільшого фіксує порушення вже після їх здійснення, він дозволяє своєчасно виявляти й нейтралізовувати загрози. Наприклад, попередня оцінка тендерних умов дає можливість уникнути зловживань ще на етапі підготовки закупівель. Застосування цього підходу також сприяє підвищенню довіри громадян до органів влади. Орієнтація аудиту на реальні ризики корупції, неефективності чи непрозорості демонструє прагнення місцевої влади до відповідального управління, посилює підзвітність і прозорість [15, с. 48].

Важливою перевагою є й інтеграція результатів ризик-орієнтованого аудиту в систему управління. Керівники отримують не лише формальні акти перевірок, а й аналітичну інформацію про слабкі місця у функціонуванні системи, що допомагає приймати більш обґрунтовані рішення під час планування бюджету, реалізації програм чи впровадження реформ.

Нарешті, впровадження такого підходу забезпечує відповідність міжнародним стандартам. Інститут внутрішніх аудиторів (ІА) прямо визначає, що ключовим завданням аудиту є оцінка ризиків та системи внутрішнього контролю. Таким чином, орієнтація на ризики не

Таблиця 1

Характеристика рівнів зрілості внутрішнього аудиту

Критерій	1. Початковий	2. Інфраструктура	3. Інтегрований	4. Керований	5. Оптимізований
Нормативна база	відсутня або мінімальна; аудит здійснюється епізодично	є положення, посадові інструкції; мінімальні процедури	застосовуються стандарти внутрішнього аудиту (іа, нац. акти)	формалізовані політики, система управління ризиками	повна інтеграція міжнародних стандартів, адаптація передових практик
Організаційна структура	немає окремого підрозділу	створений підрозділ, але обмежений у ресурсах	підрозділ інтегрований у систему управління	незалежний, підпорядковується вищому керівництву	стратегічний партнер керівництва, високий статус
Методи роботи	епізодичні перевірки фактів	контроль дотримання законодавства та фінансової дисципліни	використання програмного планування, регулярний моніторинг	ризик-орієнтований аудит, стратегічне планування перевірок	використання іт-аудиту, прогнозування ризиків, аудит ефективності
Взаємодія з управлінням	мінімальна або відсутня	результати доводяться формально	рекомендації враховуються у плануванні	аудитори впливають на управлінські рішення	аудитори беруть участь у формуванні стратегій громади
Кадровий потенціал	випадкові працівники без спец. підготовки	є штатна одиниця, базові знання	аудитори володіють методиками, проходять навчання	сертифіковані фахівці (сіа, сіма тощо), постійне підвищення кваліфікації	висококваліфікована команда, професійні мережі, обмін досвідом із міжнародними інституціями
Результативність	Формальна, малоефективна	Виявлення окремих порушень	Допомога в оптимізації процесів	Суттєвий вплив на ефективність управління	Створення доданої вартості, зміцнення довіри громади, інноваційність

Джерело: складено за [6, с. 48]

лише підвищує ефективність внутрішнього аудиту в Україні, а й забезпечує його сумісність з європейською та світовою практикою [10, с. 21–27].

Отже, ризик-орієнтований підхід робить внутрішній аудит більш ефективним та стратегічним, дозволяє зосередитися на найбільш важливих для громади загрозах, забезпечує перехід від рівня 2 («Інфраструктура») до рівня 3 («Інтегрований») у моделі ІАСМ, формує довіру до влади й підвищує якість управління.

Здійснення оцінки стану внутрішнього аудиту в місцевому самоврядування України враховуючи ризик-орієнтовний підхід за системою оцінки ІАСМ передбачає аналіз внутрішнього аудиту на кожному рівні системи оцінки АІСМ [14, с. 62–64].

На початковому рівні внутрішній аудит або існує лише формально, або взагалі відсутній, а його діяльність має епізодичний характер. Це характерно насамперед для невеликих громад – сільських чи селищних рад, де спеціалізовані підрозділи внутрішнього аудиту не створюються, а функції контролю фактично виконує бухгалтерія чи фінансовий відділ [8, с. 75]. Основними причинами такої ситуації є брак фахівців, а також низький рівень розуміння керівництвом потенційних переваг функціонування внутрішнього аудиту.

Більш поширеним для України є рівень Інфраструктури. Тут вже створено підрозділи внутрішнього аудиту, затверджено відповідні положення, проводяться перевірки законності витрат. Наприклад, у більшості міських рад, таких як Полтавська, Черкаська чи Луцька, працюють аудитори, які перевіряють правильність ведення бухгалтерських документів, укладання договорів та дотримання процедур закупівель. У міністерствах діють відділи внутрішнього аудиту відповідно до нормативних актів Міністерства фінансів, зокрема у Міністерстві освіти і науки, де підрозділ щорічно оприлюднює звіт [3, с. 48]. Водночас проблемою залишається низька інституційна незалежність, оскільки аудитори часто підпорядковуються тим керівникам, яких повинні перевіряти. Унаслідок цього їхні рекомендації здебільшого мають «каральний» характер і не спрямовані на вдосконалення системи управління.

На рівні Інтеграції, що поки залишається поодиноким в Україні, поступово застосовується ризик-орієнтований підхід, а аудит інтегрується у бюджетне планування. У Міністерстві фінансів та Міністерстві інфраструктури вже реалізуються пілотні проєкти з ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту, де аналізується не лише законність витрат, а й ефективність реалізації програм, наприклад, у сфері дорожньої інфраструктури чи освіти. Окремі великі

міста, зокрема Львів та Київ, намагаються включати внутрішній аудит до системи бюджетного планування й управління муніципальними програмами. Водночас основною перешкодою залишається брак висококваліфікованих кадрів, зокрема фахівців із сертифікаціями СІА чи СІМА, а також низька поширеність ризик-орієнтованого підходу на місцевому рівні.

Рівень Керуваності в Україні поки що системно не досягнуто. Теоретично він передбачає роботу аудиту на основі управління ризиками та реальний вплив на стратегічні рішення. Перспективним прикладом може стати створення незалежних муніципальних служб внутрішнього аудиту, які звітуватимуть безпосередньо перед міською радою, а не перед головою громади чи мером [13, с. 54]. Це дало б змогу об'єктивно оцінювати ризики корупції чи неефективного використання коштів. На сьогодні в Україні існують лише окремі ініціативи у великих містах, однак цілісної системи ще не сформовано.

Найвищий, Оптимізований рівень, поки що залишається недосяжним для української практики. Він передбачає перетворення внутрішнього аудиту на стратегічного партнера в управлінні, активне використання ІТ-аналітики, прогнозування ризиків та проведення аудитів ефективності політик. Як приклад потенційного майбутнього впровадження можна розглядати інтеграцію системи ProZorro. Продажі з внутрішнім аудитом у громадах, що дозволило б аналізувати не лише законність, а й результативність управління муніципальними активами. У перспективі це забезпечило б можливість аудиту масштабних програм, таких як «Велике будівництво» чи муніципальні екоініціативи, з точки зору економічної доцільності, довгострокового впливу та користі для громади.

Отже, стан внутрішнього аудиту в Україні за ІАСМ можна охарактеризувати як рівень 2 («Інфраструктура») з окремими прикладами наближення до рівня 3 («Інтегрований»). Основні виклики: незалежність підрозділів, кадровий потенціал, використання ризик-орієнтованих методів. Позитив: Мінфін України активно просуває реформу, у великих містах та міністерствах вже тестуються підходи рівня 3.

Внутрішній аудит у більшості громад перебуває на рівнях 1–2 (формування підрозділів, затвердження положень, кадрове забезпечення).

Основні проблеми залишаються недостатня кваліфікація кадрів; відсутність незалежності підрозділів; обмежене використання ризик-орієнтованого підходу; слабка інтеграція результатів аудиту в управлінські процеси.

Враховуючи вищевикладене пропонуємо наступні шляхи зміцнення функції внутрішнього аудиту в Україні.

Таблиця 2

Приклади з практики традиційного та ризик-орієнтованого підходів

Сфера	Традиційний аудит	Ризик-орієнтований аудит
Закупівлі у громадах	Перевірка наявності підписів, печаток і формальної відповідності договорів	Аналіз ризиків завищення цін, створення умов під конкретного постачальника, відсутність конкуренції
Муніципальні програми (освіта, медицина, дороги)	Перевірка бухгалтерських звітів і підтвердних документів	Оцінка відповідності витрат запланованим результатам (чи реально відремонтовано школи/лікарні, побудовано дороги)
Комунальні підприємства	Контроль касової дисципліни, перевірка фінансових операцій	Аналіз ризику збитковості підприємства, оцінка ефективності управління майном громади
Цифровізація та ІТ-системи (ProZorro, e-сервіси)	Перевірка правильності укладання договорів на ІТ-послуги та ліцензії	Оцінка ризиків кібербезпеки, ефективності впровадження електронних сервісів, прозорості та доступності даних для громади

Джерело: складено за [1, с. 61]

Таблиця 3

Шляхи зміцнення функції внутрішнього аудиту

Рівень	Основні заходи	Очікуваний результат	Приклади з практики
Інституційний	• Нормативне закріплення незалежності аудиторських підрозділів • Розробка методичних рекомендацій на основі IACSM	Підвищення довіри до аудиту, мінімізація політичного та адміністративного впливу	Міжнародний досвід: країни ЄС (Польща, Литва) закріпили незалежність внутрішнього аудиту на рівні законодавства. Україна: у 2019 р. прийнята Методологія внутрішнього аудиту для держсектору, однак її застосування на рівні місцевого самоврядування є обмеженим.
Організаційний	• Впровадження системи управління ризиками • Інтеграція внутрішнього аудиту у стратегічне та бюджетне планування	Орієнтація на ризики, підвищення ефективності використання бюджетних коштів	Міжнародний досвід: у Великій Британії аудитори беруть участь у формуванні бюджетних програм, орієнтуючись на ключові ризики. Україна: у Києві та Львові аудитори пілотно застосовують ризик-орієнтований підхід при оцінці муніципальних програм.
Кадровий	• Підвищення кваліфікації аудиторів (ІА, СІА, місцеві тренінги) • Створення професійних спільнот при асоціаціях органів місцевого самоврядування	Зростання професійної компетентності, обмін досвідом, формування єдиних стандартів практики	Міжнародний досвід: Інститут внутрішніх аудиторів (ІІА) об'єднує тисячі сертифікованих фахівців у світі. Україна: діють курси з внутрішнього аудиту при НАДУ та Мінфіні, однак сертифікованих за міжнародними стандартами аудиторів у громадах поки дуже мало.

Джерело: складено за [11, с. 63–70]

Висновки. Оцінка внутрішнього аудиту на основі IACSM дозволяє визначити реальний рівень його зрілості у громадах. Для переходу з рівня «Інфраструктура» до «Інтегрованого» потрібні: розвиток компетентності, впровадження ризик-орієнтованого підходу та тісна співпраця з керівництвом. Зміцнення функцій внутрішнього аудиту сприятиме підвищенню довіри громадян і ефективному використанню ресурсів місцевого самоврядування.

Внутрішній аудит у більшості органів місцевого самоврядування України перебуває на початкових рівнях IACSM (1–2). Це характеризується формальним створенням підрозділів, наявністю базових положень, але низьким рівнем незалежності та інтеграції у процеси прийняття рішень. Основними проблемами є недостатня професійна підготовка аудиторів; обмежене застосування ризик-орієнтованого підходу; слабка вза-

ємодія результатів аудиту з управлінською практикою; відсутність сталої інституційної підтримки.

Для переходу на більш високі рівні зрілості (3–4) необхідно: забезпечити незалежність аудиторських підрозділів; впровадити систему управління ризиками та інтегрувати аудит у бюджетне планування; підвищувати кваліфікацію кадрів через сертифікаційні програми (СІА, СІМА, національні тренінги); формувати професійні мережі аудиторів у сфері місцевого самоврядування. Оцінка внутрішнього аудиту на основі IACSM дозволяє системно визначити рівень зрілості та перспективи розвитку його функцій у місцевому самоврядуванні. Зміцнення інституційної та кадрової спроможності, впровадження ризик-орієнтованого підходу та інтеграція аудиту в управлінські процеси сприятимуть підвищенню ефективності місцевого врядування та зміцненню довіри громадян.

Бібліографічний список:

1. The Institute of Internal Auditors. The Internal Audit Capability Model (IACM) for the Public Sector. Altamonte Springs, Florida: The IIA Research Foundation, 2009. 86 p.
2. INTOSAI. International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). URL: <https://www.intosai.org> (дата звернення: 09.09.2025).
3. Міністерство фінансів України. Методичні рекомендації з організації внутрішнього аудиту в органах державного сектору. Київ, 2019. 64 с.
4. Міністерство фінансів України. Звіт про стан розвитку внутрішнього аудиту в державному секторі України. Київ, 2022. 48 с.
5. Костенко Т. В. Внутрішній аудит у публічному секторі: проблеми становлення та перспективи розвитку. *Фінанси України*. 2021. № 6. С. 45–57.
6. Романов В. П. Система внутрішнього контролю та аудиту в органах державної влади України: сучасний стан і напрями вдосконалення. *Державне управління та місцеве самоврядування*. 2020. № 4. С. 112–120.
7. OECD. Public Internal Control and Internal Audit in the Public Sector: OECD Best Practices. Paris: OECD Publishing, 2018. 102 p.
8. European Commission. Public Internal Control Systems in EU Member States. Brussels: European Commission, 2019. 75 p.
9. Чечель О. Розвиток внутрішнього аудиту в умовах децентралізації фінансових ресурсів. *Економіка та держава*. 2022. № 9. С. 37–41.
10. Швець Г. О. Ризик-орієнтований підхід у внутрішньому аудиті: теоретичні основи та практичне застосування. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2020. № 11. С. 21–27.
11. Доронін І. М. Внутрішній аудит у системі державних фінансів: напрями реформування в Україні. *Фінанси, облік, банки*. 2021. № 2. С. 63–70.

12. Кухаренко Г. С. Актуальні проблеми організації внутрішнього аудиту в органах місцевого самоврядування. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 18. С. 97–101.
13. World Bank. *Strengthening Public Sector Internal Audit: Good Practice Examples*. Washington, D.C.: World Bank, 2020. 54 p.
14. CIPFA. *Delivering Internal Audit in the Public Sector*. London: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 2019. 62 p.
15. Transparency International. *Integrity and Accountability in Local Governance: The Role of Internal Audit*. Berlin: Transparency International, 2021. 48 p.

References:

1. The Institute of Internal Auditors. (2009). *The Internal Audit Capability Model (IACM) for the Public Sector*. Altamonte Springs, FL: The IIA Research Foundation, p. 86.
2. INTOSAI. (2025). *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*. Available at: <https://www.intosai.org> (accessed September 9, 2025).
3. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2019). *Metodychni rekomendatsii z orhanizatsii vnutrishnoho audytu v orhanakh derzhavnoho sektoru* [Methodological recommendations on the organization of internal audit in the public sector]. Kyiv, p. 64.
4. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2022). *Zvit pro stan rozvytku vnutrishnoho audytu v derzhavnomu sektori Ukrainy*. [Report on the state of development of internal audit in the public sector of Ukraine]. Kyiv, p. 48.
5. Kostenko T. V. (2021). *Vnutrishnii audyt u publichnomu sektori: problemy stanovlennia ta perspektyvy rozvytku*. [Internal audit in the public sector: problems of formation and prospects of development]. *Finansy Ukrainy*, no. 6, pp. 45–57.
6. Romanov V. P. (2020). *Systema vnutrishnoho kontroliu ta audytu v orhanakh derzhavnoi vlady Ukrainy: suchasnyi stan i napriamy vdoskonalennia*. [The system of internal control and audit in the state authorities of Ukraine: current state and directions of improvement]. *Derzhavne upravlinnia ta mistseve samovriaduvannia*, no. 4, pp. 112–120.
7. OECD. (2018). *Public Internal Control and Internal Audit in the Public Sector: OECD Best Practices*. Paris: OECD Publishing, p. 102.
8. European Commission. (2019). *Public Internal Control Systems in EU Member States*. Brussels: European Commission, p. 75.
9. Chechel O. (2022). *Rozvytok vnutrishnoho audytu v umovakh detsentralizatsii finansovykh resursiv* [Development of internal audit in the context of decentralization of financial resources]. *Ekonomika ta derzhava*, no. 9, pp. 37–41.
10. Shvets H. O. (2020). *Ryzkyk-orientovanyi pidkhid u vnutrishnomu audyti: teoretychni osnovy ta praktychne zastosuvannia*. [Risk-oriented approach in internal audit: theoretical foundations and practical application]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 11, pp. 21–27.
11. Doronin I. M. (2021). *Vnutrishnii audyt u systemi derzhavnykh finansiv: napriamy reformuvannia v Ukraini*. [Internal audit in the public finance system: directions of reform in Ukraine]. *Finansy, oblik, banky*, no. 2, pp. 63–70.
12. Kukharenko H. S. (2020). *Aktualni problemy orhanizatsii vnutrishnoho audytu v orhanakh mistsevoho samovriaduvannia* [Current problems of internal audit organization in local self-government bodies]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, no. 18, pp. 97–101.
13. World Bank. (2020). *Strengthening Public Sector Internal Audit: Good Practice Examples*. Washington, D.C.: World Bank, p. 54.
14. CIPFA. (2019). *Delivering Internal Audit in the Public Sector*. London: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, p. 62.
15. Transparency International. (2021). *Integrity and Accountability in Local Governance: The Role of Internal Audit*. Berlin: Transparency International, p. 48.

Стаття надійшла: 28.07.2025

Стаття прийнята: 03.09.2025

Стаття опублікована: 26.09.2025