

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.12.163](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.12.163)

УДК 657.6-051-057.3:336.13

О. Ю. Пушкарьова,
аспірант, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»
ORCID: 0000-0002-8594-403X

ОСОБЛИВОСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТА ПІДВИЩЕННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ КОМПЕТЕНТНОСТІ ВНУТРІШНІХ АУДИТОРІВ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

O. Pushkarova

post-graduated student, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

THE FEATURES OF PROVIDING THE QUALITY OF INTERNAL AUDIT AND INCREASING THE PROFESSIONAL COMPETENCE OF INTERNAL AUDITORS IN THE PUBLIC SECTOR

Стаття присвячена проблемам забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту в державному секторі економіки, а також питанням належної професійної компетентності фахівців служб внутрішнього аудиту. Увагу приділено основним завданням підрозділу внутрішнього аудиту та окреслені недоліки в процесі організації та функціонування таких служб. Визначені ключові критерії та наведено основні показники, які характеризують ефективність та результативність діяльності підрозділів внутрішнього аудиту. Досліджені особливості проведення оцінки якості внутрішнього аудиту та розглянуті форми їх здійснення. В процесі дослідження питання постійного професійного розвитку та підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів, автором розроблено шестиступеневу модель рівнів професійної компетентності внутрішніх аудиторів та запропоновано програму обов'язкового підвищення знань для служб внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади.

The article is devoted to the problems of ensuring and improving the quality of internal audit in the public sector of the economy. Also the issues of the appropriate professional competence of internal auditors are covered in the article. This topic is important because of the introduction of internal audit in the public sector is a prerequisite for ensuring the efficiency of public finance management on the path to European integration.

Attention is paid to the main tasks of the internal audit department and the shortcomings in the organization and functioning of such function. The internal audit is often perceived by management as control and revision's department aimed at detecting irregularities in financial processes. However the advantage of internal audit is to identify not only irregularities and deficiencies in activities, but also to develop measures to prevent them and, in general, to improve internal control. The article proved that the main factor for successful activity with the internal audit is the top-management's understanding of the purpose and value of this function and the creation of the necessary conditions for its successful implementation.

On the basis of the conducted research the necessity to ensure and improve the quality of the internal audit function was proved. The key criteria are identified and the main indicators that characterize the effectiveness and efficiency of internal audit function are given.

There is the maintaining of internal auditors' qualification among the factors that enhance the quality of internal audit. In the process of research on the issue of continuous professional development and professional growth of internal auditors, the author developed a six-step model of levels of professional competence of internal auditors and proposed a program of mandatory knowledge enhancement for internal audit service in executive agencies.

The article focuses on the level of remuneration and financial incentives of the internal auditor's staff that should contribute to the involvement of highly qualified employees due to such high requirements for auditors' qualifications.

Ключові слова: *внутрішній аудит; якість внутрішнього аудиту; внутрішня та зовнішня оцінка якості; постійний моніторинг; періодичні оцінки; стандарти внутрішнього аудиту; критерії ефективності внутрішнього аудиту.*

Keywords: *internal audit; quality of internal audit; internal and external assessments of quality; ongoing monitoring; periodic assessments; standards of internal audit; performance criteria of internal audit.*

Постановка проблеми. На шляху України до вступу до ЄС необхідним є адаптація вітчизняної системи державного фінансового контролю до європейських вимог, зокрема побудова якісної та ефективної служби внутрішнього аудиту. В умовах сьогодення запровадження внутрішнього аудиту в державному секторі є одним з найважливіших компонентів процесу управління державними фінансами. Саме тому заходам із гарантування та підвищення якості внутрішнього аудиту необхідно приділяти особливу увагу, бо це, в свою чергу, сприятиме підвищенню ефективності функціонування органів державної влади.

У зв'язку з цим, першочерговими постають також питання забезпечення постійного професійного розвитку внутрішніх аудиторів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам запровадження та функціонування внутрішнього аудиту присвячені праці таких науковців та дослідників, як Н. І. Дорош, О. Ю. Редька, Т. О. Каменська, Ю. В. Слободяник, О. М. Смірної, І. Ю. Чумакової, О. А. Петрик, Я. Тайнена та ін.

Високо оцінюючи цінність напрацювань цих науковців, залишаються невирішеними та потребують подальших досліджень питання забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту та постійного професійного розвитку внутрішніх аудиторів.

Формулювання цілей статті. Враховуючи актуальність проблеми дослідження, основної метою статті є розв'язання питань забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту.

Виклад основного матеріалу. В умовах сьогодення внутрішній аудит (далі – ВА) поступово трансформується з переважно контролюючо-каральної функції в контрольню-аналітичну: від виконання виключно ревізійної роботи (перевірки законного та цільового характеру використання коштів, дотримання внутрішніх регламентів та нормативів) до пошуку можливостей підвищення ефективності діяльності як установи в цілому, так і ефективності в межах окремих операцій, функцій та завдань. Все більше уваги внутрішній аудит приділяє аналізу причин існуючих проблем в організації, які перш за все носять системний характер. Одним з головних завдань керівництва установи є побудова дієвої системи управління і контролю задля досягнення поставлених цілей у найбільш ефективний спосіб, своєчасного виявлення ризиків та відповідного на них реагування. Саме таку впевненість і може дати керівництву установи служба внутрішнього аудиту.

Сьогодні запровадження функції ВА в міністерствах, відомствах, інших державних органах влади має достатню нормативно-правову базу. Зокрема, Бюджетний кодекс передбачає, що служба внутрішнього аудиту зосереджується на удосконаленні системи внутрішнього контролю, запобіганні фактів порушень законного використання державних ресурсів, сприянні результативного та ефективного управління бюджетними коштами та майном [1].

Проте, незважаючи на наявність достатніх основних правових засад щодо реалізації своєї діяльності, внутрішньому аудиту в системі державного фінансового контролю досі складно правильно позиціонувати себе і відігравати призначену роль. Бо і зараз ці підрозділи зосереджуються здебільшого на перевірці відповідності та фінансових процесах, а не на системному підході, спрямованому на оцінку та удосконалення системи внутрішнього контролю. Служба ВА нерідко сприймаються керівництвом як контрольню-ревізійний підрозділ, завдання якого є встановлення порушень, пов'язаних з фінансовими процесами.

Враховуючи цілі сучасної служби внутрішнього аудиту – сприяти керівництву установи в досягненні мети діяльності та виконання завдань у найбільш ефективний спосіб, виняткову увагу слід приділяти забезпеченню й посиленню якості внутрішнього аудиту.

Міністерство фінансів України, як орган, що дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, постійно наводить факти недотримання організаційної та функціональної незалежності фахівців з ВА, а саме: покладання на підрозділи непритаманних їм функцій (зокрема, контрольно-наглядових функцій, кадрової роботи, ведення бухгалтерського обліку, участь у реалізації антикорупційних заходів, здійснення інших функцій), фіксує недоліки в ході формування та складання планів діяльності з ВА, в процесі здійснення аудиторського дослідження та подальшого впровадження його результатів та рекомендацій [3].

Зі свого боку, наявність низки проблем під час реалізації функції внутрішнього аудиту заважає йому забезпечити відповідне ставлення з боку керівництва, а отже в повному обсязі ефективно виконувати завдання та досягти поставленої мети. Навпаки, якісна робота служби ВА посилює довіру до неї керівників установ та надає відповідні гарантії щодо сприйняття та визнання належним чином результатів проведених контрольних заходів, а також впровадження представлених рекомендацій. Як наслідок, покращується репутація та укріплюється авторитет підрозділу ВА в установі.

В цьому ракурсі, ключовим моментом стає забезпечення та подальше покращення якості функції ВА, питання її ефективності, результативності та дієвості.

Постає потреба, щоб процес забезпечення і посилення якості внутрішнього аудиту відбувався цілісно та комплексно та розглядався не тільки як необхідна складова функціонування цієї служби, а і здійснення функції внутрішнього аудиту в установі загалом.

Стандарт 4 «Забезпечення та підвищення якості» вітчизняних стандартів внутрішнього аудиту, які регламентують організацію та функціонування ВА в органах виконавчої влади, передбачає проведення оцінки якості внутрішнього аудиту за двома напрямками:

- внутрішнє оцінювання (здійснюється особисто очільником підрозділу ВА);
- зовнішнє оцінювання (реалізується Міністерством фінансів та спрямоване оцінити організацію та функціонування системи ВА в установі) [3].

Головне завдання здійснення оцінки якості полягає у виявленні тих ділянок в процесі діяльності з ВА, для яких є потреба у поліпшенні та удосконаленні.

Внутрішні оцінки якості складаються з постійного моніторингу діяльності з внутрішнього аудиту та періодичного аналізу.

Постійне спостереження (моніторинг) реалізується через щоденний нагляд, перевірку і аналіз функції ВА, організацію наставництва і постійного професійного підвищення знань спеціалістів служб внутрішнього аудиту. Постійний моніторинг відноситься до систематичних заходів та практик управління та передбачає застосування процесів, інструментів та інформації, необхідних для оцінки відповідно до стандартів та нормативів [4].

В процесі дослідження встановлено, що періодичні оцінки та аналіз діяльності з ВА здійснюються безпосередньо керівником і спеціалістами служб внутрішнього аудиту через проведення самооцінки. З метою проведення внутрішнього аналізу якості ВА можливо залучати також фахівців інших структурних підрозділів організації при наявності у них достатніх теоретичних і практичних знань у сфері внутрішнього аудиту [5, с. 19].

На противагу внутрішній оцінці якості, зовнішня проводиться Міністерством фінансів з частотою – один раз впродовж трьох років. Такі перевірки здійснюються у формі дослідження та не вважаються контрольними заходами [6].

Практика свідчить, що ефективність ВА важко піддається оцінці, оскільки результат не завжди можна виміряти кількісно, ефективність залежить не тільки безпосередньо від аудиторів, а також значною мірою від подальших дій керівництва в процесі реалізації висновків аудиторів. Оцінка встановлених висновків прямо залежить від суб'єктивного ставлення до цього керівництва установи.

Водночас, унормування відповідних питань у внутрішніх документах дозволить уніфікувати підходи до проведення внутрішніх оцінок якості ВА та уникнути різного тлумачення результатів оцінювання.

Кожна установа самостійно визначає ключові показники та критерії ефективності діяльності служби ВА. Ці показники, переважно, типові як для внутрішнього, так і для зовнішнього оцінювання, та охоплюють такий спектр питань щодо ВА, як:

- організаційно-правові аспекти утворення та функціонування підрозділів ВА;
- політика управління персоналом служби ВА;
- якість нормативів та правил, що регламентують діяльність з ВА, які розроблені установою;
- процес складання та формування операційних та стратегічних планів діяльності;
- безпосереднє проведення внутрішніх аудитів, процес документування їх результатів;
- подальша реалізація висновків та рекомендацій, їх моніторинг;
- особливості взаємодії служби ВА з іншими підрозділами установи під час здійснення своїх безпосередніх обов'язків, зокрема щодо побудови ефективної системи управління ризиками і внутрішнього контролю;
- питання забезпечення і удосконалення якості ВА;

- інші аспекти процесу реалізації внутрішнього аудиту в установі [6].

До основних показників результативності діяльності служби ВА доцільно віднести такі:

- 1) рівень виконання плану діяльності з ВА (у відсотках) – співвідношення фактично проведених аудитів до запланованих;
- 2) кількість виконаних аудитів у розрахунку на 1 аудитора;
- 3) відсоток покриття проведеними аудитами загальної кількості об'єктів у мережі (з акцентом на високоризикові об'єкти);
- 4) відсоток рекомендацій, представлених за результатами ВА, які були прийняті керівництвом установи до виконання;
- 5) рівень впровадження рекомендацій, наданих за результатами аудитів;
- 6) додаткова вартість («вимірюваний ефект») для організації за результатами впровадження наданих рекомендацій;
- 7) кількість скарг на дії внутрішніх аудиторів;
- 8) рівень неукомплектованості посад підрозділу ВА;
- 9) частка внутрішніх аудиторів, які здійснили підвищення своєї кваліфікації.

В процесі діяльності для внутрішнього аудитора постає важливе завдання – переконати керівництво установи в обґрунтованості висновків та доцільності наданих за результатами проведених аудитів рекомендацій. Успіх на цьому етапі також характеризує ефективність функціонування служби внутрішнього аудиту.

Таким чином, на перший план, поряд з традиційно затребуваними аналітичними навичками, характерними та необхідними для професії внутрішнього аудитора стають достатні комунікативні навички (вміння слухати, чути і бути почутим), навички написання аудиторських звітів, управління конфліктами та переконання. Важливим є вміння оцінювати ситуацію з точки зору перспективи. Також, безумовно, внутрішній аудитор повинен розбиратися в специфіці діяльності установи, знати галузь, в якій вона функціонує, особливості процесів організації.

Питання постійного професійного зростання та підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів також важливі для забезпечення успішної діяльності з ВА.

З метою підвищення якості ВА, розроблено шестиступеневу модель рівнів професійної компетентності внутрішніх аудиторів на підставі таксономії Блума [7; 8] (в основу якої покладено цілі навчання у когнітивній сфері, виражені через елементи засвоєння) (рис. 1).

Як видно, вже на першому початковому рівні внутрішній аудитор повинен володіти відповідними знаннями з питань ВА, знати свої права та обов'язки, особливості організації та проведення внутрішніх аудитів тощо.

Другий етап передбачає, що працівник розуміє матеріал, вміє його узагальнити, розуміє відмінності у поняттях (до прикладу, різницю між ВА та ВК, між процесом управління ризиками в установі та ризик-орієнтованим плануванням для відбору об'єктів до плану діяльності з ВА).

Третій етап спрямовується на формування вмінь внутрішнього аудитора застосувати здобуті знання та розуміти їх на практиці. Як наслідок, спеціаліст повинен вміти самостійно визначати методи, методичні прийоми та процедури збору даних, необхідних для аудиторських доказів, відповідно до вимог нормативно-правової бази та внутрішніх документів з питань ВА.



Рис. 1. Модель рівнів професійної компетентності внутрішніх аудиторів, побудована на підставі таксономії Б. Блума

Джерело: розроблено автором

Наведені вище три рівні є базовими для внутрішнього аудитора-початківця. Проте без оволодіння наступними він не зможе виконувати функції та обов'язки з питань ВА в повному обсязі.

Рівень аналізу вимагає від фахівця з ВА навичок з розуміння причинно-наслідкових зв'язків при наданні рекомендацій за результатами аудиту, аналізу впливу від впровадження рекомендації на усунення причини існування проблеми. Аналіз інформації, зібраної внутрішнім аудитором, порівняння отриманих результатів із обраними критеріями оцінки дозволяє зробити відповідні висновки в ході аудитів.

Під синтезом в даній моделі мається на увазі можливість узагальнення елементів знань з питань ВА таким чином, щоб утворити цілісну та комплексну систему, наприклад, при розробці внутрішніх документів з питань ВА, при формуванні планів діяльності з ВА, складанні програми проведення внутрішнього аудиту, написанні аудиторського звіту.

Завершальний рівень оцінки передбачає вміння оцінити під час аудиторського дослідження достатність та надійність зібраних доказів, провести оцінку впливу того чи іншого ризику на діяльність установи, аргументувати його підтвердження чи спростування, надати оцінку системі управління та внутрішнього контролю.

Переваги такої моделі – структурування рівнів мислення та навичок фахівців з ВА, розуміння керівником служби ВА та безпосередньо працівниками необхідності критичного мислення.

Для формування у внутрішніх аудиторів навичок мислення високого рівня важливо:

- забезпечити розуміння необхідних навичок мислення;
- навчитися виявляти причини та причинно-наслідкові, логічні зв'язки;
- вміти критично оцінити результати своєї діяльності [7, с. 194].

Вищевикладене сприятиме зростанню професійного розвитку працівників служби та відповідно покращення якості внутрішнього аудиту.

Серед чинників підвищення якості внутрішнього аудиту – підтримка відповідного рівня кваліфікації внутрішніх аудиторів. Нестача кваліфікованих спеціалістів з питань ВА є одним із суттєвих факторів, що перешкоджає реалізації функцій ВА в органах виконавчої влади в повному обсязі.

Вітчизняним стандартом ВА 3 «Професійна компетентність та ретельність» передбачено за необхідне набуття працівниками служби ВА відповідної кваліфікаційної спроможності, відповідних знань та досвіду з питань виявлення та оцінки ризиків, особливо ризиків щодо шахрайства, в процесі застосуванні ІТ-технологій та систем. Постійне вдосконалення знань та підвищення кваліфікації є безпосереднім обов'язком внутрішніх аудиторів [3].

На практиці, основним способом забезпечення постійного професійного розвитку для внутрішніх аудиторів органів виконавчої влади залишається на сьогодні самоосвіта та участь у тренінгах, семінарах, навчаннях, спрямованих на підвищення кваліфікації, що організуються Міністерством фінансів України.

Позитивним моментом є участь у цих заходах нідерландських експертів на підставі двостороннього співробітництва Міністерства фінансів України з Міністерством фінансів Королівства Нідерланди. Проте, звичайно, такі семінари та тренінги не можуть в повному обсязі задовольнити потребу підвищення кваліфікації спеціалістів з внутрішнього аудиту в державному секторі.

У Нідерландах, з метою постійного професійного вдосконалення ВА розроблені та діють відповідні програми розвитку внутрішніх аудиторів для різних категорій посад, побудовані на підставі відповідних програм Інституту внутрішніх аудиторів [9].

Для запровадження подібної програми в Україні запропоновано програму обов'язкового підвищення знань для служб ВА у розрізі основних рівнів професійного розвитку, а саме: для фахівців, стаж роботи яких менше 3-років; фахівців, стаж роботи яких понад 3 роки; керівного складу служби та керівників аудиторських груп (табл.1).

Взагалі, професія внутрішнього аудитора передбачає наявність широкого кола різноманітних знань та навичок.

Для успішного виконання своїх обов'язків, фахівець з ВА повинен, окрім знань в сфері аудиту (організації, принципів функціонування, методів та підходів), мати достатні комунікаційні та організаційні навички, володіти понятійним інструментарієм процесів управління та бути обізнаним в галузях бухгалтерського обліку, фінансів, ІТ, юриспруденції, закупівель тощо.

Враховуючи такі досить високі вимоги, що пред'являються до кваліфікації фахівців з ВА, рівень оплати праці та матеріального заохочення працівників служби ВА повинен сприяти залученню до роботи висококваліфікованих працівників.

Таблиця 1.

Програма обов'язкового підвищення знань для служб внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади

№ з/п	Основні рівні професійного розвитку внутрішніх аудиторів	Необхідні знання для виконання функцій з внутрішнього аудиту
1	Новоприйняті працівники та фахівці, стаж роботи яких менше 3- років	Базові положення професійної практики внутрішнього аудиту Основні нормативно-правові засади вітчизняного внутрішнього аудиту в державному секторі економіки (в тому числі Стандарти внутрішнього аудиту) Основи контролю, зокрема функціонування системи внутрішнього контролю Основи бюджетного процесу, місце в ньому внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту Прийоми вибірки Специфіка збору та аналізу даних в ході проведення внутрішнього аудиту Аудиторські знахідки та аудиторські докази Складання робочих документів аудитора
2	Фахівці, стаж роботи яких понад 3 роки	Визначення стратегічної та операційної ролі внутрішнього аудиту Складання стратегічного та операційних планів діяльності з внутрішнього аудиту Планування завдання та проведення внутрішнього аудиту Специфіка проведення інтерв'ю Процес звітування за результатами проведеного внутрішнього аудиту та моніторингу впровадження рекомендацій Аудит з надання впевненості, аудит відповідності, фінансовий аудит, аудит ефективності, надання консультативних послуг Виявлення ризиків та фактів шахрайства в процесі проведення внутрішніх аудитів
3	Керівний склад підрозділу внутрішнього аудиту та керівники аудиторських груп	Система управління ризиками Управління проектами Планування діяльності на основі ризик-орієнтованого відбору об'єктів Організаційна структура та процеси в організації Комунікаційні навички на стратегічному рівні Поведінка в організації, лідерство та управління конфліктами Система управління безпекою інформаційних технологій ІТ системи та ІТ-аудит Оцінка якості внутрішнього аудиту Прийняття стратегічних рішень Передові концепції фінансового обліку та аналізу фінансової звітності Управлінський облік Юридичні, економічні та регуляторні аспекти в процесі діяльності установи

Джерело: розроблено автором

Проте, фінансове забезпечення органів державного сектору обмежено бюджетними призначеннями. Складові заробітної плати (посадовий оклад, доплата за ранг державного службовця, за вислугу років) визначені відповідними постановами Кабінету Міністрів України щодо питань оплати праці. Як свідчить практика, наприклад, при відсутності вакантних посад у відокремленому структурному підрозділі ВА облдержадміністрації, за рахунок яких можлива додаткова економія бюджетних коштів, розмір заробітної плати фахівця з питань ВА може бути навіть нижче, ніж у спеціаліста загального відділу іншого структурного підрозділу чи апарату облдержадміністрації. Це безумовно буде значним ризиком для залучення та утримання спеціалістів відповідного рівня кваліфікації та як наслідок забезпечення відповідної якості внутрішнього аудиту.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Цінність функціонування підрозділу внутрішнього аудиту та ефект від його діяльності для установи є набагато ширшим, ніж просто підтвердження законного та цільового характеру проведених операцій та встановлення відповідності їх нормативам та регламентам.

Запорукою успішної діяльності з внутрішнього аудиту є забезпечення його належної якості. У зв'язку з чим подальших досліджень потребують питання практичних напрямів забезпечення професійного розвитку внутрішніх аудиторів, розробки дієвих заходів із гарантування та підвищення якості внутрішнього аудиту у поєднанні зі шляхами керівництва установи щодо створення необхідних умов для успішної та ефективної реалізації цієї функції.

Список літератури.

1. Бюджетний Кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 10.06.2019 р.).
2. Інформації про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у 2017 році, у 2018 році. URL: <https://mof.gov.ua/uk/> (дата звернення: 25.06.2019 р.).
3. Стандарти внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 №1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (дата звернення: 30.05.2019 р.).
4. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (редакція 2017 року). URL: <https://www.iaa.org.ua> (дата звернення: 01.06.2019 р.).
5. Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах. К. : Міністерство фінансів України. 2018. 152с. URL: <https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju> (дата звернення: 17.04.2019 р.).
6. Порядок здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 03.05.2017 № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17> (дата звернення: 29.06.2019 р.).
7. Черних О. Б., Черних Ю. О. Застосування таксономії Блума при формуванні у слухачів навиків мислення високого рівня. *Військова освіта*. 2013. № 2. С. 189-195.
8. Ноткина Е. Роль таксономии Б. Блума в формировании навыков мышления высокого уровня. URL: <https://pandia.ru/text/78/464/64022.php> (дата звернення: 17.06.2019 р.).
9. Відбувся навчальний візит делегації Держаудитслужби до Королівства Нідерланди, 2016. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/129213> (дата звернення: 04.04.2019).

References.

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "The Budget Code of Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (Accessed 10 June 2019).
2. Ministry of Finance of Ukraine (2019), "Information about of functioning of the state internal financial control", available at: <https://mof.gov.ua/uk/> (Accessed 25 June 2019).
3. Ministry of Finance of Ukraine (2011), "The order of Ministry of Finance of Ukraine "Internal Audit Standards"", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (Accessed 30 May 2019).
4. The Institute of Internal Auditors (2017), "The IIA's International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing", available at: <https://www.iaa.org.ua> (Accessed 01 June 2019).
5. Ministry of Finance of Ukraine (2019), "Assessment of internal audit quality in government agencies", available at: <https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju> (Accessed 17 April 2019).
6. Ministry of Finance of Ukraine (2017), "The order of Ministry of Finance of Ukraine "The procedure of the rating the functioning of the internal audit system by the Ministry of Finance of Ukraine"", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17> (Accessed 29 June 2019).
7. Chernykh, O.B. and Chernykh, Yu.O. (2013), "The use of Bloom's taxonomy in developing high-level thinking skills for students", *Vijs'kova osvita*, vol. 2, pp. 189-195.
8. Notkina E. (2019), "The role of B. Bloom's taxonomy in the formation of high level thinking skills", available at: <https://pandia.ru/text/78/464/64022.php> (Accessed 17 June 2019).
9. The State Audit Service of Ukraine (2016), "A study visit of the delegation of the State Audit Service to the Kingdom of the Netherlands has taken place", available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/129213> (Accessed 04 April 2019).

Стаття надійшла до редакції 20.12.2019 р.