

УДК 347.9

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку місцевого самоврядування в Україні зростає важливість проведення внутрішніх аудитів у підприємствах, установах та закладах спільної власності територіальних громад сіл, селищ, міст територіальних громад.

Внутрішній аудит є правовим інструментом, що сприяє захисту інтересів конкретних суб'єктів, учасників правовідносин, дає змогу зберегти та ефективно використовувати ресурси підприємства, установи, організації та створює передумови для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Внутрішній аудит застосовується в організаціях, які розрізняються за цілями, розмірами, складністю або організаційної структури, а також може бути ініційований особами ззовні. Незважаючи на те, що зазначені відмінності зовнішнього середовища можуть впливати на діяльність внутрішнього аудиту, відповідність вимогам Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту (Стандартів) відіграє ключову роль для виконання внутрішніми аудиторами своїх обов'язків. Внутрішні аудити проводяться, як правило, в бюджетній сфері та не містять норм, які регламентують проведення аудиту місцевих бюджетів та підприємств.

Важливою складовою частиною загальної проблеми вдосконалення проведення внутрішнього контролю та аудиту органами місцевого самоврядування є майже повна відсутність його методичного забезпечення, що призводить до теоретичних та практичних прогалин в ефективному запровадженні цього правового інституту. Постає невідкладна необхідність удосконалення форм і методів проведення внутрішнього контролю та аудиту не тільки в бюджетних установах, але й в комунальних установах, підприємствах та організаціях, які не отримують бюджетні кошти в різних їх видах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі питання щодо проведення внутрішніх аудитів висвітлені у працях Г. Даценко, М. Виноградової, М. Уманської, П. Стрельнікова, С. Фомічева, Н. Шалімової, Б. Усача. Водночас, огляд теоретичних та практичних аспектів методології і організації фінансового контролю досліджували відомі українські вчені, зокрема: В. Базилевич, О. Барановський, І. Басанцов, О. Василик, Т. Васильєва, Н. Виговська, В. Геєць, В. Глущенко, В. Дем'янишин, І. Дрозд, В. Загорський, Л. Іващенко, Є. Іонін, М. Каленський, О. Кириленко, О. Кириченко, О. Ковалюк, В. Кравченко, А. Крисоватий, М. Крупка, В. Корнеєв, Л. Лисяк, Е. Лібанова, С. Лобозинська, А. Ма-

мишев, І. Микитюк, В. Невідомий, Ю. Пасічник, Н. Рубан, В. Рудницький, С. Пирожков, В. Савченко, Л. Савченко, В. Симоненко, О. Стефанишин, І. Стефанюк, В. Федосов, М. Чумаченко, О. Шевчук.

Незважаючи на наукові здобутки зазначених вчених, необхідно визнати, що у своїх публікаціях науковці здебільшого розглядають окремі практичні аспекти організації і функціонування державного фінансового контролю. Досліджень, присвячених проблемним питанням проведення внутрішнього контролю та аудиту безпосередньо органами місцевого самоврядування в сучасних умовах реформування місцевого самоврядування, не проводилось.

Формулювання мети та завдань дослідження. Метою публікації є розгляд проблем створення системи внутрішнього контролю та аудиту в органах місцевого самоврядування в межах реалізації ст. 17 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [4, с. 2].

Виклад основного матеріалу. Ст. 17 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» передбачає, що відносини органів місцевого самоврядування з підприємствами, установами та організаціями, які перебувають у комунальній власності відповідних територіальних громад, будуються на засадах їх підпорядкованості, підзвітності та підконтрольності, органи місцевого самоврядування під час здійснення повноважень у сфері контролю за додержанням законодавства про працю та зайнятість населення можуть проводити перевірки на підприємствах, в установах та організаціях, що перебувають у комунальній власності відповідної територіальної громади [4, с. 2]. При цьому одним із принципів господарювання, визначених ст. 6 Господарського кодексу України, є заборона незаконного втручання органів державної влади та органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб у господарські відносини.

Ст. 19 Конституції України вказує, що органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, у межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [6, с. 2]. Отже, ми маємо ситуацію, коли законодавець, з одного боку, передбачив можливість/обов'язок органам місцевого самоврядування здійснювати у певних випадках повноваження у сфері внутрішнього контролю, але не визначив порядок його здійснення.

Відсутність необхідних законодавчих норм, наукових, методологічних та методичних розробок, що враховують особливості не тільки бюджетно-

го законодавства, але й специфіку фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, гальмує впровадження внутрішнього аудиту в органах місцевого самоврядування. Варто додати, що система навчання, підвищення кваліфікації та сертифікації професійних внутрішніх аудиторів нині також відсутня.

Розвиток аудиту вимагає формування його нормативної бази, збереження основоположних принципів аудиторської діяльності, без яких аудит втрачає свою незалежність і самостійність, стає різновидом відомчого контролю. І це нині є основною проблемою аудиту, вирішення якої не залежить від жодного працівника цієї сфери послуг.

Аналіз наукових робіт із проблематики внутрішнього аудиту дає змогу зробити висновок, що є дискусійні питання щодо трактування поняття «внутрішній аудит», його мети, функцій, основних завдань, визначення змісту базових категорій, їх характеристики. Тим не менше більшість науковців пов'язує розуміння правової природи внутрішнього аудиту з внутрішнім контролем.

Так, В.Д. Андреев визначає, що внутрішній аудит – це система контролю, яка організована на суб'єкті господарювання в інтересах його власників (або керівництва) та регламентована внутрішніми документами. Внутрішній аудит являє собою незалежну компетентну оцінку фінансово-господарської та управлінської діяльності, яка здійснюється в самій організації, заснована на системному науково обґрунтованому процесі об'єктивного збору, аналізу й оцінки свідчень про економічні заходи та події з метою встановлення ступеню відповідності їх встановленим критеріям ефективності роботи, прогнозу майбутнього розвитку, розробки рекомендацій та порад [1, с. 5].

Водночас В.М. Мельник, А.С. Пантелеєв та А.Л. Звездін зазначають, що внутрішній аудит – це організована на економічному суб'єкті в інтересах органів його управління і регламентована його внутрішніми документами діяльність із перевірки та оцінки роботи цього суб'єкта з метою встановлення надійності та ефективності функціонування окремих складових елементів системи внутрішнього контролю [7, с. 32].

Л.А. Сухарева та О.Б. Ретюнських розкривають суть внутрішнього аудиту банку, зазначаючи, що це незалежна об'єктивна діяльність у вигляді перевірок і управлінського консультування, спрямована на підвищення й удосконалення діяльності банку привнесенням систематизованого підходу до оцінки та поліпшення ефективності процесів управління ризиками, системою внутрішнього контролю і його організації [9, с. 15].

А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк і Г.О. Партин стверджують, що внутрішній контроль – здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства. Його здійснюють

підрозділи внутрішнього контролю та фінансової служби підприємства [3, с. 9].

При цьому Міжнародні стандарти аудиту визначають внутрішній аудит як діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Функції внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю [8, с. 3]. Ключем у розумінні поняття внутрішнього аудиту виступає не лише категорія «внутрішній контроль», а й «діяльність з оцінювання».

У фахівців є різні погляди щодо місця та ролі внутрішнього аудиту в системі контролю та управління економічного суб'єкта. Здебільшого вони зводяться до того, що внутрішній аудит є складовою частиною внутрішнього контролю, або способом його організації.

На нашу думку, теоретичні напрацювання щодо змісту та функцій внутрішнього аудиту можуть і мають бути запроваджені в контексті здійснення діяльності, пов'язаної з перевіркою та аналізом повноти надходження доходів до місцевого бюджету, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання коштів місцевого бюджету і комунального майна територіальної громади, достовірності фінансової звітності. Адже нині багато органів здійснюють фінансовий контроль, а помітного результату немає. Бюджетні кошти, як і раніше, не завжди використовуються за призначенням.

Сфера застосування внутрішнього фінансового контролю, який здійснює орган місцевого самоврядування, має охоплювати фінансово-господарську діяльність не тільки господарюючого сектору, а й відносини між усіма учасниками бюджетного процесу на рівні місцевого бюджету.

На даний момент в органах місцевого самоврядування відсутня цілісна система внутрішнього контролю та аудиту. Законодавчо не визначено здійснення контролю органом місцевого самоврядування контролю за формуванням та виконанням місцевого бюджету.

Водночас законодавче право на здійснення контрольних, контрольно-ревізійних, наглядових і фіскальних дій щодо бюджетних коштів має низка державних органів, які функціонують відокремлено, без формування цілісної системи контролю. Їхня діяльність регламентується окремими спеціальними законами і нормативно-правовими актами. При цьому в діяльності зазначених органів трапляються дублювання функцій і повноважень. Діяльність цих органів спрямована в основному на виявлення вже допущених порушень та, як правило, не поширюється на попередження та недопущення цих порушень.

Варто додати, що постійним державним фінансовим контролем не охоплено всієї бюджетної процедури: від початку формування бюджетних запитів, затверджених відповідних бюджетів і кошторисів, фінансування видатків, до оплати рахунків і фактичного використання коштів. Натомість у Бюджет-

ному кодексі України визначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу в Україні здійснюється фінансовий контроль, аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів [2, с. 15]. Ця стаття встановлює, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства є не просто одним з елементів або етапів бюджетного процесу. Контроль має здійснюватись безперервно протягом бюджетного циклу, на кожному з його етапів. У статті також наголошується, що невід'ємною складовою частиною бюджетного процесу є не лише контроль за дотриманням бюджетного законодавства, а й оцінка ефективності використання бюджетних коштів.

Створення та діяльність служби внутрішнього контролю органу місцевого самоврядування мають орієнтуватися на контроль за фінансовими потоками, контроль за ефективністю використання бюджетних коштів, а результатом перевірки має стати відповідь на питання: чи в повному обсязі наповнюється обласна казна, як працює та чи інша установа, споживаючи кошти, які вона отримує з бюджету, наскільки ефективно використовуються майно та активи, що належать територіальній громаді?

Таким чином, служба внутрішнього аудиту має здійснювати, насамперед, не фінансовий аудит, а аудит ефективності використання коштів обласного бюджету та комунального майна.

Проблема контролю за бюджетними коштами і місцевими видатками залишається з різних причин досить складною і вимагає її прискореного вирішення. Результати аналізу контрольно-ревізійної роботи, яка в основному здійснюється у формі контролю за виконанням бюджету і використанням бюджетних коштів, дають змогу стверджувати про незадовільний стан організації попереднього та поточного контролю за бюджетними ресурсами та свідчать про необхідність створення внутрішнього фінансово-бюджетного контролю органами місцевого самоврядування.

Запровадження внутрішнього аудиту органу місцевого самоврядування потребує розроблення адекватної системи фінансово-бюджетного контролю, щоб забезпечити цілісну систему контролю за управлінням місцевими ресурсами.

Ст. 143 Конституції України передбачено, що територіальні громади безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування управляють майном, що є у комунальній власності, затверджують програми соціально-економічного та культурного розвитку, бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць, контролюють їх виконання, встановлюють місцеві податки і збори за законом, утворюють, реорганізують та ліквідують комунальні підприємства, організації та установи та здійснюють контроль за їх діяльністю [6, с. 3].

Однак це не означає, що територіальні громади здійснюють господарську діяльність на рівних з іншими суб'єктами господарювання умовах. Нині значна частина контрольних функцій щодо розпорядження державними та місцевими коштами зосереджена в руках саме органів виконавчої влади, які

уповноважені розпоряджатися зазначеними коштами. Ще не прийнята концепція системи внутрішнього фінансового контролю, не йдеться про неї і в чинних законах та проектах законів. Це обмежує права та контрольні повноваження органів місцевого самоврядування, не дає можливості контролювати різні сфери управління муніципальними ресурсами.

Типологія наявних форм організації структурних підрозділів, які виконують функції, пов'язані із внутрішнім аудитом, свідчить: близько 62% підприємств мають службу (відділ, департамент) внутрішнього аудиту; 7% підприємств мають організаційні утворення, що поєднують функції служби внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю; у 14% підприємств схожі підрозділи функціонують у вигляді контрольно-ревізійних служб (відділів, управлінь); у 5% підприємств службу внутрішнього аудиту не створено, проте є менеджер або окремий спеціаліст із внутрішнього аудиту; 12% підприємств мають іншу форму організації аналогічних служб [5, с. 13].

При цьому при органах місцевого самоврядування (територіальній громаді) практика створення служби внутрішнього аудиту відсутня. Питання вибору організаційної форми служби внутрішнього аудиту має вирішуватись індивідуально для кожного органу місцевого самоврядування (територіальної громади) з урахуванням масштабів діяльності, цілей, а також функціональних обов'язків, що визначаються для внутрішніх аудиторів.

Вирішення багатьох проблем залежить, насамперед, від підпорядкованості внутрішніх аудиторів в ієрархічній системі управління. Заради забезпечення отримання від внутрішніх аудиторів достовірної та неупередженої контрольно-аналітичної інформації запропоновано дотримуватися рекомендацій міжнародної аудиторської спільноти щодо підпорядкування служб, а саме: вивести їх із функціональної підлеглості голові територіальної громади (особі, яка виконує його функції) та підпорядкувати постійній комісії з питань бюджету, питань спільної власності територіальних громад та приватизації

Базовою основою для результативної та якісної діяльності служби внутрішнього аудиту є інструкції (настанови), що визначають його організаційну та методологічну сторони. Їх доцільно розробляти на основі наявних нормативно-правових актів, опрацьовуючи з урахуванням умов функціонування територіальної громади, її організаційної структури, кількості комунальних підприємств, обсягу місцевого бюджету, беручи до уваги кваліфікацію фахівців і наявність матеріально-технічної бази.

Функціонування служби внутрішнього аудиту органу місцевого самоврядування (територіальної громади), за умови додержання наведених вище вимог щодо забезпечення її існування на законодавчому рівні, її організації і методики, є надійною гарантією повного, об'єктивного та неупередженого контролю надходження та використання коштів місцевого бюджету, ефективного використання майна територіальної громади, запобігання необґрунтованих і незаконних дій працівників підприємств,

установ та організацій територіальної громади, виявлення резервів поліпшення господарської діяльності суб'єктів господарювання, зниження ризику ухвалення неправильних і неефективних управлінських рішень.

Ситуація, що склалася, не може задовольняти ні потреби територіальної громади, ні очікування суспільства. Тому одним зі шляхів реформування системи внутрішнього фінансового контролю є подальший розвиток внутрішнього незалежного контролю у сфері управління муніципальними ресурсами, що включає визначення цілей, завдань, функцій внутрішнього аудиту та способи їх досягнення.

Кожен орган місцевого самоврядування (територіальна громада), створивши внутрішній контроль, зможе вирішувати свої конкретні завдання, мати свої об'єкти перевірок та діяти за єдиними методологічними й організаційними принципами. Вкрай важливо методологічно обґрунтовано розмежувати, тобто виключити дублювання основних функцій контролюючих та казначейських органів, ревізійних органів головних розпорядників бюджетних коштів та функцій внутрішнього контролю органу місцевого самоврядування під час здійснення контролю за законністю бюджетного процесу.

Відсутність відповідної координації призводить до дублювання перевірок, паралелізму в роботі, розпорошенню зусиль органів контролю, і, врешті-решт, їх діяльність не є всеохоплюючою. Здійснення спільних заходів сприятиме комплексному підходу та глибокому аналізу. Включення до єдиної системи внутрішнього контролю та аудиту створеного органом місцевого самоврядування підрозділу внутрішнього контролю та аудиту автоматично підвищить його роль, де буде чітко визначене його місце, що дасть реальну можливість цілеспрямовано впливати на фінансову політику територіальної громади.

Висновки і перспективи. З огляду на зазначені вище передумови формування внутрішнього фінансового контролю розв'язання його проблем доцільно здійснювати в таких напрямках: формування єдиних концептуальних засад організації внутрішнього фінансового контролю, зважаючи на сучасні умови

реформування системи місцевого самоврядування та створення територіальних громад; створення єдиного правового поля розвитку внутрішнього контролю та аудиту органів місцевого самоврядування (територіальної громади) та законодавчого закріплення за ним контрольних функцій; запровадження стандартів внутрішнього аудиту в національне правове поле; розроблення методичних рекомендацій та уніфікація процедурного забезпечення внутрішнього аудиту; визнання професії внутрішнього аудитора; встановлення кваліфікаційних вимог; розроблення програм навчання та підвищення кваліфікації внутрішнього аудитора.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Андреев В.Д. Практический аудит: [справ. пособ.] / В.Д. Андреев. – М.: Экономика, 1994. – С. 30.
2. Бюджетний кодекс України : Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 08 липня 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.
3. Загородній А.Г. Облік і аудит: [термінолог. словник] / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партін. – Львів: «Центр Європи», 2002. – 132 с.
4. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України (із змінами і доповненнями) від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1997. – № 24. – Ст. 170.
5. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: Методологія та організація : дис. ... канд. наук / Т.О. Каменська ; Національна академія статистики, обліку та аудиту. – Київ, 2011. – 18 с.
6. Конституція України : Верховна Рада України; Конституція, Закон від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1996. – № 30. – Ст. 141.
7. Мельник В.М. Ревизия и контроль: [учеб. пособие] / В.М. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – С. 56.
8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / Пер. з англ.; О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашиддзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков.– К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006. – 235 с.
9. Сухарева Л.А. Внутренний аудит международного департамента банка: методология, организация и методика: [монография] / Л.А. Сухарева, Е.Б. Ретюнских. – Донецк: ДонГУЭТ, 2005. – С. 62.

Козачок І.В. ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

На сучасному етапі розвитку місцевого самоврядування в Україні зростає важливість контролю за ефективним використанням коштів місцевих бюджетів та майна спільної власності сіл, селищ, міст територіальних громад. Внутрішні аудити проводяться, як правило, в бюджетній сфері та є далекими для місцевих бюджетів та підприємств. Важливою складовою частиною загальної проблеми вдосконалення проведення внутрішнього контролю та аудиту органами місцевого самоврядування є майже повна відсутність його методичного забезпечення, що призводить до теоретичних та практичних прогалин.

Авторська позиція полягає в необхідності проведення комплексного дослідження забезпечення існування служби внутрішнього контролю та аудиту органів місцевого самоврядування на законодавчому рівні, її організації і методики функціонування.

Ключові слова: аудит, контроль, внутрішній аудит.

Козачок И.В. ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНОВ МЕСТНОГО САМОУПРАВЛЕНИЯ

На современном этапе развития местного самоуправления в Украине растет важность контроля эффективного использования средств местных бюджетов и имущества общей собственности сел, поселков, городов территориальных общин. Внутренние аудиты проводятся, как правило, в бюджетной сфере и далеки от проверок местных бюджетов и предприятий. Важной составляющей общей проблемы совершенствования проведения внутреннего контроля и аудита органами местного самоуправления является почти полное отсутствие его методического обеспечения, что приводит к теоретическим и практическим пробелам.

Авторская позиция заключается в необходимости проведения комплексного исследования обеспечения существования службы внутреннего контроля и аудита органов местного самоуправления на законодательном уровне, ее организации и методики функционирования.

Ключевые слова: аудит, контроль, внутренний аудит.

Kozachok I.V. LEGAL BASIS OF INTERNAL AUDIT OF FINANCIAL ACTIVITIES OF LOCAL GOVERNMENTS

At the current stage of development of local self-government in Ukraine, the importance of controlling the effective use of local budgets and property of joint ownership of territorial communities of villages, settlements, cities of territorial communities is increasing. Internal audits are usually carried out in the budget sphere and are far away for local budgets and enterprises. An important component of the overall problem of improving the implementation of internal control and audit by local self-government bodies is the almost complete absence of its methodological support, which leads to theoretical and practical gaps.

The basic basis for the effective and qualitative performance of the internal audit service is the instructions (guidelines) that determine its organizational and methodological aspects. It is expedient to develop them on the basis of existing regulations, considering the conditions of functioning of the territorial community, its organizational structure, the number of communal enterprises, and the volume of the local budget, taking into account the qualifications of specialists and the availability of material and technical base.

The functioning of the internal audit service of the local self-government body (territorial community), subject to compliance with the requirements for ensuring its existence at the legislative level, its organization and methodology, is a reliable guarantee of full, objective and unbiased control over the receipt and use of funds from the local budget, the effective use of property territorial community, prevention of unreasonable and illegal actions of employees of enterprises, institutions and organizations of the territorial community, identification of reserves improved the economic activity of business entities, reducing the risk of adopting inappropriate and ineffective management decisions.

The current situation can not meet neither the needs of the territorial community nor the expectations of society. Therefore, one of the ways of reforming the system of internal financial control is further development of internal independent control in the area of municipal resources management, which includes the definition of goals, objectives, functions of internal audit and ways of their achievement.

Each local self-government body (territorial community), having created internal control, will be able to solve its specific tasks, have its objects audited and act according to common methodological and organizational principles.

It is extremely important to distinguish between methodological reasons, that is, to eliminate the duplication of the main functions of the controlling and treasury bodies, the audit bodies of the main spending units and the functions of internal control of the local self-government body while exercising control over the legality of the budget process.

The lack of appropriate coordination leads to duplication of checks, parallelism in work, dispersal of control efforts and, as a result, their activities are not comprehensive. Implementing joint activities will promote a comprehensive approach and in-depth analysis.

Inclusion in a single system of internal control and audit created by the local self-government body of internal control and audit will automatically increase its role, where it will clearly identify its place, which will give a real opportunity to purposefully influence the financial policy of the territorial community.

Taking into account the above-mentioned preconditions for the formation of internal financial control, it is advisable to carry out its problems in the following areas: the formation of common conceptual foundations of the organization of internal financial control, based on the current conditions for the reform of the system of local self-government and the creation of territorial communities; creation of a single legal field for the development of internal control and audit of local self-government bodies (territorial communities) and legislative consolidation of control functions; introduction of internal audit standards in the national legal framework; development of methodological recommendations and unification of procedural provision of internal audit; recognition of the profession of internal auditor; establishment of qualification requirements; development of training programs and qualification improvement of the internal auditor.

Key words: audit, control, internal audit.