

Оксана Дуліна

докторант кафедри публічного управління та регіоналістики
ОРИДУ НАДУ при Президентіві України, к.ю.н.

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ПУБЛІЧНОМУ УПРАВЛІННІ: ДОСВІД КРАЇН СХІДНОГО ПАРТНЕРСТВА

У статті розглянуто досвід країн Східного партнерства – Грузії та Республіки Молдова – щодо реформування системи внутрішнього контролю в публічному управлінні. Проаналізовано правові засади, визначено основні організаційні структури, до повноважень яких входять питання здійснення внутрішнього контролю та аудиту. Прослідковано процес реформування у цих країнах з орієнтацією на європейські стандарти. Визначено основні спільні риси реформування у сфері внутрішнього контролю та аудиту в досвіді Грузії та Республіки Молдова.

Ключові слова: система внутрішнього контролю, внутрішній контроль, система внутрішнього контролю в публічному управлінні, країни Східного партнерства.

Oksana Dulina

Doctoral student of Public Administration and Regionalism Chair,
ORIPA NAPA under the President of Ukraine, Candidate of Juridical Sciences

THE INTERNAL CONTROL SYSTEM IN PUBLIC ADMINISTRATION: THE EASTERN PARTNERSHIP COUNTRIES EXPERIENCE

The experience of countries that are on the path to European integration and express their European integration intentions, the success of which is confirmed, can serve as a benchmark for Ukraine. So, in the given aspect, in our opinion, these are the countries of the Eastern Partnership - Georgia and the Republic of Moldova. In the article it is examined the experience of the Eastern Partnership countries – Georgia and the Republic of Moldova – in terms of the internal control system in public administration reforming.

It is analyzed the legal bases are analyzed and it is determined that in Georgia in 2016, and in the Republic of Moldova in 2019 the relevant legislation was updated. Regarding the main organizational structures, whose powers include internal control and audit, the relevant division within the Ministry of Finance was created (reorganized), the scope of which includes activities in the field of internal financial control and audit. The process of reform in these countries, with a focus on European standards, is monitored.

The transformations carried out within the framework of the Twinning project in the Republic of Moldova are analyzed, it is determined that the most attention has been focused on the structural adjustment and qualitative development of staffing of the system of internal control by exchanging experience and studying the best world practices. In Georgia, there is also systematic external supervision of higher audit institutions in the person of the State Audit Office of Georgia.

The main general features of the internal control and audit reforms in the experience of Georgia and the Republic of Moldova are determined and it is established that EU standards are the main reference point for transformations. Harmonization of national legislation with European standards has already taken place, structural adjustment is actively underway.

The subject of further exploration is the study of the practices of world countries with the effective internal control systems which can serve as a benchmark for Ukraine.

Key words: the internal control system, the internal control, the internal control system in public administration, the Eastern partnership countries.

Постановка проблеми

Ефективність системи внутрішнього контролю в публічному управлінні є запорукою раціонального розподілу ресурсів країни, елементом системи стримувань та противаг публічного сектору. Так, станом на кінець лютого 2018 року [1] Державною аудиторською службою України було виявлено за результатами перевірок порушень на загальну суму 13,5 млрд. грн. Це актуалізує необхідність розвитку системи внутрішнього контролю та пошуку шляхів провадження не лише контрольної, а й превентивно-консультативної діяльності відповідними органами.

Україні в її євроінтеграційних прагненнях досить важливо володіти інформацією щодо європейських стандартів організації системи внутрішнього контролю, що повинні слугувати базисом для вітчизняних перетворень. Разом з тим існує низка зарубіжних країн, котрі, як і Україна, знаходяться на шляху до

євроінтеграції та висловлюють свої євроінтеграційні наміри. Досвід цих країн, успішність перетворень, що здійснюються в них, можуть слугувати орієнтиром для України. Так, найближчими у зазначеному аспекті, на наш погляд, є країни Східного партнерства – Грузія та Республіка Молдова. Ці країни, як і Україна, в рамках Угод про асоціацію з ЄС здійснюють низку системних перетворень, спрямованих на досягнення європейських стандартів належного врядування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Різноманітні аспекти зарубіжного досвіду реформування системи внутрішнього контролю в публічному секторі розглядали Табенська Ю. [2], Сизов А. [3], Дребот С. [4], Кудрин Г. [5], Бровченко С. [6], Губанова Т. [7] та низка інших науковців. Однак при цьому комплексному

© Дуліна О. В., 2018.

розгляду системи внутрішнього контролю країн-учасників Східного партнерства увага не приділялася.

Мета

Відтак метою дослідження є визначення організаційно-правових засад функціонування системи внутрішнього контролю країн Східного партнерства, відстеження процесу перетворень у ході реформування, орієнтованого на європейські стандарти.

Виклад
основного
матеріалу

Європейською Комісією в рамках визначення політики сусідства та правил приєднання встановлено основні критерії, яким повинна відповідати система внутрішнього контролю [8]:

- сильні системи та процедури фінансового управління та контролю, що охоплюють зокрема управлінську відповідальність;
- наявні процедури попереднього контролю, тобто розробка системи для запобігання та виявлення порушень внутрішнього контролю;
- адекватні механізми внутрішнього та зовнішнього аудиту, що слугують гарантією того, що системи внутрішнього контролю функціонують ефективно, а також зменшують ризики до прийнятних для зацікавлених сторін рівня;
- ефективний внутрішній аудит у бюджетних установах;
- гармонізація та координація, як для фінансового управління, так і для контролю та внутрішнього аудиту, яка має бути відносно централізована (знаходиться в Міністерстві фінансів), що надає змогу забезпечити узгодженість у якості системи внутрішнього контролю у публічному секторі. До функцій таких органів також відносять координацію, інформування, розробку методичних рекомендацій для вдосконалення діяльності та популяризацію кращих практик.

Так, компонентами «ідеальної» системи внутрішнього контролю згідно з європейськими стандартами можуть стати [9]:

- сильна центральна установа / організація (краще міністерство, відповідальне за фінанси), що відповідає за керівництво та координацію державних фінансів;
- центральновстановлені стандарти (бажано тією самою установою / організацією, як зазначено вище) для бухгалтерського обліку, фінансової звітності та контролю, та внутрішнього аудиту;
- чіткі процедури та прозорі рамки відповідальності й підзвітності у внутрішньому та зовнішньому середовищі контролю;
- наявні системи та процедури оцінки ризиків на основі превентивних, поточних (з виявлення) та директивних заходів, у сферах таких як публічні закупівлі, боротьба з шахрайством та корупцією, реалізація проектів та програм та відбір проектів тощо;
- чіткі та прозорі правила для фінансування та фінансової звітності уряду та інших суб'єктів публічного сектору;
- ефективний внутрішній аудит;
- систематичний зовнішній нагляд (парламентом і вищими аудиторськими установами);
- раціональне професійне співвідношення між внутрішнім та зовнішнім аудитом.

Спробуємо співвіднести із цими компонентами наявні у державах, що віднесені до країн Східного партнерства, а саме Молдові та Грузії.

Відповідно до Угоди про асоціацію між Молдовою та ЄС, Республіка Молдова повинна впроваджувати систему державного фінансового внутрішнього контролю (ДФВК) на національному рівні, відповідно до міжнародно визнаних методологій і стандартів, а також кращих практик ЄС. Це передбачає широку реформу у сфері внутрішнього контролю та аудиту в державному секторі.

В республіці Молодова за проектування та моделювання системи внутрішнього контролю державних фінансів відповідає Міністерство фінансів. Орієнтиром для перетворень було обрано Концепцію внутрішнього контролю, розроблену Європейською Комісією. Саме ця концепція відображає пріоритетні для Європи вектори, надає змогу забезпечити структуровану та експлуатаційну модель для надання допомоги національним органам влади у перетворенні власного середовища внутрішнього контролю та, зокрема, для оновлення систем контролю державного сектору відповідно до міжнародних стандартів та найкращих практик.

Для здійснення відповідних перетворень у структурі Міністерства фінансів наявний центральний підрозділ, що відповідає за гармонізацію (the Central Harmonisation Unit) [10], який має статус дорадчого, консультативного – Рада ДВФК Міністерства фінансів. Так, зазначений підрозділ [11]:

- розробляє, реалізує та контролює політику у сфері внутрішнього контролю;
- оновлює та гармонізує нормативно-правову базу;
- контролює та оцінює якість діяльності внутрішнього аудиту, а також системи фінансового управління та контролю;
- подає Уряду річний зведений звіт про ДВФК за попередній рік;
- проводить навчання з питань фінансового управління та контролю (FMC), внутрішнього аудиту та розробляє механізми сертифікації для внутрішніх аудиторів у державному секторі.

Місія Ради ДВФК полягає в наданні підтримки Міністерству фінансів щодо забезпечення оптимального рівня поінформованості про переваги впровадження та розвитку ДВФК у державних установах для управління державними фондами відповідно до принципів належного врядування.

До складу Ради входять представники Міністерства фінансів, підрозділів внутрішнього аудиту державних установ, науковці та інші експерти.

Значна кількість з окреслених дій здійснюється за широкої підтримки ЄС. Так, Європейський Союз надав Молдові 1,2 млн. євро для покращення внутрішнього контролю та аудиту в державному секторі Республіки Молдова. Допомога надається в рамках проекту Twinning, розпочатого 29 листопада 2017 року «Підтримка розвитку ефективного внутрішнього контролю та аудиту в державному секторі Молдови» [12], та триватиме він до вересня 2019 року.

Зазначений проект спрямований на підтримку Міністерства фінансів у процесі зміцнення системи фінансового управління та контролю. Очікуваними результатами його реалізації є професійне зростання

та удосконалення діяльності аудиторів від центральних та місцевих органів публічної влади відповідно до актуальної практики ЄС. Кінцевим результатом має стати суттєве поліпшення управління державними фінансами.

У структурі проекту Twinning можна виділити низку ключових компонентів [13]:

Компонент 0: Загальна діяльність

Компонент 1: Посилення загальної системи управління фінансами та контролю, розширення можливостей центрального уряду та окремих бюджетних організацій щодо вирішення рекомендацій внутрішнього та зовнішнього аудиту.

Компонент 2: Посилення системи та можливостей для внутрішнього аудиту державних та місцевих органів публічної влади.

Компонент 3: Реформа фінансової інспекції (ФІ) та реалізація її нових завдань.

Компонент 4: Створення надійного механізму підготовки фахівців у сфері публічних фінансів.

В рамках зазначеного проекту організовано тренінги, семінари, зустрічі у сфері управління державними фінансами, включаючи внутрішній аудит та фінансовий менеджмент та контроль [14], а також навчальні візити для представників центральних і місцевих органів влади в країні.

Аудиторська діяльність до 2019 року регулювалася на державному рівні Законом про аудиторську діяльність 2007 року з поправками 2012 року [15], і, за даними Світового банку (2017 р.), регулювання було фрагментарним.

Відповідно до Закону про аудиторську діяльність 2007 року, Міністерство фінансів (Мінфін) відповідало за впровадження початкового професійного розвитку та безперервного професійного розвитку, які встановлені законом. Це включало проведення кваліфікаційного іспиту через Комісію з сертифікації та атестацію й ліцензування аудиторів через Ліцензійну комісію. Міністерство фінансів також оприлюднювало стандарти аудиту, приймало Кодекс професійної поведінки для аудиторів і вело державний реєстр аудиторів та аудиторських фірм.

Рада аудиторського нагляду при Міністерстві фінансів також бере участь у регулюванні аудиторів. До складу Ради входять сім членів, які представляють Міністерство фінансів, Національну комісію з фінансового ринку, Національний банк Молдови та вищі навчальні заклади, призначені Міністерством освіти, за запитом Міністерства фінансів. Міністерство відповідає за забезпечення дотримання аудиторами та аудиторськими фірмами відповідних стандартів аудиту, етичних норм та стандартів контролю якості; проведення перевірок забезпечення якості; розслідування та дисципліни, а також моніторинг процесів сертифікації, ліцензування, що виконуються Мінфіном та Ліцензійною комісією, серед інших функцій.

Згідно із законом, аудиторські фірми та окремі аудитори можуть добровільно приєднуватися до професійних асоціацій і підлягати їх саморегулюванню. Асоціації розробляють та пропонують проекти актів у сфері бухгалтерського обліку для схвалення компетентними органами; розробляти та пропонувати програми безперервної професійної підготовки; розробляти та впроваджувати свої професійні правила

відповідно до вимог національного законодавства та Міжнародної федерації бухгалтерів. Професійні асоціації також відповідають за координацію своїх членів та забезпечення дотримання аудиторами Кодексу професійної поведінки; моніторинг безперервної професійної підготовки своїх членів; опосередкування спорів між їх членами; та щоквартально подавати інформацію про своє членство до Мінфіну з метою оновлення державного реєстру аудиторів та аудиторських фірм. Асоціації не беруть участі у кваліфікації, ліцензуванні, регулюванні або громадському нагляді аудиторів.

За даними Світового банку, станом на 2017 рік в Молдові існувало три професійні аудиторські асоціації: Асоціація професійних бухгалтерів та аудиторів (ACAP), Асоціація аудиторів та аудиторських фірм Молдови, Асоціація аудиторів та консультантів з управління.

В рамках євроінтеграційних перетворень передбачалося створення органу нагляду за аудитом в рамках реалізації Угоди про асоціацію між ЄС та Республікою Молдова. Відповідно до Закону про аудит фінансової звітності, що вступив в дію 01 січня 2019 року [16], було створено Раду з публічного нагляду за аудитом (вересень 2018 р.). За Законом Рада буде відповідати за сертифікацію та реєстрацію аудиторів, моніторинг безперервної освіти, забезпечення якості, розслідування та санкції, а також розробку нормативних актів для виконання функцій громадського нагляду.

Міністерство фінансів продовжуватиме відповідати за формування політики регулювання аудиту та затвердження відповідних стандартів (аудит, етика та контроль якості) [16].

Міністерство фінансів зі створенням Ради повинно передати Раді з публічного нагляду за аудитом Державний реєстр аудиторів і Державний реєстр аудиторських товариств, аудиторів-індивідуальних підприємців, облікові дані стажерів з аудиторської діяльності, облікові дані претендентів на допуск до кваліфікаційного іспиту.

Рада з нагляду за аудиторською діяльністю реорганізується шляхом перетворення в Раду з публічного нагляду за аудитом, яка є наступником його прав і обов'язків, що були визначені вище [17].

Таким чином, варто зазначити, що Республіка Молдова провадить активну діяльність щодо розвитку системи внутрішнього контролю шляхом виконання поставлених перед нею Угодою про асоціацію з ЄС завдань та окреслених пріоритетів.

Другою, обраною нами для розгляду країною, є Грузія, де задля налагодження ефективного управління та реалізації принципів належного врядування, реформування системи внутрішнього фінансового контролю (ДВФК) триває з 2010 року [18]. Зазначена реформа також орієнтована на відповідність стандартам ЄС та обумовлена обов'язками, визначеними в двосторонніх договорах. Реалізація реформи орієнтована на створення системи внутрішнього контролю, що сприятиме цілеспрямованому, економічному, ефективному та продуктивному використанню бюджетних ресурсів.

Нині державний внутрішній фінансовий контроль в Грузії складається з наступних трьох компонентів:

- Контроль за управлінням – Фінансовий менеджмент та контроль (FMC);
- Незалежність – функція забезпечення та консалтингу – внутрішній аудит (IA);

- Координація системи ДВФК – Центральна гармонізаційна група.

Відповідно до моделі ЄС, Департамент державного внутрішнього контролю Міністерства фінансів Грузії (Центральна гармонізаційна група) є органом, відповідальним за розробку, координацію та гармонізацію системи фінансового управління та контролю, а також системи внутрішнього аудиту через грузинську громадськість.

Координаційна роль Центральної гармонізаційної групи потребує активного взаємозв'язку з усіма зацікавленими сторонами системи, включаючи всі бюджетні установи, Бюро державної служби, Державний аудиторський офіс та всі сторони, які беруть участь у реформі, що впливає на її розвиток. ДВФК є частиною Управління державними фінансами та Реформи публічного управління.

У червні 2016 року був прийнятий новий Закон про бухгалтерський облік, аудит і звітність № 5386 [19], який створив Орган громадського нагляду в Міністерстві фінансів як орган, відповідальний за регулювання цієї професії. Закон встановлює нормативно-правову базу в Грузії, відповідно до міжнародно визнаних стандартів для бухгалтерського обліку, підготовки і подачі фінансових і управлінських звітів, звітів про платежі уряду, професійну сертифікацію, аудит та забезпечення його якості, громадський нагляд в цих сферах. Зазначений Закон орієнтовано на сприяння фінансовій прозорості та економічному зростанню, наближенню до вимог відповідних Директив Європейського Союзу регулювання обліку та аудиту суб'єктів господарювання [19].

Відповідно до норм, передбачених цим Законом, було утворено Службу нагляду за обліком, звітністю та аудитом, що є підпорядкованим Міністерству фінансів органом. У складі Служби утворюється Рада з бухгалтерського обліку, звітності та аудиту. До складу Ради входять представники Міністерства фінансів (1 член), Правління Національного банку (1 член), Міністерства економіки та сталого розвитку (1 член), Служби з розвитку та нагляду за публічною службою Грузії (1 член), професійних організацій (1 член), Бізнес-асоціацій (1 член) та Академії (1 член).

До повноважень Ради відповідно до статті 21 Закону віднесено:

- перегляд проектів нормативних актів, передбачених цим Законом, здійснення галузевих та професійних оцінок та подання відповідних рекомендацій;
- подання керівникові пропозиції щодо внесення змін до нормативних актів;
- надання консультації Міністру фінансів Грузії щодо кандидатур голови та складу Ради;
- розгляд претензій, що стосуються рішень стосовно зони бухгалтерського обліку, звітності та аудиту;
- здійснює інші заходи відповідно до компетенції.

З 2016 року в Грузії наявні кілька професійних незалежних організацій, що здійснюють аудиторську діяльність, однак до 2016 року єдиною акредитованою професійною організацією, уповноваженою регулювати аудиторів, була Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів Грузії (GFPAА) [20].

Також в країні діє Державне аудиторське бюро Грузії (SAO) [21], яке є сучасною, незалежною аудитор-

ською установою з високими професійними стандартами, втручання в діяльність якої заборонено законом.

Державне аудиторське бюро (SAO) є вищою аудиторською установою, відповідальною за проведення аудиту [22]. Загальними цілями діяльності SAO є сприяння економічному та ефективному витрачання державних коштів, захисту національного багатства, власності держави автономних республік та місцевих (муниципальних) суб'єктів; покращення управління державними фінансами.

Державне аудиторське бюро Грузії є незалежним у своїй діяльності. Будь-яке втручання або контроль за його діяльністю, а також запит на звіти, пов'язані з його діяльністю, є неприйнятними, якщо це прямо не передбачено законом. Будь-який політичний тиск, а також будь-які інші дії, які можуть зазіхати на його незалежність, забороняються.

Висновки

Аналіз досвіду Грузії та Республіки Молдова щодо реформування системи внутрішнього контролю в публічному управлінні засвідчив, що перетворення, проведені країнами, здійснено відповідно до європейських стандартів. Зіставивши наявні компоненти з компонентами «ідеальної» системи внутрішнього контролю, можемо зробити висновок, що в обох країнах створено (реорганізовано) відповідний структурний підрозділ у складі Міністерства фінансів, до кола повноважень якого віднесено діяльність у сфері внутрішнього фінансового контролю та аудиту. Щодо централізованого встановлення стандартів, то в обох країнах також законодавчо визначено суб'єкта, що здійснює стандартизацію. В частині чіткості процедур та прозорості рамок відповідальності та підзвітності у внутрішньому та зовнішньому середовищі контролю, варто зазначити, що було оновлено нормативно-правову базу в означеній частині, а більшість відповідних нормативно-правових актів містяться у вільному доступі. Значущим акцентом також є те, що в рамках проекту Twinning у Республіці Молдова звернено увагу не лише на структурну перебудову, а й на якісний розвиток кадрового забезпечення системи внутрішнього контролю шляхом обміну досвідом та вивчення кращих світових практик. Щодо Грузії, то тут ми спостерігаємо дотримання ще однієї вимоги – систематичного зовнішнього нагляду вищими аудиторськими органами в особі Державного аудиторського бюро Грузії.

Подальше вивчення практик світових країн, ефективність систем внутрішнього контролю яких може слугувати орієнтиром для України, є предметом подальших наукових розвідок.

Література.

1. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2017 рік. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=137772> (Дата звернення: 14.01.2019).
2. Табенська Ю. Реалізація європейської моделі державного внутрішнього фінансового контролю в системі державного управління. Університетські наукові записки, №2. С. 392–397. URL: <https://scholar.google.com.ua/scholar?oi=bibs&hl=uk&cites=621180367677372454> (Дата звернення: 13.01.2019).
3. Сизов А. Досвід Королівства Нідерланди з впровадження внутрішнього контролю та внутрішнього

- аудиту в Збройних силах України. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/3_2016/12.pdf (Дата звернення: 13.01.2019).
4. Дребот С. Європейський вектор у сфері перебудови системи державного фінансового контролю. Фінансовий контроль. Фінансовий контроль. 2015. № 2 (109). С. 42–47.
5. Кудрин Г. Українсько-Голандська співпраця з питань упровадження внутрішнього контролю. Фінансовий контроль. 2015. №7 (114). С. 24–28.
6. Бровченко С. Португальський досвід державного фінансового контролю. Фінансовий контроль. 2013. № 2. С. 54–57. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Finkontr_2013_2_17 (Дата звернення: 14.01.2019).
7. Губанова, Т. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах. Науковий вісник Чернівецького університету : зб. наук. пр. / Чернівецький університет. Чернівці : Чернів. нац. ун-т, 2012. Вип. 636: Правознавство. С. 99–104.
8. Conditions for membership Chapter 32: Financial control. URL: https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/policy/conditions-membership/chapters-of-the-acquis_en (Дата звернення: 14.01.2019).
9. Internal control systems in candidate countries report to supreme audit institutions of central and eastern European countries, Cyprus, Malta, Turkey and European court of auditors. Prepared by the PIFC Expert Group Working Group on Audit. URL: <http://www.sigmaweb.org/publications/34891146.pdf> (Дата звернення: 14.01.2019).
10. Public Internal Financial Control. URL: <http://mf.gov.md/en/content/public-internal-financial-control> (Дата звернення: 14.01.2019).
11. PIFC Council mission. URL: <http://mf.gov.md/en/managementul-finan%C8%9Belor-publice/control-financiar-public-intern/consiliul-cfpi> (Дата звернення: 14.01.2019).
12. The European Union launched the Twinning project on strengthening the internal control and audit environment in the public sector. URL: <http://mf.gov.md/en/content/european-union-launched-twinning-project-strengthening-internal-control-and-audit> (Дата звернення: 14.01.2019).
13. UE Twinning project. URL: <http://mf.gov.md/en/managementul-finan%C8%9Belor-publice/control-financiar-public-intern/proiect-ue-de-twinning> (Дата звернення: 14.01.2019).
14. Twinning project FICHE. Support to development of an effective internal control and audit environment in public sector in Moldova. URL: https://www.esteri.it/mae/resource/garegemellaggi/2017/03/md_13_enpi_fi_06_17_md30.pdf (Дата звернення: 14.01.2019).
15. Об аудиторской деятельности. Закон Республики Молдавия от 16.03.2007 №61.. URL: <http://lex.justice.md/ru/324828/> (Дата звернення: 13.01.2019).
16. Об аудите финансовых отчетов. Закон Республики Молдавия от 15.12.2017 №271. URL: <http://lex.justice.md/ru/373727%20/> (Дата звернення: 13.01.2019).
17. Association of Professional Accountants and Auditors of the Republic of Moldova. URL: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/moldova#> (Дата звернення: 13.01.2019).
18. Public Internal Financial Control. URL: <https://mof.ge/en/4179> (Дата звернення: 14.01.2019).
19. On Accounting, Reporting and Auditing. Law of Georgia. URL: <https://saras.gov.ge/Content/files/bugaltruli-agricxvis-angarishgebis-da-auditis-shehexeb-kanoni.pdf> (Дата звернення: 14.01.2019).
20. Georgian Federation of Professional Accountants and Auditors. URL: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/georgian-federation-professional-accountants-and-auditors> (Дата звернення: 14.01.2019).
21. State Audit Office of Georgia. URL: <https://sao.ge/en/about-us> (Дата звернення: 14.01.2019).
22. On State Audit Office. The Law of Georgia. URL: <https://sao.ge/files/kanonmdebloba/LAW%20of%20GEORGIA.pdf> (Дата звернення: 14.01.2019).