

А. І. Сизов,

к. е. н., начальник кафедри фінансів і права,

Військовий інститут Київського національного університету імені Тараса Шевченка, м. Київ

О. В. Шрамко,

ад'юнкт, Військовий інститут Київського національного університету імені Тараса Шевченка, м. Київ

В. І. Пелешко,

курсант,

Військовий інститут Київського національного університету імені Тараса Шевченка, м. Київ

## ДОСВІД КОРОЛІВСТВА НІДЕРЛАНДИ З ВПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ЗБРОЙНИХ СИЛАХ УКРАЇНИ

A. Sizov,

PhD (Economics), Head of the Department of Finance and Law,

Military institute of Taras Shevchenko National University of Kyiv

O. Shramko,

adjunct, Military institute of Taras Shevchenko National University of Kyiv

V. Pielieshko,

cadet, Military institute of Taras Shevchenko National University of Kyiv

### THE EXPERIENCE OF THE NETHERLANDS ON IMPLEMENTATION OF INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDIT IN THE ARMED FORCES OF UKRAINE

*У статті розглянуто підходи до визначення таких понять, як "аудит", "внутрішній контроль", "внутрішній аудит", "інспектування". Розглянуто проблематику створення підрозділів внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю як в Україні в цілому, так і в Збройних Силах України. Також у статті наведено види аудиторських організацій провідних країн світу, розглянуто систему державного внутрішнього фінансового контролю в Європейському Союзі. Особливу увагу приділено досвіду Королівства Нідерланди з впровадження внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту як в Україні в цілому, так і в Збройних Силах України, детально розглянуто систему державного внутрішнього фінансового контролю в Королівстві Нідерланди. Розглянуто перші результати співпраці Національної академії фінансів та економіки Міністерства фінансів Королівства Нідерланди та Державною фінансовою інспекцією України щодо проведення загальної оцінки системи фінансового управління і контролю.*

*The article describes the approaches to the definition of concepts such as "audit", "internal control", "internal audit", "inspection". We consider the issues of creation of internal audit and internal control in Ukraine in general and in the Armed Forces of Ukraine. The article also shows the types of audit firms of the leading countries in the world, consider a system of public internal financial control in the European Union. Particular attention is paid to the experience of the Netherlands for the implementation of the internal control and internal audit in Ukraine in general and in the Armed Forces of Ukraine, discussed in detail the system of public internal financial control in the Netherlands. Consider the first results of the cooperation of the National Academy of Finance and Economy, the Ministry of Finance of the Kingdom of the Netherlands and the State Financial Inspection of Ukraine on an overall assessment of financial management and control.*

*Ключові слова: аудит, внутрішній аудит, внутрішній контроль, інспектування, державний внутрішній фінансовий контроль, центральний підрозділ гармонізації.*

*Key words: audit, internal audit, internal control, inspection, public internal financial control, central harmonization unit.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Світ постійно змінюється, бо науково-технічний прогрес не стоїть на місці. Змінюються форми ведення господарства, змінюється суспільство, виникають нові механізми управління цими процесами, зокрема змінюються і підходи до порядку контролю за ними (перехід від інспектування до аудиту). Аудит — це процес, який спрямований на перевірку саме тої ланки ведення фінансово-господарської діяльності, де найбільш ймовірно здійснення порушень. Тобто це контроль, який триває постійно, незважаючи ні на які обставини, 24 години на добу, 7 днів на тиждень. Внутрішній аудит — це вид аудиту, мета якого допомогти виявити порушення та не допустити їх виникнення в майбутньому. Внутрішній аудит у військових частинах (установах) Міністерства оборони України (Збройних Сил України) може здійснювати-

ся як самою військовою частиною (установою) у вигляді внутрішньої перевіряльної комісії, яка призначається установчим наказом по військовій частині (установі), так і проводитись фахівцями Департаменту внутрішнього аудиту та фінансового контролю Міністерства оборони України та підпорядкованих йому підрозділів. Головною проблемою проведення внутрішнього аудиту є те, що реформування системи внутрішнього аудиту Збройних Сил України не здійснювалося докорінно. В Україні впроваджується зарубіжний досвід проведення внутрішнього аудиту, зокрема досвід Королівства Нідерланди, а в Збройних Силах України вчорашні контрольно-ревізійні управління просто змінили назву на підрозділи внутрішнього аудиту і саме це питання є актуальним, майже не дослідженим та потребує вивчення як з теоретичної, так і з практичної точки зору.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблематикою впровадження зарубіжного досвіду проведення внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю займалися такі вчені, як І. Дрозд, Н. Дорош, Н. Гура, О. Подолячук, О. Петрик, М. Фенченко, Н. Виговська та інші. Більшість праць українських науковців присвячені дослідженню питань внутрішнього аудиту у бюджетних установах. Зважаючи на це, питання вивчення особливостей впровадження внутрішнього аудиту у Збройних Силах України потребує подальших досліджень.

### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є оцінка досвіду Королівства Нідерланди з впровадження внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю у Збройних Силах України та аналіз його результатів.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Щоб створити свою систему внутрішнього аудиту в Збройних Силах, насамперед, повинно відбутися реформування системи внутрішнього аудиту в самій Україні, тільки тоді будуть прийняті і затверджені відповідні керівні документи, які регулюватимуть всі процеси нової системи внутрішнього аудиту.

На даний час в Україні діє централізована модель державного фінансового контролю (її методи і технології), яка розрахована на застосування в умовах наявності лише державної власності. На сьогодні змінились умови господарювання, маємо декілька форм власності, виникли істотно нові види злочинів і шахрайських схем, що й зумовлює об'єктивну необхідність у перебудові системи державного фінансового контролю.

Контрольні заходи, які здійснюються зовнішніми органами, охоплюють переважно всю систему державних органів і тому можуть розглядатись як макрозаходи, їх слід доповнювати мікрозаходами, або оперативними заходами, які здійснюються безпосередньо установою [7].

Саме такими заходами і є внутрішній контроль та внутрішній аудит, обов'язковість запровадження та ефективне функціонування яких в органах державного сектору керівниками всіх рівнів чітко визначає стаття 26 Бюджетного кодексу України [1].

Практичний досвід свідчить про те, що основною проблемою запровадження нової системи є неповне розуміння керівниками суті складових системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а також, ставлення до них як до "неминучого зла", яке вимагає додаткових зусиль, праці.

Внутрішній контроль та внутрішній аудит у більшості керівників і головних бухгалтерів установ асоціюються з контрольно-ревізійною роботою (інспектуванням).

Пояснимо поняття "внутрішній контроль" та "внутрішній аудит" на основі розгляду їх відмінностей від поняття "інспектування".

Стаття 26 Бюджетного кодексу визначає, що внутрішнім контролем є комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ [1].

Тобто внутрішній контроль є частиною організаційної структури самої установи і тому має застосовуватись на підставі рішень керівника цієї установи.

Таким чином, внутрішній контроль — це не разова подія, а постійний управлінський процес, який охоплює всі операції кожної структурної одиниці установи. Водночас внутрішній контроль повинен забезпечувати визначення і аналіз ризиків діяльності установи з метою їх попередження чи обмеження — що й є основною від-

мінністю внутрішнього контролю від контрольно-ревізійної роботи (інспектування, що проводиться у формі ревізії фінансово-господарської діяльності), яка є лише незначною складовою частиною системи внутрішнього контролю [3].

Внутрішній аудит — це діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного і нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю [1].

Загалом внутрішній аудит досліджує всі аспекти діяльності установи і заходи, що здійснюються її керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до поставленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, в якому функціонує служба внутрішнього аудиту, а також підприємств, установ і організацій, які належать до сфери управління відповідного центрального органу виконавчої влади). При цьому дослідженню підлягають всі засоби попереднього і поточного контролю, які сприяють оперативному реагуванню на виникнення або загрозу виникнення фактів незаконного, неефективного та нерезультативного використання державних ресурсів, удосконаленню системи управління та прозорості прийняття управлінських рішень під час виконання покладених на орган завдань [3].

З самого визначення поняття "інспектування", наведеного у Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами, затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 року № 550 (зі змінами), зрозуміло, що такий контроль за діяльністю органів державного сектору спрямований переважно на виявлення правопорушень і притягнення винних у їх вчиненні осіб до відповідальності, а не на оцінку результатів, досягнутих у управлінні державними фінансами [2].

Інспектування полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю і проводиться у формі ревізії, є основою державного зовнішнього фінансового контролю, що здійснюють органи Державної фінансової інспекції.

До 2012 року інспектування здійснювали й контрольно-ревізійні підрозділи центральних органів виконавчої влади, які з прийняттям Постанови Кабінету Міністрів України № 1001 були реорганізовані в підрозділи внутрішнього аудиту міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів [3].

Впровадження внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю в Україні здійснюється з урахуванням зарубіжного досвіду впровадження його в провідних країнах світу.

Розглянемо види аудиторських організацій провідних країн світу (табл. 1).

Міжнародною професійною організацією бухгалтерів і аудиторів є Міжнародна федерація бухгалтерів і аудиторів (далі — МФБА), в яку входить понад 100 держав світу.

МФБА у своєму складі має такі комітети: Комітет з аудиторської практики; Комітет з навчання, Комітет з етики, Комітет з фінансового та управлінського обліку, Комітет з планування та ін.

Повертаючись до внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту слід зазначити, що системи державного внутрішнього фінансового контролю країн Західної Європи мають різний рівень централізації — від цент-

Таблиця 1. Види аудиторських організацій провідних країн світу

Країна	Аудиторська організація
США	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Американський інститут присяжних бухгалтерів (American Institute of Certified Accountants — AICPA).</li> <li>2. Комісія з цінних паперів (Securities &amp; Exchange Commission — SEC).</li> <li>3. Головна служба обліку (The United States general Accounting Office — GAO).</li> <li>4. Американська асоціація бухгалтерів (American Accounting Association — AAA).</li> <li>5. Національна асоціація бухгалтерів США (National Association of Accountants — NAA).</li> <li>6. Асоціація спеціалістів з комп'ютерного аудиту (EDP Auditors Association)</li> </ol>
Великобританія	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Громадська організація дипломованих бухгалтерів (The Chartered Association of Certified Accountants — CACAACCA, FCCA).</li> <li>2. Громадський інститут бухгалтерів-аналітиків (The Chartered Institute of Management Accountants — CIMA ACMA, FCMA).</li> <li>3. Громадський інститут національних фінансів і бухгалтерського обліку (The Chartered Institute of Public Finance &amp; Accountancy — CIPFA or PFA).</li> <li>4. Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (The Institute of Chartered Accountants in England &amp; Wales — ICAEW or ACA, FCA).</li> <li>5. Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії (The Institute of Chartered Accountants of Scotland — ICAS or CA).</li> <li>6. Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (The Institute of Chartered Accountants of Ireland — ICAI or ACA, FCA)</li> </ol>
Франція	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Орден експертів-бухгалтерів (OEECA).</li> <li>2. Національна компанія комісарів з рахунків (CNCC).</li> </ol> <p>Крім того, у Франції створено Асоціацію керівників аудиторських фірм (АРБФ).</p>
Німеччина	<p>З 1961 р. під керівництвом міністерства економіки діє <i>Wirtschaftsprüferkammer</i> - офіційний орган для контролю за діяльністю аудиторів, який також здійснює реєстрацію всіх аудиторів країни. Крім того, існує добровільна асоціація кваліфікованих аудиторів <i>Institute of Wirtschaftsprüfer</i></p>

Джерело: розроблено автором на підставі [8].

реалізованого попереднього контролю на рівні казначейства або окремого контролюючого органу в системі органів виконавчої влади до розподілення відповідальності за здійснення контролю між керівниками органів державного і комунального сектору з одночасним залученням підрозділів внутрішнього аудиту в кожному з таких органів. Незважаючи на те, що системи державного внутрішнього фінансового контролю в різних країнах Європи мають певні відмінності, вони функціонують за єдиними (стандартними) організаційними підходами. Водночас сучасне державне управління у розвинутих країнах удосконалюється з метою децентралізації систем контролю, інтегрованих з управлінням програмами та діяльністю.

У країнах Європейського Союзу (далі — ЄС) згідно з рекомендаціями Європейської Комісії система державного внутрішнього фінансового контролю повинна однаково повно охоплювати контролем усі державні фінанси [9].

Однією з важливих ознак готовності країни-кандидата до вступу в ЄС є встановлення процедури відшкодування втрачених фінансів. У зарубіжних країнах цьому процесу приділяється значна увага. Водночас законодавство України не передбачає належного відшкодування втрачених державних коштів і такої ж відповідальності посадових осіб за порушення фінансової дисципліни [4, с. 4—5].

Основою внутрішнього контролю (за термінологією ЄС — фінансового управління і контролю) є відповідальність керівника за управління та розвиток установи в цілому (управлінська відповідальність та підзвітність), до основних завдань якого належать планування та організація діяльності, формування адекватної структури внутрішнього контролю, нагляд за здійсненням внутрішнього контролю та управління ризиками для досягнення впевненості в тому, що мети і цілі установи буде досягнуто, а рішення, включаючи фінансові, виконуватимуться з урахуванням принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості.

Історичний розвиток зумовив утворення в Україні, як і в окремих країнах Східної Європи, централізованої моделі державного фінансового контролю з елементами децентралізованої — в частині

здійснення попереднього контролю (Державна казначейська служба України). Так, функції державного фінансового контролю в Україні згідно зі ст. 26 Бюджетного кодексу здійснюється Рахунковою палатою в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Державною фінансовою інспекцією — у межах її повноважень, визначених законом [1].

Розглядаючи досвід Королівства Нідерланди (далі — Нідерланди) у впровадженні та розвитку внутрішнього (державного) фінансового контролю та внутрішнього аудиту, слід зазначити, що поступовий розвиток України на шляху інтеграції в європейське суспільство, а також поліпшення соціально-економічного розвитку в країні відповідно до європейських стандартів вимагають створення сильного потенціалу для ефективного фінансового управління в органах державного управління на різних рівнях. Важливим інструментом державного управління, що дає змогу досягти виконання зазначених завдань та зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних з діяльністю центральних та місцевих органів виконавчої влади, є внутрішній контроль та внутрішній аудит. Головним ключем успіху в процесі забезпечення якісного ефективного управління ресурсами держави має стати налагоджена та результативна система фінансового управління, внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

У Нідерландах система державного внутрішнього фінансового контролю (далі — ДВФК) розглядається за принципом ведення "домашнього господарства" (рис. 1).

Політична воля вищого керівництва Нідерландів (політична культура, політичні домовленості) є фундаментом (основою), на якому базується вся система ДВФК. Якщо керівництво дійсно зацікавлено у побудові надійної системи ДВФК, створюються, так звані, опори будинку, або передумови, необхідні для її запровадження та функціонування.

До таких умов можуть відноситися визначена на законодавчому рівні прозорість діяльності та підзвітність керівників; програмно-цільовий метод бюджетування; реформа держуправління; Закон про держслужбу; належна оплата праці та соціальні гарантії, а звідси і професійний персонал, який забезпечуватиме "ведення домашнього господарства".

Основою всієї системи вважається надійна та ефективна система фінансового управління і контролю, імplementована в усі процеси діяльності установи з метою отримання найкращого продукту (або результату), платформою для якої є якісний Закон про ДВФК та діяльність Центрального підрозділу гармонізації (далі — ЦПГ).

Внутрішній аудит (дах, який захищає будівлю) — це діяльність з надання керівникові незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності організації, підвищення ефективності процесів управління. Як підкреслено голландськими колегами, краще за рік попередити керівника про можливі проблеми, ніж через рік їх констатувати [10].

Цікавим є досвід Нідерландів у сфері функціонування підрозділів внутрішнього аудиту, оскільки з 13 міністерств лише 4 — добровільно об'єднали свої підрозділи внутрішнього аудиту в єдину службу під назвою Державна центральна служба аудиту (далі — ДЦСА), яка надає послуги з внутрішнього аудиту відповідним чотирьом міністрам. В інших міністерствах функціонують децентралізовані служби внутрішнього аудиту, які про результати діяльності звітують керівнику свого міністерства [10].

У Нідерландах в державних установах працює близько 800 внутрішніх аудиторів, з них: в ДЦСА — 300, а в децентралізованих службах внутрішнього аудиту міністерств — 500.

ЦПГ з внутрішнього аудиту в Нідерландах діє у складі ДЦСА, його чисельність становить 10 посадових осіб.

Основними функціями ЦПГ Нідерландів є розробка нормативно-правового поля у сфері внутрішнього аудиту, координація та підтримка діяльності служб внутрішнього аудиту, обмін інформацією між внутрішніми аудиторами, обмін досвідом, формування зовнішньої політики по відношенню до внутрішніх аудиторів та управління їхніми знаннями, вироблення загальних принципів внутрішнього аудиту, відповідність державній звітності, уніфікація підходів до проведення аудитів, проведення ІТ аудитів, планування аудиторського завдання, проведення основних аудиторських процедур та підготовка аудиторських висновків [10].

ЦПГ з внутрішнього аудиту не встановлює норми розрахунку чисельності внутрішніх аудиторів у міністерствах, розрахунок чисельності таких служб за формулою є не доцільним, оскільки чисельність повинна визначатися кожним підрозділом внутрішнього аудиту самостійно у відповідності до специфіки діяльності міністерства, кількості процесів чи функцій, що будуть досліджуватися під час аудиту, пріоритетами ризиків, які визначаються на вищому рівні (на державному рівні), значущості підконтрольних суб'єктів тощо.

Водночас слід відзначити, що для України на сучасному етапі такий підхід не може бути прийнятним. На відміну від Нідерландів, де такі служби функціонують вже понад 40 років, а їх функціональна та професійна цінність в системі державного устрою в цілому та для кожного окремого керівника є беззаперечною, в Україні ці служби створюються вперше. Отже, за умов відсутності жодних норм чисельності внутрішніх аудиторів, існує ризик того, що керівники міністерств формально виконавши вимогу щодо створення підрозділів внутрішнього аудиту обмежаться мінімальною чисельністю (наприклад 1 аудитор), що в решті решт призведе до дискредитації самої ідеї.

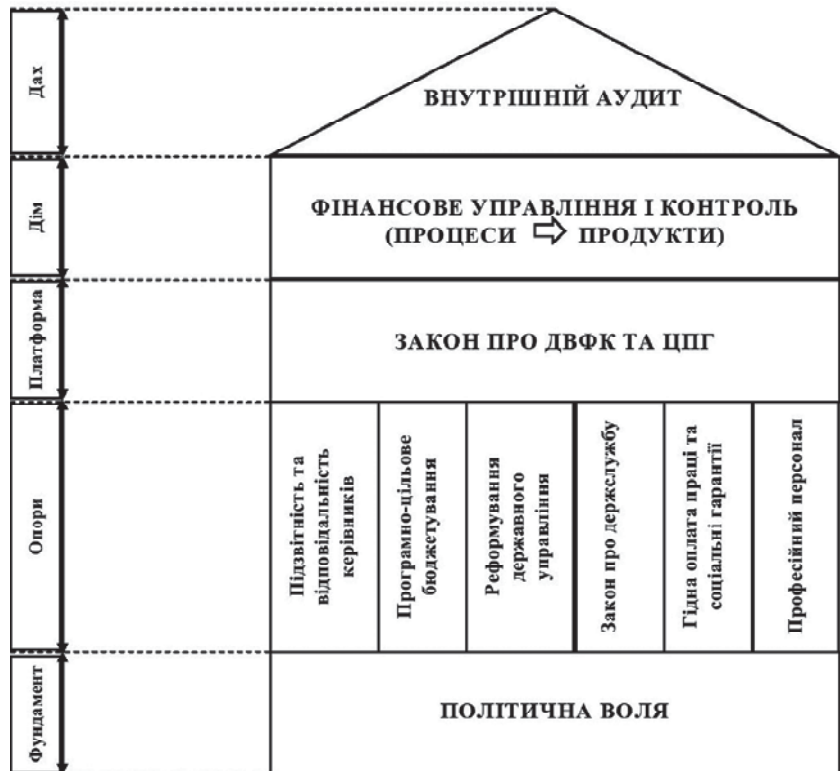


Рис. 1. Система державного внутрішнього фінансового контролю в Нідерландах

Джерело: [10].

Незважаючи на визначення у нормативно-правових актах основних засад щодо організації та забезпечення здійснення державного внутрішнього фінансового контролю, на сьогодні в Україні існують певні ускладнення у запровадженні такої системи в органах державної влади [5, с. 43—44].

З огляду на важливу роль фінансового управління і контролю (внутрішнього аудиту), а також на деякі труднощі у його впровадженні в органах державного сектору, Державна фінансова інспекція України (далі — Держфінінспекція) за підтримки експертів з Нідерландів реалізувала пілотний проект у Координаційному центрі з надання правової допомоги (далі — Координаційний центр). Цей пілотний проект є результатом продовження співпраці між Національною академією фінансів та економіки Міністерства фінансів Королівства Нідерланди та Держфінінспекцією України щодо проведення загальної оцінки системи фінансового управління і контролю в процесі надання безоплатної правової допомоги (далі — БПД) та надання рекомендацій у цій сфері. У цьому пілотному проекті зосереджено увагу на новому етапі розбудови системи надання БПД — запровадженні з 01.07.2015 року діяльності по всій території України 100 місцевих центрів з надання безоплатної вторинної правової допомоги, та на проблемах, пов'язаних зі своєчасністю відкриття місцевих центрів, ефективністю їх функціонування та забезпеченням реалізації покладених на місцеві центри повноважень.

Головна мета такого дослідження — аналіз і оцінка фінансового управління і контролю в процесі запровадження трирівневої моделі управління в системі БПД з наданням практичних рекомендацій Координаційному центру в цьому напрямі діяльності [6, с. 25—26].

На даному етапі розвитку в Збройних Силах України запроваджується система внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю європейського зразка. Ця система базується на відповідальності кожного керівника за процеси, якими він керує, чіткому визначенні цілей та управлінні ризиками, які можуть виникати на шляху їх досягнення. Багато елементів такої системи в Мініс-

терстві оборони України застосовувалися і раніше та застосовуються дотепер. Сьогоднішнє завдання — переглянути усі складові внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю, оцінити їх доцільність та ефективність, скасувати зайві регламенти, які заважають швидкому та адекватному реагуванню на ризики, скоригувати алгоритми здійснення управлінського контролю та скласти план дій із запровадження сучасної комплексної системи внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю [11].

У цьому Міністерству оборони України допомагають іноземні та міжнародні організації Королівства Нідерланди та Великобританії. Зокрема, за організаційної та фінансової підтримки Міністерства оборони Великобританії 90 фахівців Міністерства оборони України та Збройних Сил України вже пройшли навчання з внутрішнього аудиту за міжнародними стандартами. Завдяки Програмі професійного розвитку в регіонах України проведено семінари з внутрішнього аудиту та запобігання корупції. Представники Міністерства оборони України та Збройних Сил України беруть участь в міжнародних заходах, організованих Ініціативою НАТО з розбудови цілісності, прозорості, доброчесності і підзвітності та зниження корупційних ризиків в оборонних та безпекових інституціях, проходили стажування в міжнародній організації "Transparency International". Така підтримка міжнародних організацій дозволить використати кращий досвід та впровадити сучасні практики в нашій країні [11].

Таким чином, наведені вище приклади ілюструють досконалу систему внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Головною запорукою створення системи внутрішнього аудиту українського варіанту — це чітко встановлені законодавчі норми проведення внутрішнього аудиту в Україні та Збройних Силах України, відсутність двозначності та суперечності. І насамперед, достатня кількість нормативно-правових актів, які регулюватимуть і визначатимуть правильний порядок проведення внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю у різних випадках.

## Література:

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. Редакція від 01.01.2016 року: [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами: Постанова Кабінету Міністрів України від 20 квіт. 2006 р. № 550 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>
3. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вер. 2011 року № 1001 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF>
4. Чугунов І.Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І.Я. Чугунов, В.М. Федосов / Фінанси України. — 2009. — № 4. — С. 3—12.
5. Дребот С. Європейський вектор у сфері перебудови системи державного фінансового контролю / Світлана Дребот / Фінансовий контроль. Фінансовий контроль. — 2015. — № 2 (109). — С. 42—47.
6. Кудрин Г. Українсько-Голандська співпраця з питань запровадження внутрішнього контролю / Галина Кудрин / Фінансовий контроль. — 2015. — № 7 (114). — С. 24—28.
7. Бюджетний менеджмент [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://pidruchniki.com/10981205392->

21/ekonomika/derzhavniy\_finsanoviy\_kontrol\_ukrayini???history=0&sample=2&ref=0

8. Аудит у зарубіжних країнах [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ubooks.com.ua/books/000142/inx7.php???history=0&sample=2&ref=2>

9. Казначейська система [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://pidruchniki.com/1176042864156/finsani/vnutrishniy\\_audit\\_kontrol\\_sistemi\\_kaznacheystva](http://pidruchniki.com/1176042864156/finsani/vnutrishniy_audit_kontrol_sistemi_kaznacheystva)

10. Звіт про виконання програми візиту делегації спеціалістів органів державної контрольної-ревізійної служби до Королівства Нідерландів на запрошення Національної академії фінансів та економіки Королівства Нідерландів (1—5 листопада 2010 року) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/69072>

11. Вимоги сьогодення. Внутрішній аудит по-європейськи [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.mil.gov.ua/news/2014/12/02/vimogi-sogodennya-vnutrishnij-audit-po-evropejski>

## References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Code of Ukraine "Budget Code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (Accessed 14 January 2016).
2. Cabinet of Ministers of Ukraine (2006), "Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On approval of the State inspection Financial Inspectorate, its territorial bodies"", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF> (Accessed 11 January 2016).
3. Cabinet of Ministers of Ukraine (2011), "Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "Some Aspects of structural units of internal audit and conduct such audit in ministries and other central executive bodies and their territorial bodies and public institutions which subordinated to the ministries and other central executive bodies"", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF> (Accessed 28 January 2016).
4. Chuhunov, I.Ya. and Fedosov, V.M. (2009), "Public Internal Financial Control: strategy of development", *Finansy Ukrainy*, vol. 4, pp. 3—12.
5. Drobot, S. (2015), "European vector in the development of the system of state financial control", *Finansoviy kontrol'*, vol. 2, no. 109, pp. 42—47.
6. Kudryn, H. (2015), "Ukrainian-Dutch cooperation on implementation of internal control", *Finansoviy kontrol'*, vol. 7, no. 114, pp. 24—28.
7. Educational materials online (2006), "Budget management", available at: [http://pidruchniki.com/1098120539221/ekonomika/derzhavniy\\_finsanoviy\\_kontrol\\_ukrayini???history=0&sample=2&ref=0](http://pidruchniki.com/1098120539221/ekonomika/derzhavniy_finsanoviy_kontrol_ukrayini???history=0&sample=2&ref=0) (Accessed 24 December 2015)/
8. Educational materials online (2002), "Audit in foreign countries", available at: <http://ubooks.com.ua/books/000142/inx7.php???history=0&sample=2&ref=2> (Accessed 29 January 2016).
9. Educational materials online (2014), "Treasury system", available at: [http://pidruchniki.com/1176042864156/finsani/vnutrishniy\\_audit\\_kontrol\\_sistemi\\_kaznacheystva](http://pidruchniki.com/1176042864156/finsani/vnutrishniy_audit_kontrol_sistemi_kaznacheystva) (Accessed 29 January 2016).
10. Educational materials online (2010), "Report of the visit the delegation for government control and auditing service to the Kingdom of the Netherlands at the invitation of the National Academy of Finance and Economy of the Netherlands (1—5 November 2010)", available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/69072> (Accessed 29 January 2016).
11. Educational materials online (2014), "The requirements of today. Internal audit in European", available at: <http://www.mil.gov.ua/news/2014/12/02/vimogi-sogodennya-vnutrishnij-audit-po-evropejski> (Accessed 15 February 2016).

Стаття надійшла до редакції 15.02.2016 р.