

ШРАМКО

Олександр Володимирович

УДК 336:012.23.355.1 (477)

СИЗОВ

Алім Іванович

## ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

### FOREIGN EXPERIENCE OF INTERNAL AUDIT AND INTERNAL CONTROL IN UKRAINE

ад'юнкт науково-організаційного відділення, Військового інституту Київського національного університету імені Тараса Шевченка

начальник кафедри фінансів і права, Військовий інститут Київського національного університету імені Тараса Шевченка

*У статті розглянуто та проаналізовано основні зарубіжні та українські підходи до проведення внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю. Детально розглянуто моделі "COSO" та "COSO-ERM" (COSO II), системи внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю провідних країн світу.*

*В статье рассмотрены и проанализированы основные зарубежные и украинские подходы к проведению внутреннего аудита и внутреннего контроля. Подробно рассмотрены модели "COSO" и "COSO-ERM" (COSO II), системы внутреннего аудита и внутреннего контроля ведущих стран мира.*

*The article describes and analyzes the basic foreign and Ukrainian approaches to internal audit and internal control. Considered in detail models "COSO" and "COSO-ERM" (COSO II), internal audit and internal control systems in the leading countries of the world.*

**Ключові слова:** аудит, внутрішній аудит, внутрішній контроль, SWOT-аналіз, державний внутрішній фінансовий контроль

**Ключевые слова:** аудит, внутренний аудит, внутренний контроль, SWOT-анализ, государственный внутренний финансовый контроль

**Keywords:** audit, internal audit, internal control, SWOT-analysis, public internal financial control

### ВСТУП

Вирішення проблем упровадження, становлення та розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту розглядається у наукових працях українських вчених: М. Білухи, В. Бондаря, Ф. Бутинця, А. Герасимовича, Г. Давидова, Н. Дорош, М. Корінька, В. Максимової, Н. Малюги, С. Мниха, Л. Нападівської, В. Пантелєєва, О. Петрик, І. Пилипенка, М. Пушкаря, О. Редька, В. Рудницького, В. Сопка, В. Шевчука, І. Дрозд та інших, і у працях закордонних фахівців: В. Андрєєва, М. Баришнікова, С. Бичкової, А. Богомолова, П. Камишанова, Я. Соколова, А. Шеремета, Р. Адамса, А. Аренса, Дж. Лоббека, Д. Кармайкла, Дж. К. Робертсона та інших авторів.

Відзначаючи вагомий внесок цих учених у дослідження за вказаною проблематикою, слід зауважити, що більшість авторів розглядають внутрішній аудит як складову частину внутрішнього контролю або у контексті аудиту фінансово-господарської діяльності, що здійснюється відокремленим підрозділом підприємства (установи, організації). Разом з тим загострюється потреба у систематизації існуючих наукових знань, аналізі нормативного регулювання і практики його впровадження, а також створення комплексного підходу до визначення сутності, принципів та завдань внутрішнього аудиту й розробки основних напрямів його розвитку в сучасних умовах.

**МЕТА РОБОТИ** полягає у комплексному вирішенні методологічних і організаційних проблем розвитку внутрішнього аудиту.

### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Виконане дослідження базується на спостереженнях, аналітичній роботі з виявлення тенденцій розвитку внутрішнього аудиту, узагальненні результатів, теоретичному обґрунтуванні та розробках рекомендацій з удосконалення методології внутрішнього аудиту.

У роботі використано загальнонаукові методи: аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, абстрагування; та методичні прийоми: узагальнення, огляд, порівняння, тестування, аналітичні процедури.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Наша держава все більше інтегрується у європейський простір. Це також стосується і внутрішнього аудиту. Зокрема, впровадження нової системи внутрішнього аудиту базується на основі зарубіжного досвіду.

Враховуючи зарубіжний досвід у підходах до визначення внутрішнього аудиту, внутрішній аудит надає допомогу, але не може і не повинен підмінити управлінців або замінити собою систему внутрішнього контролю.

Внутрішня аудиторська діяльність повинна бути незалежною, а внутрішні аудитори – об'єктивними при виконанні своїх обов'язків.

Безпосередня участь внутрішніх аудиторів у прийнятті управлінських рішень створює загрози об'єктивності та виникнення конфлікту інтересів.

Розглядаючи європейську систему внутрішнього фінансового контролю, тобто, систему внутрішнього аудиту, то поняття фінансове управління і контроль – дієві інструменти керівника для реалізації власних повноважень, відповідальності, цілей і завдань очолюваного ним органу [1, с.6].

Загальна відповідальність за систему внутрішнього контролю лежить на керівникові і не може бути ним делегована.

Керівник розуміє персональну відповідальність за діяльність і досягнення мети очолюваного ним органу і його підвідомчими установами.

Під відповідальністю розуміється відповідальність за досягнення установою належного рівня економії, ефективності і результативності відповідно до визначених нею завдань.

Розвиток внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту розпочався в США у 1985 році. Цей етап активно підтримували фінансами такі установи як Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів, Американська асоціація з обліку та звітності, Інститут фінансових директорів, Інститут внутрішніх аудиторів та Інститут фахівців з управлінського обліку, було створено Комітет спонсорських організацій (Committee of Sponsoring Organizations - COSO) [2, с. 53; 3, с.172].

Головною метою діяльності Комітету, більш відомого як “Комісія Тредуея” за ім'ям свого першого голови Джеймса С. Тредуея, було дослідження причин та факторів, які можуть призвести до виникнення недостовірності фінансової звітності, а також розроблення рекомендацій, спрямованих на підвищення якості її складання.

У 1992 р. Комітетом спонсорських організацій комісії Тредуея (COSO) було підготовлено доповідь “Внутрішній контроль – інтегрована структура”, який надавав керівництву організації рекомендації стосовно оцінки та вдосконалення власних систем внутрішнього контролю [4, с. 25].

У 2004 році вийшла оновлена редакція концепції “Управління ризиками підприємства – комплексна структура” (Enterprise Risk Management – Integrated Framework), більш відомої під назвою “COSO-ERM” (Enterprise Risk Management - система управління ризиками підприємства) або “COSO II”. Ці доповнення відбулися не тільки завдяки отриманим досягненням у сфері внутрішнього контролю, але й на хвилі фінансових проблем, з якими зіштовхнулися великі корпорації [3, с.173].

Головною суттю нової моделі “COSO-ERM” є надання керівнику пропозицій стосовно необхідності визначення переліку певних подій (ризиків), що можуть впливати на досягнення стратегічних, тактичних та операційних цілей організації. Пріоритетність цих подій допоможе керівництву звернути додаткову увагу на ті ризики, які вимагають негайних дій щодо вдосконалення існуючих або розробки нових заходів контролю [5, с. 25].

Тому, модель “COSO-ERM” можна розглядати як злиття ризик-менеджменту і внутрішнього контролю.

Внаслідок доопрацювання моделі “COSO I”, її компонент “оцінка ризиків” був поділений на три компоненти - визначення подій, оцінка ризиків та способи реагування на ризики (ризик-менеджмент) [3, с.174].

У травні 2013 року Комітет спонсорських організацій комісії Тредуея (COSO) видав оновлену концепцію “Внутрішній контроль - інтегрована структура”, яку можна використовувати як в комерційних організаціях, так і в неприбуткових організаціях, органах державної влади та в інших організаціях. Нова концепція внутрішнього контролю доповнена 17 принципами, що пояснюють основні поняття, пов'язані з кожним із п'яти компонентів внутрішнього контролю; також в ній приділена увага важливості та актуальності технологій; значне розширення надано визначенням категорій “управління” та “звітність” (внутрішня фінансова, внутрішня нефінансова, зовнішня фінансова і зовнішня нефінансова); більше уваги надано можливим причинам шахрайства та заходам боротьби з ними; більше уваги сконцентровано на цілях нефінансової звітності [3, с. 175; 6, с. 113].

Слід зазначити, що впровадження належного внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державному секторі економіки є обов'язковою умовою прийняття нових країн-членів до Європейського Союзу (далі – ЄС) [7, с. 20].

Крім того, уряд зобов'язаний розробити і затвердити стратегію розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а орган виконавчої влади (дуже часто це покладається на міністерство фінансів) повинен розробити стандарти внутрішнього аудиту, а також запровадити систему звітності про виявлені порушення, прийняти відповідні заходи щодо відшкодування нанесених державним фінансам збитків, що, в принципі, вже здійснилося.

Таким чином, впровадження належної системи внутрішнього аудиту є пріоритетним завданням всієї країни в цілому.

На сьогоднішній день держава активно переймає досвід зарубіжних країн таких як Нідерланди, Великобританія, Франція, Португалія, Японія та Німеччина [8]. Тобто, українська система внутрішнього контролю в формується як поєднання всіх відомих систем, але перелаштовується під свій, індивідуальний варіант.

Системи державного внутрішнього фінансового контролю країн Західної Європи мають різний рівень централізації - від централізованого 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 розвинених країнах удосконалюється з метою

децентралізації систем контролю, інтегрованих з управлінням програмами та діяльністю [9, с. 5].

Згідно з рекомендаціями Європейської Комісії система державного фінансового контролю повинна однаково повно охоплювати контролем усі державні фінанси та фінанси ЄС [10].

Розглядаючи системи внутрішнього контролю зарубіжних країн звернемо увагу на досвід таких країн як Португалія та Великобританія.

Безумовно, вивчення іноземного досвіду проведення контрольних дій можливе лише на основі аналізу норм фінансового контролю крізь призму наявних звичаїв та історичних умов, оскільки побудова й результативність контрольної-наглядової діяльності залежать не тільки від стану законодавства, а й від традицій суспільства та особливостей менталітету.

Щодо досвіду фінансового контролю в Португальській Республіці, то історія державного фінансового контролю налічує понад сім десятиліть. Вона була створена в 1930 році, і складала 29 осіб. У свій час система переживала кризові періоди, а саме в 1963 році катастрофічно не вистачало кадрів належного рівня підготовки. Ця криза тривала близько 10 років, і вихід з неї був досягнутий шляхом запровадження для державних контролерів обов'язкової університетської освіти, а також поділу за напрямками контролю за бюджетами та державними підприємствами [11, с.53].

Протягом наступних двох десятиліть Генеральна фінансова інспекція Португальської Республіки переживала низку змін, що послужило для видання закону №249/98, який визначав основу державного фінансового контролю. Цим законом діяльність Генеральної фінансової інспекції була інституалізованою, визначено чіткі межі її повноважень та прозорі правила роботи, оптимізовано структуру, створено механізми гнучкого розподілу ресурсів [11, с.53].

Генеральна фінансова інспекція (далі – ГФІ) Португальської республіки внаслідок цих змін перетворилася на ефективного контролера, до складу якого приєдналися окремі контролюючі, технічні, експертні служби. Нині, Генеральна фінансова інспекція Португальської Республіки є департаментом Міністерства фінансів та головним аудиторським органом системи внутрішнього контролю, що опікується бюджетною, економічною, фінансовою та майновою сферами Португалії та бюджетними коштами Європейського Союзу. Діяльність ГФІ Португальської Республіки також поширюється на приватні об'єкти в разі їх фінансових та податкових відносин з державою.

Планування роботи здійснюється шляхом складання стратегічного середньострокового, річного та квартального планів. Близько 70% ресурсів витрачається на контрольну діяльність, решта – на інформаційне супроводження роботи Уряду [11, с.54].

Щодо внутрішнього фінансового контролю Португальської Республіки, то він трирівневий. А саме, третій рівень – стратегічний. Сюди входить Рахункова Палата (парламентський контроль) та ГФІ

(урядовий контроль). Другий рівень – секторальний. До складу входять підрозділи внутрішнього аудиту міністерств. До складу першого рівня належать підрозділи внутрішнього аудиту державних суб'єктів господарювання [11, с.54].

Міністерство фінансів має право попереднього контролю через своїх службовців, які є при кожному міністерстві. Координацію в системі державного внутрішнього фінансового контролю здійснює очолюваний головою ГФІ Португалії Координаційний комітет, який складається з керівників підрозділів внутрішнього аудиту міністерств [11, с.54].

На сучасному етапі розвитку ГФІ Португалії, з-поміж інших контролюючих органів Європейського Союзу є найбільш спорідненим з Державною фінансовою інспекцією України – це ледь не єдиний орган державного контролю в Єврозоні, який здійснює інспектування та координує роботу підрозділів внутрішнього аудиту міністерств (готує стандарти, проводить навчання).

В Португальській республіці існують такі види фінансового контролю:

- аудит;
- інспектування;
- інформаційні процедури.

Аудит передбачає дослідження діяльності об'єкта щодо правильності операцій, їх відповідності цілям, бюджету, правилам та стандартам. Він поділяється на такі види як фінансовий аудит (перевірка рахунків, фінансового стану, законності та правильності операцій); аудит систем (вивчення системи контролю об'єкта, виявлення його сильних та слабких сторін); аудит державних проєктів та програм; аудит виконання (дослідження ефективності та результативності) [11, с.54].

Інспектування проводиться для запобігання та виправлення помилок, розслідування порушень, спрямоване на гарантування ефективності державних видатків, безпеки активів, дотримання норм обліку.

Різниця між цими заходами полягає в тому, що аудит обстежує процес загалом щодо дотримання процедур і повноти виконання задач. Натомість, інспектування досліджує лише звітні (статистичні) дані.

Інформаційні процедури включають в себе запити інформації, перехресні звірки.

Організація, проведення аудиту та реалізація його результатів відбувається в декілька етапів, а саме:

Перший – це повідомлення про початок аудиту. Зазвичай повідомлення надсилається електронною поштою та містить дані про дату початку аудиту, його цілі та обсяги втручання, склад команди, а також перелік необхідних аудиторам документів.

Така процедура не застосовується у разі:

- необхідно лише зібрати довідкові дані або провести перехресну звірку;
- аудит здійснюється за скаргою або кримінальною справою;
- попереднє інформування може становити загрозу меті аудиту;
- аудит має терміновий порядок.

Другий етап – це планування аудиту. Це передбачає формування проекту, попередню оцінку системи та стрижневих елементів управління, визначення сильних та слабких сторін, добір областей дослідження, формування гіпотез. Досліджувана інформація заноситься до інформаційної системи.

Третій етап – це “робота в полі”. Це основний етап аудиту та обов’язкова процедура. Вона має на меті аналіз діяльності об’єкта та формування висновків. Цей етап передбачає інтерв’ювання відповідальних осіб, які як прямо (керівництво, фінансові працівники), так і опосередковано (юристи, спеціалісти інших підрозділів) стосуються фінансових процесів. За результатами інтерв’ювання складається матриця потенційних ризиків об’єкта, у якій також зазначається їх вплив на результати діяльності (високий, низький або невизначений), галузь права, яка регулює це питання, його класифікація, попередня оцінка тощо. Дослідженню підлягають лише показники з високим та невизначеним (як потенційно небезпечні) ступенем ризику [11, с.55].

Окремо вираховується матеріальність числових показників як еталонна величина їх можливого відхилення від меж, визначених законодавством. Для процедурних показників, які не можуть бути обчислені, рівень матеріальності зазначається, як середній, що характеризує їх потенційно небезпечні.

Після визначення ризикових сфер діяльності збираються докази гіпотез шляхом документальної перевірки, вивчення системи контролю, дослідження операцій, процесів та інформаційних систем, обчислюються збитки та втрати, формується висновки за кожним напрямом, який буде відображений у звіті.

Четвертий – це складання проекту аудиторського звіту (документа, що містить докази та висновки). Проект звіту зазвичай надсилається електронною поштою об’єкту та його органу управління; на його розгляд встановлюється термін від 10 до 20 робочих днів. Якщо аудитом встановлюється незаконне або неефективне використання державних ресурсів, ГФІ Португальської Республіки звертається до органу прокуратури, який за рішенням суду тимчасово блокує рахунки об’єкта.

П’ятий – це складання підсумкового звіту та його захист. Об’єкту надаються рекомендації щодо усунення виявлених недоліків, а Уряду – пропозиції щодо змін у законодавстві. Виявлені фінансові порушення фіксуються у звіті виключно за погодженням Міністра фінансів. На цьому етапі інформується Рахункова Палата, податкові органи, органи соціального захисту населення, та прокуратура.

Шостий – це додаткові заходи, які передбачають контроль за виконанням рекомендацій та аналіз змін у фінансовому стані об’єкта, здійснюються через 60 днів після отримання об’єктом підсумкового звіту. В разі ігнорування рекомендацій ГФІ звертається до Мінфіну з поданням щодо припинення фінансування об’єкта з державного бюджету [11, с.55].

Результати аудитів публікуються у звітах ГФІ (в розрізі кожного міністерства), та в щорічній доповіді

Міністра фінансів на засіданні Координаційного комітету. Крім того, витяги з наведених документів входять до річного бюджетного звіту.

Щодо інформаційного забезпечення, то у роботі ГФІ Португалії активно застосовує потужну інформаційну систему SIGA, яка використовується як при проведенні аудитів та звітуванні про їх результати, так і під час моніторингу врахування рекомендацій. Наданих об’єктам контролю, координації діяльності підрозділів внутрішнього аудиту в міністерствах, оцінці роботи кожного працівника ГФІ тощо.

Ця база дає змогу накопичувати інформацію про кожний підконтрольний аудит, який завершений або ще проводиться, зокрема за його окремими етапами.

Програмне забезпечення побудовано на веб-технологіях та допомагає здійснювати:

- планування діяльності;
- моніторинг аудитів, зокрема в реальному часі;
- облік виявлених та усунутих порушень, накладених санкцій [12, с. 761];
- накопичення інших звітних даних, інформації щодо надання рекомендацій та їх врахування;
- класифікацію порушень та недоліків внутрішнього контролю;
- он-лайн зв’язок з іншими органами влади.

Але разом із цим така інформаційна система має ряд недоліків. Це стосується вільного доступу роботи в цій системі.

Система працює у веб-інтерфейсі та вільному доступі для будь-якого авторизованого суб’єкта. Доступ до різних розділів сайту обмежений лише мережевим паролем, що не забезпечує належного рівня захисту інформації. А саме в контексті внесення змін: користувач із достатніми правами допуску може змінювати будь-які дані, а відстежувати зміни дуже складно.

В такому разі для держави фактично неможливо забезпечити контроль за правильністю заповнення бази та достовірністю даних. Тому одним із основних питань аудиту визначено контроль інформаційних систем, який вимагає високої технічної кваліфікації та займає багато часу.

Крім того, до недоліків можна зарахувати і те, що інформація в ній акумулюється окремо щодо кожного об’єкта, тому аудитор не може отримати узагальненого та формалізованого масиву даних за певними критеріями вибору. Частково це пояснюється пріоритетами Фінансової інспекції на виконання доручень Уряду щодо контролю за визначеними ним об’єктами, що нівелює роль автоматизованого аналізу мережі підконтрольних об’єктів.

Отже, управління бухгалтерськими і фінансовими ризиками, а також внутрішній аудит стали невід’ємними механізмами ефективного управління, які водночас допоможуть спростити процедури і покращити організацію та якість бухгалтерського обліку в секторі державного управління, забезпечуючи при цьому відмінне інформування громадян та їх представників і повну прозорість завдяки сертифікації рахунків держави.

У Великобританії існують так звані “правила Тернбулла” щодо внутрішнього контролю, вони вимагають розкриття недоліків в системі внутрішнього контролю лише у зв’язку з суттєвими проблемами, які фактично мали місце (а не недоліків в системі внутрішнього контролю самих по собі), розкриття інформації про недоліки системи внутрішнього контролю трапляється відносно рідко [13, с. 99-100].

У Великобританії розроблені стандарти внутрішнього аудиту на основі стандартів, розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів США.

Українські стандарти внутрішнього аудиту, розроблені Міністерством фінансів України, на яких базується побудова внутрішнього аудиту і в Збройних Силах України також, більш деталізують і по формі є схожими на інструкцію, відповідаючи на запитання “Як?” [14, 15].

Тоді як стандарти Інституту внутрішніх аудиторів США відповідають на питання “що повинен зробити аудитор?” [16].

Основною характеристикою Британської системи внутрішнього контролю є розміщення публічної інформації про видатки установи [17].

Проведемо SWOT-аналіз Британської системи внутрішнього контролю.

Сильні сторони: принцип однаковості в побудові аудиту; використання різних інструментів проведення внутрішнього аудиту; застосування єдиних аудиторських процедур в проведенні аудиту;

Слабкі сторони: процес здійснення внутрішнього аудиту покладається на комерційні та неприбуткові організації; неурядові організації з питань внутрішнього аудиту здійснюють серйозний вплив на органи влади;

Можливості: надання практичних рекомендацій керівництву установ в прийнятті рішень; підрозділи внутрішнього аудиту здійснюють аналіз ефективності установ; публічність використання державних коштів дуже добре моніторять засоби масової інформації (далі – ЗМІ); здійснення так званого “подвійного внутрішнього аудиту”, де ЗМІ здійснюють роботу замість державних інстанцій.

Загрози: неурядові ЗМІ та організації можуть підірвати авторитет існуючої системи внутрішнього аудиту, який здійснюють державні установи; проведення внутрішнього аудиту неурядовими організаціями може розкрити інформацію, яка для службового користування, чи взагалі розповсюдження державної таємниці.

### ВИСНОВКИ

Таким чином, запровадження внутрішнього аудиту в органах державного сектору є важливим завданням, оскільки це є однією з обов’язкових умов для вступу в Європейський Союз та виділення допомоги від міжнародних організацій. Наша держава активно переймає досвід проведення внутрішнього аудиту у провідних країн світу (Королівство Нідерланди, Великобританія і інші) і уже досягла у ньому великих успіхів, зокрема створено Державну аудиторську службу України.

Проте її структура зовсім не відповідає вимогам Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту. Це питання потребує більш детального розгляду.

### Список використаних джерел

1. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф. – СПб: Издательство “Питер”, 1999. – 144 с.
2. Волошин Д. Методологические основы внутреннего аудита эффективности системы управленческого учета на предприятии / Д. Волошин // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 1. – С. 49 - 57.
3. Жадан Т.А. Світовий досвід становлення та розвитку державного фінансового контролю / Жадан Т.А., Шовкопляс Т.С., Сиром’ятникова О.В // Вісник НТУ “ХП”, 2014. – № 64 (1106) – С. 168-176.
4. Гогишвили В. Внутренний контроль в системе управления холдингом / В.Гогишвили // Управление Компанией. – 2004. – № 03 (34).- С.24-29
5. Кудрик Г. Українсько-голландська співпраця з питань упровадження внутрішнього контролю / Г. Кудрик // Фінансовий контроль. №2 (109), 2015. – С.24-26
6. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. – М.: “Экзамен”. 2000.- 320 с.
7. Бурцев В.В. Принципы внутреннего аудита системы принятия решений и финансовой политики страховой компании / В.В.Бурцев // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. - 2009.- № 4.- С.19-22.
8. German Corporate Governance Code.- [электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.corporate-governance-code.de/index-e.html>
9. Грачева М.В. Внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления: опыт развитых стран / М.В. Грачева // Государственное управление. Электронный вестник.- 2007.- № 12.- С. 1-9.
10. Інформація про хід виконання 10 пріоритетних реформ Порядку денного асоціації Україна - ЄС: [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.kmu.gov.ua/control/ru/publish/article?art\\_id=248219346&cat\\_id=244276429](http://www.kmu.gov.ua/control/ru/publish/article?art_id=248219346&cat_id=244276429). – Назва з екрану.
11. Бровченко С. Португальський досвід державного фінансового контролю./ Бровченко С// Фінансовий контроль: Київ, №2 (85) 2013. – С.53-57.
12. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. - 1071 с.
13. Посібник “Дипломований аудитор” Частина 1. Основи внутрішнього аудиту. 2015 р. НОСК International, LLC. – С.276.
14. Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 04 жовт. 2011 року № 1247 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 85.– Ст. 3131.
15. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 29 вер. 2011 року №1217 :

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:  
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>.

16. Practice Advisories,[електронний ресурс] /The  
Institute of Internal Auditors, 2004.// Режим доступу:  
<http://www.iaa-ru.ru>.

17. Principles of Corporate Governance.  
Organization for Economic Cooperation and  
Development 1999// Режим доступу: <http://www.iaa-ru.ru>.