

<http://probusiness.in.ua/kb/management/practice/consulting/stages/end/benef/>. 9. Балабанова Л. Управління персоналом: Навчальний посібник/ Людмила Балабанова, Олена Сардак.; Мін-во освіти і науки України, ДонДУЕТ ім. М. Туган-Барановського. - К.: Професіонал, 2006. - 511 с.

**Bibliography (transliterated):** 1. Willow VA *Upravlinske konsultuvannya yak chinnik innovatsiyogo rozvytku natsionalnoї oekonomiam mentes globalizatsii* V.Verba News Khmelnytsky natsionalnogo universitetu. Ekonomichni scientia. - 2008 - № 6. - v.2. - S.119-122. 2. De L. CALUWE M. *Criteria ad Consultoris scriptor efficacitati opus* L. De CALUWE, A.Stoppelenburg [electronic resource]: Modus accedendi <http://www.decaluwe.nl/articles/DevelopingCriteriaForEffectiveness.pdf> key. G. 3. *Lippi process in consulendo actio* G. Lippi, R. Lippe; per. ab Anglis. St. Petersburg. Peter, 2007. - CCVIII p. 4. Gorelova Je, T. Ananva *Resultis doslidzhennya exemplaria kompetentsii Biznes - konsultantiv in rosiyskikh zahidnih kompaniyah i* E - xecutive. - № II. - MMVIII - S. XII - XV. 5. Brintseva OG *Pidvischennya efektyvnosti konsaltingovoї diyalnosti s upravlinnya baculus*. Author: dis. in zdobuttya Scientiarum. Candidate scaena. EKON. Scientiarum: spec. 08.06.01 "Ekonomika, organizatsiya upravlinnya pidpriemstvom i" . OG Brintseva. - K.: KNUTSH, 2011. - XX p. 6. V. Gerasimov *Socio-oeconomicum muneris efficacia procuratio consulens*: Author. dis. ... Dedecus uindicare. ehkon. Scientiarum: 08.00.05 "inscribitur et administratione rei publicae oeconomiae" V.V.Gerasimov. Rostov: rinh MMVIII [electronic resource] Access: <http://scipeople.rupublication71144.7>. Kybr M *Management Consulting. Introduction ad professionem* Kubra M - M: Planum, 2004. - CMLXXVI p. 8. *Otsinka Vigoda klienta tur konsultatsiyogo project*. [E-document]. Operation. <http://probusiness.in.ua/kbmanagementpracticeconsultingstagesendbenef> accessum. L. 9. Balabanova *Upravlinnya virgam: Navchalny posibnik* Lyudmila Balabanov, Olena Sardak.; Min osviti i of Science Ucraina, Dondo IM. M. Tugan-Baranovskogo. - K.: Profesional, 2006. - DXI p.

Надійшла (received) 22.09.2014

УДК 338.27

**Т.А. ЖАДАН**, ст. викладач, НТУ «ХПІ»;

**Т.С. ШОВКОПЛЯС**, ст. викладач, НТУ «ХПІ»;

**О.В. СИРОМ'ЯТНИКОВА**, асис., НТУ «ХПІ»

## СВІТОВИЙ ДОСВІД СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

В статті проаналізовано світовий досвід становлення державного внутрішнього фінансового контролю та виділено основні етапи його розвитку. Окреслено характерні риси сучасного етапу розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в економічно розвинених країнах світу.

**Ключові слова:** державний внутрішній фінансовий контроль, внутрішній контроль, внутрішній аудит, концепція управління ризиками

**Вступ.** Відправною точкою у реформуванні системи державного внутрішнього фінансового контролю стали перші кроки України на шляху європейської інтеграції. Успіх реформ, розпочатих у сфері управління

державними фінансами, неможливий без посилення державного фінансового контролю за цільовим і ефективним використанням державних фінансових ресурсів, збереженням необоротних та інших активів, приведення у відповідність до стандартів Європейського Союзу внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Лише дієва система державного внутрішнього фінансового контролю (далі - ДВФК) здатна підвищити результативність управління державними фінансами, забезпечити прозорість діяльності органів виконавчої влади, зміцнити їх інституційну спроможність та функціональну ефективність.

З огляду на сказане, особливої актуальності набуває вивчення досвіду становлення та розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в економічно розвинутих країнах світу.

**Аналіз останніх досліджень та літератури.** Питанням становлення та розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні присвячені праці П.П. Андрєєва, М.Т. Білухи, Є.В. Мних, І.Б. Стефанюк, М.Г. Тимохіна, О.О. Чечуліна та ін. Проте, окремі питання становлення та розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в економічно розвинутих країнах світу залишились поза увагою науковців.

**Метою статті** є дослідження світового досвіду становлення та розвитку державного внутрішнього фінансового контролю як головного орієнтиру реформування системи ДВФК в Україні.

---

© Т.А. Жадан, Т.С. Шовкопляс, О.В. Сиром'ятникова, 2014

**Постановка проблеми.** Досягнення поставленої мети потребує вирішення наступних завдань:

- проаналізувати світовий досвід становлення державного внутрішнього фінансового контролю та виділити основні етапи його розвитку;
- окреслити характерні риси сучасного етапу розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в економічно розвинутих країнах світу.

**Матеріали досліджень.** Система державного внутрішнього фінансового контролю почала формуватися в США у 1950 р. з прийняттям Закону про процедури в бюджеті та бухгалтерському обліку (Budget and Accounting Procedures Act) та Закону про системи обліку та аудиту (Accounting and Auditing Act). Згідно з цими законами, федеральні відомства повинні були створити системи внутрішнього контролю, обліку та аудиту, які відповідали б вимогам Головного контрольного управління США (General Accounting Office, пізніше General Accountability Office - вищий контрольний орган у сфері державних фінансів, аналогом якого в Україні є Рахункова палата) і забезпечували б повне розкриття інформації про фінансові результати діяльності відомств та ефективність здійснюваного ними контролю.

Впровадження внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державному секторі розпочалося у другій половині ХХ століття та базувалося

на досвіді, накопиченому в корпоративному секторі економіки розвинених країн світу. Бізнес великих корпорацій був особливо вразливим до різного роду зловживань, що пояснювалось великим обсягом ділових операцій, численними контрактами з постачальниками і замовниками, територіальною розосередженістю і т.д.

Однією з перших інструкцій з внутрішнього аудиту вважається документ, прийнятий у 1875 р. німецьким металургійним концерном «Krupp», в якому зазначалось, що аудитори повинні визначати правильність дотримання законів, контрактів, інструкцій та процедур; відповідність здійснюваних господарських операцій встановленим нормам і правилам; вміти оцінювати успішність їх проведення; вносити пропозиції щодо можливості розширення наявних та поліпшення діючих процедур, здійснювати критичний аналіз укладених договорам тощо [1, с. 10].

Головною метою внутрішнього аудиту в період його становлення було виявлення фактів шахрайства та забезпечення збереження активів. Значна увага аудиторів приділялась перевірці правильності відображення проведених операцій в облікових регістрах і перевірці наявності майна. Роль внутрішнього аудиту в цей період зводилась лише до психологічного тиску на співробітників компанії з метою попередження злочинів з їх боку.

До початку 1941 р. внутрішній аудит виконував лише канцелярські функції та не передбачав застосування будь-яких спеціальних правил. Через ручний характер ведення бухгалтерського обліку, аудитори здійснювали перевірку записів після завершення операцій з метою виявлення помилок або випадків шахрайства. Таким чином, внутрішній аудитор виконував функції перевіряючого або «поліцейського», який стояв на захисті активів організації [1, с.11].

Перехід економіки на військові рейки на початку 1940-х років був основною причиною поширення внутрішнього аудиту. Менеджмент компаній посилив увагу до планування виробництва, нестачі сировинних і кадрових ресурсів, дотримання вимог регуляторних актів і т.д. В результаті, внутрішні аудитори спрямовувати свої зусилля на надання допомоги корпоративним і державним менеджерам. Позитивний досвід від внутрішнього аудиту був настільки очевидним, що після закінчення Другої світової війни не було необхідності скорочувати його обсяг до довоєнного рівня.

1941 рік став переломним в історії розвитку внутрішнього аудиту, в якому відбулося дві події: перша - публікація книги Віктора З. Брінка «Внутрішній аудит: його сутність, функції, методи, процедури» [2], друга - створення Інституту внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors - ІІА). Інститут внутрішніх аудиторів – це міжнародна організація, метою якої є популяризація професії внутрішнього аудитора, а також розробка міжнародних стандартів внутрішнього аудиту. Сьогодні до складу ІІА входить понад 122 тис. членів із 165 країн світу та регіонів. Загалом у світі

налічується близько 1 млн. осіб, які тією чи іншою мірою займаються внутрішнім аудитом [3].

Для опису більш розширених функцій аудиту було введено новий термін «операційний аудит» (operations audit або operational audit). Вперше цей термін використав Артур Г. Кент у своїй роботі «Аудит операцій», опублікованій у березні 1948 р. в журналі «Внутрішній аудитор». Пізніше з'явився цілий ряд суміжних термінів: «управлінський аудит» (management audit), «комплексний аудит» (comprehensive audit), «аудит ефективності» (performance audit), «аудит цінності за гроші» (value-for-money audit), аудит на основі аналізу ризиків / систем (risk-based / system-based audit) [4].

З початку 1960-х рр. поступово підвищувалась роль аудиту, який стає більш націленим на визначення економічності, ефективності і результативності функціонування підприємств і організацій та сфокусованим на найбільш важливі і ризиковані сфери діяльності. Такий аудит мав переважно попереджувальний, а не реагуючий характер.

У 1977 р. на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI. Міжнародна організація «INTOSAI» була утворена в 1953 р. і на сьогоднішній день нараховує 192 повноправних членів і 5 асоційованих членів [5]) було прийнято Лімську декларацію керівних принципів контролю, в якій контроль визнавався обов'язковим елементом управління: «контроль – не є самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення на найбільш ранній стадії відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності й економії використання матеріальних ресурсів для того, щоб мати можливість вжити корегуючі заходи, а в окремих випадках притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну державі шкоду або вжити заходи щодо запобігання або зменшення таких порушень у майбутньому» [6]. Сформульовані у Лімській декларації принципи державного контролю представляють собою головну ідею, яка концентрує в собі інтереси суспільства, виступає як загальнообов'язкова вимога і виконує функцію загально-нормативного орієнтиру у процесі здійснення державного контролю.

Таким чином, до початку 1980-х рр. сформувалася єдина концепція аудиту - як внутрішнього, який здійснювався силами організацій приватного та державного секторів, так і зовнішнього, який здійснювався незалежними аудиторськими фірмами та органами державного контролю. Змінилося і, сформоване раніше, ставлення до служб внутрішнього аудиту - вони поступово стали сприйматися як підрозділи, здатні надавати консультативну допомогу керівникам та галузевим фахівцям державних установ і організацій.

У 1982 р. відбуваються зміни у нормативно-правовому забезпеченні внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державному секторі США. Приймається Закон про сумлінність федеральних менеджерів з фінансових

питань (Federal Managers Financial Integrity Act), яким визначаються основні напрямки вдосконалення системи внутрішнього контролю. Відповідно до цього Закону внутрішній контроль як процес повинен здійснюватись постійно в кожному відомстві та згідно зі стандартами Головного контрольного управління (органу державного зовнішнього аудиту). У 1983 р. Головне контрольне управління приймає «Стандарти внутрішнього контролю у федеральних органах влади».

До середини 1980-х рр. практично всі розвинені країни за прикладом США запроваджують обов'язковий внутрішній аудит в органах державної влади, прийнявши офіційні документи, що описують його завдання, напрями здійснення та процедури.

Сучасний етап розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту розпочався в США у 1985 році, в якому за участю та фінансової підтримки п'яти професійних саморегульованих організацій, серед яких Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA), Американська асоціація з обліку та звітності (American Accounting Association - AAA), Інститут фінансових директорів (Financial Executives Institute - FEI), Інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors - IIA) та Інститут фахівців з управлінського обліку (Institute of Management Accountants - IMA), було утворено Комітет спонсорських організацій (Committee of Sponsoring Organizations - COSO) [7, 8]. Головною метою діяльності цього Комітету, більш відомого як «Комісія Тредуея» за ім'ям свого першого голови Джеймса С. Тредуея (James C. Treadway), було дослідження причин та факторів, які можуть призвести до спотворення фінансової звітності, а також розробка рекомендацій, спрямованих на підвищення якості її складання. У 1992 р. Комітетом спонсорських організацій комісії Тредуей (COSO) було підготовлено доклад «Внутрішній контроль – інтегрована структура» («Internal Control - Integrated Framework»), який надавав менеджменту підприємств та іншим суб'єктам господарювання рекомендації стосовно оцінки та вдосконалення власних систем внутрішнього контролю [9, с.1].

Головні заслуги цього документа полягають у наступному.

1) Сформульовано класичне визначення внутрішнього контролю як процесу, який:

- здійснюється усіма керівниками та співробітниками організації;
- розвернутий в цілях досягнення розумної або достатньої (але не абсолютної) впевненості в тому, що забезпечується рішення задач щодо здійснення операцій у відповідності з принципами ефективності та результативності; створення достовірної фінансової звітності; дотримання вимог нормативно-правових актів;
- закріплений в спеціальному внутрішньому документі організації, затвердженому її вищим колегіальним керівним органом.

2) Докладно описані п'ять взаємопов'язаних компонентів внутрішнього контролю (середовище контролю, оцінка ризиків, заходи контролю, інформація і комунікація, моніторинг) і внутрішній аудит включений в першій і п'ятий компоненти внутрішнього контролю.

3) Визначена роль спеціального структурного підрозділу організації - служби внутрішнього аудиту як органу, що є складовою частиною системи внутрішнього контролю та здійснює моніторинг реалізації процедур внутрішнього контролю, оцінку їх ефективності та розробляє рекомендації щодо зміцнення внутрішнього контролю.

4) Виділена принципова характеристика служби внутрішнього аудиту - її незалежність, яка виражається: по-перше, в організаційній незалежності (ця служба не може бути складовою частиною іншого структурного підрозділу організації і, відповідно, повинна бути безпосередньо підзвітною головному виконавцю, посадовій особі і комітету з аудиту, який створений в рамках вищого колегіального керівного органу); по-друге, в незалежній думці (для об'єктивної оцінки ефективності внутрішнього контролю, надання правильних рекомендацій щодо підвищення його ефективності, ця служба не повинна безпосередньо приймати участь у створенні та забезпеченні функціонування системи внутрішнього контролю).

5) Визначена роль ще одного важливого органу, який увійшов в систему внутрішнього контролю, - комітету з аудиту, утвореного в рамках ради директорів (в акціонерних компаніях) / ради менеджерів або колегії (у державних відомствах) і, який здійснює нагляд за функціонуванням системи внутрішнього контролю.

У 2004 р. виходить 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, та які шокували міжнародну спільноту з фінансового контролю та аудиту.

Основним акцентом нової моделі «COSO-ERM» є надання керівнику рекомендацій стосовно необхідності визначення переліку подій (ризиків), що можуть впливати на досягнення стратегічних, тактичних та операційних цілей організації. Пріоритетність цих подій допомагає керівництву звернути додаткову увагу на ті ризики, які потребують відповідної реакції щодо вдосконалення існуючих або розробки нових заходів контролю. Тому, модель «COSO-ERM» може розглядатися як злиття управління ризиками та внутрішнього контролю.

Внаслідок доопрацювання моделі «COSO I», її компонент «оцінка ризиків» був розділений на три: визначення подій, оцінка ризиків та способи реагування на ризики (або управління ризиками). Таким чином оновлена

модель «COSO-ERM» містила 8 взаємопов'язаних між собою компонентів: внутрішнє середовище, формулювання цілей, опис процесів, ідентифікація та оцінка ризиків, способи реагування на ризики (управління ризиками), механізми контролю (контрольні заходи), організація інформаційного та комунікаційного обміну, здійснення моніторингу системи внутрішнього контролю та відслідковування результатів реалізації контрольних заходів [10].

У травні 2013 р. Комітет спонсорських організацій комісії Тредеуей (COSO) випустив оновлену довгоочікувану концепцію «Внутрішній контроль - інтегрована структура» («Internal Control – Integrated Framework»), призначеної для застосування як в комерційних компаніях (у тому числі публічних і приватних), так і в неприбуткових організаціях, органах державної влади та в інших організаціях. Нова концепція внутрішнього контролю («New Framework») доповнена 17 принципами, що представляють основні поняття, пов'язані з кожним із п'яти компонентів внутрішнього контролю; також в ній акцентована увага на важливості та актуальності технології; розширено визначення категорій «управління» та «звітність» (внутрішня фінансова, внутрішня нефінансова, зовнішня фінансова і зовнішня нефінансова); більше уваги приділено можливим причинам шахрайства та заходам боротьби з ними; більше уваги сфокусовано на цілях нефінансової звітності [9, с. 1-4].

Слід зауважити, що впровадження належного внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державному секторі економіки є обов'язковою умовою прийняття нових країн-членів до Європейського Союзу. У документі, що регулює процес розширення ЄС, цьому питанню присвячена глава 28, згідно якої необхідно виконати ряд завдань: внести в основний закон, що регулює бюджетний процес в країні, положення про обов'язкову організацію служб внутрішнього аудиту в державних відомствах, визначити основні функції цих служб. Крім того, уряд повинен прийняти стратегію розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а центральний орган виконавчої влади (частіше такі повноваження надаються міністерству фінансів) повинен розробити стандарти внутрішнього аудиту, а також запровадити систему звітності про виявлені порушення, прийняти відповідні заходи щодо відшкодування нанесених державним фінансам збитків [11, с. 87].

**Результати досліджень.** Аналіз світового досвіду становлення державного внутрішнього фінансового контролю в розвинених країнах світу дозволяє виділити основні етапи його розвитку:

- перший етап (до початку 1941-х років) – етап становлення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в корпоративному секторі економіки розвинених країн світу. Основними функціями внутрішніх аудиторів в цей період було виконання канцелярських обов'язків, виявлення фактів шахрайства та забезпечення збереження активів;

- другий етап (1941 – 1985 р.р.) розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту розпочався в роки Другої світової війни, під час якої виникла гостра потреба у внутрішньому аудиті з боку корпоративного і державного менеджменту. В цей період створюються інституції, приймаються законодавчі акти, які регулюють діяльність з внутрішнього контролю та аудиту; формується категоріальний та понятійний апарат тощо. К середині 1980-х рр. майже всі розвинені країни світу запроваджують обов'язковий внутрішній аудит в органах державної влади;

- третій (сучасний) етап розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту розпочався в США у 1985 році та відзначився утворенням Комітету спонсорських організацій (Committee of Sponsoring Organizations - COSO), діяльність якого була спрямована на виявлення причин та факторів, що можуть призвести до спотворення фінансової звітності, а також розробку рекомендацій, спрямованих на підвищення якості її складання. Розроблені зазначеними вище міжнародними інституціями стандарти та вказівки щодо організації системи внутрішнього контролю в державному секторі базувалися на моделі «COSO», яка спочатку була розроблена для корпоративного сектора. В подальшому модель «COSO I» була вдосконалена, результатом чого стала поява моделі «COSO-ERM». Моделі «COSO I» та «COSO-ERM» перевірені часом та отримали широке визнання в усьому світі як провідний ресурс з надання рекомендацій, розробки та оцінки системи внутрішнього контролю як в корпоративному секторі економіки, так і у державному.

**Висновки.** Таким чином, світовий досвід становлення та розвитку державного внутрішнього фінансового контролю засвідчує, що потреба в його належній організації і здійсненні посилюється у зв'язку з ускладненням організаційних структур управління, вимог нормативно-правових актів і стандартів, появою нових технологій, поширенням процесів глобалізації та небезпекою розгортання нової хвилі світової фінансової кризи. Вивчення досвіду розвинених країн світу є особливо актуальним для України, яка знаходиться на шляху реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю. Крім того, наявність належного внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у сфері державних фінансів, організованого на базі міжнародних стандартів, зараз розглядається як необхідна умова інтеграції України у Європейське Співтовариство.

**Список літератури:** 1. Fundamentals of the Internal Auditing Function [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019\\_Excerpt.pdf](http://www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019_Excerpt.pdf). 2. Brink V. Internal auditing: its nature and function and methods of procedure / V. Brink. - N.Y., 1941. 3. Чуєнков А.Є. Сутність та організація служби внутрішнього аудиту / А.Є. Чуєнков // Економічний часопис XXI. – 2010. - №7-8. – С.38-42. 4. Bokdong Ha. System-based Auditing and Monitoring of Government Programs and Projects / Ha Bokdong // International Journal of Government Auditing. – October, 2005. 5. Офіційний сайт Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intosai.org>. 6. Лімська декларація керівних принципів контролю, прийнята 01.01.1977



р. на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.nau.ua/doc/?code=604\\_001](http://zakon.nau.ua/doc/?code=604_001). 7. Ілляшенко О.В. Передумови формування сучасної системи внутрішнього контролю на основі моделі ризик-орієнтованого контролю COSO // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2013. – № 1 (2). – С. 25-32. 8. Ballou Brian. *A Building-Block Approach for Implementing COSO's Enterprise Risk Management - Integrated Framework* / Brian Ballou, Dan L. Heitger // *Management accounting quarterly*. – 2005. – № 2 (6). 9. *The Updated COSO Internal Control Framework Frequently Asked Questions. Second Edition* [Електронний ресурс]. – Protiviti. – September, 2013. – Режим доступу: <http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Resource-Guides/Updated-COSO-Internal-Control-Framework-FAQs-Second-Edition-Protiviti.pdf>. 10. *Enterprise Risk Management - Integrated Framework. Executive Summary* [Електронний ресурс] // Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. – September, 2004. – Режим доступу: [http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf). 11. *Enlargement of the European Union. Guide to the negotiations. Chapter by Chapter*. [Електронний ресурс]. – European Commission, 2004. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/enlargement\\_process/future\\_prospects/negotiations/eu10\\_bulgaria\\_romania/negotiationsguide\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enlargement/archives/pdf/enlargement_process/future_prospects/negotiations/eu10_bulgaria_romania/negotiationsguide_en.pdf).

**Bibliography (transliterated):** 1. *Fundamentals of the Internal Auditing Function* [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: [http://www.theiia.orgbookstoremediapdf6019\\_Execrpt.pdf](http://www.theiia.orgbookstoremediapdf6019_Execrpt.pdf). 2. Brink V. *Internal auditing: its nature and function and methods of procedure* V. Brink. - N.Y., 1941. 3. Chujenkov A.Je. *Sutnist' ta organizacija sluzhby vnutrishn'ogo audytu* A.Je. Chujenkov *Ekonomichnyj chasopys HHI*. – 2010. – №7-8. – P.38-42. 4. Bokdong Ha. *System-based Auditing and Monitoring of Government Programs and Projects* Ha Bokdong *International Journal of Government Auditing*. – October, 2005. 5. *Oficijnyj sajt Mizhnarodnoi' organizacii' vyshhyh organiv finansovogo kontrolju (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI)*. [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.intosai.org>. 6. *Lims'ka deklaracija kerivnyh pryncypiv kontrolju, pryjnjata 01.01.1977 r. na IX Kongresi Mizhnarodnoi' organizacii' vyshhyh organiv finansovogo kontrolju (INTOSAI)*. [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: [http://zakon.nau.uadoc?code=604\\_001](http://zakon.nau.uadoc?code=604_001). 7. Ілляшенко О.В. *Peredumovy formuvannja suchasnoi' systemy vnutrishn'ogo kontrolju na osnovi modeli ryzyk-orijentovanogo kontrolju COSO* *Ekonomichna strategija i perspekyvy rozvytku sfery torgivli ta poslug*. – 2013. – № 1 (2). – P. 25-32. 8. Ballou Brian. *A Building-Block Approach for Implementing COSO's Enterprise Risk Management - Integrated Framework* Brian Ballou, Dan L. Heitger *Management accounting quarterly*. – 2005. – № 2 (6). 9. *The Updated COSO Internal Control Framework Frequently Asked Questions. Second Edition* [Elektronnyj resurs]. – Protiviti. – September, 2013. – Rezhym dostupu: <http://www.protiviti.comen-USDocumentsResource-GuidesUpdated-COSO-Internal-Control-Framework-FAQs-Second-Edition-Protiviti.pdf>. 10. *Enterprise Risk Management - Integrated Framework. Executive Summary* [Elektronnyj resurs] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. – September, 2004. – Rezhym dostupu: [http://www.coso.orgdocumentsCOSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary.pdf](http://www.coso.orgdocumentsCOSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf). 11. *Enlargement of the European Union. Guide to the negotiations. Chapter by Chapter*. [Elektronnyj resurs]. – European Commission, 2004. – Rezhym dostupu: [http://ec.europa.eu/enlargementarchivespdfenlargement\\_processfuture\\_prospectsnegotiationseu10\\_bulgaria\\_romanianegotiationsguide\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enlargementarchivespdfenlargement_processfuture_prospectsnegotiationseu10_bulgaria_romanianegotiationsguide_en.pdf).

Надійшла (received) 23.09.2014