

Тетяна Петрівна НАЗАРЕНКО

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет
E-mail: tatyana.nazarenk@mail.ru

СЛУЖБА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ: ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ

Назаренко, Т. П. Служба внутрішнього аудиту: особливості організації [Текст] / Тетяна Петрівна Назаренко // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2016. – Том 23. – № 2. – С. 119-125. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. Обґрунтовано необхідність функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві. Розглянуто особливості та способи його організації, визначено їх позитивні та негативні аспекти.

Метою статті є розкриття необхідності внутрішнього аудиту на підприємстві та особливостей його організації.

Результати. З урахуванням особливостей діяльності підприємств, які мають відокремлені структурні підрозділи, запропоновано модель організації власної служби внутрішнього аудиту. Виокремлено основні етапи створення підрозділу внутрішнього аудиту, а саме: встановлення мети створення та завдань такої служби; її основних функцій; формування особового складу; визначення організаційного статусу; розробка внутрішніх нормативних документів для регулювання процесу внутрішнього аудиту. Визначено фактори впливу на чисельність працівників такої служби.

Ключові слова: внутрішній аудит; служба внутрішнього аудиту; аутсорсинг; косорсинг; внутрішній контроль.

Tetyana Petrivna NAZARENKO

PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of Accounting and Auditing,
Zhytomyr State Technological University
E-mail: tatyana.nazarenk@mail.ru

THE INTERNAL AUDIT DEPARTMENT: FEATURES OF ORGANIZATION

Abstract

Introduction. The necessity of functioning of the internal audit department at the enterprise has been grounded. The features and methods of organization of internal audit have been considered. The positive and negative aspects of each method of organization of the internal audit department have been determined.

The purpose and objectives of the article are to disclose the necessity of internal audit at the enterprise and the features of its organization.

Results. Taking into account the features of activities of the companies that have separate structural divisions, the model of organisation of the internal audit department has been proposed. The main stages of creating of the internal audit department have been lined out, namely the determination of goal of creation and the objectives of the internal audit department; the determination of main functions of the internal audit department; the formation of personnel of the internal audit department; the determination of organizational status of the internal audit department; the development of internal regulatory documents to regulate the internal audit process. The factors of influence on the number of staff of the internal audit department have been determined.

Keywords: internal audit; internal audit department; outsourcing; co-sourcing; internal control.

JEL classification: L29, L84, M19

© Тетяна Петрівна Назаренко, 2016

Вступ

На сучасному етапі розвиток ринкових відносин нерозривно пов'язаний з концентрацією власності, інтеграційними процесами, що призвело до збільшення кількості холдингів, концернів, корпорацій та підприємств, які мають складну організаційну структуру. Зважаючи на це, набула поширення практика розподілу функцій управління та володіння. Така тенденція вплинула на виникнення розриву між реальним власником і власністю, що обумовило необхідність створення ефективної системи контролю за вкладеним капіталом та діяльністю менеджерів.

З огляду на це, власникам та топ-менеджерам потрібно не тільки уникнути ризику, а необхідно його передбачити, при цьому намагаючись одночасно знизити його до мінімального рівня. Для цього необхідно вести постійний і своєчасний контроль як за діяльністю працівників, так і в компанії загалом шляхом правильної постановки економічної, правової роботи, бухгалтерського обліку та звітності. Процес управління фірмою і відповідно організовану систему внутрішнього контролю не можна відокремити один від одного, при цьому не порушивши ефективність всієї системи управління. Звідси з'являється потреба в постійно діючому і ефективному інструменті, який входить у систему внутрішнього контролю і є її невід'ємною частиною, в ролі якого виступає служба внутрішнього аудиту, яка допомагає забезпечити власників і керівників необхідною інформацією щодо функціонування всіх підсистем та структурних одиниць підприємства. Значний внесок у розвиток наукової думки про внутрішній аудит належить таким вченим, як: Т. О. Каменська, Д. М. Хома, О. В. Філозоф. Окремі аспекти внутрішнього аудиту висвітлили у наукових працях вітчизняні дослідники: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, Г. М. Давидов, Н. І. Дорош, З. В. Задорожний, С. Я. Зубілевич, Л. М. Кіндрацька, М. В. Кужельний, Л. П. Кулаковська, Я. Д. Крупка, І. І. Пилипенко, Ю. В. Піча, О. А. Петрик, М. С. Пушкар, О. Ю. Редько, В. С. Рудницький, В. Я. Савченко, В. К. Савчук, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач, В. О. Шевчук, М. Т. Щирба, а також зарубіжні – В. А. Андреев, А. Аренс, Дж. Лоббек, Дж. Робертсон, В. І. Подольський, А. Роджер, В. П. Суйц, А. А. Терехов, А. Д. Шеремет та ін. Не применшуючи ролі наукових праць дослідників, важливості їх впливу на подальший розвиток теорії та практики внутрішнього аудиту та віддаючи належне напрацюванням фахівців у цій сфері, слід зазначити, що внутрішній аудит швидко розвивається, внаслідок чого виникають нові проблеми, які потребують розв'язань.

Мета та завдання статті

Метою статті є розкриття ключових питань необхідності внутрішнього аудиту на підприємстві та його організації. З урахуванням специфіки діяльності підприємства основними завданнями, які ставляться в публікації є розробити модель організації служби внутрішнього аудиту, етапи створення підрозділу та визначення оптимальної чисельності персоналу.

Виклад основного матеріалу дослідження

Згідно з визначенням Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors), внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності організації. Тобто під поняттям внутрішнього аудиту слід розуміти встановлену внутрішніми документами компанії діяльність з контролю за усіма складовими управління і різними аспектами функціонування компанії, яка здійснюється персоналом спеціального контрольного органу в межах встановлених нормативів. Цілі і завдання внутрішнього аудиту на підприємствах визначаються залежно від стану системи внутрішнього контролю, у тому числі - від рівня менеджменту і персоналу фірми, а також системи управління ризиками. При цьому головною метою внутрішнього аудиту є пошук шляхів підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання та його структурних підрозділів.

Однак рішення про те, чи необхідний у компанії підрозділ внутрішнього аудиту, приймають власники та топ-менеджери компанії, зважаючи на наступні фактори: розподіл функцій володіння і управління бізнесом; розміри та ступінь розгалуженості організаційної структури компанії; географічне розташування структурних підрозділів та філій; рівень ризиків, властивих діяльності компанії, обсяг бізнес-процесів та ін.

Слід зазначити, що необхідність створення служби внутрішнього аудиту повинна диктуватися економічною доцільністю. Так, наприклад, для невеликих та частково середніх компаній у наявності функції внутрішнього аудиту, ймовірно, немає необхідності. Проте зі зростанням розмірів компанії та ускладненням процесів управління, у власників, які самостійно керують справами компанії, може скластися думка, що, незважаючи на всі зміни, діяльність підприємства знаходиться під контролем. Однак керівництво в більшості випадків за таких умов не в змозі контролювати ситуацію у всій повноті. Тому виникає необхідність організації служби внутрішнього аудиту.

З іншого боку, якщо в компанії кермо влади передається найманим працівникам-менеджерам, а власники лише займаються визначенням стратегії та напрямками розвитку бізнесу, не звертаючи уваги на деталі ведення справ, актуальності набуває питання контролю за діяльністю менеджерів та

діяльністю компанії загалом. За такої ситуації служба внутрішнього аудиту є інструментом забезпечення прав власника та невід'ємним елементом системи корпоративного управління, адже в основі розвитку теорії корпоративного управління лежить так звана проблема принципала-агента, яка полягає в тому, що власник, володіючи власністю, нею не керує, а менеджер, хоча і здійснює управління власністю, не володіє нею. При цьому інтереси і дії менеджменту не завжди відповідають інтересам самих власників.

Проте служба внутрішнього аудиту на підприємстві потрібна не лише власникам для отримання достовірної інформації про діяльність підприємства, але й управлінському персоналу. Зважаючи на основне завдання менеджерів, що полягає в ефективному управлінні підприємством та досягненні поставлених цілей, успішність виконання якого зазвичай залежить від того, чи володіє управлінець достовірною та повною інформацією, на основі якої приймає рішення та чи існує ефективна система контролю за виконанням управлінських рішень, менеджери не завжди здатні об'єктивно оцінити ситуацію. Навіть якщо управлінський персонал вважає, що ефективно контролює всі процеси, у нього, як правило, немає часу і специфічних навичок для збору і структурування відповідної інформації. Внутрішній аудит, зважаючи на свою специфіку, має доступ до інформації з усіх аспектів діяльності компанії та є інструментарієм для узагальнення та аналізу даних. З огляду на це, взаємодія зі службою внутрішнього аудиту підвищує ефективність прийняття рішень управлінським персоналом. Саме внутрішній аудит є тим об'єктивним джерелом інформації, що допомагає менеджеру по-новому та неупереджено оцінювати якість виконання прийнятих управлінських рішень.

Особливо важлива роль внутрішнього аудиту для холдингових компаній і компаній з розгалуженою філіальною мережею. Значення внутрішнього аудиту в цьому випадку визначається необхідністю для головної / материнської компанії отримувати своєчасну та об'єктивну інформацію про діяльність філій / дочірніх компаній. За допомогою внутрішнього аудиту у філіях / дочірніх компаніях мають змогу глибше зрозуміти політику і процедури головної / материнської компанії.

Незважаючи на те, що внутрішній аудит є елементом системи внутрішнього контролю підприємства, він оцінює ефективність системи контролю загалом, тобто виникає зворотний зв'язок (рис.1), який робить систему внутрішнього контролю стійкою і дозволяє налаштувати її залежно від змін, що відбуваються.



Рис. 1. Зв'язок системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту

Власники та менеджмент компанії, з огляду на власні потреби, можуть створювати й інші органи контролю: контрольно-ревізійну службу, службу безпеки, відділ контролю якості та ін. Однак зазвичай виникає проблема, коли такі контролюючі органи, які паралельно функціонують на підприємстві, значною мірою дублюють роботу один одного, і це, як правило, призводить до економічної неефективності їх діяльності. Значну роль при вирішенні питання про структуру органів контролю відіграє стан підконтрольного середовища в компанії та рівень розвитку її корпоративної культури загалом.

У зв'язку з необхідністю організації служби внутрішнього аудиту та потребою зробити її діяльність ефективною задля забезпечення безперервної діяльності підприємства, створення служби внутрішнього аудиту слід здійснювати в декілька етапів, які передбачають:

- *визначення мети створення та завдань служби внутрішнього аудиту:* визначення пріоритетів суб'єкта господарювання; обґрунтування необхідності створення служби внутрішнього аудиту; визначення її завдань;
- *визначення основних функцій служби внутрішнього аудиту:* визначення основних функцій, необхідних для виконання поставлених цілей;
- *формування особового складу служби внутрішнього аудиту:* економічне обґрунтування кількості працівників служби внутрішнього аудиту; визначення кваліфікаційних та етичних вимог до потенційних працівників служби внутрішнього аудиту;

- визначення організаційного статусу служби внутрішнього аудиту та основних моментів взаємовідносин служби внутрішнього аудиту та підрозділів підприємства: обґрунтування місця внутрішнього аудиту в управлінні підприємством та в системі внутрішнього контролю; визначення основних правил взаємодії з підрозділами суб'єкта господарювання та дочірніми підприємствами;
- розробка внутрішніх нормативних документів для регулювання процесу внутрішнього аудиту: розробка внутрішніх документів з регулювання діяльності служби внутрішнього аудиту відповідно до визначених завдань (складено на основі [1, с. 16]).

Вищезазначені етапи дають змогу власникам підприємств, по-перше, сформулювати склад підрозділу внутрішнього аудиту необхідної кваліфікації з огляду на цілі підприємства, по-друге, організувати роботу служби внутрішнього аудиту з максимальною користю для підприємства, врахувавши власні інтереси та чинне законодавство.

Окрім того, при створенні служби внутрішнього аудиту необхідно вирішити, яку вона матиме організаційну структуру. Варіантами останньої можуть бути підпорядкування внутрішньому аудиту фахівців різних відділів, які можуть виконувати окремі функції у межах завдань внутрішнього аудиту, або підпорядкування внутрішньому аудиту головної компанії аудиторів, що очолюють відповідні підрозділи внутрішнього аудиту в дочірніх компаніях [3, с. 188].

Внутрішній аудит на підприємстві може організовуватись кількома способами (рис. 2).

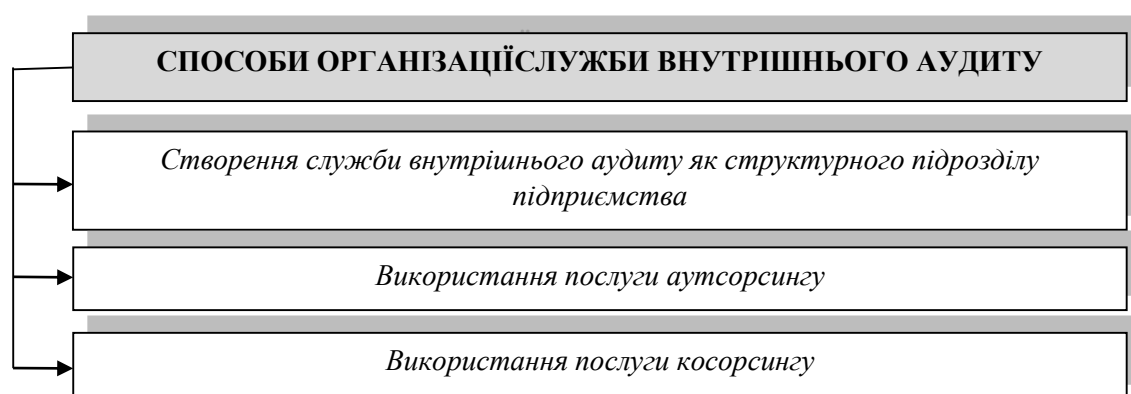


Рис. 2. Способи організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві*

*Розроблено автором.

Як видно з рис. 2, було виокремлено три основні способи організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві. Слід зазначити, що рішення про створення власної служби внутрішнього аудиту на підприємстві повинно бути економічно обґрунтованим та доцільним з точки зору затрат, які будуть понесені на створення такого структурного підрозділу. Однак суттєвою перевагою такого способу організації служби внутрішнього аудиту є те, що співробітники на достатньому рівні обізнані із внутрішньою організацією підприємства та галузевими особливостями бізнесу, при цьому отримані навички та досвід при виконанні завдань аудиту залишаються всередині підприємства.

Використання послуги аутсорсингу, що передбачає повну передачу функцій внутрішнього аудиту спеціалізованій компанії чи зовнішньому консультанту, надасть змогу певною мірою зекономити кошти на утримання штатного персоналу та його технічного забезпечення, а також послугами аутсорсингу підприємства можуть користуватися не постійно, а при виникненні такої необхідності. Однак, такий спосіб, на відміну від попереднього, значно програє в частині обізнаності суб'єктами здійснення внутрішнього аудиту про особливості бізнесу та діяльності фірми в цілому. Такий спосіб буде ефективним для невеликих компаній, які не в змозі утримувати на постійній основі підрозділ внутрішнього аудиту.

Що стосується використання послуги косорсингу як способу організації служби внутрішнього аудиту, то такі послуги передбачають поділ функцій між відповідальними службами підприємства і зовнішньою спеціалізованою організацією, яка залучається на стадії постановки служби внутрішнього контролю, а також для вирішення окремих завдань у процесі її функціонування. Тобто, при використанні цього способу в межах підприємства створюється служба внутрішнього аудиту, але у деяких випадках можуть залучатися експерти спеціалізованої компанії чи зовнішні консультанти. Косорсинг дозволяє якісно вирішити поставлені завдання при раціональних затратах.

Необхідність косорсингу виникає у окремих випадках, найбільш поширеними з яких є:

- потреба у проведенні разових або спеціальних проектів з внутрішнього аудиту;
- обмеженість власних кадрових ресурсів служб внутрішнього аудиту;

– потреба у професійній підготовці власних співробітників служб внутрішнього аудиту за допомогою прямої передачі знань і практичного досвіду від залучених для аутсорсингу фахівців.

В останньому випадку у компанії з'являється можливість побудови власного відділу внутрішнього аудиту, що має необхідні навички і знання для виконання покладених на них функцій та досягнення поставлених цілей. Консультанти при цьому можуть запропонувати розробку системи автоматизації діяльності підрозділу внутрішнього аудиту та контролю під вимоги конкретного замовника. Крім налаштування роботи програми, зовнішні фахівці можуть також забезпечити замовника кваліфікованими кадрами для подальшого виконання функцій внутрішнього аудиту та провести їх навчання [2].

Слід зазначити, що який би підхід не обрало підприємство, внутрішній аудит, незважаючи на безліч можливостей, не є універсальною панацеєю від усіх проблем підприємства. Однак вважаємо, що найбільш прийнятним для підприємств, які мають велику кількість філій, підрозділів та здійснюють значний обсяг операцій, доцільним є організація служби внутрішнього аудиту в межах підприємства як його структурного підрозділу. Організувати службу внутрішнього аудиту на таких підприємствах, на нашу думку, варто за наступною моделлю (рис. 3).



Рис. 3. Модель організації служби внутрішнього аудиту*

*Розроблено автором.

Примітка до запропонованої моделі організації служби внутрішнього аудиту:

1 – перевірка достовірності бухгалтерського обліку та ефективності системи внутрішнього контролю; надання консультацій керівництву в процесі планування діяльності та з питань підвищення ефективності бізнес-процесів.

2 – перевірка достовірності бухгалтерського обліку та ефективності системи внутрішнього контролю філій головного підприємства; надання консультацій керівництву економічних одиниць у процесі планування їх діяльності та з питань підвищення ефективності провадження бізнесу.

3 – надання достовірних даних власникам про стан компанії та її філій.

4 – безпосереднє підпорядкування служби внутрішнього аудиту власникам компанії.

Таким чином, відповідно до запропонованої моделі на рис. 3, служба внутрішнього аудиту є централізованою. Такий варіант є найбільш оптимальним для географічно розгалужених підприємств і холдингових компаній. Працівники служби територіально перебувають у головному/керуючому підприємстві.

Вітчизняна практика діяльності підприємств показує, що сьогодні служби внутрішнього аудиту є далекими від організаційної незалежності, яка є однією з найважливіших передумов об'єктивності та неупередженості внутрішнього аудиту. Тому безпосереднє підпорядкування власникам підприємства або Наглядовій раді реалізує основні принципи внутрішнього аудиту – незалежність та об'єктивність.

У межах децентралізованої структури працівники служб внутрішнього аудиту територіально перебувають у філіях або дочірніх підприємствах, але підпорядковуються керівникові служби внутрішнього аудиту головного/керуючого підприємства.

Однак за децентралізованої організації служби внутрішнього аудиту зростає ризик зниження керованості, а також втрати незалежності та об'єктивності служби внутрішнього аудиту. Крім цього, з урахуванням територіальної відстані структурного підрозділу, є вірогідність, що його керівництво буде

вживати вплив на «свого» внутрішнього аудитора, що негативно вплине на ефективність діяльності внутрішнього аудиту.

Щодо підприємств, які не мають розгалуженої структури, географічної розрізненості та розвинутого контрольного середовища, то такі на певному етапі можуть впроваджувати окремі елементи внутрішнього аудиту або введення у штат посади внутрішнього аудитора. У цьому випадку служба внутрішнього аудиту організується, в першу чергу, в інтересах вищого менеджменту, адже на невеликих підприємствах зазвичай власник і керуючий – одна особа. Щоб уникнути ситуацій, коли контролю будуть підлягати лише окремі підрозділи та процеси, слід розробити схему взаємин між підрозділом внутрішнього аудиту та ланками управління, визначити права та відповідальність кожної структурної одиниці.

Слід також звернути увагу на добір кадрів при формуванні служби внутрішнього аудиту, зважаючи на те, що більшість дослідників наголошують на проблемі недостатності кваліфікації вітчизняних аудиторів, що обумовлено відносно невеликим періодом функціонування такого виду внутрішньогосподарського контролю на вітчизняних підприємствах.

Зважаючи на це, принциповим питанням у процесі організації праці внутрішніх аудиторів є формування оптимального складу штату. На сьогодні, враховуючи те, що не існує зразка правильної організації служби внутрішнього аудиту, структура та чисельність такої служби буде визначатися індивідуально, враховуючи такі фактори, як:

- географічна розгалуженість організаційної структури підприємства;
- кількість та обсяг бізнес-процесів;
- кількість контрольно-наглядових функцій;
- ступінь схильності підприємства до різного роду ризиків;
- усвідомлення необхідності служби внутрішнього аудиту;
- обсяги завдань, які ставить перед внутрішніми аудиторами керівництво та власники.

Так, зокрема, якщо підприємство має розгалужену організаційну структуру, значний обсяг бізнес-процесів, що виконуються суб'єктом господарювання, підприємство має схильність до різного роду ризиків, керівництво усвідомлює необхідність контролю, перед яким ставляться значні обсяги завдань (наприклад: не лише перевірка звітності на дотримання вимог, повноти та достовірності, а і визначення резервів підприємства та оптимальних і альтернативних вирішень певного роду задач) кількість внутрішніх аудиторів повинна визначатися, зважаючи на наведені фактори, а також витрат часу на аудит кожного завдання. Витрати часу розраховуються з огляду на багато факторів, у тому числі, складність та повноту аудиторської програми та кваліфікацію аудиторів.

Джерелами набору спеціалістів у службу внутрішнього аудиту можуть бути: професійні бухгалтери та сертифіковані аудитори, внутрішні аудитори інших компаній, представники великих аудиторських фірм, співробітники інших відділів підприємства, які розуміються на внутрішньому контролі та знають особливості функціонування підприємства

Висновки та перспективи подальших розвідок

Отже, в сучасних умовах внутрішньому аудиту надається широке поле для діяльності, щоб продемонструвати можливості і довести свою необхідність як власникам, так і менеджменту компаній. При організації відділу внутрішнього аудиту у керівництва з'являється потужний інструмент, за допомогою якого можна підвищити ефективність бізнесу і досягти нових цілей.

Доцільність створення служби внутрішнього аудиту диктується масштабами компанії, обсягами бізнес-процесів та складністю і розгалуженістю організаційної структури суб'єкта господарювання. При виникненні необхідності створення такої служби та зважаючи на потребу зробити її діяльність ефективною було визначено етапи створення такого підрозділу, а саме: формулювання мети створення та завдань служби внутрішнього аудиту; встановлення основних функцій; формування особового складу; визначення організаційного статусу служби; розробка внутрішніх нормативних документів для регулювання процесу внутрішнього аудиту. Зазначені етапи дають змогу власникам підприємств насамперед сформулювати склад підрозділу внутрішнього аудиту необхідної кваліфікації з огляду на цілі підприємства та організувати роботу служби внутрішнього аудиту з максимальною користю для підприємства, врахувавши власні інтереси та чинне законодавство. У процесі дослідження питання організації служби внутрішнього аудиту було виокремлено три основні способи: створення власної служби внутрішнього аудиту на підприємстві, використання послуг аутсорсингу та косорсингу. Слід зазначити, що рішення про власну службу внутрішнього аудиту на підприємстві повинно бути економічно обґрунтованим та доцільним з точки зору затрат, які будуть понесені на створення такого структурного підрозділу. Вважаємо, що для холдингових підприємств та територіально розгалужених необхідною є власна служба внутрішнього аудиту, зважаючи на розглянуті переваги та недоліки кожного способу організації.

Запропоновано модель організації власної служби внутрішнього аудиту для підприємств, які мають дочірні компанії, філії чи інші структурні економічні одиниці, при якій служба внутрішнього аудиту підпорядковується безпосередньо Наглядовій раді, що забезпечить дотримання основних елементів ефективної організації такого підрозділу – об'єктивність та незалежність.

Важливим є також питання структури, чисельності та добір кадрів у службу внутрішнього аудиту. Зважаючи на це, слід зазначити про відсутність єдиного, правильного підходу до організації таких аспектів. У кожному конкретному випадку чисельність служби внутрішнього аудиту визначаються індивідуально, на основі різних факторів, які було зазначено. Однак на сьогодні структура і чисельність служби внутрішнього аудиту здебільшого визначаються, зважаючи на величину виділеного бюджету, і при цьому виникає проблема ігнорування перерахованих вище факторів.

Список літератури

1. Крюкова, Ю. Г. Организационно-экономический механизм формирования системы аудиторского финансового контроля на предприятиях: автореф. дис... на соискание науч. степени канд. экон. наук: 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит", 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Ю. Г. Крюкова. – Москва, 2009. – 24 с.
2. Офіційний сайт Консалтингової компанії «EBS». – [Електронний ресурс] / Аутсорсинг і косорсинг функції внутрішнього аудиту. – Режим доступу: <http://ebskiiev.com/ua/ebs-onlajn-dajdzhest/upravlinnya-kompanieyu/339-autorsing-i-kosorsing-funksiji-vnutrishnogo-auditu.html>.
3. Хоруженко, О. І. Служба внутрішнього аудиту як підсистема управління корпоративною власністю: тези доповідей учасників V наукової конференції, присвяченої пам'яті д.е.н., професора, заслуженого діяча науки і техніки України О. С. Бородіна ["Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи"] / О. І. Хоруженко. – Київ, 2007. – 280 с. – С. 187-189.

References

1. Kriukova, Iu. G. (2009). *Organizational and economic mechanism of formation of the system of audit financial control system at the enterprises*: Synopsis of thesis for obtaining the scientific degree of Ph.D.: 08.00.10 "Finance, money circulation and credit", 08.00.12 "Accounting, statistics". Moscow.
2. Outsourcing and co-sourcing of internal audit functions. (n.d.). Retrieved from: <http://ebskiiev.com/ua/ebs-onlajn-dajdzhest/upravlinnya-kompanieyu/339-autorsing-i-kosorsing-funksiji-vnutrishnogo-auditu.html>.
3. Khoruzhenko, O. I. (2007). *The internal audit department as subsystem of management of corporate property*: abstracts of participants of the V-th scientific conference dedicated to the memory of Doctor of Economics, Professor, Honored Scientist of Ukraine O.S. Borodin ["Development of accounting, analysis and audit in Ukraine: the tradition, problems and prospects"]. Kyiv.

Стаття надійшла до редакції 08.04.2016 р.