

Оксана Дуліна

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

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЯК ОСНОВА СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ КАНАДИ: АДАПТИВНІ АСПЕКТИ ДЛЯ УКРАЇНИ

У статті розглянуто досвід Канади з розвитку системи внутрішнього контролю, що спирається на широкую практику впровадження внутрішнього аудиту. Проаналізовано основні особливості та підходи до проведення внутрішнього аудиту у Канаді, відображено роль внутрішнього аудиту в успішності здійснення реформ, реалізації програм, проєктів та стратегій. Виокремлено місце управління ризиками у проведенні внутрішнього аудиту. Визначено основні адаптивні до вітчизняних умов аспекти.

Ключові слова: система внутрішнього контролю, внутрішній контроль, внутрішній аудит, внутрішній аудит в публічному секторі, управління ризиками.

Oksana Dulina

Associate Professor, Public Administration and Regional Studies Department,
ORIPA NAPA under the President of Ukraine, PhD in Juridical Sciences

INTERNAL AUDIT AS THE BASIS OF CANADA'S INTERNAL CONTROL SYSTEM: ADAPTIVE ASPECTS FOR UKRAINE

In the article it is examined Canadian experience in the internal control system development based on the widespread practice of internal audit implementation. It is outlined that the Canadian internal control system has as common with European examples components as different ones. One of the key features of Canada's internal control system is paying much attention for internal audit, specific view of auditor's role, high level of audit providing and the accent on preventive work and risk management.

The main features and approaches of internal audit in Canada are analyzed; the role of internal audit in the success of reforms, implementation of programs, projects and strategies is reflected. To the internal audit jurisdiction in public sector, which is presented with the Government Internal Auditors Council of Canada, were assigned not only traditional accents on processes and control, but also operational and administrative audits and risks evaluation.

The vision of the internal auditor role in public sector is outlined. So, he acts in three roles: as defender, mentor and adviser. The place of risk management in internal audit conducting is set out. It is underlined, that the positive experience of Canada is availability of a number of manuals and recommendations for public administration evaluation.

The main aspects of adaptation to the national conditions are determined. Main among them are wide implementation of internal audits in public sector, but the key role of audit is not in shortcomings detecting and directors, managers and public servants punishment, but in the determination of ways of actual problems solving and in increasing of public programs and projects efficiency. Very important is permanent qualification improvement of auditors and public servants and high level of methodological support. Very actual for Ukraine is paying much attention for risk management, their determining, preventing and leveling out the potential opportunities of their appearance.

Key words: the internal control system, the internal control, the internal audit, the internal audit in public sector, risk management.

Постановка проблеми

У Стратегії реформування державного управління в Україні до 2020 року концептуальною основою перетворень системи публічного управління визначено стандарти належного врядування. Саме ці стандарти слугують нині дороговказом для розвитку систем публічного управління не лише європейських країн, а й ряду інших демократичних країн. Водночас запорукою ефективності такого переходу є впровадження дієвої системи внутрішнього контролю у країні. Все популярнішою у наукових та практичних колах стає теза про необхідність систематичного моніторингу процесу здійснення стратегічних перетворень та оцінювання на ключових етапах проміжних та підсумкових результатів діяльності. В Україні активно розвивається система внутрішнього контролю, про що свідчать ключові положення матеріалу Публічного звіту про діяльність Державної аудиторської служби

за 2018 рік [1], відповідно до якого за результатами проведених ревізій та перевірок (1,6 тисяч) виявлено порушень, що призвели до сумарних втрат, на суму понад 2,2 млрд. грн., з яких уже відшкодовано 674,3 млн. грн., а за результатами державних фінансових аудитів (382) виявлено порушень на суму – 15,9 млрд. грн., а також упереджено втрат через неефективні управлінські дії на суму 463 млн. грн.

Попри позитивну динаміку в діяльності органів публічної влади все ще наявна низка недоліків, які в окремих випадках можна прослідкувати ще з етапів цілепокладання, що виражається у нечіткості сформульованих показників ефективності та результативності стратегій, програм та планів. Зазначене призводить до неефективності діяльності, що обумовлює необхідність подальшої розбудови системи внутрішнього

© Дуліна О. В., 2019.

контролю (далі – СВК) та пошуку кращих практик, впровадження елементів яких могло б позитивно вплинути на зміну наявних реалій.

Однією з країн з наявним значним практичним досвідом ефективного функціонування СВК є Канада, в якій значну роль приділяють розвитку внутрішнього аудиту, а напрацьовані концептуальні підходи до здійснення внутрішнього контролю можуть слугувати орієнтиром для України. Особливої практичної цінності, на наш погляд, досвід Канади набуває у руслі реалізації Проекту експертної підтримки врядування та економічного розвитку (EDGE), що реалізується в рамках Меморандуму про взаєморозуміння та співпрацю між Секретаріатом Кабінету Міністрів України та Agriteam Canada Consulting Ltd, який було підписано на початку листопада 2017 р. [2]. Зазначений проект є спільним українсько-канадським проектом технічної допомоги, головною метою якого є створення більш ефективної та прозорої системи влади, що відповідає вимогам українських громадян до якісного врядування, та досягнення процвітання через економічний розвиток, а засобом досягнення такої мети є впровадження Results-Based Management (RBM) – управління за результатами.

Дослідженню різних аспектів реформування системи внутрішнього контролю через впровадження елементів зарубіжного досвіду в публічному секторі приділяли увагу такі вчені, як Бровченко С. [3], Губанова Т. [4], Дребот С. [5], Кудрин Г. [6], Сизов А. [7], Табенська Ю. [8]. Варто підкреслити також, що дослідження проблем системи внутрішнього контролю у публічному секторі лежить у полі наукового пошуку дослідників економічних та юридичних наук. Однак виокремленню загальних адаптивних аспектів досвіду Канади увага не приділялася.

Відтак, метою статті є дослідження структури СВК Канади, виокремлення ключових її особливостей та концептуальних підходів та визначення адаптивних для України аспектів.

Впровадження стандартів належного врядування теоретично є досить простим у здійсненні, однак на практиці є досить складним завданням. Причинами цього в державному секторі є [9]:

- необхідність різноманітних професійних навичок та досвіду;
- доступність та своєчасність інформації щодо ризиків та ефективності;
- чіткість усвідомлення ролей та обов'язків, та їх співвідношення із ключовими управлінськими діями, включаючи розмежування між «управлінням процесом» та «спостереженням за процесом»;
- існування складних багаторічних цілей/пріоритетів/ініціатив, реалізація яких повинна забезпечуватися кількома підрозділами/департаментами, які в свою чергу можуть мати суперечливі та іноді змінні (у часовому проміжку) пріоритети.

Враховуючи ці виклики, ефективна система внутрішнього контролю може забезпечити своєчасне та цінне надання консультаційних послуг для підтримки реалізації ключових пріоритетів органами публічного управління.

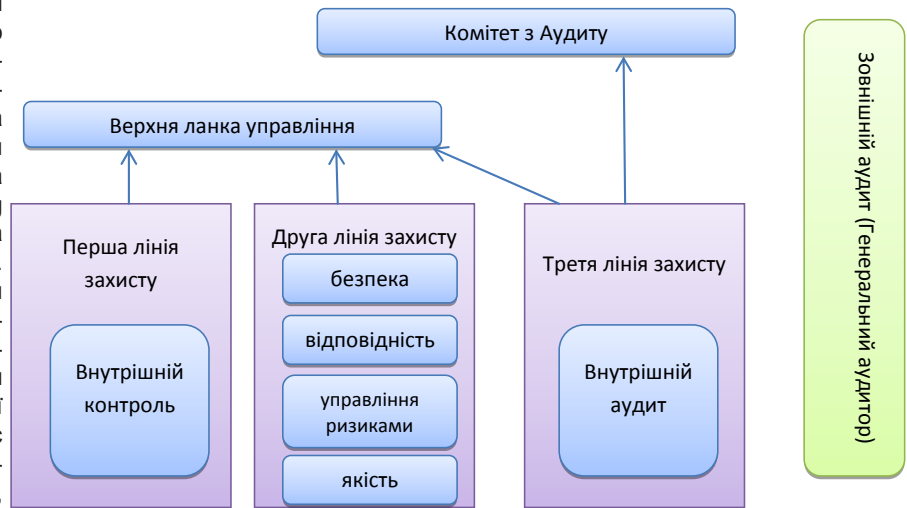


Рис. 1. Канадська модель «трьох ліній захисту» для ефективного управління ризиками та контролю

Система внутрішнього контролю Канади має як спільні з європейськими зразками компоненти, так і відмінні. Однією з ключових особливостей є приділення значної уваги проведенню внутрішнього аудиту, специфічний підхід до ролі аудитора, висока культура проведення аудиту та акцент на превентивній роботі та управлінні ризиками. Яскравою ілюстрацією цього, на наш погляд, є структурна модель «трьох ліній захисту» для ефективного управління ризиками та контролю, що зображена на рисунку 1. Відповідно до цієї моделі роль системи внутрішнього контролю в успішності реалізації реформ, досягненні цілей, пріоритетів стратегій та програм є досить високою. Роль же внутрішнього аудиту – допомога верхній ланці публічних управлінців ефективно реалізовувати свою діяльність – проявляється та сприймається не як спроба покарати винних, а як допомога у вирішенні спільної проблеми.

У Канаді за останні кілька років значно змінилися зміст та роль внутрішнього аудиту в державному секторі. До юрисдикції внутрішнього аудиту в державному секторі, який представлений Урядовою радою внутрішніх аудиторів Канади (the Government Internal Auditors Council of Canada), було віднесено не лише традиційне зосередження на процесах та контролі, а й здійснення операційних та управлінських аудитів а також оцінка ризиків. Внутрішній аудит у Канаді традиційно виконував підтримуючу функцію по відношенню до Комітету з аудиту (аудиторської палати), однак на часі активна інтеграція суб'єктів внутрішнього аудиту до управлінських структур задля забезпечення реалізації ключових пріоритетів. Така інтеграція надає змогу внутрішньому аудиту бути

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Вклад основного матеріалу

більш актуальним, своєчасним та відповідним для всіх органів влади.

При цьому роль внутрішнього аудиту розвитку системи публічного управління та реалізації програм та проектів у публічному секторі полягає у визначенні:

- відповідності рівня кваліфікації спеціалістів покладеним на них управлінським обов'язкам (в тому числі й зовнішніх радників). Предметом внутрішнього аудиту в зазначеному випадку є обстеження умінь та навичок, практичного досвіду та зіставлення їх із необхідними для виконання визначеного завдання задля визначення прогалин у кадровому забезпеченні органів публічної влади;
- чіткості визначення в основних документах ролей та обов'язків основних акторів, включаючи, наприклад, ті, що стосуються розподілу завдань між структурними підрозділами органів влади. Аудиторська підтримка в цій сфері може варіюватися від оцінок й інтерв'ю з ключовими зацікавленими сторонами до підтримки та супроводу розробки переліків основних функціональних обов'язків органу влади (чи його підрозділу) та побудови матриці відповідальності;
- кореляції між собою основних цілей та пріоритетів, визначених у планах та стратегіях, їх чіткість та зрозумілість, відповідність об'єктивним потребам та інтересам. Аудитори можуть оцінити, чи були зацікавлені сторони залучені до розробки та затвердження цих планів/програм/стратегій; чи визначаються ключові етапи та ризики; ступінь регулярності контролю структурними підрозділами за реалізацією пріоритету/стратегії тощо; частоту оновлення для врахування змін зовнішнього середовища та управління ризиками; чи було співвіднесено виконання завдань з належним рівнем персоналу тощо;
- повноту та своєчасність інформаційного забезпечення (включаючи як фінансові, так і нефінансові дані) для відстеження прогресу досягнення цілей задля раннього попередження ключових ризиків. Аудитори можуть оцінювати відповідність цієї інформації з необхідними характеристиками такої інформації для здійснення своєчасних коригуючих дій;
- можливість «навчання на помилках» задля усунення повторного прояву наявних проблем. Аудиторами може бути здійснено супровід таких навчань, що допомагає забезпечити незалежний, а іноді і більш прозорий діалог. Ефективне управління вимагає культури, де ключові зацікавлені сторони можуть вести відкриті дискусії щодо ризиків і навіть невдач. Впровадження внутрішнього аудиту в різні види управлінської діяльності як консультування може допомогти забезпечити проведення цих відкритих обговорень.

Окрім традиційної контрольної функції у Канаді провідну роль у функціонуванні внутрішнього аудиту відіграє управління ризиками. Важливо зазначити, що у органах публічного управління (далі – ОПУ) управління ризиками є першочерговою задачею при досягненні цілі, другим етапом є моніторинг досягнення цілей та відслідковування змін у зовнішньому середовищі з прогнозуванням можливих ризиків, що формує ефективну систему управління ризиками.

Внутрішній аудит може відігравати певну роль у періодичному оцінюванні або моніторингу функції управління ризиками задля забезпечення ефективного управління ризиками, наявність обізнаності щодо політики та процедур ризиків, і, міцної культури для звітування про ризики та проблеми. Водночас внутрішній аудит у Канаді досить чітко відмежовано від управління ризиками за зразком приватного сектору (хоча багато елементів все ж використовуються в адаптованому до особливостей публічного сектору вигляді). Так, внутрішній аудит, що направлений на управління ризиками, враховує розуміння корпоративних ризиків, з якими стикається організація, що надає змогу в рамках внутрішнього аудиту оцінити, як можна підтримувати організацію у досягненні її цілей.

В межах проведення внутрішнього аудиту в канадській практиці також розглядається розподіл відповідальності за управління ризиками між відділами і підрозділами. Ключовим моментом тут є забезпечення того, щоб співробітники всієї організації були обізнані про те, як слід контролювати, оцінювати та нівелювати ризики, і забезпечити, щоб відповідні дії були вжиті, де це необхідно, на їхньому рівні в організації. Відповідно до даного напрямку у Канаді в рамках внутрішнього аудиту або за його результатами може бути проведено широкий спектр навчань та тренінгової підготовки щодо управління ризиками.

Нині в Канаді у державному секторі активно здійснюються організаційні зміни шляхом реалізації масштабних проектів, включаючи великі капітальні та ІТ-проекти. Швидкість технологічних змін і старіння державної інфраструктури викликають безпрецедентні вимоги до раціонального використання ресурсів. З цим виникає підвищений ризик щодо перевищення витрат або затримок – часто і те й інше. При цьому роль внутрішнього аудиту в Канаді також є досить значною та полягає у забезпеченні ефективності управління та контролю ризиків. Незважаючи на те, що внутрішні аудитори можуть не бути фахівцями в конкретному проекті, вони беруть участь задля проведення оцінки ризиків. Відтак, внутрішній аудит має неоціненне значення для забезпечення ефективного управління ризиками та має значний вплив на досягнення позитивного результату ОПУ. Визначені вище аспекти щодо ролі внутрішнього аудиту в забезпеченні реформ та реалізації стратегій також поширюються і на реалізацію проектів.

Внутрішні аудитори у Канаді мають багато ресурсів, щоб підвищувати власну кваліфікацію та забезпечувати ефективний супровід органів публічного управління, зокрема за рахунок активної співпраці із Інститутом внутрішніх аудиторів Північної Америки та проектів GIACC (Глобального Інфраструктурного антикорупційного центру).

Дещо незвичними у Канадському досвіді є і бачення ролі внутрішнього аудитора у публічному секторі. Так, він виступає у трьох ролях: захисника, наставника та радника [10].

Таблиця 1.

Ролі внутрішнього аудитора у Канаді

Роль	Функція	Цінність
Захисна	нагляд	комфорт
Освітня	розуміння	знання
Дорадча	передбачливість	вирішення

Для розкриття функції захисника важливим акцентом є об'єктивність даних, що отримують за результатами внутрішнього аудиту керівники відповідних органів, а також рівень довіри до органів влади, який зростає за рахунок об'єктивності, прозорості та доступності інформації щодо реалізації державних програм/проектів/стратегій. У ролі наставника аудитор виступає, оскільки має змогу відповідно надавати інформацію та проводити навчання щодо управління ризиками та упередження повторення раніше виявлених недоліків. У ролі радника – надає консультації, прогнози щодо шляхів вирішення проблем та пропонує оптимальні рішення назрілих проблем.

Позитивним напрацюванням Канади є наявність низки посібників для оцінки публічного управління, наприклад, розроблені Центром передового досвіду в управлінні та Управлінням дипломованих професійних бухгалтерів Канади [11]. Такі рекомендації стосуються управління на різних рівнях організації, включаючи найвищі рівні, відділи, конкретні проекти або конкретні ініціативи. Належне врядування та дієва система внутрішнього контролю надають змогу забезпечити нагляд за досягненням цілей, відслідковування шляху до їх досягнення, визначення того, чи буде стратегічне завдання реалізоване вчасно, у межах бюджету та специфікації.

Також важливим аспектом є наявність значної кількості методичних рекомендацій, розроблених Офісом Головного аудитора, що слугують базисом для проведення внутрішніх аудитів, та наявні у вільному доступі для можливостей їх використання в процесі діяльності органами публічної влади, серед яких [12]:

- Керівництво корпораціям Корони для спеціальної експертизи – листопад 2017 року
- Керівництво аудитора щодо процесу аудиту ефективності – листопад 2018 року
- Керівництво аудитора щодо процесу аудиту ефективності на територіях – листопад 2018 року
- Дослідження публічних витрат – огляд оцінок: посібник для парламентарів – листопад 2015 року
- Посібник з навколишнього середовища та сталого розвитку – інтеграція міркувань з екологічного та сталого розвитку для використання в роботі – листопад 2017 року.

Система внутрішнього контролю органічно доповнена суб'єктами зовнішнього аудиту, до яких варто віднести Генерального аудитора Канади, який є службовцем Парламенту, призначеним на неперодовжуваний 10-річний термін за рішенням Палати громад та Сенату. Його обов'язки включають: проведення аудиторської діяльності федеральних та територіальних органів влади; надання Парламенту та законодавчим зборам незалежної інформації, гарантій та консультацій щодо управління державними фондами [13].

Офіс Генерального аудитора Канади (ОГА) налічує приблизно 575 осіб, які працюють у головному офісі в Оттаві та 4 регіональних офісах у Ванкувері, Едмонтоні, Монреалі та Галіфаксі. Їх основне завдання – проведення незалежних аудиторських перевірок та досліджень, які надають об'єктивну інформацію, поради та гарантії Парламенту, територіальним законодавчим органам, колегіям корпорацій, уряду та канадцям.

Офіс Генерального аудитора Канади опирається на законодавчу базу: Закон «Про Генерального аудитора», Акт про фінансове адміністрування [14] та ряд інших актів. Починаючи з 1995 року, в результаті внесення змін до Закону «Про Генерального Аудитора» [15], ОГА має спеціальний мандат, що стосується довкілля та сталого розвитку. Цей мандат здійснюється Уповноваженим з навколишнього середовища та сталого розвитку (CESD) від імені Генерального аудитора.

Аудитори організовані в команди, які призначаються для аудиту окремих департаментів, агентств, а також аудиту трьох територій Канади. Їх підтримують у своїй роботі фахівці в галузі права, професійної практики, міжнародних відносин, інформаційних технологій, управління знаннями, людських ресурсів, зв'язку, фінансового менеджменту та парламентських зв'язків.

Офіс Генерального аудитора Канади відповідає за підготовку супровідних фінансових звітів за рік, що закінчився, та за всю інформацію, що міститься в цих звітах.

ОГА несе відповідальність за цілісність та об'єктивність інформації в цих фінансових звітах. Керівництво також несе відповідальність за підтримку ефективної системи внутрішнього контролю за фінансовою звітністю, яка покликана забезпечити достатню впевненість у надійності фінансової інформації; що активи захищені; а також, що операції належним чином затверджені та зареєстровані відповідно до Акту про фінансове адміністрування та інших застосованих законодавчих актів, положень, повноважень і політик.

Ефективність та адекватність системи внутрішнього контролю ОГА розглядаються через роботу персоналу внутрішнього аудиту, який проводить періодичні перевірки різних напрямків діяльності Офісу. Також співробітники фінансових служб щорічно здійснюють внутрішній контроль за фінансовою звітністю. В якості основи для рекомендації затвердження фінансових звітів Генеральному аудитору Комітет з аудиту розглядає механізми управління внутрішнього контролю та облікову політику, що застосовується Офісом для цілей фінансової звітності. Комітет з питань аудиту також проводить зустрічі з внутрішніми та зовнішніми аудиторами Офісу для розгляду результатів їхньої роботи.

У системі внутрішнього контролю в частині проведення внутрішнього аудиту Канади наявні й інші актори (Див. Табл.2).

Таблиця 2

Специфічні суб'єкти внутрішнього аудиту Канади

Сфера діяльності	Суб'єкт здійснення контролю
Аудит провінційних або муніципальних організацій або програм	генеральні аудитори провінцій та муніципалітетів
Аудити щодо рад корінних народів та груп рад корінних народів	Справи щодо корінних народів та відносини з Північчю Канади (Crown-Indigenous Relations and Northern Affairs Canada [16])

Підсумовуючи висвітлений досвід Канади, доцільно буде виокремити адаптивні для України аспекти. Так, по-перше, яскравою особливістю канадського досвіду є широке впровадження внутрішніх аудитів у публічному секторі, однак, ключова роль аудиту – не у виявленні недоліків та покаранні керівників та співробітників ОПВ, а у виокремленні шляхів вирішення назрілих проблем та у підвищенні ефективності реалізації наявних проектів та програм. По суті, мова йде про переосмислення ролі внутрішнього аудитора, усвідомлення необхідності та практичної користі його діяльності та про можливість ініціювання проведення таких аудитів керівництвом ОПВ за необхідності допомоги при реалізації програм, стратегій та у поточній діяльності. Вітчизняна практика, на протипагу канадському досвіду, свідчить про неготовність до конструктивного використання внутрішнього аудиту, тому зазначений аспект є вагомим для розвитку системи внутрішнього контролю в Україні.

По-друге, важливим є постійне підвищення кваліфікації аудиторів та управлінців та значний методологічний супровід. Як було зазначено вище, відповідними структурами напрацьовано низку методичних рекомендацій для проведення внутрішнього аудиту, варто підкреслити також і те, що ці напрацювання знаходяться у відкритому доступі, що надає змогу вільно ними користуватися не лише професійним аудиторам, а й публічним службовцям. В канадському досвіді важливу роль у підвищенні кваліфікації та науковому супроводі відіграє Інститут внутрішніх аудиторів Північної Америки та співпраця з міжнародними організаціями, а відслідковування ефективності функціонування Офісу Головного аудитора відбувається шляхом проведення систематичних внутрішніх аудитів та постійної роботи над самовдосконаленням. Разом з тим, у рамках внутрішнього аудиту основу складає навчання та супровід органів публічної влади. По суті, ключовою роллю є пошук шляхів усунення негативних наслідків діяльності та запобігання їх повторенню, що реалізується через інформування та навчання співробітників відповідних ОПВ.

По-третє, надзвичайно актуальним видається акцентування максимальної уваги на управлінні ризиками, спробах їх визначення, попередження та нівелювання потенційних можливостей їх прояву. надзвичайно актуальним видається акцентування максимальної уваги на управлінні ризиками, спробах їх визначення, попередження та нівелювання потенційних можливостей їх прояву. На часі, в практичній діяльності попри наявність розробленої низки наукових підходів управління ризиками здійснюється досить рідко, що призводить до зниження ефективності та результативності реалізації програм, стратегій та ускладнює процес здійснення реформ.

Відтак, вважаємо, що окреслені положення канадського досвіду є актуальними для України, при цьому не потребують значних ресурсних затрат, адже мова йде про переосмислення культури поведінки, методичний супровід та опору на наукові засади. Подальший пошук кращих практик функціонування системи внутрішнього контролю, шляхів адаптації його до наявних реалій та напрацювання практичних рекомендацій на основі аналізу вітчизняного законодавства та діяльно-

сті суб'єктів СВК є предметом наших подальших наукових розвідок.

Література.

1. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби за 2018 рік. URL: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=146550>.
2. Канада допоможе впровадити світові стандарти стратегічного планування в українському Уряді. URL: http://old.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/publish/article?art_id=250514982&cat_id=244276429.
3. Бровченко С. Португальський досвід державного фінансового контролю. Фінансовий контроль. 2013. № 2. С. 54-57. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Finkontr_2013_2_17.
4. Губанова, Т. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах. Науковий вісник Чернівецького університету: зб. наук. пр. / Чернівецький університет. Чернівці: Чернів. нац. ун-т, 2012. Вип. 636: Правознавство. С. 99-104.
5. Дребот С. Європейський вектор у сфері перебудови системи державного фінансового контролю. Фінансовий контроль. Фінансовий контроль. 2015. №2 (109). С. 42– 47.
6. Кудрин Г. Українсько-Голандська співпраця з питань впровадження внутрішнього контролю. Фінансовий контроль. 2015. №7 (114). С. 24–28.
7. Сизов А. Досвід Королівства Нідерланди з впровадження внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в Збройних силах України. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/3_2016/12.pdf.
8. Табенська Ю. Реалізація європейської моделі державного внутрішнього фінансового контролю в системі державного управління. Університетські наукові записки, №2, с.392-397. URL: <https://scholar.google.com.ua/scholar?oi=bibs&hl=uk&cites=621180367677372454>.
9. Internal Audit's Role in Supporting Good Governance in the Public Sector. URL: <https://canadiangovernmentexecutive.ca/internal-audits-role-in-supporting-good-governance-in-the-public-sector>.
10. Unlocking the Power of Internal Audit in the Public Sector By Carmen Abela, CIA, CCSA, MPA and James R. Mitchell, 2014. URL: https://chapters.theiia.org/IIA%20Canada/News/Documents/UNLOCKINGTHEPOWER_RR_V7.FINAL.pdf.
11. Internal control Discover a wealth of education, information and resources related to internal control. URL: <https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/audit-and-assurance/internal-control?page=0>.
12. Functional Audit Guidance and Tools. URL: http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_39398.html.
13. The Auditor General of Canada. URL: http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html.
14. The Financial Administration Act. URL: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/f-11>.
15. The Auditor General Act. URL: http://www.bclaws.ca/civix/document/id/complete/statreg/03002_01.
16. Crown-Indigenous Relations and Northern Affairs Canada. URL: <https://www.canada.ca/en/crown-indigenous-relations-northern-affairs.html>.