



Натарова О. В.

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту,
КЕІ ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», Київ, Україна
lenanatarova@rambler.ru

ОЦІНКА СТАНУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Анотація. У статті досліджуються основні засади організації контролю в бюджетному законодавстві різних країн, вивчається процес реформування фінансового контролю державного сектору в Україні та обґрунтовується необхідність його подальших реформ з урахуванням міжнародного досвіду.

Запропоновано в Бюджетному кодексі України розширити склад основних засад контролю, чітко визначивши об'єкт та предмет контролю, його принципи і типи, засади проведення, що сприятиме розширенню термінологічного апарату, базових питань державного фінансового контролю, розкриттю суті та основних вимог до його виконання.

Ключові слова: фінансовий контроль; державний сектор економіки; Бюджетний кодекс; органи фінансового контролю; державний внутрішній фінансовий контроль.

Натарова Е. В.

кандидат економічних наук, доцент кафедри учета и аудита,
КЭИ ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана», Киев, Украина

ОЦЕНКА СОСТОЯНИЯ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

Аннотация. В статье исследуются основные принципы организации контроля в бюджетном законодательстве разных стран, изучается процесс реформирования финансового контроля государственного сектора в Украине и обосновывается необходимость его дальнейших реформ с учетом международного опыта.

Предложено в Бюджетном кодексе Украины расширить теоретико-методологические основы контроля, четко определив объект и предмет контроля, его принципы и типы проведения, что будет способствовать расширению терминологического аппарата, базовых вопросов государственного финансового контроля, раскрытию сущности и основных требований его выполнения.

Ключевые слова: финансовый контроль; государственный сектор экономики; Бюджетный кодекс; органы финансового контроля; государственный внутренний финансовый контроль.

Olena Natarova

PhD (Economics), Associate Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Ukraine
54/1 Peremohy Ave, Kyiv, 03680, Ukraine

ASSESSMENT OF THE STATE FINANCIAL CONTROL CONDITION IN THE PUBLIC SECTOR

Abstract. Introduction. Actuality of the problem is caused by necessity of creation in Ukraine an integrated information-analytical system of accounting and control, which will contribute to the effective management of public financial resources, reducing violations, theft of financial resources and will improve the overall economic and social climate in the country. *Purpose* of the article is to study the peculiarities of the financial control organizing in the public sector in different countries, assessment of the state financial control in Ukraine and justification of the need for further reforms of internal financial control, taking into account international experience. *The methods* of analysis, synthesis, analogy, abstraction, economic analysis are used in the article.

Results. One of the requirements for Ukraine's accession to the European Union is the implementation of clearly defined principles of state control that are determined in the «Lima Declaration of Guidelines on Control». Therefore, in Ukraine, the processes of the national system of state financial control adaptation to the rules of EU, based on the principles of prevention offences, has started. Nowadays, the implementation of changes through the approval of certain laws and regulations is taking place. However, the study of the basic principles of control in different countries demonstrates the need for their expansion and more accurate implementation of the legislative acts in Ukraine. The study of the started reforms changes in practice shows that an improper level of effectiveness of the state financial system discipline still exists and now there are financial irregularities that lead to loss of material and financial resources.

Conclusion. The proposed expand in the Budget Code of Ukraine consists of the basic principles of control additional display; expansion of terminology of the object definitions and object control, principles and types, principles of conduct and the basic issues of state financial control, its essence and the requirements for implementation. Assessment of the state financial control in the public sector confirms the need for further phased implementation of the planned state internal financial control reforms and development of its methodological foundations.

Keywords: Financial Control; Public Sector; Budget Code; Financial Management; Public Internal Financial Control.

JEL Classification: G28; H19

1. Постановка проблеми. У сучасних умовах реформування економіки України для забезпечення стійкого економічного зростання важливе значення має наявність моделі ефективного управління державними фінансовими ресурсами, що базується на інтегрованій інформаційно-аналітичній системі обліку та контролю. Дієвий фінансовий контроль у державному секторі забезпечує збільшення державних коштів, зменшення масштабів порушень і розкрадань фінансових ресурсів, сприяє поліпшенню загального економічного та соціального клімату в країні. У зв'язку з цим питання приведення у відповідність фінансового контролю з потребами сьогодення набувають особливої актуальності.

2. Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок у розвиток і наукове обґрунтування реформування системи державного фінансового контролю зробили такі провідні вітчизняні науковці: С. В. Свірко, І. О. Кондратюк, С. В. Дорошенко, Н. М. Старченко [1], П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, І. Ю. Чумакова [2], а також закордонні фахівці: А.-Д. Кохен (Cohen, 2005) [3], Ф. Мерчан (Merchan, 2002) [4], М. Симмоні (Simmony, 2002) [5]. Відзначаючи вагомість досліджень цих науковців у напрямках визначення механізмів і концепцій розвитку контролю в системі управління державними фінансами та обґрунтування необхідності запровадження функцій аудиту в державному секторі за міжнародними стандартами, слід за-

уважити, що більшість авторів досліджує названі проблеми з позиції ефективності використання державних фінансових ресурсів. Однак процес управління державними фінансами має бути зосереджений і на ефективності їх формування. Адже збільшення джерел надходження та обсягу коштів є важливим чинником у досягненні установою або державою конкретної мети. Це потребує проведення додаткових наукових досліджень щодо реформування системи державного фінансового контролю і надання рекомендацій з удосконалення його функціонування, зокрема шляхом упровадження аудиту ефективності формування доходів державного сектору.

3. Мета статті – визначити особливості організації фінансового контролю в державному секторі різних країн, оцінити стан фінансового контролю в Україні, розробити пропозиції щодо вдосконалення організації державного фінансового контролю шляхом затвердження нової редакції Бюджетного кодексу України, що має спрямовувати здійснення державного фінансового контролю на підвищення прозорості й результативності системи управління державними фінансами, ефективності їх формування та використання.

4. Основні результати дослідження. Державний контроль є обов'язковою функцією управління державними коштами, невід'ємною складовою регулюючої системи, завдання якої полягає в тому, щоб розкривати відхилення від прийнятих стандартів і порушення принципів законності, підвищувати ефективність та економію державних коштів. Тож контроль повинен виявляти ці проблеми на максимально ранній стадії для їх виправлення, притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування втрат і вжиття заходів щодо недопущення таких порушень у майбутньому. Ефективність реформування та розвитку економіки, а також обґрунтованість фінансово-економічної політики держави багато у чому залежить від якості інформації, яка виходить від органів державного фінансового контролю. З огляду на це перед суспільством постала необхідність створення ефективної системи державного фінансового контролю, яка б ґрунтувалася на принципах незалежності, прозорості, публічності діяльності суб'єктів державного сектору та гарантувала раціональне використання фінансових ресурсів. Вирішення цього питання було знайдено в 1977 році в Лімі, де відбувся IX Конгрес Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю у країнах ООН (INTOSAI), за результатами роботи якого прийнято «Лімську декларацію керівних принципів контролю» (далі – Декларація) [6]. З погляду міжнародного права, Декларація не є обов'язковою для застосування, тобто має рекомендаційний характер, однак принципи ефективного контролю, зазначені в ній, не втратили свого значення і сьогодні. Наприклад, однією з вимог для вступу країни до Європейського Союзу є впровадження чітко визначених принципів державного контролю, започаткованих цим документом.

Отже, у країнах ЄС існують різні системи контролю, однак, відповідно до принципів Декларації, контрольні функції виконує лише головний контрольний орган. Наприклад, у Франції органом зовнішнього контролю є Палата аудиторів, яка здійснює фінансовий контроль адміністрації і передусім бюджетних фінансових ресурсів. Національний аудиторський орган складає періодичні звіти про стан управління всією системою державного фінансового контролю. Окремо в кожному міністерстві існує інспекція для внутрішнього контролю фінансових операцій, яка контролює поточні операції, здійснюючи перевірки на місцях. Діяльність головної фінансової інспекції, яку підпорядковано безпосередньо міністру фінансів, охоплює всі міністерства, відомства та департаменти. Інспекції також мають додаткові можливості для здійснення контролю за дотриманням фінансового законодавства та, в окремих випадках, вправі накладати штрафи за його порушення. У Німеччині діють палати аудиторів, що керуються єдиними принципами. Однак при здійсненні фінансового контролю виконання бюджетів земельних урядів існують суттєві від-

мінності: в одних землях земельна палата аудиторів здійснює фінансовий контроль на місцевому рівні, у других – місцеві адміністрації створюють органи фінансового контролю в межах місцевих установ, які працюють за іншим принципом, аніж палати.

Отже, кожна країна по-особливому будує систему державного фінансового контролю, але здійснює його з метою запобігання відхиленням від діючого бюджетного законодавства.

Українська система контролю розглядається як модель, у якій найвищим рівнем контролю є централізований зовнішній контроль від імені Парламенту (Рахункова Палата) й Уряду (Міністерство фінансів, Державна казначейська служба, Державна фінансова інспекція та інші контролюючі органи) і децентралізовані підрозділи внутрішнього аудиту, які оцінюють та підтримують ефективність діючої системи внутрішнього контролю. Однак прагнення України до створення інтегрованої інформаційно-аналітичної системи обліку і контролю зумовили зміни внутрішнього фінансового ладу країни в напрямі інтеграції до міжнародного простору. У зв'язку з цим виникла необхідність перебудови контрольних функцій держави задля створення дієвої, ефективної та життєздатної фінансової системи. Тому Урядом країни було прийнято рішення про адаптацію вітчизняної системи державного фінансового контролю до правил країн ЄС, що сприятиме забезпеченню належного рівня фінансової дисципліни в державі. У результаті цього затверджено «Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» [7] (далі – Концепція), яка передбачає системне вдосконалення діяльності органів державного сектору за допомогою внутрішнього фінансового контролю.

Нині зміни, започатковані Концепцією, запроваджуються через затвердження окремих законів і нормативно-правових актів, а саме: створено підрозділи внутрішнього аудиту, розроблено підходи до його організації та проведення, сформовано вимоги до кадрового забезпечення. Наприклад, реалізація завдання Концепції щодо служб внутрішнього аудиту органами державного сектору відбулась із затвердженням «Порядку утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах і бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» [8]. Ним визначено механізм утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту; їх основні завдання; об'єкт і строки проведення перевірки; обов'язки керівника та працівників підрозділу.

Прийняття Стандартів внутрішнього аудиту [9] засвідчує виконання ще одного завдання Концепції, а саме правового забезпечення гарантування незалежності, соціального захисту і відповідальності внутрішніх аудиторів органів державного сектору. Ці Стандарти формують єдині підходи до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків і рекомендацій; застосовуються структурними підрозділами внутрішнього аудиту, створеними в установах при проведенні ними внутрішнього аудиту.

Наступним кроком реформування системи державного фінансового контролю стало прийняття Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [10], за допомогою якого відбулась реалізація завдання Концепції щодо вдосконалення кадрового забезпечення служб внутрішнього аудиту. Цей Кодекс є системою моральних та професійних цінностей і правил поведінки фахівців внутрішнього аудиту або посадових осіб, на яких покладено повноваження щодо здійснення внутрішнього аудиту та визначення їх обов'язків у професійній діяльності.

Отже, процес реформування державного фінансового контролю триває, а поступове введення визначених Концепцією змін сприятиме вдосконаленню діяльності органів державного сектору, адаптації вітчизняного законодавства до законодавства ЄС і формуванню цілісної системи

контролю. Проте прийняття законів не завжди впливає на якість формування системи державного фінансового контролю, а внаслідок розмежування основних принципів контролю не дає змогу зрозуміти його цілісність. Тому основні засади формування системи державного фінансового контролю мають бути відображені в головному законі про бюджетну систему. В Україні – це Бюджетний кодекс, у зарубіжних країнах – різні законодавчі акти, де прописані загальні принципи організації та діяльності контрольних-ревізійних мереж (табл. 1).

Аналіз основних засад контролю в бюджетному законодавстві різних країн свідчить, що кожний закон розкриває мету державного фінансового контролю – забезпечення ефективного та результативного управління бюджетними коштами, сприяння законній діяльності установ державного сектору. Водночас, варто уточнити, що найважливішою ланкою державного фінансового контролю на рівні формування бюджету в усіх досліджуваних країнах прийнято вважати орган контролю, яким є представник законодавчої влади. Практично в кожній країні існують спеціальні інститути парламентського контролю за витрачанням державних коштів: в Україні – Рахункова палата, Казахстані – Лічильний комітет з контролю за виконанням республіканського бюджету, Киргизії – Управління внутрішнього аудиту Міністерства фінансів КР і Рахункова палата, у Молдові – Служба фінансового контролю та ревізій.

Дослідження принципів контролю в бюджетному законодавстві різних країн свідчить про різну повноту відображення інформації та структуру нормативних документів у бюджетному законодавстві (табл. 2).

Проведене порівняння свідчить, що найбільш змістовним є Бюджетний кодекс Республіки Казахстан, у якому докладно розкрито: сутність та види державного фінансового контролю, основні контрольні органи, об'єкти контролю, принципи державного фінансового контролю і типи, єдині вимоги до його проведення. Найменш змістовними слід визнати бюджетні кодекси Киргизії і Таджикистану. У Бюджетному кодексі України лише частково зазначено принципи контролю. Відсутність процедур, принципів та єдиних вимог контролю в основному бюджетному документі призводить до недостатньо повного визначення сут-

ності контролю на законодавчому рівні, що суперечить вимогам ЄС. Тому вважаємо за доцільне перейняти досвід Республіки Казахстан щодо структури розкриття засад контролю в Бюджетному кодексі й впровадити його в Україні. Йдеться про розширення засад із додатковим відображенням: визначення об'єкта та предмету контролю, його принципів і типів, форм проведення. Завдяки цьому буде розкрито базові питання державного фінансового контролю.

Реформування системи державного фінансового контролю і впровадження певних змін на практиці повинно продовжуватися. Такий висновок можна зробити, проаналізувавши офіційні дані, представлені Державною фінансовою інспекцією і Рахунковою палатою України. Наприклад, Державна фінансова інспекція надає інформацію про такі фінансові порушення, як незаконні й нецільові витрати, нестачі матеріальних і фінансових ресурсів, а також недоотримання фінансових ресурсів [11]. Левову частку у фінансових порушеннях становлять незаконні витрати. Найбільшого значення цей показник сягав у 2010 р. – 25 964,9 млн. грн. (у 2013 р. – 2067,99 млн. грн.). Розглядаючи основні показники фінансових порушень у звітах Державної фінансової інспекції за 2010–2013 рр., можемо спостерігати тенденцію до їх зменшення, а саме: недоотримання фінансових ресурсів скоротилося на 1257,6 млн. грн. (3,8%), нецільове використання коштів – на 2761,9 млн. грн. (8,5%), незаконні витрати – на 25084 млн. грн. (77,3%), недостача фінансових ресурсів і матеріальних коштів – на 3343,9 млн. грн. (10,3%). Основними причинами зазначених явищ є низька якість внутрішнього контролю.

Аудитори Рахункової палати, своєю чергою, також виявляють факти порушень і недоліків при адмініструванні й справлянні доходів державного бюджету. Здебільшого йдеться про неефективне управління коштами державного бюджету та їх нецільове використання. Під час контрольних-аналітичних заходів, проведених у 2013 році, було виявлено, що загальні обсяги втрат у 250 випадках становили 12,9 млрд. грн., що майже на 60% більше, ніж у попередньому році. Переважна більшість випадків неефективного використання державних коштів пов'язана з управлінським фактором. У 2013 році 26,2% загального обсягу порушень сталося саме внаслідок необґрунтованих управлінських рішень, що становило 8,1% втрат бюджету [12].

Проведене дослідження свідчить, що нинішні зміни нормативно-правового забезпечення сприяють зменшенню втрат фінансових ресурсів, проте належного рівня ефективності управління державними фінансами ще не досягнуто. Окрім цього, контроль ефективності управління державними фінансами здійснюється у вигляді контрольних заходів, у ході яких дається оцінка ефективності використання бюджетних коштів і державної власності. Оцінюється також результативність діяльності органів виконавчої влади та інших організацій у вирішенні питань, що входять до їх компетенції. Однак оцінка ефективності процесу формування державних фінансових ресурсів не здійснюється, що спричиняє заниження джерел надходження коштів та їх обсягу, обмежує процес моніторингу діяльності державного сектору. Отже, у

Країна	Основні засади контролю		
	назва закону	мета державного фінансового контролю	основні контрольні органи
Україна	Бюджетний кодекс	Дотримання бюджетного законодавства, спрямованого на забезпечення ефективного та результативного управління бюджетними коштами	Рахункова палата
Казахстан	Бюджетний кодекс	Виявлення, усунення та недопущення порушень об'єктами контролю бюджетного та іншого законодавства	Лічильний комітет з контролю за виконанням бюджету
Киргизія	Про основні засади бюджетного права	Перевірка складання та виконання республіканського і місцевих бюджетів, контроль за діяльністю центральних органів влади	Рахункова палата
Молдова	Про бюджетну систему і бюджетний процес	Перевірка фінансово-економічної діяльності, цілісності засобів і матеріальних ресурсів, достовірності бухгалтерського обліку та звітності бюджетних установ, а також підприємств і організацій, що використовують державні кошти, незалежно від форми власності та виду діяльності	Служба фінансового контролю та ревізій
Таджикистан	Про державні фінанси	Сприяння законній, ефективній і результативній діяльності організацій державного сектору	Уповноважений державний орган у сфері державного фінансового контролю
Узбекистан	Про бюджетну систему	Контроль за доходами та видатками державного бюджету	Міністерство фінансів
Росія	Бюджетний кодекс	Забезпечення зовнішньої перевірки річного звіту про виконання державного бюджету	Федеральна служба фінансово-бюджетного нагляду

Джерело: Складено автором на основі бюджетних кодексів країн

Структура бюджетних кодексів різних країн

Таблиця 2

Основні засади контролю	Україна	Казахстан	Киргизія	Молдова	Таджикистан	Узбекистан	Росія
Визначення контролю	+	+	-	+	+	-	-
Види контролю	+	+	-	+	+	-	+
Суб'єкти контролю (основні контрольні органи)	+	+	+	+	+	+	+
Об'єкти контролю	-	+	-	-	-	-	-
Предмет фінансового контролю	-	-	-	+	-	-	-
Внутрішній аудит	+	-	-	+	+	-	-
Принципи державного фінансового контролю	-	+	-	-	-	-	-
Типи державного фінансового контролю	-	+	-	-	-	-	-
Засади проведення державного фінансового контролю	-	+	-	-	-	-	+

Джерело: Складено автором на основі Бюджетних кодексів країн

державному фінансовому контролю доцільно виділити окремих напрям перевірок – аудит ефективності формування доходів державного сектору. Для реалізації цієї цілі вважаємо за необхідне доповнити групу методів узагальнення та впровадження результатів контролю оцінкою результативності формування доходів.

5. Висновки. Таким чином, адаптація вітчизняної системи державного фінансового контролю до принципів ЄС зумовлює необхідність удосконалення нормативно-правової бази, проте не розв'язує всіх нагальних проблем. Для покращення стану державного фінансового контролю ми пропонуємо: 1) розробити і прийняти нову редакцію Бюджетного кодексу України, яка повинна містити основні контрольні засади (визначення об'єкта та предмета контролю, його принципів і типів, способів проведення), завдяки чому буде розширено термінологічний апарат та базові питання державного фінансового контролю, розкрито сутність й основні вимоги для його виконання; 2) запровадити у практичну діяльність Рахункової палати новий метод контролю – аудит ефективності, який має бути зосереджений не лише на ефективності використання державних фінансів, а й на ефективності їх утворення (наприклад, за рахунок доходів від обмінних операцій). Рекомендовані зміни сприятимуть посиленню аудиторської спроможності Рахункової палати, дозволять змінити спрямованість державного фінансового контролю не лише на здійснення наступного контролю, а й на запобігання порушенням.

Література

- Свірко С. В. Бухгалтерський облік і контроль у контексті бюджетного кодексу України : навч. посіб. / С. В. Свірко, І. О. Кондратюк, С. В. Дорошенко, Н. М. Старченко. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 940 с.
- Андреев П. П. Реформування фінансового контролю як складової інституційних реформ у системі управління державними фінансами / П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, І. Ю. Чумакова та ін. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2013. – Т. 2. – 328 с.
- Cohen A.-G. Control Interne et Audit Publics / Alain-Gerard Cohen. – Paris, France : L.G.D.J., 2005. – 184 с.
- Merchan F. Risk Management at the European Commission [Electronic resource] / Francisco Merchan. – 2002. – Режим доступу : <http://forum.europa.eu.int/Members/irc/budg>
- Simmony M. Le Controle Financier Public dans le cadre de l'Union Europeenne de son elargissement / Marc Simmony // Revue Francaise de Finances Publiques. – 2002. – No 77. – 312 p.
- Літська декларація керівних принципів контролю : прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) [Електронний ресурс]. – 1977. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604_001

- Стандарти внутрішнього аудиту : затв. наказом Міністерства фінансів України від 4 жовтня 2011 р. № 1247 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>
- Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 вересня 2011 р. № 1217 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – 2011. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11>
- Звіт про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів за 2010–2013 роки [Електронний ресурс] / Державна фінансова інспекція України. – 2014. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/92782>
- Звіт Рахункової палати за 2010–2013 рр. [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – 2014. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>

Стаття надійшла до редакції 20.12.2014

References

- Svirko, S. C., Kondratyuk, I. O., Doroshenko, S. C., & Starchenko N. M. (2012). *Accounting and control in the context of the budget code of Ukraine*. Kyiv: Akad. fin. upravlinnya (in Ukr.).
- Andreev, P. P., Chechulina, O. O., & Chumakov, I. Y. (2013). *Reforming financial control as a component of institutional reforms in the system of public finance management*. Kyiv: Akad. fin. upravlinnya (in Ukr.).
- Cohen, A.-G. (2005). *Control Interne et Audit Publics*. Paris, France: L.G.D.J. (in French).
- Merchan, F. (2002). *Risk Management at the European Commission*. Retrieved from <http://forum.europa.eu.int/Members/irc/budg>
- Simmony, M. (2002). Le Controle Financier Public dans le cadre de l'Union Europeenne de son elargissement. *Revue Francaise de Finances Publiques*, 77 (in French).
- INTOSAI (1977). *The Lima Declaration of guidelines control adopted on the IX Congress of the International organization of Supreme audit institutions in 1977*. Retrieved from http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (in Ukr.).
- The Cabinet of Ministers of Ukraine (2005). *The Concept of Public Internal Financial Control Development up to 2017* (Order of Ukraine). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80> (in Ukr.).
- The Cabinet of Ministers of Ukraine (2011). *The Order for the Formation of Structural Units of Internal Audit and Such Audit in the Ministries, other Central Executive authorities, their territorial bodies and budgetary Institutions, Which Belong to the Sphere of Management of the Ministries, other Central Executive Bodies* (The Order of Ukraine). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF> (in Ukr.).
- The Ministry of Finance of Ukraine (2011). *The Internal Audit Standards* (The Order of Ukraine). Retrieved from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (in Ukr.).
- The Ministry of Finance of Ukraine (2010-2013). *The Code of Ethics of the Employees of the Internal Audit* (The Order of Ukraine). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11> (in Ukr.).
- The Accounting Chamber of Ukraine (2010-2013). *The Report of the Accounting Chamber for 2009-2011*. Retrieved from <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826> (in Ukr.).

Received 20.12.2014

«Економічний часопис-XXI»
читайте на веб-порталі www.soskin.info/ea/