ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ТА МОЖЛИВІСТЬ ЙОГО ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ

FOREIGN PRACTICE OF ARRANGEMENT OF STATE FISCAL CONTROL AND THE OPPORTUNITIES OF ITS APPLICATION IN UKRAINE

Володимир ПІХОЦЬКИЙ,
доктор економічних наук, заслужений економіст України, начальник територіального управління Рахункової палати України по Львівській, Волинській, Рівненській, Тернопільській, Івано-Франківській та Закарпатській областях

Volodymyr PIKHOTSKYI,
Doctor of Economics, Honoured economist of Ukraine, Manager of regional department of Court of Editors of Ukraine in Lviv, Volyn, Rivne, Ternopil, Ivano-Frankivsk and Zakarpattya region

Проблема ефективності державного управління фінансами та здійснення фінансового контролю є надзвичайно важливою для кожної держави. Особливе місце в системі фінансового контролю кожної розвинутої держави займає вищий орган контролю державних фінансів (далі – ВОКДФ), що виділяється своїм незалежним статусом, найширшим спектром підконтрольних об'єктів, методами перевірки та формою звітності.

В Україні згідно з Конституцією вищим органом контролю державних фінансів є Рахункова палата (далі – РП). Інститут ВОКДФ є атрибутом демократичної держави, а відповідне законодавче забезпечення його правового статусу – свідченням існування (розвитку) правової держави з ефективною системою державного управління.

Органи державного фінансового контролю в зарубіжних країнах відповідно до покладених завдань здійснюють контроль за виконанням бюджетів, витрачанням державних коштів і використанням державного майна. Контролю підлягають витрати на утримання органів державного управління та реалізацію державних програм розвитку. Верховні рахункові відомства хоча й не проводять аудиту політико-економічних актів, проте оцінюють обґрунтованість таких рішень, їхній вплив на державні фінанси, активи, борг та визначають наслідки [1].

Завдання цієї системи полягає у виявленні відхилень від чинних законів, стандартів, а також порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління ресурсами, у вжитті заходів, які запобігали б повторенню цих порушень у майбутньому. Власник (а в даному випадку власником є держава) з метою реалізації покладених на нього зобов'язань щодо управління власністю зобов'язаний здійснювати фінансовий контроль та аудит об'єктів права власності: майна й фінансових ресурсів.

До того ж в умовах формування ринкових відносин держава змінює характер своєї діяльності в соціальному та економічному секторах, що вимагає відповідних змін і у сфері державного фінансового контролю та державного аудиту.

У ст. 1 Лімської декларації INTOSAI – Міжнародної організації, яка діє під егідою ООН і об'єднує незалежні, аналогічні Рахунковій палаті України, органи фінансового контролю, йдеться, що «організація контролю є основним елементом управління суспільними фінансовими коштами, тому що таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством», а згідно зі ст. 5 цієї Декларації «існування вищого органу фінансового контролю і необхідний рівень його незалежності повинні бути закладені в Конституції, деталі можуть бути визначені відповідними законами».

На початку другої половини XX ст. у процесі безперервного реформування державного управління на міжнародній арені відбулися суттєві перетворення і у сфері державного фінансового аудиту, зокрема в питаннях піднесення його авторитету в процесах управління та ефективності виконання контрольних функцій держави. Саме для впровадження ідей та досвіду вищих аудиторських організацій світу у 1953 році було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю (INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions), до якої входять понад 170 членів, а генеральний секретаріат перебуває у Відні (Австрія). Конгрес INTOSAI проводиться раз на три роки. Результати роботи INTOSAI оприлюднюють у щоквартальних публікаціях Міжнародного журналу з Державного фінансового аудиту (the International Journal of Government Auditing) та на офіційному сайті в Інтернеті (www.intosai.org).

Регіональні робочі групи INTOSAI здійснюють професійну підтримку аудиту державного сектору шляхом обміну досвідом та ідеями, а також створення професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологій та інших практичних матеріалів у сфері фінансового й адміністративного аудитів [2].

Нині законодавство іноземних держав, а особливо країн ЄС, має тенденцію до уніфікації. Тому з метою визначення єдиних загальних принципів, які могли б бути прийнятними для всіх держав, незважаючи на форму державного устрою, державного правління і водночас не порушуючи традицій здійснення вищого фінансового контролю, які складались в окремих державах протягом сторіч, у жовтні 1977 року на Конгресі ВОКДФ (INTOSAI) у місті Ліма (Індія) було прийнято відповідну Декларацію (Лімська декларація). Хоча з погляду міжнародного права Лімська декларація не обов'язкова до застосування, нею проголошено первинні положення розвитку державного контролю у демократичних країнах [2], зокрема:

- особливості організації контролю як елементу управління;
- сфера застосування контролю;
- принципи побудови системи фінансового контролю, засади незалежності й підзвітності вищих контролюючих органів, їхні повноваження тощо.

Поряд із цим Лімська декларація визначає загальноприйняті принципи контролю незалежних державних органів контролю [3], до яких належать:

Досвід організації державного фінансового контролю в розвинутих зарубіжних країнах в умовах євроінтеграції держави вимагає відповідних змін і у сфері державного фінансового контролю та державного аудиту. Аналіз законодавства іноземних держав щодо діяльності незалежних органів державного фінансового контролю свідчить про необхідність підвищення ефективності державного фінансового контролю в Україні. Застосування органами контролю такого виду аудиту, як аудит ефективності, сприяє керованості й прозорості державного сектору економіки.

The practice of state fiscal control in developed foreign countries in terms of European integration requires appropriate change both in state fiscal control and public audit. Analysis of the legislation of foreign countries regarding the activities of independent state financial control authorities brings about the need to improve the efficiency of state fiscal control in Ukraine. The use of this type of audit (efficiency audit) by control bodies facilitates controllability and transparency of the economy's public sector.

1) інституційна незалежність;
2) фінансова незалежність;
3) персональна незалежність аудиторів-контролерів;
4) власна відповідальність за програму перевірок;
5) достатність повноважень на отримання інформації;
6) право на вжиття заходів.

Ці принципи мають загальний характер і можуть бути прийнятними в будь-якій демократичній правовій державі оскільки є не політичними, а такими, що мають на меті визначити гарантії забезпечення ефективності фінансового контролю як для інформаційного відображення реального стану ведення фінансових справ для держави, так і для здійснення контролю всередині самої держави, тобто перевірку всіх державних органів та установ, що здійснюють функції державної влади.

Правовою основою організації рахункових відомств та забезпечення їхнього функціонування у переважній більшості країн є конституції та прийняті на їх основі закони, які визначають місце, функції й права контролюючих установ [2].

Порівнюючи нормативні, юридичні та інституційні особливості контрольно-ревізійної роботи у різних країнах, слід наголосити на різних підходах до визначення місця рахункових відомств у системі органів державного управління [2]. Один із таких підходів визначає, що організаційною схемою контрольно-ревізійної роботи є виділення двох рівнів ієрархії (див. **рис.**):

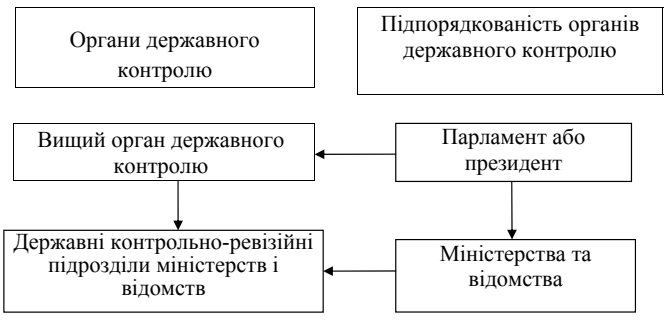
❑ на першому рівні знаходиться вищий орган державного контролю, який підпорядковується парламенту або президенту і на нього покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету;

❑ на другому рівні – державні контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству. Вони здійснюють повний контроль за правильністю витрачання державних коштів [4].

Загальним елементом у правовому статусі сучасних верховних контролюючих установ є закріплені конституціями підзвітність парламенту, інституціональна незалежність від органів виконавчої влади та самостійність у питаннях планування й виконання аудиту. Незалежність ґрунтується на принципах відкритості й доступності результатів аудиту, самостійності – у питаннях прийняття рішень стосовно оприлюднення результатів досліджень тощо [2]. У політичному й професійному плані ступінь автономності рахункового відомства характеризується особливостями процедури призначення та звільнення членів контрольного органу, а також легітимної тривалості перебування на посаді керівника відомства [5].

Висока ефективність бюджетно-фінансового контролю в зарубіжних країнах забезпечується тим, що керівники вищих органів державного фінансового контролю призначаються й затверджуються парламентами на більш тривалий період, ніж терміни повноважень самих парламентів, а звільненими з посади можуть бути тільки за рішенням парламенту у разі професійної невідповідності чи зловживань [4]. У США такий термін становить 15 років, у Німеччині, Австралії та Угорщині – 12, у Канаді – 10, у Болгарії – 9, у Мексиці – 8, у Туреччині – 7, у Швейцарії, Польщі, Румунії та Монголії – 6 років [5].

Рисунок. **Дворівнева схема організації контрольно-ревізійної роботи у зарубіжних країнах**



Джерело: складено автором.

Як правило, у кожній країні застосовуються власні особливі регламенти з питань обрання керівного складу верховних інститутів контролю та впровадження їхньої діяльності [2].

Так, президент і віце–президент Федеральної рахункової палати Німеччини обираються на посаду бундестагом за поданням Федерального уряду й призначаються Федеральним президентом терміном на 12 років [2].

Державний контролер Ізраїлю обирається парламентом (кнесетом) та затверджується на посаді президентом країни терміном на 5 років, максимально на два строки. Звільнення з посади державного контролера раніше від встановленого терміну можливе тільки за рішенням 2/3 голосів депутатів парламенту [2].

Федеральний рахунковий суд Бразилії складається з двох палат по чотири міністри (судді) в кожній, які затверджуються на посаді сенатом, у тому числі 6 міністрів – за поданням голови сенату, а 4 міністри – за поданням президента республіки. Президент відомства обирається зі складу міністрів терміном на один рік [6].

Рахункова палата Франції – одна з організаційно найскладніших структур, де керівництво палати затверджується Радою Міністрів. До керівного складу палати входять прем'єр–президент (призначається довічно), генеральний прокурор (виступає в державних інтересах та є посередником між палатою, урядом і судовими органами) й генеральний прем'єр-адвокат. Палата діє на колегіальних засадах. У професійному штаті відомства 7 палатних президентів (за галузевими напрямами) та 200 магістратів (юридичні радники, фінансові інспектори, аудитори) [6].

Інституціональна незалежність доповнюється адекватним рівнем фінансової незалежності, що є одним з основних принципів демократичності й практичності державного контролю. Важливою гарантією цього є те, що видатки на утримання ревізійних відомств затверджуються як окрема стаття державного бюджету. При цьому допускається можливість існування інших додаткових джерел доходів для розвитку установи та заохочення службовців [5].

Особливо слід зазначити, що уникнення упередженості в роботі та інших суб'єктивних чинників досягається шляхом забезпечення високого рівня оплати праці аудиторів [7]. Близько третини бюджету Національного управління аудиту Великобританії – прямі видатки на оплату персоналу. В Туреччині оплата праці професійного персоналу Рахункової палати вдвічі перевищує зарплату адміністративного персоналу [6].

Ще одним елементом діяльності ВОФК є те, що обов'язковою умовою ефективного забезпечення дієвого й оперативного контролю в більшості країн є наявність територіальних підрозділів, які, залежно від форми державного устрою країни, повністю або частково підпорядковані верховному рахунковому відомству, проте в цілому зберігають самостійність у виконанні функцій та зосереджені на перевірках витрачання коштів місцевих бюджетів. У разі потреби вони виконують оперативні завдання центральної контрольної установи. Подібні регіональні представництва верховного органу державного фінансового контролю функціонують у Франції, Німеччині, Канаді, Монголії, Болгарії, Бразилії, Польщі, Китаї, Чехії тощо [8].

Нині досвід багатої арабської країни Бахрейн є зразком найоптимальнішого підходу до питання використання функцій вищого органу державного фінансового контролю. Професійними складниками організаційної структури органу державного аудиту цієї країни є секції:

1) фінансового аудиту (аналіз загального фінансового стану підприємств та установ; перевірка дотримання положень нормативно – регулювальних документів);
2) аудиту адміністративної діяльності (визначення економічності й ефективності, оцінка якості й кількості наданих послуг; аналіз досягнення об'єктом контролю поставленої мети);
3) аудиту комп'ютерних та бухгалтерських систем.

До цих трьох напрямів можна додати лише аудит навколишнього середовища, який у деяких розвинених країнах виділяють із аудиту адміністративної діяльності в окремий вид державного контролю [6].

Функціонування бюджетних відносин будь-якої країни з огляду на обмеженість фінансових ресурсів, спрямованих на реалізацію соціальних програм, потребує підвищення ефективності державного фінансового контролю. Ринкові умови спричинили ускладнення фінансових аспектів діяльності держави, тому що до задоволення суспільних потреб активно

залучаються комерційні структури, для обслуговування державних коштів використовуються інфраструктури банків та інших фінансово-кредитних установ, держава виступає на ринку як власник майна та виробник товарів і послуг. Крім того, численні факти безгосподарної діяльності, перетворення багатства державного в багатство приватне, створення умов господарювання із заздалегідь встановленою метою – банкрутства бюджетного підприємства, існування схем незаконного обігу державних коштів, щоб уникнути сплати податків до бюджету, тощо доводять необхідність запровадження нових методів дослідження цільового використання бюджетних коштів.

Очевидним є те, що на сьогодні аудит ефективності є перспективним видом контролю як у сфері підприємництва, так і в системі державного фінансового контролю, тому що будь-який власник майна (держава або приватний інвестор) має об'єктивну потребу в інформації щодо того, наскільки ефективно здійснюється управління його активами. Досить молодий аудит ефективності виник у 60-ті роки минулого століття як фінансовий контроль результативності використання бюджетних коштів і нині активно застосовується в системі державного фінансового контролю зарубіжних країн [9].

З його використанням здійснюється зовнішній державний контроль управління державними фінансами, за підсумками проведення якого формуються незалежні висновки про ступінь результативності розпорядження державними фінансовими ресурсами, ефективності рішень, прийнятих органами виконавчої влади під час виконання завдань, та економічності використання витрачених на це бюджетних коштів [10]. Однак, як свідчить світовий досвід, застосування аудиту ефективності в державному фінансовому контролі сприяє підвищенню відповідальності й підзвітності органів виконавчої влади, а також керованості й «прозорості» державного сектору економіки.

Понад тридцятирічна історія розвитку аудиту ефективності у світі напрацювала загальноприйняті теоретичні та методологічні основи його здійснення, якими керуються у практичній діяльності вищі аудиторські установи (ВОФК) більшості зарубіжних країн. Зважаючи на те, що аудит ефективності є новим явищем у вітчизняній теорії та практиці державного фінансового контролю, доцільно звернутися до зарубіжного досвіду, накопиченого країнами з розвинутою демократією у сфері застосування аудиту ефективності. Вивчення й використання зарубіжного досвіду має принципове значення для розробки концепції державного контролю у фінансовому середовищі в Україні, оскільки дає змогу творчо застосовувати практичний досвід країн із розвинутою демократією при формуванні національної української моделі державного фінансового контролю, сприяє всебічному теоретичному осмисленню аудиту ефективності та усвідомленню його місця у практичній діяльності органів, що його здійснюють [9].

Проблеми ефективності використання бюджетних коштів і здійснення зовнішнього державного фінансового контролю діяльності органів виконавчої влади й суб'єктів державного сектору економіки досить актуальні для України. Адже ефективність управління державними фінансовими ресурсами є запорукою стабільності економіки, забезпечення необхідних темпів економічного зростання й рівня суспільного добробуту, а також дотримання інтересів національної безпеки держави [9]. Розвиток вітчизняної системи державного управління останніми роками свідчить, що навіть при економічній і соціальній обґрунтованості структури та обсягів державних витрат бажаних результатів частіше досягти не вдається. Однією з основних причин такого становища є відсутність об'єктивних механізмів контролю виконання бюджету.

Тим часом розроблення теорії аудиту ефективності використання бюджетних коштів і методології його застосування в державному фінансовому контролі в Україні перебуває на початковій стадії. Зміст останніх вітчизняних досліджень і публікацій з проблематики запровадження аудиту ефективності характеризується фрагментарністю сприйняття накопиченого у цій галузі досвіду, що негативно позначається на системі державного фінансового контролю, не сприяє формуванню й чіткому визначенню теоретико-методологічних та організаційно-правових засад її створення.

Появу аудиту ефективності як нового виду бюджетного контролю було зафіксовано у Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів (the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts), прийнятій у жовтні 1977 року на IX Конгресі Міжнародної організації вищих аудиторських установ (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI). Зокрема, у статті 4 декларації підкреслюється, що, в доповнення до фінансового аудиту, важливість якого залишається незаперечною, «існує також інший вид контролю, спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління. Контроль ефективності охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектору, включаючи перевірку систем організації та управління [11].

Поступово у зарубіжних країнах сталося розмежування обов'язків у бюджетному процесі між урядом і органом державного фінансового контролю, яке було зумовлено насамперед наділенням останнього статусом незалежного органу, підзвітного парламентові. Причому уряд відповідав за збирання й витрачання державних коштів, а орган державного фінансового контролю мав перевіряти, як витрачаються ці кошти, і надавати парламенту звіти про результати перевірок, тобто здійснювати фінансовий аудит виконання державного бюджету. Так, з набуттям англійським парламентом права визначати бюджет держави National Audit Office (NAO) було наділено статусом незалежного органу державного фінансового контролю, що здійснює перевірки витрачання державних коштів і надає парламентові звіти про результати проведення таких перевірок.

Розуміння необхідності застосування аудиту ефективності у державному фінансовому контролі для більшості зарубіжних країн пов'язане з переходом у середині XX століття на нові моделі формування бюджету і запровадженням «бюджетування, орієнтованого на результат» (Results-oriented budget – системи бюджетного планування, що пов'язує витрати бюджетних коштів з очікуваною віддачею від їх здійснення, з їхньою соціальною та економічною ефективністю). Та важливість організації і проведення аудиту у середовищі державних фінансів було усвідомлено ще у стародавньому світі, коли після доручення процесу управління державною власністю іншим особам (управлінцям) виникла необхідність у здійсненні контролю правильності ведення цього процесу. Писемні пам'ятки, що існують, дають можливість твердити, що перші паростки державного аудиту були закладені, ще коли давні цивілізації Близького Сходу почали створювати високоорганізовані держави і налагоджувати господарську діяльність. Фінанси стародавніх держав уже в ті часи піддавалися систематичному «аудиту» [12].

Аналізуючи результати проведених досліджень, що спонукали до виникнення та широкого й швидкого запровадження у практику та використання як дієвого різновиду державного фінансового контролю аудиту ефективності, слід виділити основні принципи, що призвели до цього, а саме:

1) якісні зміни в соціально-економічній; політичній та інших сферах.
2) реалізація загальноприйнятих принципів та правових основ підготовки проекту державного бюджету, його виконання а також фінансової звітності;
3) розв'язання проблемних питань у відносинах між парламентом та органами фінансового контролю.

Ці обставини прямо або опосередковано вплинули на формування системи державного фінансового контролю, виділення з неї незалежних органів фінансового контролю та підвищення їх ролі в управлінні державою. При цьому вищі органи фінансового контролю відіграють провідну роль щодо структур внутрішнього контролю, зокрема у процесі проведення фінансових перевірок вони оцінюють надійність контрольно-ревізійної діяльності останніх і залежно від рівня її якості відповідним чином використовують отримані результати при організації своєї роботи з контролю виконання бюджету. Результатом цього є зростання ступеня прозорості та публічності бюджетного процесу, що певною мірою гарантує попередження різного роду зловживань і порушень при використанні бюджетних коштів. Враховуючи той факт, що в більшості розвинених країн органи фінансового контролю підзвітні парламентам або є частиною законодавчої гілки влади, парламент відіграє значну роль у діяльності цих органів, виступаючи, зокрема, єдиним «споживачем» його продукції – звітів про результати фінансових перевірок [5].

На сучасному етапі аудит ефективності, як правило, охоплює питання, що мають величезне значення для суспільства, захищає фінансові інтереси держави, дозволяє встановити причинно-наслідкові зв'язки їх недотримання. Як вид державного фінансового контролю аудит ефективності уможливлює своєчасну розробку пропозицій з усунення причин,

що створюють умови для відступу від установлених законодавством вимог [13]. Причому його затребуваність особливо значна в тих бюджетних системах, які орієнтовані на досягнення конкретного кінцевого результату. Наприклад, у США лише після прийняття в 1950 році закону про бюджет і процедури бюджетної відповідальності, де були встановлені вимоги наводити в бюджет не структуру видатків за видами витрат, а очікуваний результат від здійснення програм чи виконання державних функцій, значно зросла затребуваність аудиту ефективності. А в Канаді аудит ефективності набув поширення після того, як уряд країни в 1955 році перейшов на принципи управління, орієнтовані на досягнення кінцевих результатів, коли всі федеральні міністерства та відомства були зобов'язані під час формування бюджету визначати основні суспільно значущі результати від використання бюджетних коштів, а також від реалізації соціально-економічних програм і послуг [14].

Разом з тим аналіз світового досвіду запровадження і використання аудиту ефективності дає можливість констатувати його двоякий характер: з одного боку, це контрольні заходи, які дозволяють оцінити результативність, дієвість та економічність використання організацією, що перевіряється, державних коштів та управління державною власністю за реалізації великих соціально-економічних проектів із тривалим часовим лагом; з другого – аналіз діяльності органів державної влади щодо виконання ними законів та інших нормативно-правових актів, інструкцій і правил, які визначають порядок витрачання державних коштів, виявлення порушень і відхилень у їх роботі під час реалізації програми [14].

У процесі розвитку аудиту ефективності у зарубіжних країнах водночас змінювалися підходи й методи вимірювання ефективності бюджетних витрат. Спочатку ефективність сприймали як величину, що визначається на основі аналізу фізичних обсягів витрачених ресурсів (input-oriented estimation), тобто основна увага при оцінці ефективності бюджетних витрат приділялася економічності їх використання. Потім для проведення такої оцінки стали використовувати покази розподільної продуктивності (allocative effciency), при визначенні якої застосовувалися не фізичні міри обсягів витрачених ресурсів, а витрати (cost). Оцінка ефективності бюджетних коштів на цьому етапі здійснювалася на підставі визначення економічності й продуктивності їх використання. У подальшому, коли виникла необхідність здійснення комплексної оцінки ефективності державних коштів, основну увагу стали приділяти аналізу випуску продукції (послуг) (output), а потім – і кінцевих результатів використання бюджетних коштів (outcome). Аналізуючи досвід діяльності вищих органів фінансового контролю зарубіжних країн, можна дійти висновку, що головна ідея аудиту ефективності полягає в тому, щоб створити дієвий механізм контролю за органами виконавчої влади щодо виконання ними державних функцій та ефективного використання держаних ресурсів. Виходячи з цього, аудит ефективності може та повинен здійснювати орган, діяльність якого не залежить від виконавчої влади і який має право давати оцінку економічності, дієвості та результативності використання бюджетних коштів і державної власності.

Тобто змістовна складова аудиту ефективності полягає у виявленні законності та доцільності мобілізації фінансових і матеріальних ресурсів у процесі реалізації соціально-економічної політики, що дозволяє оцінити, наскільки ефективно використані ресурси для досягнення поставленої мети (наприклад, економічного зростання, темпів економічного зростання, зниження інфляції, запланованого прибутку тощо), відхилень від цільової функції [15].

Органи державного фінансового контролю зарубіжних країн при проведенні аудиту ефективності керуються основними принципами [14]:

- у рамках аудиту ефективності перевіряється не процес прийняття рішень органами представницької та виконавчої влади, а хід реалізації цих рішень [14];
- аудит ефективності проводиться не з метою визначення правильності здійснюваного політичного курсу або затверджених державних програм, а для оцінки діяльності органів виконавчої влади щодо їх реалізації [16].

ВИСНОВКИ

Активна дискусія щодо форм, методів, видів і напрямів державного фінансового контролю є переконливим прикладом необхідності формування єдиної системи державного фінансового контролю та прийняття Закону «Про державний фінансовий контроль», внесення відповідних поправок до Бюджетного кодексу України, інших нормативно–правових актів. Це дозволить законодавчо закріпити послідовність проведення державного фінансового контролю, визначити компетентність і повноваження органів, які здійснюють аудит ефективності використання державних коштів і державної власності.

ЛІТЕРАТУРА

1. *Соловйов С.М. Історія Росії з найдавніших часів. Книга 2, Том 3. / С.М. Соловйов // М.: Думка. – 1988. – 536 с.*
2. *Дмитренко Г.В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово–економічні аспекти). Дис. док. наук з держ. управління: 25.00.02. // О.В. Дмитренко. – К.: 2010.*
3. *Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. Керівні принципи аудиту державних фінансів. – К.: Вид. підг. за сприяння програми ПРООН з врядування, 2003. – С. 23, 27.*
4. *Дорош Н.І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. наук: 08.06.04./ Н.І. Дорош. – К., 2004. – 38 с.*
5. *Пожар Т.О. Розвиток фінансово–бюджетного механізму державного фінансового контролю. Дис. канд. екон. наук: 08.00.08. // Т.О. Пожар. – Суми: 2012.*
6. *Дейнеко Є.В. Внутрішній контроль в умовах реформування системи державного фінансового контролю в Україні. Дис. канд. екон. наук: 08.00.08. // Є.В. Дейнеко. – Харків, 2014.*
7. *Гай-Нижник П. Фінансова політика уряду Української Держави Гетьмана Павла Скоропадського (29 квітня – 14 грудня 1918 р.). / П. Гай-Нижник / К.: Цифра-друк, 2004. – 430 с.*
8. *Мамишев А.В. Шляхи європеїзації державного аудиту / А.В. Мамишев // Фінанси України. – 2004. – №8. – С. 144–150.*
9. *Гупаловська М.Б. Бюджетний контроль в умовах ринкової економіки України. Дис. канд. екон. наук: 08.00.08. // М.Б. Гупаловська. – Тернопіль, 2012.*
10. *Разумцев В.В. Фінансовий контроль цільового використання бюджетних коштів підприємствами вугільної галузі. Дис. канд. екон. наук: 08.00.08. // В.В. Разумцев. – Луганськ, 2009.*
11. *Керівні принципи аудиту державних фінансів / Збірник базових документів INTOSAI. – Проект ПРООН із врядування «Доброчесність на практиці». – К., 2001. – С. 23.*
12. *Соколов Я. В. Очерки развития аудита / Я. В. Соколов, А. А. Перехов. – М.: ИД ФБК–ПРЕСС, 2004. – 376 с.*
13. *Мешалкина Р.Е. Аудит эффективности – объективная необходимость / Мешалкина Р.Е. // Финансы. – 2005. – №2. – С. 65.*
14. *Пиріжок С.Є. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій з експлуатації та вибуття основних засобів. Дис. канд. екон. наук: 08.00.09. // С.Є. Пиріжок. – Житомир, 2012.*
15. *Басанцов І.В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України: дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / І. В. Басанцов. – Ірпінь, 2008.*
16. *Дрозд І.К. Концептуальні засади ефективності фінансового контролю економічних систем // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – Тернопіль: Підручники і посібники. – 2003. – Вип.. 7. – С. 83–90.*

REFERENCES

1. *Solovyov S.M. Istoriya Rosiyi z naydavnishykh chasiv [The history of Russia since ancient times]. Moscow, Dumka, book 2, vol.3, 1988, 536 p. [in Ukrainian].*
2. *Dmytrenko H.V. Orhanizatsiya i zdiysnennya derzhavnoho kontrolyu v Ukrayini (finansovo–ekonomichni aspekty) [Organization and implementation of state control in Ukraine (financial and economic aspects)]. Kyiv, 2010 [in Ukrainian].*
3. *Lims'ka deklaratsiya kerivnykh pryntsypiv audytu derzhavnykh finansiv. Kerivni pryntsypy audytu derzhavnykh finansiv [The Lima Declaration of Guidelines on Auditing. Guidelines on Auditing]. Kyiv, 2003, pp. 23, 27 [in Ukrainian].*
4. *Dorosh N.I. Metodolohichni ta orhanizatsiyni aspekty audytu [Methodological and organizational aspects of the audit]. Kyiv, 2004, 38 p. [in Ukrainian].*
5. *Pozhar T.O. Rozvytok finansovo–byudzhetnoho mekhanizmu derzhavnoho finansovoho kontrolyu [Development of fiscal and budgetary mechanism of state financial control]. Sumy, 2012 [in Ukrainian].*
6. *Deyneko Ye.V. Vnutrishniy kontrol' v umovakh reformuvannya systemy derzhavnoho finansovoho kontrolyu v Ukrayini [Internal control in terms of reforming the system of state financial control in Ukraine]. Kharkiv, 2014. [in Ukrainian].*
7. *Hay-Nyzhnyk P. Finansova polityka uryadu Ukrayins'koyi Derzhavy Het'mana Pavla Skoropads'koho (29 kvitnya – 14 hrudnya 1918 r.) [The financial policy of the government of the Ukrainian State under Hetman Pavlo Skoropadsky (29 April - 14 December 1918)]. Kyiv, Tsyfra-druk, 2004, 430 p. [in Ukrainian].*
8. *Mamyshev A.V. Shlyakhy yevropeyizatsiyi derzhavnoho audytu [Ways of Europeanization of state audit]. Finansy Ukrayiny, 2004, no. 8, pp. 144-150 [in Ukrainian].*
9. *Hupalovs'ka M.B. Byudzhetnyy kontrol' v umovakh rynkovoyi ekonomiky Ukrayiny [Budget control under a market economy in Ukraine]. Ternopil', 2012 [in Ukrainian].*
10. *Razumtsev V.V. Finansovyy kontrol' tsil'ovoho vykorystannya byudzhetnykh koshtiv pidpryyemstvamy vuhil'noyi haluzi [Financial control of target use of budgetary funds by the coal industry]. Luhans'k, 2009 [in Ukrainian].*
11. *Kerivni pryntsypy audytu derzhavnykh finansiv [Guidelines on Auditing]. Zbirnyk bazovykh dokumentiv INTOSAI, Proekt PROON iz vryaduvannya "Dobrochesnist' na praktytsi", Kyiv, 2001, 23 p. [in Ukrainian].*
12. *Sokolov Ja.V., Perehov A.A. Ocherki razvitija audita [Essays on the development of audit]. Moscow, ID FBK–PRESS, 2004, 376 p. [in Russian].*
13. *Meshalkina R.E. Audit effektivnosti – obektivnaja neobhodimost' [Performance audit is an objective necessity]. Finansy, 2005, no. 2, 65 p. [in Russian].*
14. *Pyrizhok S.Ye. Bukhhalters'kyy oblik i vnutrishniy kontrol' operatsiy z ekspluatatsiyi ta vybuttya osnovnykh zasobiv [Accounting and internal control of operations on exploitation and disposals]. Zhytomyr, 2012 [in Ukrainian].*
15. *Basantsov I.V. Rozvytok derzhavnoho finansovoho kontrolyu v umovakh rynkovoyi ekonomiky Ukrayiny [Development of state financial control in Ukraine under a market economy]. Irpin', 2008 [in Ukrainian].*
16. *Drozd I.K. Kontseptual'ni zasady efektyvnosti finansovoho kontrolyu ekonomichnykh system [Conceptual bases of economic efficiency of financial control systems]. Ukrayins'ka nauka: mynule, suchasne, maybutnye, Ternopil', Pidruchnyky i posibnyky, 2003, no. 7, pp. 83-90 [in Ukrainian].*