

УДК 331.108.37

В. І. Дмитренко,
к. е. н., професор, Черкаський інститут пожежної безпеки
імені Героїв Чорнобиля, м. Черкаси
ORCID ID: 0000-0003-1860-418X

DOI: 10.32702/2306-6792.2020.10.65

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

V. Dmytrenko,
PhD in Economics, professor, Cherkasy institute of fire Protection and nameless heroes of Chornobil, Cherkasy

IMPLEMENTATION OF THE INTERNATIONAL EXPERIENCE OF STATE AUDIT TO ENSURE THE ECONOMIC SECURITY OF UKRAINE

Автором у статті досліджено праці вітчизняних науковців та практиків, які присвячені вивченню міжнародного досвіду проведення державного аудиту в різних країнах світу. З'ясовано специфіку трьох основних моделей: вестмінстерської (монократичної), колегіальної та судової (французької). Вивчено спільні та відмінні риси зазначених трьох найбільших моделей організації державного аудиту. З'ясовано, що вестмінстерська модель надає пріоритет гласності, наголос у результатах роботи робиться на фінансовий стан і фінансові операції посадових осіб, а основна увага у звітах приділяється ефективності, доцільності та раціональності. Країни, що використовують цю модель — Великобританія, Канада, Ірландія, Ісландія, Шотландія, Данія, Швеція, Фінляндія, Естонія, Литва, Латвія. Встановлено, що колегіальна модель є наближеною до вестмінстерської та поширена в таких країнах Азії, як Індонезія, Японія, Південна Корея, Китай, Індія, Пакистан. У колегіальній моделі вищий орган фінансового контролю є частиною системи парламенту. Члени органу приймають рішення на основі консенсусу. Орган працює незалежно і доповідає парламентському комітету, що уповноважений розглядати його справи. З'ясовано, що судова, або юрисдикційна модель характеризується судовою системою побудови державного аудиту та притаманна для Франції, Бельгії, Іспанії, Португалії, Греції та Кіпру. У результаті дослідження було встановлено, що у розглянутих вище моделях по-різному складаються відносини між органами вищого державного аудиту і парламентом, а також існують інші відмінності, які пов'язані, головним чином, з історичними традиціями кожної країни та особливостями її економічного розвитку. Реформування державного аудиту в Україні повинно передбачати його гармонізацію з міжнародними стандартами й методологіями, а також найкращою практикою ЄС. Крім того, запропоновано здійснювати реформування шляхом імплементації стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і кращих міжнародних методик, що дозволить створити цілісну та ефективну систему державного аудиту; зміцнити фінансово-бюджетну дисципліну; мінімізувати зловживання у сфері використання державних ресурсів; забезпечити розвиток правової та методологічної бази функціонування відповідних державних органів, яка враховуватиме кращі практики ЄС та існуючі потреби України задля забезпечення її економічної безпеки.

The author examines the works of domestic scientists and practitioners, which are devoted to the study of international experience of public audit in different countries. The specifics of three main models are clarified: Westminster (monocratic), collegial and judicial (French). The common and distinctive features of these three largest models of public audit organization have been studied. It has been found that the Westminster model gives priority to publicity, the emphasis in the results is on the financial condition and financial transactions of officials, and the reports focus on efficiency, appropriateness and rationality. Countries that use this model — Great Britain, Canada, Ireland, Iceland, Scotland, Denmark, Sweden, Finland, Estonia, Lithuania, Latvia. It is established that the collegial model is close to the Westminster model and is widespread in such Asian countries as Indonesia, Japan, South Korea, China, India, Pakistan. In the collegial model, the supreme body of financial control is part of the parliamentary system. The members of the body make decisions by consensus. The body works independently and reports to the parliamentary committee that it is authorized to consider its cases. It has been found that the judicial or jurisdictional model is characterized by the judicial

system of state audit and is typical of France, Belgium, Spain, Portugal, Greece and Cyprus. The study found that the above models have different relationships between the highest state audit bodies and the parliament, and there are other differences, which are mainly related to the historical traditions of each country and the peculiarities of its economic development. Public audit reform in Ukraine should bring it into line with international standards and methodologies, as well as EU best practice. In addition, it is proposed to carry out reforms by implementing the standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) and best international practices, which will create a comprehensive and effective system of public audit; strengthen financial and budgetary discipline; minimize abuses in the use of public resources; to ensure the development of the legal and methodological framework for the functioning of relevant state bodies, which will take into account the best practices of the EU and the existing needs of Ukraine to ensure its economic security.

Ключові слова: аудит, державний аудит, колегіальна модель, судова модель, вестмінстерська модель, економічна безпека держави.

Key words: audit, state audit, collegial model, judicial model, Westminster model, economic security of the state.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах забезпечення економічної безпеки держави є однією з ключових цілей державного управління, яке є об'єктивно неможливим без забезпечення ефективного контролю за формуванням і використанням бюджетних ресурсів та державного майна. Саме на виконання цього завдання і націлена робота системи державного аудиту України. Використання міжнародного досвіду для пошуку можливостей імплементації існуючих моделей державного аудиту для забезпечення економічної безпеки держави є досить актуальним питанням та набуває стійких інституціональних ознак. Наразі в Україні відсутня взаємодія між ключовими суб'єктами державного аудиту та суб'єктами, які забезпечують економічну безпеку держави, що породжує її дестабілізацію.

У зв'язку з цим, враховуючи трансформаційний стан системи державного аудиту України, виникає необхідність наукового супроводження сучасних тенденцій її розвитку, та пошуку можливостей використання зарубіжного досвіду для українських реалій.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Визначена проблематика, в тій чи іншій мірі, розкрита у наукових працях таких науковців, як: Ю. Бажан, І. Басанцов, І. Белобжецький, М. Білуха, Т. Боголіб, О. Василик, Б. Валуєв, З. Варналій, Є. Вознесенський, І. Дрозд, В. Дяченко, М. Кужельний, І. Луніна, І. Лютий, В. Мітрофанов, Ю. Пасічник, В. Піхоцький, Н. Рубан, А. Соменков, О. Шевчук та інших. Результати їх наукового пошуку мають вагоме теоретичне та практичне значення. Водночас нестабільний стан національної економіки та постійна транс-

формація системи державного аудиту як інструменту забезпечення економічної безпеки України обумовлюють необхідність проведення наукових досліджень у цій сфері, що підтверджує актуальність обраної тематики.

МЕТА СТАТТІ

Мета статті полягає в вивченні можливості імплементації міжнародного досвіду державного аудиту для забезпечення економічної безпеки України.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Становлення інституту аудиту як вищої форми державного фінансового контролю в Україні супроводжується глобалізаційними процесами, що передбачає вибір такої його моделі, яка б відповідала загальній стратегії аудиторської діяльності за Міжнародними стандартами аудиту (МСА), враховувала б специфіку національної економіки та менталітет ринкових відносин кожної країни. Для цього досить корисним буде досвід функціонування аудиту державних фінансів у різних країнах світу.

Зауважимо, що на сьогодні у світі не існує єдиного підходу до проблем організації та проведення аудиту державних фінансів, а тим паче й стану економічної безпеки держави. Організаційна будова вищих органів фінансового контролю вирішується по-різному в кожній із країн, однак виходячи з їх історичного розвитку та впливів політичних систем, можна виділити деякі загальні риси.

Дослідники, які вивчали це питання, визначають дві провідні моделі організації контролю: у країнах з англосаксонською системою права — монократична, а в країнах континен-

тальної системи права — колегіальна структура будови системи контролю [1]. Виділяється ще й третя модель [2] — французька, особливістю якої є наділення державних органів контролю судовими функціями, а Соменков А. схиляється до думки, що "у розвинених зарубіжних країнах система фінансового контролю в цілому однотипна" через побудову за "майже ідентичними принципами здійснення контролю" та завданнями, що стоять перед контролюючою системою [3].

На думку І.К. Дрозд, найбільш прийнятним, виходячи з оцінки тенденцій економічного, політичного розвитку держав в їх історичному аспекті, є висновок про схожість рис трьох найбільших моделей організації державного аудиту: наполеонівської, вестмінстерської і колегіальної [4]. Такий поділ є найбільш вдалим, тому вимагає більш детального дослідження.

Вважаємо, що більш точним буде поєднання обох запропонованих акторами класифікацій та виокремлення вестмінстерської (монархичної), колегіальної та судової (французької).

Вестмінстерська (монархична) модель надає пріоритет гласності, а тому генеральний аудитор має повноваження доповідати в парламенті, використовуючи для підготовки доповідей великий штат професійних аудиторів. Наголос у результатах роботи робиться на фінансовий стан і фінансові операції посадових осіб, менше уваги — на додержання норм і знаходження відхилень. Основна увага у звітах приділяється ефективності, доцільності та раціональності. Доповіді подаються із зауваженнями та термінами їх виконання. Країни, що використовують цю модель — Англія, Канада, Ірландія, Ісландія, Шотландія.

Генеральний аудитор несе персональну відповідальність за пильність своєї служби, тому колегіальність також є характерною для цієї моделі.

Відносно особливостей моделі державного аудиту, що функціонує у Великобританії слід зазначити про таке. Незалежність Національного управління аудиту забезпечується тим, що управління отримує кошти, необхідні для роботи офісу не від Уряду, а через представлення річного бюджету безпосередньо Палаті Громад Парламенту. Ніхто не може вказувати Управлінню, як воно повинно виконувати свої обов'язки. У рамках затвердженого бюджету Національного управління аудиту абсолютно вільно вирішувати, скільки працівників треба найняти і скільки їм платити.

Структура Національного управління аудиту є ієрархічною. На чолі її стоїть Генеральний

аудитор, що відповідає за всі найважливіші рішення. Генеральний аудитор призначається Королевою Великобританії та може бути звільнений за її бажанням. Пропозицію щодо призначення Генерального аудитора подає Парламент. До Парламенту кандидатуру подає Прем'єр-міністр за погодженням з Комітетом Державних Рахунків. Генеральний аудитор сам призначає своїх працівників і визначає їхню заробітну плату.

Кожне міністерство, крім Міністра, який є політичною фігурою і призначається Урядом, має Головного державного службовця. Після призначення Міністра, Мінфін дає Головному державному службовцю міністерства Меморандум про його обов'язки щодо ефективності фінансового менеджменту; бухгалтерського обліку; внутрішнього контролю. Головний державний службовець несе відповідальність за роботу Міністерства перед Парламентським Комітетом Державних Рахунків. Штат налічує 750 осіб, з яких 600 аудиторів. З 600 аудиторів 400 — здійснюють фінансовий аудит; 200 — аудит діяльності. 75% аудиторів Національного аудиторського офісу мають сертифікати бухгалтерів. Інші — це обслуговуючий персонал (спеціалісти з комп'ютерного обслуговування; секретарі тощо).

Одним з найважливіших обов'язків Генерального аудитора є забезпечення того, щоб операції, перевірку яких він проводить, відповідали чинним правилам та інструкціям. Коли перевірка виявляє відхилення від норми досить серйозне для того, щоб почати судове розслідування, то організація, яку перевіряють, зобов'язана сама передати справу до рук поліції.

Мета діяльності Національного управління аудиту (далі — НУА) полягає у підготовці ґрунтовного звіту, який забезпечив би справедливий погляд на важливі проблеми і запропонував би можливі шляхи поліпшення ведення державних справ. Управління поставило собі за мету, щоб кожний фунт, витрачений на НУА, зекономив платникам податків Великобританії сім фунтів.

Інше завдання НУА — забезпечити звітність уряду перед Парламентом. Для цих цілей був створений спеціальний Комітет державних рахунків, який досліджує і перевіряє виконання звітів Генерального аудитора. Після того, як Комітет державних рахунків завершує слухання, він публікує свої висновки, які можуть бути вельми критичними. Через декілька тижнів Уряд публікує свою відповідь на кожне із зауважень Комітету. Майже у всіх випадках Уряд приймає рекомендації Комітету. Звіти Коміте-

ту і відповіді Уряду раз на рік обговорює Парламент.

Особливостями роботи Національного управління аудиту є такі:

1. НУА під час вирішення питання про його фінансування зобов'язане обґрунтовувати необхідність виділення йому необхідних коштів для здійснення аудиторських функцій перед Парламентом.

2. Результати аудиту, проведеного НУА, регулює законодавство. Водночас НУА Великобританії, на відміну від вищих органів фінансового контролю деяких інших країн, не може критикувати політику Уряду.

Іншим органом державного фінансового контролю є Національний аудиторський офіс (далі — НАО), функціями якого є:

а) аудит доходів і видатків Державного бюджету на центральному рівні, який включає:

— фінансовий аудит (щорічно проводиться сертифікація 650 рахунків Міністерств і готуються короткі річні звіти (ІОІ 2 звітів);

— аудит діяльності (~50 досліджень на рік. Тривалість проведення окремих досліджень сягає 17 місяців).

б) надання погоджень щодо проведення платежів. Мінфін (Казначейство) кожного дня інформує НАО про проведені Міністерствами видатки.

3. Здійснення досліджень за результатами попередніх перевірок.

Всі звіти НАО є предметом для обговорення в Комітеті Державних Рахунків, де заслуховують Головного державного службовця Міністерства, яке перевірялося. Присутніми є також представники громадськості, преси, телебачення. Голова Комітету Державних Рахунків дає свої зауваження до звіту, уникаючи політичних тлумачень діяльності Міністерства. Уряд повинен давати письмову відповідь щодо виконання рекомендацій звіту НАО — Комітету Державних Рахунків. Внаслідок аудиту, що проводить НАО, щорічна економія коштів для міністерств, які перевірялися, становить ~ 300 млн фунтів стерлінгів (в тому числі за рахунок фінансового аудиту — 50 млн фунтів стерлінгів). На кожний фунт стерлінгів, що витрачає НАО, зберігається 8 фунтів стерлінгів платників податків. Тобто річна економія в 7 разів перевищує вартість перевірок.

Національний аудиторський офіс не має повноважень щодо застосування санкцій та не несе жодної відповідальності щодо здійснення аудиту місцевих органів влади. Ці питання контролює Аудиторська Комісія. До повноважень Комісії, на відміну від Національного Ауди-

торського офісу Великобританії, входить контроль за використанням коштів на місцевому рівні. Комісія підпорядкована Уряду. До складу Комісії входять 17 членів Колегії, які призначаються на 3 роки. Вони відповідають за напрями: медичний, освітній, органів місцевої влади, поліції, приватного сектору, недержавних організацій тощо. Це дозволяє Комісії мати об'єктивний погляд (точку зору, оцінку) на всі сфери діяльності органів місцевого самоврядування. Головний контролер — це виконавча особа.

Державними органами розроблені критерії діяльності і за ними оцінюється ефективність. Державні органи звітують громадськості про надання послуг, а аудиторі здійснюють нагляд щодо здійснення цієї діяльності. Для здійснення аудиту залучаються до 30% приватних аудиторів (хоча у структурі Комісії є понад 1000 аудиторів). Аудиторі мають право зробити висновки про недоцільність існування установи, діяльність якої визнана неефективною і рекомендувати передати її функції (виконання певних державних послуг) іншій установі або громаді. Слід звернути увагу і на те, що досягнення визначених критеріїв ефективності впливає і на ступінь бюджетного фінансування, а саме: державним інституціям і установам, які діють найбільш ефективно (надають різноманітні і якісні державні послуги за певну вартість), виділяється додаткове фінансування.

Ключова позиція цієї системи: органи місцевого управління автономні, а аудит зовнішній, тобто незалежний.

Колегіальна модель державного аудиту є наближеною до вестмінстерської та поширена в таких країнах Азії, як Індонезія, Японія, Південна Корея, Китай, Індія, Пакистан. У колегіальній моделі вищий орган фінансового контролю є частиною системи парламенту. Члени органу приймають рішення на основі консенсусу. Орган працює незалежно і доповідає парламентському комітету, що уповноважений розглядати його справи. Такі системи контролю представлені малочисельними комітетами на чолі з головою, який і є генеральним контролером.

Судова (французька) модель характеризується системою визначення відповідності прийнятих виконавчою владою і підзвітними їй організаціями рішень стосовно законів та інструкцій. Організаційна особливість такої моделі — акцент на численність посадових осіб, що мають великий ступінь незалежності на рівні суддів. Для даної моделі характерна судова система побудови державного аудиту.

Парламент отримує від органів державного аудиту доповіді та звіти тільки на запит.

Така модель поширена у Франції, Бельгії, Португалії, латиноамериканських країнах, країнах Африки, що були французькими та португальськими колоніями. Розглянемо сутність цієї моделі на прикладах Франції та Бельгії.

До особливостей державного аудиту Франції належать: свідоме сприйняття бізнесом необхідності проведення контрольних дій; наявність конституційної та законодавчої можливості контролювати підприємницькі структури, незважаючи на отримання ними бюджетних коштів.

Суд рахунків Франції є незалежним від уряду та парламенту. Разом з Державною радою (юридична рада уряду та вищий судовий орган з адміністративних питань) і Касаційним судом Суд рахунків належить до вищих органів управління і судової системи країни та здійснює контроль за рахунками і управлінням фінансами держави, загальнонаціональних державних установ і підприємств. До підконтрольних об'єктів, яких не багато, належать підприємства першого рангу, підприємства і відомства, розпорядники бюджетних коштів. Основну увагу звертають на аудит консолідованої фінансової звітності, а не на фінансово-господарську діяльність апарату управління. Основне завдання — оцінити фінансову звітність. Суд рахунків як вищий орган державного фінансового контролю затверджує план роботи, контролює будь-які питання без обмежень.

Суд може таємно контролювати рахунки і ведення справ у державних і приватних установах та підприємствах, які отримують фінансову допомогу від держави або від загальнонаціональних державних установ і підприємств. Перевірка для державних підприємств відбувається 1 раз на 3 роки. На основі аудиторського звіту приймається колегіальне судове рішення, після чого вносяться зміни до звіту. Якщо за результатами такого звіту виявляються суттєві порушення, то справа передається до органів правосуддя — фінансового суду, з матеріалами судової справи.

Очолює Суд рахунків генеральний прокурор, який особисто очолює контрольні заходи. Орган є відносно нечисельним, працює близько 400 аудиторів. Члени Суду не є державними службовцями, а є професійними аудиторами. Суд не розглядає приватний аудит, як цілком незалежний, проте використовує звіти приватних аудиторів після їх ретельного досліджен-

ня. Якщо виникають сумніви стосовно їх достовірності, то Суд повідомляє про це міністерство юстиції.

Виконавчий контроль у Франції здійснюється фінансовими контролерами бюджетного управління Міністерства економіки, фінансів і промислової політики, бухгалтерами національного рахівництва і та службовцями Генеральної інспекції фінансів (державні контролери). Фінансовий контролер попередньо візує всі документи, до підписання керівником, за яким настають фінансові зобов'язання. Державний контролер — державний аудитор здійснює загальний нагляд за діяльністю державного підприємства і візує стратегічні документи.

Розглянемо особливості функціонування моделі державного аудиту Бельгії. Аудиторський суд Бельгії (далі — АСБ) очолює Рада. Вона складається з 12 членів, яких обирає Парламент терміном на шість років. Суд є незалежним від Уряду і Парламенту, і вирішує сам, як він буде розпоряджатися бюджетними коштами, виділеними для його діяльності. Всі рішення, що приймає Рада, є колегіальними і приймаються погоджено. Члени Ради обираються Палатою Представників Парламенту (Нижня Палата) терміном на 6 років. Суд самостійно затверджує план роботи на відповідний рік. Звіти про свою діяльність АСБ надсилає Парламенту щорічно. У Суді працює близько 300 кваліфікованих аудиторів, з яких 50 є начальниками управлінь.

Виконання функцій Суду щодо бюджету можна поділити на три етапи бюджетного циклу. На етапі підготовки бюджету Суд робить доповіді Парламенту зі своїми зауваженнями щодо бюджетних пропозицій, а відповідні Міністерства повинні відреагувати на зауваження Суду. Під час прийняття бюджету Суд контролює всі фінансові зобов'язання і платежі. Наприкінці бюджетного періоду Суд робить звіт, про результати виконання бюджету, враховуючи рівень державного боргу, прострочені зобов'язання і заборгованості. До обов'язків Суду не входить розслідування порушень. Однак, якщо внаслідок своїх розслідувань Суд виявив обставини, що викликають підозру, то справу передають до Державної прокуратури.

Сфера впливу Суду розповсюджується на всі установи та відомства федерального і регіонального рівнів, а також на підпорядковані їм державні організації і підприємства.

Основними завданнями АСБ є контроль та аудит за використанням бюджетних коштів.

Раніше, більше уваги приділялося законності видатків та відсутності зловживань. Сьогодні — аудиту діяльності.

По-різному у розглянутих вище моделях складаються відносини між органами вищого державного фінансового контролю і парламентом.

У вестмінстерській парламентській моделі доповіді служби генерального аудитора зазвичай автоматично передаються у Громадську рахункову комісію парламенту для ознайомлення. Слухання парламенту з цієї проблеми проходять під час щотижневих сесій, водночас генеральний аудитор присутній на цих доповідях. Представники департаментів уряду та його служб також присутні на слуханнях і дають свої коментарі щодо думок аудиторів. Громадська рахункова комісія бере до уваги показання представників уряду і направляє їх до парламенту для обговорення і доробки. Часто в результаті цього розробляються рекомендації для наступних дій генерального аудитора. Генерального аудитора можуть запросити як свідка у різні парламентські комітети, щоб уважно ознайомитися з фінансовими та операційними матеріалами, що належать до його компетенції.

У моделях, які відрізняються від вестмінстерської, відносини між парламентом та органами вищого фінансового контролю складаються аналогічним чином. Виняток становлять органи вищого державного фінансового контролю *Cours de Comptes*, де парламент не отримує доповідей автоматично. Доповіді аудиторів розглядаються магістратами у судовому порядку.

Таким чином, реформування державного аудиту в Україні повинно передбачати його гармонізацію з міжнародними стандартами й методологіями, а також найкращою практикою ЄС. Крім того, реформуванню повинен підлягати зовнішнього аудит шляхом імплементації стандартів Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) і кращих міжнародних методик.

ВИСНОВКИ

Таким чином, хоча цілі та завдання органів вищого державного аудиту схожі між собою, все ж таки їх організація, місце в структурі державних органів, права, повноваження та функції мають деякі відмінності, які пов'язані, головним чином, з історичними традиціями кожної країни та особливостями її економічного розвитку.

Імплементація вивченого досвіду в Україні дозволить створити цілісну та ефективну систему державного аудиту; зміцнити фінансово-бюджетну дисципліну; мінімізувати зловживання у сфері використання державних ресурсів; удосконалити управління та використання державних ресурсів органами державної влади, органами місцевого самоврядування та суб'єктами господарювання; забезпечено розвиток правової та методологічної бази функціонування відповідних державних органів, яка враховуватиме кращі практики ЄС та існуючі потреби України задля забезпечення її економічної безпеки.

Література:

1. Шаповал В.М. Конституційне право зарубіжних країн: монографія. Київ: АртЕк; Вища шк., 1997. 264 с.
2. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): монографія. Київ: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. 177 с.
3. Соменков А. Право і облік. Парламентський контроль. 2001. № 2. С. 38—39.
4. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: монографія. Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. 86 с.
5. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: монографія. Київ: Імекс-ЛТД, 2004. 312 с.

References:

1. Shapoval, V. M. (1997), *Konstytutsiine pravo zarubizhnykh krain* [Constitutional law of foreign countries], ArtEk; Vyshcha shk., Kyiv, Ukraine.
2. Shevchuk, V. O. (1998), *Kontrol hospodarskykh system v suspilstvi z perekhidnoiu ekonomikoiu* (Problemy teorii, orhanizatsii, metodolohii) [Control of economic systems in a society with a transition economy (Problems of theory, organization, methodology)], Kyiv. derzh. torh.-ekon. un-t, Kyiv, Ukraine.
3. Somenkov, A. (2001), "Law and accounting", *Parlamentskyi control*, № 2, pp. 38—39.
4. Savchenko, L. A. (2001), *Pravovi problemy finansovoho kontroliu v Ukraini* [Legal problems of financial control in Ukraine], Akademiia derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy, Irpen, Ukraine.
5. Drozd, I. K. (2004), *Kontrol ekonomichnykh system* [Control of economic systems], Imeks-LTD, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 05.05.2020 р.