

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.11.83](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.11.83)

УДК 336.148

*Ю. В. Махнарилов,
к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів та фінансово-економічної безпеки
Київського національного університету технологій та дизайну, м. Київ
ORCID: 0000-0003-3746-6640
Б. А. Якубівський,
магістр, Київського національного університету технологій та дизайну, м. Київ
ORCID: 0000-0002-3318-8420*

АУДИТ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

*Yu. V. Makhnarylov
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Finance and Financial and Economic Security,
Kyiv National University of Technology and Design, Kyiv
B. A. Yakubivs'ky
Master's degree,
Kyiv National University of Technology and Design, Kyiv*

AUDIT OF USE OF BUDGETARY FUNDS

Дослідження присвячене перебудові системи контролю та аудиту використання коштів державного та місцевих бюджетів. Розглядається існуюча в Україні нормативно-правова база для проведення фінансового контролю та аудиту ефективності бюджетних коштів. Аналізується зміст законів та постанов уряду. Описано організаційну схему та заходи в сучасній системі перевірок розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Визначено основні функції контрольних органів виконавчої влади та органу, призначеного парламентом України. Зауважено, що функції реалізуються через реалізацію низки заходів. Наводяться статистичні дані щодо ефективності перевірок використання бюджетних коштів трьома основними контрольними органами: Рахунковою палатою України, Державною казначейською службою України та Державною аудиторською службою України. Доведено необхідність суттєвих змін в системі фінансового аудиту та аудиту ефективності використання бюджетних коштів. Пропонується від системи ревізій та інспекцій переходити до розбудови системи ІТ-аудиту.

The study focuses on restructuring the system of control and audit of the use of state and local budgets. The existing legal framework for conducting financial control and auditing of budgetary funds effectiveness is considered in Ukraine. The content of the laws and regulations of the government is analyzed. The organizational chart and measures in the modern system of inspections of managers and recipients of budget funds are described. The main functions of the control bodies of the executive power and the body appointed by the Parliament of Ukraine are determined. It is noted that the functions are realized through the implementation of a number of measures. It is concluded that there is no sufficient authority in the regulatory acts to fulfill the task of the control bodies to return to the state and local budgets the funds received or used with defects and irregularities. Intermediaries in the person of law enforcement and judicial bodies intervene in

the activities of the control bodies, which increase the number of links of responsibility, which makes the probability of corruption events more likely. There are statistics on the effectiveness of audits of the use of budget funds by three main control bodies: the Accounting Chamber of Ukraine, the State Treasury Service of Ukraine and the State Audit Service of Ukraine. The costs of maintaining the three main control bodies are analyzed and the number of employees in these bodies is determined. The necessity of significant changes in the system of financial audit and audit of the efficiency of the use of budgetary funds is proved. The following conclusions are drawn: the impossibility of full control and corruption vulnerability give rise to a public distrust of the control and audit system of budget finances. It is possible to solve the problem of confidence restoration through the following changes: from traditional control with audits, reports and absence of influence - to moving the external audit system from the sphere of physical control to the sphere of virtual with automatic disclosure of budget expenditures on the Internet and the results of automatic verification of correctness of use of budgetary means. enterprises and organizations.

Ключові слова: бюджетні кошти; фінансовий аудит; аудит ефективності; контрольні органи; IT-аудит.

Keywords: budgetary funds; financial audit; performance audit; control agencies; IT audit.

Постановка проблеми. Нормативно-правовими актами передбачено контроль та аудит бюджетних фінансів з боку спеціально визначених організацій. Перелік цих організацій (див. рис. 1) та їх повноваження і функціональні обов'язки, зокрема, наведено у Бюджетному кодексі України [1], законі України "Про Рахункову палату"[13] постановах Кабінету міністрів України "Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001" [9], "Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту" [6], "Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України" [11], "Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України" [10] і "Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами" [12].

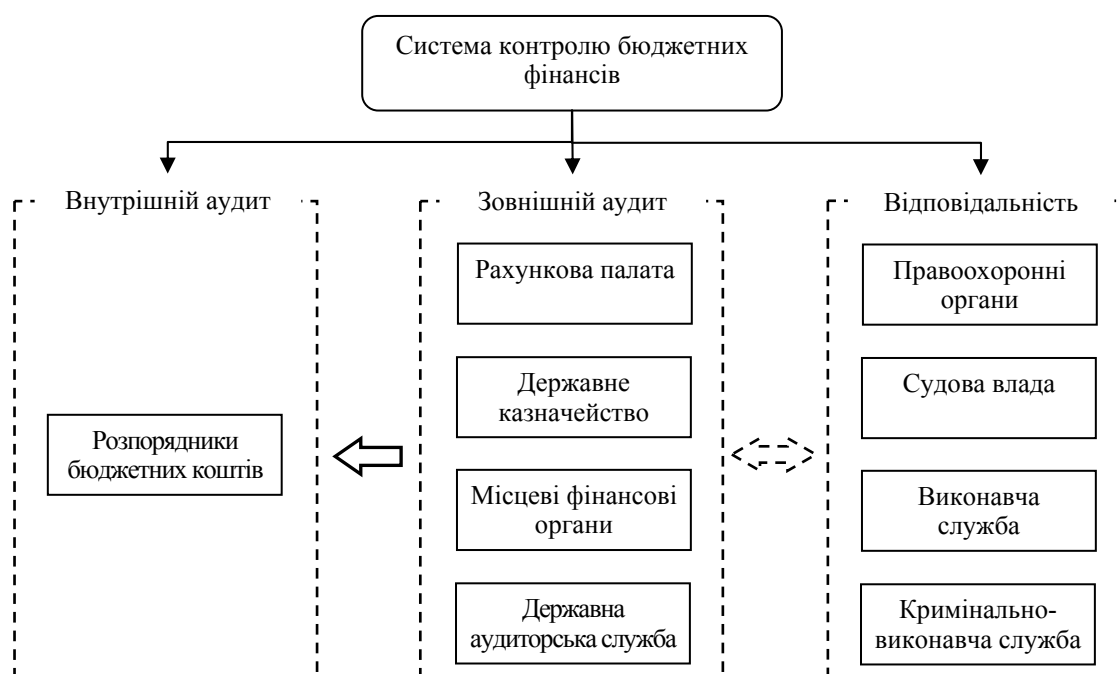


Рис. 1. Система контролю за дотриманням бюджетного законодавства в управлінні бюджетними коштами

Органи зовнішнього аудиту підпорядковано різним гілкам влади: Рахункова палата – Верховній Раді України, а всі інші – Кабінету міністрів. За думкою окремих фахівців існує дублювання функцій контролюючих органів [7, с. 424]. Функціональна повторюваність виправдовується необхідністю побудови системи стримувань і противаг для забезпечення прозорості державного фінансового контролю в Україні. Прозорість мала б породжувати впевненість в ефективності системи контролю державних фінансів.

Проте поширення в засобах масової інформації великої кількості новин про безкарне розкрадання бюджетних коштів формує недовіру у суспільства до змоги існуючої системи ефективно використовувати державний та місцеві бюджети, сформовані самими суспільством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Станом на сьогодні тема контролю державних фінансів вельми помірно представлена у фахових публікаціях – як у дисертаційних дослідженнях, так і науковій періодиці. Серед іншого приділяється увага існуючій системі органів державного контролю. З точки зору Х.І. Іваськевич створена система контролю є ефективною у попередженні порушень фінансової дисципліни під час формування, розподілу й використання державних фінансових ресурсів [7, с. 424]. Авторка наголошує, що і розгалуженість органів контролю, і функціональна повторюваність мають сприяти ефективному управлінню бюджетними коштами. Їй заперечує В.Ю. Трайтлі, який дублювання контрольних функцій органами управління вважає однією з причин низької бюджетної дисципліни [15, с. 176]. Іншою причиною, з точки зору науковця, є недосконале законодавство у поєднанні з низкою недоліків методологічного забезпечення контрольних функцій, що веде до фактичної неспроможності державних органів контролю, які замість застосування санкцій дають порушникам поради [15, с. 177-178].

Близькі ідеям В.Ю. Трайтлі висловлює свої думки Л.С. Коновалов щодо суперечливості сучасної правової бази проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів [8, с. 133]. Фахівець також не обходить стороною часту мотивацію політичної доцільності у діяльності контрольних органів, що очевидно суттєво знижує можливості суспільства у протидії порушникам бюджетної дисципліни [8, с. 135].

На вкрай обмежений контроль порушень на рівні місцевих бюджетів звертає увагу І.Р. Данчевська, яка наводить статистику зниження в останні кілька років числа перевірок, а також низький процент відшкодування бюджетних втрат [2, с. 109]. Причиною низької ефективності державного контролю І.Р. Данчевська вважає метод ревізії, спрямований, за думкою авторки, у минуле, на констатацію подій, що вже відбулися [2, с. 108]. Наведений висновок заперечує ефективність поточної системи контролю використання бюджетних коштів.

Контроль використання суспільних коштів в контексті ефективності виконання бюджетних програм досліджували І.О. Шевченко [17], Т.В. Федченко [16], В.Ю. Трайтлі [15]. Т.В. Федченко пов'язала рівень ефективності контролю з необхідністю визначення власного методичного інструментарію [16, с. 420]. І.О. Шевченко на основі кількісного аналізу виявлених контрольними органами бюджетних порушень дійшла висновку, що порушення бюджетного законодавства мають системний характер і повторюються з року в рік [9, с. 9]. Таке твердження, в певній мірі, суперечить сподіванням щодо ефективності побудованої системи контролю.

Формування цілей статті. Переважна більшість фахівців сходиться на думці про низьку ефективність сучасної системи контролю бюджетних фінансів державного та місцевого рівнів. Ціллю нашого дослідження є визначення напрямів підвищення ефективності контролю і аудиту використання бюджетних коштів. Серед поточних завдань дослідження – аналіз діяльності Рахункової палати, Держказначейства і Держаудитслужби з виявлення та усунення порушень у сфері управління бюджетними коштами та пропозиції щодо оптимізації контролю і аудиту використання бюджетних коштів.

Виклад основного матеріалу дослідження. У Бюджетному кодексі України (надалі БКУ) визначаються ролі окремих органів державного контролю. У статті 26 БКУ затверджено, що Рахункова палата (далі РПУ) діє від імені Верховної ради України, а Держказначейство (надалі ДКСУ) та Держаудитслужба (надалі ДАСУ) – під контролем уряду.

У статтях 110, 112, 113 БКУ узагальнено контрольні функції РПУ, ДКСУ і ДАСУ. Більш детальних розпис цих функцій здійснено у ряді нормативно-правових документів: Законі України "Про Рахункову палату" [9] та постановах Кабінету міністрів України щодо діяльності підконтрольних йому ДКСУ і ДАСУ [6; 9; 10; 11; 12].

Загальним змістом сукупності представлених функцій є зовнішній контроль і аудит "об'єктів, що контролюються", як це зазначено у Положенні про ДАСУ [10] або об'єктів контролю, як це називає Регламент РПУ (див. на веб-сайті РПУ [14]). Перелік функцій та контрольних органів влади, які реалізують ці функції, є наведений у таблиці 1.

Як бачимо в таблиці 1 дійсно існує дублювання функцій контролю та аудиту трьома контрольними органами. Але це дублювання не є тотальним, а деякі функції виконуються лише одним з контрольних органів.

Таблиця 1.
Функції органів влади щодо контролю і аудиту використання бюджетних коштів

№ з/п	Назва функції контролю	Назва органу влади	РПУ	ДКСУ	ДАСУ
1	Фінансовий аудит щодо проведення витрат державного бюджету		+	+	+
2	Аудит ефективності щодо проведення витрат державного бюджету		+		
3	Використання кредитів (позик), залучених державою до спеціального фонду державного бюджету від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій		+		
4	Фінансовий аудит щодо місцевого бюджету в частині використання коштів державного бюджету		+	+	+
5	Аудит ефективності місцевого бюджету в частині використання коштів		+		

	державного бюджету			
6	Контроль використання коштів місцевих бюджетів у частині видатків, які визначаються функціями держави і передані на виконання місцевому самоврядуванню	+		+
7	Здійснення заходів контролю (аудиту) щодо місцевих бюджетів за зверненням відповідних органів місцевого самоврядування	+		
8	Перевірка відповідності взятих об'єктами контролю бюджетних зобов'язань бюджетним асигнуванням		+	+
10	Перевірка досягнення економії бюджетних коштів і результативності в діяльності об'єктів контролю			+
11	Контроль цільового використання і своєчасного повернення кредитів (позик), отриманих під державні (місцеві) гарантії	+		+

Функції контролю та аудиту мають бути реалізовані у забезпечувальних заходах РПУ, ДКСУ і ДАСУ. Ці заходи визначено у згаданих нормативно-правових актах [1; 6; 9; 10; 11; 12; 13] і представлено у таблиці 2. Аналіз складу заходів, наведених у таблиці 2, містить ознаки ризику малої ефективності контрольної діяльності всіх трьох органів: РПУ, ДКСУ, ДАСУ. Власні заходи базуються на "вимаганнях" та "попередженнях". Звернення до силових органів можливо, якщо доведено кримінальну або корупційну складову у порушеннях, пов'язаних з використанням бюджетних коштів. В цьому випадку необхідно дочекатись їхньої реакції, яка не обов'язково буде на користь контрольних органів. Для повернення неправильно витрачених коштів необхідно звертатись до судової влади, тобто також до посередника. Отже повернення коштів може затягнутися, а може і не відбутися. І, фактично, в розпорядженні контрольних органів є лише один ефективний захід: зупинення операцій з бюджетними коштами. На який одразу накладаються обмеження у вигляді "повноважень, передбачених законом" та оскарження рішень контрольних органів в суді з невідомим результатом.

Таблиця 2.

Заходи щодо реалізації функцій контролю і аудиту використання бюджетних коштів

Власні заходи контрольних органів	Заходи із залученням правоохоронних органів	Заходи із залученням судової влади
Вимагання від керівників об'єктів контролю усунення виявлених порушень законодавства	Передавання правоохоронним органам матеріалів у разі встановлення порушень законодавства, за які передбачено кримінальну відповідальність або які містять ознаки корупційних діянь	Складання та направлення до суду протоколу в разі виявлення фактів адміністративного правопорушення
Попередження керівників об'єктів контролю про неналежне виконання бюджетного законодавства з вимогою щодо усунення порушення бюджетного законодавства		Звернення до суду у разі незабезпечення виконання вимог щодо усунення виявлених порушень законодавства з питань збереження і використання активів
Вимагання від боржників під час здійснення безспірного списання коштів вжиття ними заходів до виконання виконавчих документів та за результатами їх виконання		Подання на вилучення в судовому порядку до бюджету виявлених під час проведення ревізій прихованих або занижених платежів
Зупинення (або призупинення) в межах повноважень, передбачених законом, операцій з бюджетними коштами		Подання на стягнення у судовому порядку коштів, отриманих об'єктами контролю з порушенням законодавства

Звіти контрольних органів щодо фінансового аудиту бюджетних коштів у 2016-2018 р.р. представлено у таблиці 3.

Дані, наведені в таблиці 3 свідчать про зростання грошових обсягів порушень та недоліків у використанні бюджетних коштів (крім даних РПУ). Зростають також суми відшкодування втрат, пов'язаних з порушеннями та недоліками у використанні бюджетних коштів (дані РПУ відсутні). І, якщо частка відшкодування бюджетних втрат у статистиці ДКСУ тримається в межах 30% ... 40%, то діяльність ДАСУ демонструє зниження частки відшкодованих до бюджету втрат з 17,2% до 4,4 %.

Таблиця 3.

Результати контролю та аудиту використання бюджетних коштів

Показник	РПУ			ДКСУ			ДАСУ		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Кількість проведених перевірок, тис. перевірок	...	0,635	0,598	1,693	2,986	3,047	5,100	2,100	1,600
Сума порушень і недоліків у використанні бюджетних коштів, млн. грн.	...	23 000	17 000	5 115	8 703	13 606	2 600	13 500	18 100
Сума відшкодування втрат,	1 597	3 470	5 202	447,6	602,8	800,3

пов'язаних з порушеннями і недоліками у використанні бюджетних коштів, млн. грн.									
Частка відшкодованих втрат, пов'язаних з порушеннями і недоліками у використанні бюджетних коштів, %	31,2	39,9	38,2	17,2	4,5	4,4

Складено за даними веб-сайтів РПУ [14], ДКСУ [4] та ДАСУ [3]

Частково це пояснюється різною чисельністю працюючих в контрольних органах. У 2018 р. в РПУ працювало 456 осіб [14], в ДАСУ – 2 404 особи [3]. Дані щодо чисельності працюючих в ДКСУ немає, але відомо, що гранична штатна чисельність складає 13 307 осіб [5]. Зрозуміло, що не всі працюючі в органах бюджетного контролю беруть участь в перевірках.

І якщо чисельність працюючих у РПУ та ДАСУ фактично зменшується в останні три роки, то витрати на утримання контрольних органів зростають. І у 2018 р. на їх утримання було витрачено:

- 1) на РПУ – 271 614,8 тис.грн. [14];
- 2) на ДКСУ – 2 714 294,8 грн. грн. [4];
- 3) на ДАСУ – 617 572,5 тис. грн. [3]

Таким чином, загальна сума витрат перевищила 3 млрд. 600 млн. грн.

Постановою Кабінету міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550 з метою контролю та аудиту бюджетних фінансів передбачено або перевірку всієї сукупності документів, пов'язаних з "плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, веденням бухгалтерського обліку, складенням фінансової звітності", або "контроль ... матеріальних і нематеріальних цінностей шляхом інвентаризації, обстеження та контрольного обміру ... , контрольних запусків у виробництво, контрольних аналізів готової продукції" [12].

Фактично, основним змістом методики контролю бюджетних фінансів з боку органів зовнішнього аудиту є пряме порівняння планових та фактичних показників видатків. Порівнюються затверджені для даного об'єкту контролю бюджетні призначення з врахуванням їх кількісних, часових і цільових обмежень та здійснені відповідні видатки. В разі розходжень планових та фактичних показників складені акти ревізії можуть надаватися державним органам, які мають забезпечити невідворотність відповідальності порушників законності використання бюджетних фінансів.

З одного боку, методичні основи контролю бюджетних фінансів не потребують надзвичайних інтелектуальних здібностей, з іншого боку – дуже трудомісткі.

Контролюючі органи зовнішнього аудиту (див. рис. 1) надають звіти про свою діяльність, зі змісту яких стає зрозумілим, що всі вони разом здібні перевірити лише обмежену кількість підприємств та організацій, оскільки всі перевірки передбачають фактичну присутність фізичних осіб, яких ніколи не вистачить на всіх порушників. А загальна кількість установ та організацій, включених до Єдиного реєстру розпорядників та одержувачів бюджетних коштів станом на 18.11.2019 складала 72 526.

Обмеженість ресурсів органів зовнішнього аудиту також може супроводжуватись як з боку керівників цих органів, так і керівників більш високого рівня до упередженої вибіркової у перевірці бюджетних фінансів в окремих підприємствах та організаціях, тобто зловживаннями у призначенні перевірок. Таким чином, попередні зауваження щодо існуючої системи контролю бюджетних фінансів є обмеженість контролю, трудомісткість контрольних функцій та корупційні ризики.

Не виключається вразливість системи контролю та аудиту бюджетних фінансів до зловживань на користь окремих осіб, тобто до корупції.

Сукупність розглянутих фактів наводить на думку про необхідність суттєвих змін в управлінні аудитом використання бюджетних коштів. Від системи ревізії та інспекцій, від залучення великої кількості інспекторів, від мільярдних витрат на утримання контролюючих органів необхідно переходити до розбудови системи ІТ-аудиту, в основу якої будуть закладені принципи повного охоплення всіх розпорядників та одержувачів бюджетних коштів та безперервного стеження за рухом коштів. Звісно, що принципів побудови таких систем більше ніж два, але це вже предмет окремого дослідження.

В разі практичної реалізації системи ІТ-аудиту ДКСУ не зникне, оскільки крім контрольної функції виконує багато інших. Що ж стосується РПУ, то у цього органа значно скоротиться кількість завдань, а отже і чисельність працюючих. Функцію ж контролю використання бюджетних коштів, яка була надана РПУ в минулі часи панування недовіри між парламентом, урядом і президентом, доцільно передати оновленій Державній аудиторській службі, фізична діяльність якої базуватиметься на залученні широкомасштабних інформаційних систем.

Висновки. Неможливість повного контролю та корупційна вразливість породжують недовіру суспільства до система контролю і аудиту бюджетних фінансів. Розв'язати задачу повернення довіри можливо через наступні зміни: від традиційного контролю з перевірками, звітами та відсутністю впливу – до переміщення системи зовнішнього аудиту зі сфери фізичного контролю до сфери віртуального з автоматичним оприлюдненням у мережі Інтернет бюджетних витрат і результатів автоматичної перевірки коректності використання бюджетних коштів підприємствами та організаціями. Крім повернення довіри суспільства, уряд отримає значну одноразову економію коштів за рахунок заміни ланки фізичного контролю зовнішнього аудиту (див. рис. 1) на її віртуальний аналог.

Література.

1. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : Кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI / Верховна Рада України. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Данчевська І.Р. Перспективи розвитку державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів [Текст] / І.Р. Данчевська // Науковий економічний журнал "Інтелект XXI". — 2017. — № 5. — С. 107-110.
3. Державна аудиторська служба України [Електронний ресурс] : [Веб-сайт]. — Електронні дані. — Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.
4. Державна казначейська служба України [Електронний ресурс] : [Веб-сайт]. — Електронні дані. — Режим доступу: <https://www.treasury.gov.ua>.
5. Деякі питання затвердження граничної чисельності працівників апарату та територіальних органів центральних органів виконавчої влади, інших державних органів [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету міністрів України від 5 квітня 2014 р. № 85 / Кабінет міністрів України. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/85-2014-%D0%BF>.
6. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 / Кабінет міністрів України. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1001-2011-%D0%BF>.
7. Іваськевич Х. І. Система органів державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні [Текст] / Х. І. Іваськевич // Економіка і суспільство. — 2017. — № 11. — С. 421-425.
8. Коновалов Л.С. Механізм державного аудиту ефективності використання публічних коштів [Текст] : дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02 / Коновалов Леонід Станіславович ; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України, Харків. регіон. ін-т держ. упр. — Харків, 2015. — 235 с.
9. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету міністрів України від 12 грудня 2018 р. № 1062 / Кабінет міністрів України. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF>.
10. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43 / Кабінет міністрів України. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/43-2016-%D0%BF>.
11. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету міністрів України від 15 квітня 2015 р. № 215 / Кабінет міністрів України. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/go/215-2015-%D0%BF>.
12. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету міністрів України від 20 квітня 2006 р. № 550 / Кабінет міністрів України. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>.
13. Про Рахункову палату [Електронний ресурс] : Закон України від 2 липня 2015 року № 576-VIII / Верховна Рада України. — Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
14. Рахункова палата України [Електронний ресурс] : [Веб-сайт]. — Електронні дані. — Режим доступу: <https://rp.gov.ua>.
15. Трайтлі В.Ю. Методичні підходи до проведення державного аудиту виконання бюджетних програм державною фінансовою інспекцією України [Текст] / В.Ю. Трайтлі // Вісник соціально-економічних досліджень. — 2013. — Вип. 2 (49). — Ч. 1. — С. 175-181.
16. Федченко Т. В. Методичний інструментарій державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм / Т. В. Федченко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(3). - С. 419-425.
17. Шевченко І. О. Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Шевченко Ірина Олександрівна; Харків. нац. екон. ун-т ім. Семена Кузнеця. — Харків, 2018. — 20 с.

References.

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The codex of Ukraine “The budget codex” , available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (Accessed 15 November 2019).
2. Danchevska, I.R. (2017), “Prospects for development of the state financial audit of the implementation of local budgets”, *Naukovyj ekonomichnyj zhurnal Intelekt XXI*, vol. 5, pp. 107-110.
3. The official site of The State Audit Office of Ukraine (2016), available at: <http://www.dkrs.gov.ua> (Accessed 15 November 2019).
4. The official site of The State Treasury Service of Ukraine (2018), available at: <https://www.treasury.gov.ua> (Accessed 15 November 2019).
5. Cabinet of Ministers of Ukraine (2014), “Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "Some issues of approval of the limit number of employees of the apparatus and territorial bodies of central executive organs, other state organs"”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/85-2014-%D0%BF> (Accessed 15 November 2019).
6. Cabinet of Ministers of Ukraine (2011), “Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "Some issues are related to internal audit and the formation of internal audit units"”, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/1001-2011-%D0%BF> (Accessed 15 November 2019).

7. Ivas'kevych, Kh. I. (2017), "System of organs of state financial control of budgetary institutions in Ukraine", *Ekonomika i suspil'stvo*, vol. 11, pp. 421-425.

8. Konovalov, L.S. (2015), "The mechanism of the state audit of the efficiency of the use of public funds", Abstract of Ph.D. dissertation, National Academy Of Public Administration In President Of Ukraine, Kharkiv Regional Public Government Institute, Kharkiv, Ukraine.

9. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018), "Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On approval of the Fundamental Principles of Exercising Internal Control by Budget Managers and Amending the Cabinet of Ministers of Ukraine Decree No. 1001 of September 28, 2011"", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF> (Accessed 15 November 2019).

10. Cabinet of Ministers of Ukraine (2016), "Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On approval of the Regulation on the State Audit Service of Ukraine"", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/43-2016-%D0%BF> (Accessed 15 November 2019).

11. Cabinet of Ministers of Ukraine (2015), "Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On approval of the Regulation on the State Treasury Service of Ukraine"", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/go/215-2015-%D0%BF> (Accessed 15 November 2019).

12. Cabinet of Ministers of Ukraine (2006), "Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On Approval of the Procedure for Inspection by the State Audit Service, its Interregional Territorial Authorities"", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF> (Accessed 15 November 2019).

13. The Verkhovna Rada of Ukraine (2015), The law of Ukraine "About the Accounting Chamber", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (Accessed 15 November 2019).

14. The official site of The Accounting Chamber (2019), available at: <https://rp.gov.ua> (Accessed 15 November 2019).

15. Trajtli, V.Yu. (2013), "Methodical approaches to carrying out the state audit of implementation of budget programs by the state financial inspection of Ukraine", *Visnyk sotsial'no-ekonomichnykh doslidzhen'*, vol. 2 (49), part 1, pp. 175-181.

16. Fedchenko T. V. (2012) "Methodological tools for state audit of the effectiveness of budget programs", *Ekonomichni nauky : Oblik i finansy*, vol. 9(3), pp. 419-425.

17. Shevchenko, I. O (2018), "The Development of the state financial audit of budget programs implementation", Ph.D. Thesis, Kharkiv National. Semyon Kuznets Economic University, Kharkiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 20.11.2019 р.