

УДК 657.6:35.073.526

Неганов В. В. – аспірант кафедри криміналістики та судової медицини Національної академії внутрішніх справ, м. Київ

ОСНОВИ МЕТОДИКИ ВИЗНАЧЕННЯ ЗБИТКІВ ПІД ЧАС РЕВІЗІЇ (АУДИТУ) ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Проаналізовано методику визначення збитків, зокрема способи здійснення перевірки питань програми ревізії. Запропоновано внести зміни до положень Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування для підвищення ефективності роботи органів Державної аудиторської служби України під час здійснення державного фінансового контролю.

Ключові слова: аудит, ревізія, кримінальне провадження, методичні рекомендації, Державна аудиторська служба України.

Попри посилену увагу науковців і практиків до питань методики визначення збитків під час ревізії (аудиту) органами Державної аудиторської служби України (Держаудитслужби), деякі її аспекти залишаються недостатньо дослідженими, тому потребують детального аналізу.

Відповідно до п. 3 Положення про Державну аудиторську службу України, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43, одним із основних завдань Держаудитслужби є «в разі виявлення збитків, завданих державі чи підприємству, установі, організації, що контролюється, визначати їх розмір в установленому законодавством порядку» [1]. Відповідна норма визначена ст. 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», згідно з якого органу державного фінансового контролю надано право в разі виявлення збитків, завданих державі чи підконтрольним підприємству, установі, організації визначати їх розмір у встановленому законодавством порядку [2].

Станом на січень 2017 року в Порядку взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України, який затверджений спільним наказом Головного контрольно-ревізійного управління

України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України від 19 жовтня 2006 року № 346/1025/685/53, термін «матеріальна шкода (збитки)» визначено як «втрату активів чи недоотримання належних доходів об'єктом контролю та/або державою, що стало внаслідок порушення законодавства об'єктом контролю шляхом дій або бездіяльності його посадових (службових) осіб» [3].

Розмір матеріальної шкоди (збитків) потлумачено як «вартість утрачених активів або недоотриманих доходів, яку визначають за даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності об'єкта контролю або експертною оцінкою та іншими визначеними законодавством способами».

Тобто умовою настання збитків на підприємстві, господарсько-фінансова діяльність якого підлягає ревізії, стають фактично встановлені ревізором обставини порушення законодавства, що призвели до втрати активів або недоотримання доходів.

У зазначеному Порядку передбачено, що в акті ревізії обов'язково відображають у виявлені факти порушень законодавства: назва, дата, номер, стаття чи пункт нормативно-правового акта, розмір матеріальної шкоди (збитків), посадові (службові) особи, унаслідок дій або бездіяльності яких допущено порушення законодавства та завдано матеріальної шкоди (збитків).

Окрім загальновизнаних випадків розтрати майна (коштів), схожі наслідки можуть мати такі факти, як здійснення нецільових закупівель товарів/послуг, закупівель товарів/послуг, які не передбачені річним планом закупівель, інших порушень законодавства і нормативних актів щодо державних закупівель та бухгалтерського обліку, відповідно до яких державні фінансові інспектори також установлюють розміри матеріальної шкоди.

Для прикладу, в акті від 3 червня 2016 року № 032-30/658 ревізії фінансово-господарської діяльності Інституту фізіології ім. О. О. Богомольця Національної академії наук України, який склала Держфінінспекція в м. Києві, зазначено: «Отже, в порушення п. 5 Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 року № 228, у період з 1 січня 2014 року до 31 грудня 2014 року Інститутом, унаслідок невиключення до розрахунку до кошторису, що є його невід'ємною частиною,

видатків на оплату палива, узято зобов'язання та проведено видатків без відповідних бюджетних асигнувань за КПКВ 65410130 за напрямом «предмети, матеріали, обладнання та інвентар», що призвело до нецільового використання бюджетних коштів на загальну суму 28 903 грн. Під час ревізії, відповідно до довідки від 19 травня 2016 року № 5, порушення усунуто шляхом зменшення бюджетних асигнувань на 2016 рік за КПКВ 65410130 за КЕКВ 2281 на вищевказану суму» [4, с. 74–75].

Попри те, що державні фінансові інспектори встановили суму порушень (матеріальної шкоди) використання бюджетних асигнувань під час видатків на оплату палива, методику встановлення порушень, зокрема й бюджетного законодавства, державними фінансовими інспекторами досі не затверджено. Тому в разі судового оскарження підконтрольною установою вимог щодо усунення виявлених порушень законодавства, які складають за підсумками проведеної ревізії, у стороні, що оскаржує в суді встановлені державними фінансовими інспекторами розміри матеріальної шкоди, є обґрунтування щодо відсутності методики (а отже, і нікчемності висновків) встановлення матеріальної шкоди (збитків) державними фінансовими інспекторами. Аналогічні висновки також може бути оскаржено й під час дослідження доказів (висновку ревізії, акта перевірки) у кримінальному процесі під час судових засідань.

Зокрема, в акті від 22 квітня 2016 року № 05-21/56 планової виїзної ревізії фінансово-господарської діяльності державного підприємства «Укртранснафтопродукт» і його виробничого структурного підрозділу «Кременчуцька нафтобаза» [5], який був складений Держфінінспекцією України на підставі п. 2.19 Плану контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції на I квартал 2016 року, у зверненні Генеральної прокуратури України від 21 липня 2015 року № 04/7/1-3986 вих-15 зазначено: «Відповідно до п. 1.2. Договору, Банк відкриває рахунок № 26106300102113 у національній валюті України. Відповідно до п.п. 1.3.1, 1.4, 1.4.1, 1.4.2, 1.5 Договору, сума вкладу становить 46 млн грн, строк розміщення вкладу становить 8 календарних днів, розмір процентів за вкладом становить 1 % річних. Варто зазначити, що станом на 26 травня 2015 року облікова ставка НБУ (яка є основною процентною ставкою та орієнтиром щодо вартості залучених та розміщених грошових коштів) становила 30 %. З приводу зазначеного колишній генеральний директор

підприємства В. М. Гаврилов пояснив таке: «Ревізією встановлено, що до Договору було укладено 14 додаткових угод. Додатковими угодами (оригінали документів) від 2 червня № 1, від 9 червня № 2, від 12 червня № 3, від 26 червня № 4, від 3 липня № 5, від 10 липня № 6, від 17 липня № 7, від 24 липня № 8, від 30 липня № 9, від 7 серпня № 10, від 19 серпня 2015 року № 11 продовжено строк розміщення вкладу із 3 червня 2015 року до 22 грудня 2015 року». Відповідно до додаткової угоди від 2 вересня 2015 року № 12 (незавірена копія документа) сторонами продовжено строк розміщення вкладу строком на 213 календарних днів (з 23 грудня 2015 року до 22 липня 2016 року). Також ревізія встановила, що між ДП «Укртранснафтопродукт» в особі в.о. генерального директора О. В. Горбунова та ПАТ «Фортуна-Банк» в особі директора департаменту корпоративного та індивідуального бізнесу А. А. Тонковича укладено Договір банківського вкладу від 30 жовтня 2015 року. Відповідно до пп. 1.3.1, 1.4, 1.4.1, 1.4.2, 1.5 Договору, сума вкладу становить 68 млн грн, строк розміщення вкладу становить 5 календарних днів, розмір процентів за вкладом становить 1 % річних. Необхідно зазначити, що станом на 30 жовтня 2015 року облікова ставка НБУ (яка є основною процентною ставкою та орієнтиром щодо вартості залучених і розміщених грошових коштів) становила 22 %. З приводу цього колишній генеральний директор підприємства О. В. Горбунов пояснив, що «в разі, якщо ініціатором дострокового повернення вкладу та/або дострокового припинення Договору є підприємство, останній виплачує Банку комісію за дострокове повернення вкладу та/або дострокове припинення дії Договору в розмірі 50 % від суми вкладу, яку повертають достроково. Висновок: ревізією повноти надходження, достовірності та правильності визнання доходів встановлено, що на порушення п. 2.8.4 та 3.1 Договору, ст. 629 Цивільного кодексу України підприємство без укладення відповідних додаткових угод до Договору здійснювало зняття грошових коштів з особового рахунка підприємства № 26103300202113 з їх подальшим перерахуванням іншим суб'єктам господарювання та повернення грошових коштів на особовий рахунок підприємства № 26103300202113».

Попри те, що було встановлено період надходження відповідних вкладів на депозитних рахунках у банку та різниця

між реальними ставками за укладеними депозитними договорами й обліковими ставками НБУ на момент укладення договорів, державні фінансові інспектори не встановлювали розміри недоотриманих державним підприємством прибутків (збитків) унаслідок укладання зазначених депозитних договорів. Це було спричинено невизначеністю методики встановлення збитків за банківськими операціями під час проведення ревізій органами Держаудитслужби.

Хоча в ст. 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» передбачено, що розмір збитків під час їх виявлення органом державного фінансового контролю варто визначати в установленому законодавством порядку, проте в законах та підзаконних нормативно-правових актах не врегульовано методологію розрахунку розміру встановленої матеріальної шкоди (збитків) під час здійснення ревізії. До того ж, не підписано наказ Міністерства фінансів України (Держаудитслужби), який мав затвердити Методичні рекомендації щодо встановлення розміру матеріальної шкоди (збитків) під час здійснення інспектування органами Держаудитслужби.

На практиці ревізори керуються Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року № 116 [6]. Згідно з цим Порядком, розмір збитків визначають за допомогою проведення незалежного оцінювання відповідно до національних стандартів. У разі виявлення збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, їх розмір визначають відповідно до методики оцінювання майна, затвердженої Кабінетом Міністрів України. Так, в аналізованому вже акті від 3 червня 2016 року № 032-30/658 зазначено: «Під час ревізії Держфінінспекцією в м. Києві директору Інституту О. О. Кришталю виставлено вимогу від 26 травня 2016 року з метою залучення експерта для проведення незалежної оцінки для визначення розміру збитків, що передбачено Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року № 116».

Методику оцінювання майна, затверджену Постановою Кабінету Міністрів України від 10 грудня 2003 року № 1891 [7], застосовують для проведення оцінювання об'єктів права державної та комунальної власності, майна суб'єктів господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі для визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною часткою (часткою комунального майна) в статутному (складеному) капіталі, у разі встановлення фактів розкрадання, нестачі, знищення, псування майна.

Проте ця Методика не охоплює випадки оцінювання об'єктів права приватної власності, а також встановлення розміру майнової шкоди за фактами порушень законодавства під час проведення державних закупівель, придбання товарів/послуг не за ринковими цінами, банківських операцій тощо.

У проекті Порядку взаємодії між Держаудитслужбою, її міжрегіональними територіальними органами та правоохоронними органами, який був розроблений і запропонований на погодження іншим зацікавленим сторонам, Держаудитслужба виключила визначення й обов'язковість установлення матеріальної шкоди (збитків) та її розміру за результатами розгляду матеріалів ревізії, що в разі прийняття запропонованої нової редакції Порядку взаємодії призведе до збільшення обсягу слідчих дій (додаткові експертизи за результатами висновку ревізії), які необхідно буде здійснювати слідчому для встановлення розміру завданої шкоди у кримінальному провадженні. Установлення точного розміру шкоди, завданої відповідальною особою внаслідок учинення кримінального правопорушення, є складовою кваліфікації кримінального правопорушення в Розділі VI «Злочини проти власності» Кримінального кодексу України [8], а отже обов'язковим під час доказування вини обвинуваченої особи в судовому процесі.

Актуальним аспектом застосування методики здійснення інспектування (аудиту) органами Держаудитслужби об'єктів контролю є спосіб здійснення перевірки питань програми ревізії.

Згідно з наказом Держфінінспекції України від 14 березня 2014 року № 80, затверджено Примірні програми ревізії фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та

суб'єкта господарювання державного сектору економіки [9]. Відповідно до Примірної програми ревізії фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання державного сектору економіки визначено такі основні її питання.

1. Стан усунення порушень і недоліків, виявлених попередніми ревізіями.

2. Відповідність фактичної діяльності підприємства видам діяльності, передбаченим Статутом, законодавству й отриманим дозвільним документам.

3. Стан управління об'єднанням підприємств.

4. Складання фінансового плану, обґрунтованість включених до нього показників. Дотримання порядку внесення змін до фінансового плану. Стан виконання фінансового плану.

5. Використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів.

5.1. Повнота надходження, достовірність, правильність визначення та відображення в обліку доходів.

5.2. Законність здійснення та достовірність відображення в обліку витрат, зокрема видатків на капітальне будівництво (реконструкцію, ремонт) та оплату праці працівників.

5.3. Фінансові результати та власний капітал.

5.4. Ведення касових операцій. Розрахунки з підзвітними особами.

5.5. Операції на реєстраційних рахунках в установах банків і рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби (за наявності).

5.6. Стан розрахунково-платіжної дисципліни та виконання господарських договорів. Правильність відображення дебіторської та кредиторської заборгованості. Стан претензійно-позовної роботи.

5.7. Стан збереження державного майна (за наявності), використання оборотних і необоротних активів.

5.8. Дотримання законодавства про державні закупівлі.

5.9. Дотримання законодавства під час отримання та використання бюджетних коштів (за наявності). Складання документів, що застосовують у процесі виконання бюджету (за наявності). Забезпечення цільового використання бюджетних коштів (за наявності).

5.10. Стан виконання заходів, затверджених Постановою Кабінету Міністрів України від 1 березня 2014 року № 65.

6. Забезпечення цільового використання та своєчасного повернення кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії (за наявності).

7. Стан і достовірність бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Відповідно до п. 35 Порядку проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, який затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 20 квітня 2006 року № 550 [10], результати ревізії оформляють актом. Його складають на паперовому носії державною мовою з наскрізною нумерацією сторінок. Акт ревізії містить констатуючу частину, в якій наведено інформацію про результати ревізії щодо кожного питання програми, де зазначають, за який період, у який спосіб (вибірковий, суцільний) та за якими документами перевірено ці питання, висновки про наявність або відсутність порушень законодавства, а також (у разі наявності) визначений в установленому законодавством порядку розмір збитків, завданих державі чи об'єкту контролю внаслідок таких порушень.

У п. 5 розділу 3 Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України, які затверджені наказом Держфінінспекції України від 14 грудня 2011 року № 90 [11], передбачено, що під час проведення ревізії пріоритетним є застосування суцільного способу перевірки питань програми ревізії. Суцільним способом обов'язково перевіряють:

- операції на рахунках в органах Державної казначейської служби;
- відчуження й надання в оренду державного та комунального майна;
- використання кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;
- видатки на капітальне будівництво, реконструкцію та ремонт, інші капітальні видатки;
- операції в межах здійснення спільної діяльності;
- операції з провадження інвестиційної діяльності;
- операції з цінними паперами;
- оплата консалтингових та аудиторських послуг, страхування, представницьких заходів і реклами;
- операції за договорами, укладеними з нерезидентами.

Наказом Держфінінспекції України від 2 липня 2014 року № 212 було внесено зміни до зазначених Методичних рекомендацій, відповідно до яких в деяких випадках дозволено не застосовувати суцільний спосіб перевірки видатків на капітальне будівництво, а також вилучено пункт щодо обов'язкового застосування суцільного способу перевірки щодо операції на рахунках в установах банків [12].

Згідно з цим наказом також усунуто вимогу щодо застосування суцільного способу під час інвентаризації державного та комунального майна. Так, відповідно до чинної редакції Додатку 1 до Методичних рекомендацій, під час документування результатів перевірки стану збереження майна, використання оборотних і необоротних активів зазначають результати інвентаризації необоротних активів та запасів, проведеної під час ревізії, а також підстави для проведення інвентаризації, спосіб проведення інвентаризації (суцільний, вибірковий).

Після внесення змін до Методичних рекомендацій наказом № 212 у поточній її редакції визначено, що під час ревізії видатків на капітальне будівництво (реконструкцію, ремонт, інші капітальні видатки) у виняткових випадках (значний обсяг видатків, великий перелік об'єктів будівництва або реконструкції, ревізійний період понад два роки тощо) може бути застосовано вибіркового способу перевірки. Вибірку визначає керівник ревізійної групи за погодженням з керівником відповідного структурного підрозділу органу Держфінінспекції України. За потреби під час проведення ревізії може бути внесено зміни до вибірки за процедурою, аналогічною до порядку прийняття рішення про застосування вибіркового способу перевірки відповідного питання.

Проаналізовані зміни до Методичних рекомендацій наділяють керівника ревізійної групи та керівника відповідного структурного підрозділу органу Держаудслужби додатковими повноваженнями щодо застосування вибіркового способу перевірки видатків на капітальне будівництво у випадках, перелік яких чітко не детерміновано, та може бути встановлений на власний розсуд відповідальних посадових осіб. Зміни щодо застосування вибіркового (а не суцільного, як було раніше) способу перевірки щодо операції на банківських рахунках, під час інвентаризації державного та комунального майна, визначення вибірки таких перевірок і внесення змін до відповідних вибірок створює корупційні ризики застосування

владних повноважень відповідальними посадовими особами Держаудитслужби з метою заниження (приховування) розміру матеріальної шкоди (збитків), що може впливати на встановлення факту або кваліфікації кримінального правопорушення. Також суцільний спосіб не застосовують до операцій за договорами, укладеними з резидентами, незалежно від суми таких операцій.

Під час перевірки відповідності сплаченої вартості товарів, робіт і послуг умовам укладених договорів, відповідності умов укладених договорів вимогам документації конкурсних торгів, умовам конкурсної пропозиції, аналізу закупівельних цін на товари, роботи та послуги, якщо ці договори було укладено з резидентами, можуть застосовувати вибіркового способу перевірки, водночас, до вибірки можуть не потрапити операції за договорами на значні суми, і підсумковий розмір матеріальної шкоди (збитків), установлений за результатом перевірки, може бути значно заниженим.

Для забезпечення ефективного планування роботи Держаудитслужби за умов нечисленного персоналу та значного навантаження на спеціалістів – ревізорів не є можливим забезпечення суцільного способу перевірки за всіма операціями за договорами, укладеними з резидентами. Водночас необхідно забезпечити ефективне виконання функцій інспектування й аудиту з метою виявлення фактів завдання значних матеріальних збитків (учинення тяжкого злочину). Відповідно до положень ч. 3, 4 ст. 12 Кримінального кодексу України, тяжким злочином є злочин, за який передбачене основне покарання зокрема у вигляді позбавлення волі на строк не більше десяти років, але десяти не менше п'яти. Під час аналізу кваліфікацій статей у Розділі VI «Злочини проти власності» Кримінального кодексу України в частині класифікації злочинів установлено, що в разі вчинення злочину за ч. 3, 4 ст. 190, ч. 4, 5 ст. 191 цього Кодексу суд може застосовувати основне покарання у вигляді позбавлення волі на строк не менше п'яти років, окрім цього, кваліфікуючою складовою таких злочинів є завдання збитків у великих або особливо великих розмірах, що згідно з приміткою до ст. 185 становить суму, яка в 250 і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян на момент учинення злочину. Згідно з п. 5 Розділу XX Перехідних положень Податкового кодексу України [13], пп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169

розділу IV цього Кодексу, у частині кваліфікації злочинів суму неоподаткованого мінімуму встановлюють на рівні податкової соціальної пільги, яка відповідно до пп. 169.1.1 Податкового кодексу України дорівнює 50 % розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року.

Отже, пропонуємо внести до п. 5 розділу III Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України, затверджених наказом Держфінінспекції України від 14 грудня 2011 року № 90, такі зміни:

- в абзаці 5 після слів «...Державної казначейської служби...» додати «та в установах банків»;

- абзац 13 замінити абзацом такого змісту: «операції за договорами, укладеними з нерезидентами, та операції за договорами, укладеними з резидентами, якщо вартість предмета договору становить суму, яка в 125 і більше разів перевищує розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року»;

- абзац 14 вилучити.

Запропоновані зміни до Методичних рекомендацій, на нашу думку, нададуть можливість підвищити ефективність роботи Держаудитслужби щодо здійснення державного фінансового контролю, виявлення та документування фактів учинення тяжких й особливо тяжких злочинів проти власності та знизить корупційні ризики щодо обмеження повноважень керівників ревізійних груп і керівників структурних підрозділів органів Держаудитслужби, які здійснюють ревізії, не спричиняючи проблемних наслідків для процесу організації планування роботи органів Держаудитслужби.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 р. № 43. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248815750>. – Назва з екрана.

2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс]: Закон України

від 26 січ. 1996 р. № 2939-XII. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/2939-12>. – Назва з екрана.

3. Порядок взаємодії органів державної контрольно-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України [Електронний ресурс] : наказ Головного контрольно-ревізійного управління України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Генеральної прокуратури України від 19 жовт. 2006 р. № 346/1025/685/53. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06>. – Назва з екрана.

4. Акт ревізії фінансово-господарської діяльності Інституту фізіології ім. О. О. Богомольця Національної академії наук України від 3 черв. 2016 р. № 032-30/658 / Держфінінспекція України в м. Києві.

5. Акт планової виїзної ревізії фінансово-господарської діяльності Державного підприємства «Укртранснафтопродукт» та його виробничого структурного підрозділу «Кременчуцька нафтобаза» від 22 квіт. 2016 р. № 05-21/56 / Держфінінспекція України.

6. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січ. 1996 р. № 116. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP960116.html. – Назва з екрана.

7. Про затвердження методики оцінювання майна [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 груд. 2003 р. № 1891. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=3680295>. – Назва з екрана.

8. Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 5 квіт. 2011 р. № 2341-III. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>. – Назва з екрана.

9. Примірні програми ревізії фінансово-господарської діяльності бюджетної установи та суб'єкта господарювання державного сектору економіки [Електронний ресурс] : наказ Державної фінансової інспекції України від 14 берез. 2014 р. № 80. – Режим доступу: <http://zpl.com.ua/content/programa-rev%D1%96z%D1%96%D1%97>. – Назва з екрана.

10. Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів

України від 20 квіт. 2006 р. № 550. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF>. – Назва з екрана.

11. Методичні рекомендації щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс] : наказ Державної фінансової інспекції України від 14 груд. 2011 р. № 90. – Режим доступу: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/2341/8294/8295/464338/>. – Назва з екрана.

12. Про внесення змін до Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс] : наказ Державної фінансової інспекції України від 2 лип. 2014 р. № 212. – Режим доступу: <http://document.ua/pro-vnesennja-zmin-do-metodichnih-rekomendacii-doc196531.html>. – Назва з екрана.

13. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрана.

Стаття надійшла до редколегії 12.01.2017
