



## ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ: ВІТЧИЗНЯНИЙ І ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Тетяна ПИСЬМЕННА

*Розкрито зміст понять державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання. Здійснено теоретичний аналіз наукових підходів щодо наповнення змістом понять фінансового контролю, державного фінансового контролю, державного аудиту, бюджетного контролю, аудиту ефективності, аудиту фінансових потоків держави. Запропоновано авторський підхід до систематизації понятійного апарату у сфері державного фінансового контролю.*

*Maintenance of concepts of state financial audit of implementation of the budgetary programs, local budgets, activity of budgetary establishments and subjects of manage is exposed. The theoretical analysis of scientific approach in regard to filling with maintenance of concepts of financial control, state financial control, state audit, budgetary control, audit of efficiency, audit of financial streams of the state is carried. The author approach to systematization of concept vehicle in the field of state financial control.*

У сьогочасних політичних дискусіях на порядок денний, серед інших, винесено питання організації дієвої системи управління державними фінансовими ресурсами та контролю за їх використанням. Вважаємо, що її побудова необхідна задля успішного вирішення завдань, які пов'язані з соціально-економічним розвитком країни. При цьому за умов функціонування такої системи держава буде спроможна результативно здійснювати функцію фінансового контролю шляхом виявлення, попередження і припинення фінансових порушень, забезпечення ефективного і раціонального використання належних їй фінансових ресурсів.

Перетворення в усіх сферах суспільного життя вимагають принципових змін у діючій

системі державного фінансового контролю, тобто включення до її складу новоутворених складових і виключення тих, котрі гальмують її розвиток. Зацікавлені у цій проблемі провідні науковці у своїх напрацюваннях дають відповіді на хвилюючі громадськість питання, представляють власні задуми з приводу побудови системи державного фінансового контролю у реформованому вигляді. На нашу думку, проведенню практичних перетворень повинно передувати наукове обґрунтування необхідності таких перемін, розроблення концепції реформування державного фінансового контролю в Україні.

Фахівці з досліджуваної нами проблематики говорять про незадовільний стан фінансової дисципліни в державі як про

об'єктивно існуючу дійсність. Отже, запровадження перспективних форм, різновидів державного фінансового контролю у практику роботи контрольно-ревізійних органів можна вважати нагально необхідним. Окрім цього, треба зважити на те, що традиційні ревізії і перевірка за законним, цільовим використанням бюджетних ресурсів втратили актуальність. На цьому ґрунті теоретики та практики ведуть активну полеміку на предмет розкриття змісту нововведених понять. Зокрема, понятійний апарат у сфері державного фінансового контролю поповнився дефініціями державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання водночас із запровадженням останніх у практику роботи органів ДКРС.

Мотив дослідження досвіду зарубіжних країн з цієї проблематики полягає у необхідності оцінки власних можливостей побудови ефективно функціонуючої системи фінансового контролю в державі. Так, на підставі ґрунтового теоретичного аналізу напрацювань російських науковців О. Александрової, В. Бурцева, І. Зуєвої, Б. Іцковича, Ю. Козенка, Р. Мешалкіної, О. Нікуліної, Л. Овсянникова, В. Панскова, С. Рябухіна можна запевнити, що їхній вагомий науковий доробок з проблематики контролю у фінансовій сфері відзначається багатогранністю.

Про широкий спектр дослідження вищезазначеної проблеми можемо судити з того, що російські науковці активно вивчають питання її теоретичного, правового, організаційного і методологічного змісту. Зокрема, їх наукові напрацювання стосуються понять фінансового контролю, державного фінансового контролю, державного аудиту, бюджетного контролю, аудиту ефективності бюджетних видатків, аудиту фінансових потоків держави. До речі, останні з них вважаються нововведеними, тому формулювання їх суті потребувало застосування теоретичних знань і фахового досвіду. Окрім цього, у своїх працях російські дослідники

приділяють посилену увагу актуальним питанням реформування державного фінансового контролю, переходу його на новий рівень розвитку. Як результат, у науковий обіг залучаються нові поняття, а практика контрольно-ревізійної роботи збагачується новими різновидами, формами державного фінансового контролю.

Автор даної наукової праці ставить собі за мету дослідити понятійний апарат, який сформувався шляхом запровадження у контрольно-ревізійну практику нових форм державного фінансового контролю, а також здійснити теоретичний аналіз напрацювань російських науковців і на його основі представити власні міркування з приводу наповнення складовими понятійного апарату у сфері контролю.

Задля досягнення цієї мети вирішення потребують такі завдання:

- на основі опрацювання відповідних нормативно-правових і методичних документів розкрити зміст понять державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності бюджетних установ і суб'єктів господарювання;
- проаналізувати теоретичні інтерпретації сутності й наповнення змістом понять фінансового контролю, державного фінансового контролю, державного аудиту, бюджетного контролю, аудиту ефективності, аудиту фінансових потоків держави.

Актуальність проблеми ефективного використання бюджетних коштів загострюється, коли останніх не вистачає для повноцінного досягнення цілей соціально-економічної політики держави. Фахівці вважають, що вдале вирішення вищезазначеного питання належить вбачати у чіткому визначенні пріоритетів під час розподілу бюджетних ресурсів, виявленні повного переліку джерел фінансування витрат, здійсненні контролю за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів. Саме з цієї метою у практику бюджетного процесу

запроваджено програмно-цільовий метод, який передбачає складання програм з чітко визначеними цілями і завданнями використання бюджетних коштів впродовж бюджетного року.

Щоб забезпечити раціональне й ефективне використання бюджетних коштів, у практику роботи органів ДКРС впроваджено аудит ефективності виконання бюджетних програм (далі – аудит ефективності). Його зараховують до “форм контролю” та іменують “державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм” [22; 16]. Незважаючи на законодавче закріплення дефініції аудиту ефективності, наукова дискусія з даного питання має продовження. Не можна залишити без уваги наукову думку, що аудит ефективності є “методом, а не формою державного фінансового контролю”, а у назві доцільно зробити заміну слова “аудит” на слово “аналіз” [27, 125–131]. Про важливість застосування аудиту ефективності у практиці роботи органів ДКРС свідчать виконуваним завдання (див. рис. 1).

Водночас із нещодавнім запровадженням у контрольно-ревізійну практику аудиту фінансової і господарської діяльності бюджетних установ (далі – фінансово-господарський аудит) понятійний апарат у

сфері державного фінансового контролю поповнився ще однією дефініцією. Його зараховують до “форм державного фінансового контролю” і називають “державним фінансовим аудитом діяльності бюджетних установ” [24; 15]. Під фінансово-господарським аудитом розуміють “сукупність дій, пов’язаних з проведенням моніторингу фінансової звітності бюджетної установи з метою її оцінки на предмет достовірності” [24]. Суттєво розширюють зміст поняття “фінансово-господарський аудит” заходи з перевірки законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності.

Законодавче підґрунтя для проведення фінансово-господарського аудиту формує Бюджетний кодекс України, статтею 26 якого передбачено здійснення фінансово-господарського аудиту у практиці роботи Рахункової палати та Головного КРУ України. Загальні засади реалізації цієї “форми державного фінансового контролю” у контрольно-ревізійній практиці регламентує “Порядок проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ”, затверджений постановою Уряду від 31 грудня 2004 р. за №1777,

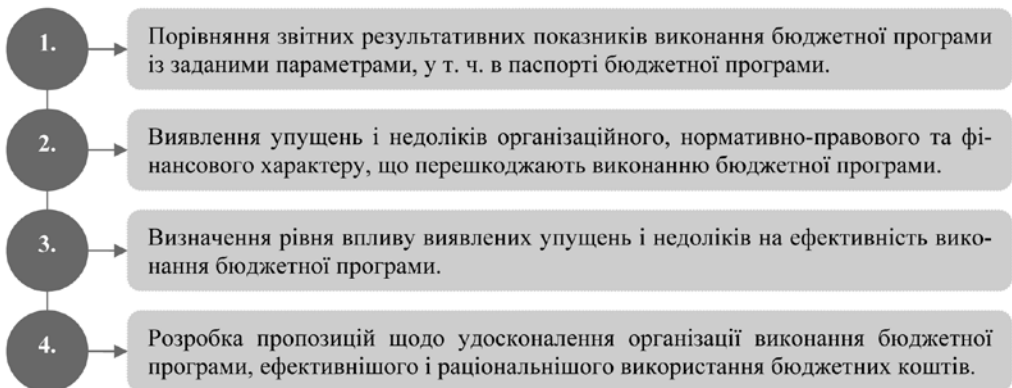


Рис. 1. Основні завдання аудиту ефективності \*

\* Побудовано автором на основі [16].

а детально роз'яснюють організаційно-методичні питання здійснення вищезгаданого "форми державного фінансового контролю" затверджені наказом Головного КПУ України від 19 грудня 2005 р. за №451 відповідні Методичні рекомендації.

У процесі поступового переходу державного фінансового контролю на новий етап розвитку практика контрольно-ревізійної роботи збагатилась таким "різновидом державного фінансового контролю" як державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання (далі – державний фінансовий аудит). Доречно зауважити, що статус "різновиду державного фінансового контролю" державний фінансовий аудит отримав відповідно до статті 2 Закону України "Про ДКРС в Україні". Органи ДКРС отримали право на здійснення державного фінансового аудиту згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. за №361.

Розкриття змісту поняття "державний фінансовий аудит" та закріплення його у законодавчому порядку є необхідним, проте дана обставина не виключає можливості дискусії з цього проблемного питання. Сьогодні доступним є цитування визначення державного фінансового аудиту лише відповідно до згаданого вище урядового документа. Так, під державним фінансовим аудитом розуміється "перевірка та аналіз діяльності, фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності" [25]. Цей "різновид державного фінансового контролю" не поширюється на діяльність бюджетних установ, а за його допомогою оцінюється якість управління фінансово-господарською діяльністю тих суб'єктів господарювання, які функціонують у державному секторі економіки, та інших, що отримують кошти з бюджетів усіх рівнів і державних фондів або використовують державне чи комунальне майно. Окрім трактування суті поняття "державний фінансовий аудит", постанова Кабінету Міні-

стрів України від 25 березня 2006 р. за №361 роз'яснює проблемні питання організаційно-методичного змісту в реалізації цього "різновиду державного фінансового контролю" на практиці.

Практика роботи контрольно-ревізійних органів збагатилась державним фінансовим аудитом виконання місцевих бюджетів (далі – аудит виконання бюджету) на вимогу статті 113 Бюджетного кодексу України, згідно з якою органи ДКРС уповноважені здійснювати контроль "за цільовим і ефективним використанням коштів місцевих бюджетів" [4]. У науковий обіг поняття аудиту виконання бюджету введено нещодавно. Вважаємо, що саме з цієї причини науковці повинні активізувати роботу, пов'язану з наповненням змістом нововведеного поняття. Такий висновок зроблено на основі опрацювання методичних і нормативно-правових документів [14; 23], у яких повинно бути, але відсутнє, визначення аудиту виконання бюджету. Доступною є тільки інформація про мету, котру переслідує новоутворена "форма контролю", що пов'язана з перевіркою й аналізом фактичного виконання бюджету конкретної адміністративно-територіальної одиниці. Доречно зазначити, що саме фахівці з контрольно-ревізійної роботи пропонують зараховувати аудит виконання бюджету до новоутворених "форм контролю".

Отже, такі нововведення у практиці роботи органів ДКРС можна розцінювати як реформаторські кроки до побудови ефективно функціонуючої системи державного фінансового контролю. Реформована в такий спосіб вона буде здатна вирішувати актуальні проблеми, спричинені низьким рівнем фінансово-бюджетної дисципліни в державі. Її призначення полягатиме у забезпеченні ефективності, законності та доцільності використання державних фінансових ресурсів, здійсненні належних заходів з метою покарання винних у вчиненні порушень і зловживань осіб.

Ґрунтовний теоретичний аналіз напрацювань російських науковців наводить на

думку, що активна дискусія між ними з приводу розкриття змісту таких понять як “фінансовий контроль”, “державний фінансовий контроль”, “державний аудит”, “бюджетний контроль”, “аудит ефективності”, “аудит фінансових потоків держави” триватиме до моменту досягнення консенсусу в однозначному, загальноприйнятому їх визначенні. Доки не існує єдиної точки зору на вирішення цієї проблеми, російські науковці мають різні думки стосовно розкриття змісту поняття “фінансовий контроль”. Зокрема, вони розуміють під ним “урегульовану правовими нормами діяльність державних органів і органів місцевого самоврядування” [5, 19–20], спрямовану на виявлення і попередження недоліків у роботі підконтрольних об’єктів. Майже аналогічну позицію займають ті науковці, котрі розглядають фінансовий контроль як “одну з функцій контрольних органів” [12, 16], зміст якої розкривається у процесі збору і оцінки інформації про фінансові потоки об’єкта контролю.

Російські науковці визначають державний фінансовий контроль як “діяльність державних фінансових інститутів, що базується на принципах законності, незалежності, гласності і системності” [9, 75], “законодавчо регламентовану діяльність органів державної влади і управління всіх рівнів” [2, 24; 11, 54], ототожнюють його з “системою органів державного фінансового контролю” [7, 30–34], “системою контрольних дій органів влади і управління” [18, 86]. Безумовно, науковці мають право на формулювання власних визначень державного фінансового контролю, але необхідне єдине закріплене у законодавчому порядку трактування цього поняття. Заслуговує на увагу теза, що “за допомогою державного фінансового контролю держава захищає фінансові інтереси власні, своїх громадян і суспільства загалом” [19, 62]. Істинність цього твердження обґрунтовується регулюючою роллю держави в умовах ринкової економіки і демократичного суспільства. Тобто, за таких обставин держава уповноважена не управляти держав-

ною власністю і фінансовими результатами від її використання, а створювати передумови для зростання соціально-економічних показників у цьому контексті. Російські науковці вважають, що у федеральному законі про державний фінансовий контроль його слід визначати як “перевірку спеціально уповноваженими державними контрольними органами дотримання учасниками фінансових, грошових, кредитних, валютних, митних операцій вимог законодавства і нормативно-правових документів” [19, 62].

Навіть за умови існування кількох поглядів на проблему трактування суті поняття державного фінансового контролю, його призначення є незмінним і в загальному формулюється як “виявлення, попередження і недопущення надалі порушень в управлінні державними фінансовими ресурсами, матеріальними цінностями і нематеріальними об’єктами” [2, 24]. Необхідно зауважити, що його роль і значення об’єктивно зростають в умовах зміцнення державної влади, підвищення ролі держави в управлінні економікою, посилення боротьби з корупцією і правопорушеннями в економічній сфері.

Російські вчені [12, 13–14] застосовують системний підхід до розкриття змісту поняття державного фінансового контролю, тому доводять, що він функціонує як система, яку формують взаємозв’язані елементи: суб’єкт контролю; суб’єкт, який приймає рішення за результатами контролю; об’єкт контролю; предмет контролю; ціль контролю; завдання контролю; принципи контролю; методи контролю; техніка і технологія контролю; процес контролю. Серед інших має право на існування думка, що систему державного фінансового контролю можна ототожнити з “системою державних фінансових інститутів” [9, 75], які діють з метою забезпечення збереженості державної власності, цільового використання державних коштів, а понятійний апарат варто поповнити поняттям механізму державного фінансового контролю, функціонування котрого забезпечують такі структурні елементи: фінансове законодавство, де-

ржавні інститути, принципи, методи і форми, інструменти і важелі впливу на економічний та соціальний розвиток суспільства.

В умовах зміцнення основ ринкової економіки, конструктивних економічних перетворень, структурних реформ у бюджетній сфері державний фінансовий контроль об'єктивно займає важливу позицію у системі державного управління. Тобто, він слугує "фактором встановлення балансу між дією ринкових сил і державним регулюванням" [11, 54], що обумовлює отримання максимального інтеграційного ефекту в результаті їх взаємодії.

Названі обставини вимагають змін в організації державного фінансового контролю, підвищення його ефективності і створюють передумови для подальшого розвитку. Мова йде про етапну зміну ідеології державного фінансового контролю і введення державного аудиту як форми фінансового контролю у державному секторі, призначеного "дати оцінку достовірності показників фінансової звітності і результатів фінансово-господарської діяльності міністерств, відомств, установ" [8, 63], а також вказати причини фінансових порушень і зловживань.

З метою з'ясування його суті російські дослідники попередньо наповнюють змістом поняття "бюджетний менеджмент", під яким розуміють "управління бюджетними ресурсами у процесі їх формування, розподілу, перерозподілу і використання" [20, 2–8]. Зважаючи на те, що законодавство Російської Федерації регламентує здійснення контролю за бюджетом на всіх стадіях бюджетного процесу, то бюджетний контроль справедливо вважається однією з функцій бюджетного менеджменту. Її реалізують на практиці уповноважені органи державної влади, перевіряючи бюджетні ресурси у процесі їх формування, розподілу і використання за критеріями законності, доцільності й ефективності.

Дослідники теорії бюджетного контролю вважають його складовою державного фінансового контролю та покладають на ньо-

го місію перевірки дотримання бюджетного законодавства всіма учасниками бюджетних правовідносин, правильності і своєчасності надходження податків та інших платежів до бюджетів, дотримання фінансової дисципліни й забезпечення економії у витрачанні бюджетних коштів. Згідно з бюджетним законодавством Російської Федерації за критерієм часу проведення бюджетний контроль може бути наділений ознаками однієї із трьох форм контролю – попереднього, поточного чи наступного. Зокрема, попередній бюджетний контроль здійснюється у процесі розгляду та затвердження проектів законів чи рішень про бюджет та інших законопроектів з фінансово-бюджетних питань. У процесі формування і використання бюджетних коштів реалізує свої завдання поточний бюджетний контроль шляхом оперативного усунення фінансових порушень. Наступний бюджетний контроль здійснюється у процесі розгляду та затвердження звітів про виконання бюджетів і має на меті оцінити діяльність усіх учасників бюджетних правовідносин.

Не потребує доказів твердження, що будь-які перетворення у бюджетному процесі, які мають на меті підвищення результативності бюджетних видатків і оптимізацію управління бюджетними коштами, є причиною змін в ідеології бюджетного контролю. Тобто, це поняття наповнюється іншим змістом, коли під бюджетним менеджментом розуміти не "управління бюджетними ресурсами (витратами)", а тлумачити його як "управління результатами від реалізації бюджетних програм". Ці обставини передбачають зміщення акцентів у роботі контрольно-рахункових органів з перевірок законності виконання бюджетів, ревізій фінансово-господарської діяльності одержувачів бюджетних коштів на аудит ефективності.

Результати ґрунтовних теоретичних досліджень російських науковців доводять, що взаємна інтеграція державного фінансового контролю і аудиту спричинила появу аудиту ефективності, котрий вважають "видом контролю" [6, 452-457; 10, 23], "новою формою

державного фінансового контролю” [1, 16; 2, 26], “різновидом державного фінансового контролю” [13], “методом державного фінансового контролю” [17, 65]. Незважаючи на таку багатоваріантність думок, він призначений оцінити результативність бюджетних програм, надати громадськості точну і повну інформацію про результати діяльності державних органів, ефективність використання бюджетних коштів, а також рекомендації щодо удосконалення бюджетного процесу і діючого законодавства у бюджетній сфері.

Російські вчені поняття аудиту ефективності наповнюють різним змістом. Вони розуміють під ним “перевірку діяльності органів державної влади у частині витрачання фінансових ресурсів і збереження державної власності” [26, 55], “діяльність органів державного фінансового контролю і приватних аудиторів, спрямовану на оцінку ефективності операцій з державним майном і бюджетними коштами” [10, 23]. Майже ідентичним і одночасно таким, що розширює зміст попередніх, можна вважати визначення аудиту ефективності як “сукупності контрольних заходів, здійснюваних з метою оцінки діяльності органів виконавчої влади і організацій” [21, 65]. Важливо продовжити, що аудиту ефективності підлягають бюджетні ресурси в процесі їх формування та використання, державна і муніципальна власність під час управління нею. Тотожну думку мають ті науковці, котрі вважають, що за допомогою цього “методу державного фінансового контролю” [17, 65] можна дати оцінку ефективності не тільки витрачання державних коштів і управління державною власністю, а й податкового адміністрування.

На думку російських дослідників, поряд з поняттям аудиту ефективності має право на існування аудит фінансових потоків держави. Це поняття відрізняється від першого наповненим змістом. Під ним розуміють “законодавчо регламентовану діяльність органів державної влади і управління всіх рівнів, підрозділів внутрішнього контролю державних організацій і їх об’єднань, аудиторів” [3,

43], націлену на виявлення, попередження і недопущення надалі порушень в управлінні фінансовими потоками держави.

На нашу думку, теоретичний аналіз напрацьованих російських науковців може мати продовження, тому що дана проблематика має статус актуальної та з цієї причини потребує дослідження задля результативного вирішення назрілих питань. Проте, з досліджень російських вчених і сформованих на їх основі власних міркувань випливає, що понятійний апарат у сфері контролю містить складові, які в комплексі завершують його формування. Таким чином, вважаємо, що понятійний апарат у сфері контролю складають поняття фінансового контролю, державного фінансового контролю, державного аудиту, бюджетного контролю, аудиту ефективності, аудиту фінансових потоків держави.

Підсумовуючи вищевикладене, доречно сформулювати такі висновки й узагальнення:

– по-перше, можна констатувати, що понятійний апарат у сфері державного фінансового контролю збагатився новими дефініціями. Тобто, одночасно із запровадженням у практику роботи органів ДКРС державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності бюджетних установ, суб’єктів господарювання виникла необхідність у наповненні змістом цих понять;

– по-друге, застосовуючи названі “різновиди державного фінансового аудиту” у своїй роботі, органи ДКРС мають на меті розробити обґрунтовані пропозиції щодо підвищення ефективності використання коштів бюджетів у процесі виконання бюджетних програм; запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності бюджетної установи; сприяння суб’єкту господарювання у правильності ведення бухгалтерського обліку, складанні достовірної фінансової звітності, збереженні активів; перевірки й аналізу фактичного виконання бюджету адміністративно-територіальної одиниці;

– по-третє, практика реформування бюджетного процесу у Російській Федерації внесла принципи зміни у функціонування системи державного фінансового контролю, ускладнила її завдання. Якщо раніше об'єктом контролю була фінансово-господарська діяльність одержувачів бюджетних коштів, то сьогодні уповноважені органи здійснюють контроль за законністю й ефективністю використання бюджетних коштів і державного майна, під їх контрольні повноваження підпадають результати досягнення поставлених у бюджетних програмах цілей. У контексті таких перетворень зазнав змін склад понятійного апарату у сфері державного фінансового контролю, оскільки його доповнили поняття “державний аудит”, “аудит ефективності”, “аудит фінансових потоків держави”.

Таким чином, з огляду на актуальність даної проблематики, потребують подальших розвідок проблеми принципів змін і модернізації діючої системи державного фінансового контролю в Україні.

### Література

1. Агапцов С. А. Государственный финансовый контроль и бюджетная политика Российской Федерации. – М.: Финансовый контроль, 2004.
2. Александрова Е. И., Башкайкина Н. А. Государственный финансовый контроль и становление аудита эффективности использования бюджетных средств // *Финансы и кредит*. – 2004. – №20. – С. 24.
3. Бурцев В. В. Аудит финансовых потоков государства // *Аудиторские ведомости*. – 2001. – №8. – С. 43.
4. Бюджетный кодекс Украины від 21 червня 2001 року за №2542-III [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>. – Назва з екрану.
5. Воронин Ю. Государственный финансовый контроль в социальной сфере // *Экономист*. – 2001. – №1. – С. 19–20.
6. Государственный финансовый контроль / Степашин С. В., Столяров Н. С., Шохин С. О., Жуков В. А. – СПб.: Питер, 2004.
7. Зырянова Т. В., Даниленко Н. И. Методологические и концептуальные подходы к созданию единой системы государственного финансового контроля // *Финансы и кредит*. – 2006. – №12. – С. 30–34.
8. Зуева И. А. Пути внедрения государственного аудита // *Финансы*. – 2005. – №6. – С. 62–63.
9. Ицкович Б. Ф. Институциональное развитие системы органов финансово-хозяйственного контроля России. Исторический аспект // *Финансы и кредит*. – 2004. – №3. – С. 75.
10. Козенко Ю. А., Федотова Г. В. Аудит эффективности бюджетных расходов в системе государственного финансового контроля // *Финансы и кредит*. – 2007. – №8. – С. 23.
11. Лебедева Е. И. Совершенствование государственного финансового контроля за налоговыми доходами бюджета // *Финансы*. – 2006. – №3. – С. 54.
12. Мельник М. В. Ревизия и контроль: Учебное пособие. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 520с.
13. Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств: Принята решением Коллегии Счетной палаты РФ 23 апреля 2004 г. – М., 2004.
14. Методичні рекомендації з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів / Затверджено наказом Головного КРУ України від 13 березня 2007 р. за №50 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.
15. Методичні рекомендації з проведення органами ДКРС аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ / Схвалено Методологічною радою Головного КРУ України (протокол від 2 грудня 2005 р. за №8) і затверджено Наказом Головного КРУ України від 19 грудня 2005 р. за №451 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.
16. Методичні рекомендації щодо проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / Затверджено наказом Головного КРУ України від 15 грудня 2005 р. за №444 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.



17. Мешалкина Р. Е. Аудит эффективности – объективная необходимость // *Финансы*. – 2005. – №2. – С. 65.

18. Никулина О. В. Эффективность бюджетного контроля в России и за рубежом // *Финансы и кредит*. – 2007. – №32. – С. 86.

19. Овсянников Л. Н. Насущная необходимость закона // *Финансы*. – 2004. – №3. – С. 62.

20. Овчинникова О. П., Индутенко А. Н. Бюджетный менеджмент в условиях формирования системы бюджетирования, ориентированного на результат / О. П. Овчинникова, // *Финансы и кредит*. – 2007. – №30. – С. 2-8.

21. Пансков В. Г. Аудит эффективности расходования государственных средств // *Финансы*. – 2006. – №5. – С. 65.

22. Порядок проведения органами ДКРС аудиту ефективності виконання бюджетних програм / Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. за №1017 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.

23. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів /

Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 р. за №698 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.

24. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ / Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 р. за №1777 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.

25. Порядок проведення органами ДКРС державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання / Затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. за №361 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Назва з екрану.

26. Рябухин С. Н. Аудит эффективности государственных расходов в современной практике финансового контроля // *Финансы*. – 2003. – №4. – С. 55.

27. Сухарева Л. О., Федченко Т. В. Аудит эффективности использования бюджетных средств: протиріччя формування понятійного апарату // *Фінанси України* – 2006. – №8. – С. 125–131.