

Галина Вікторівна РАК

асистент,
кафедра обліку і аудиту,
Львівський національний університет імені Івана Франка
E-mail: gallina.rak@gmail.com

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНОГО ПІДХОДУ ДО КОНТРОЛЮ ЗА ВИКОРИСТАННЯМ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Рак, Г. В. Шляхи вдосконалення методичного підходу до контролю за використанням фінансових ресурсів у бюджетних установах [Текст] / Галина Вікторівна Рак // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярошук (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2018. – Том 28. – № 1. – С. 161-167. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. Досліджуються національні системи державного фінансового контролю в умовах трансформаційного періоду в Україні, що спрямовані на досягнення міжнародних стандартів.

Метод. У процесі дослідження використано низку наукових методів, серед яких – порівняння, групування, аналіз та синтез.

Результати. Здійснено порівняльний аналіз витратної та результативної моделей аудиту використання фінансових ресурсів у бюджетних установах, з урахуванням відмінностей у системі державного контролю різних країн світу. Проведено моніторинг визначальних національних показників контролю соціально-економічної складової бюджетних програм, у межах яких використовуються фінансові ресурси, з метою проектування, розробки, постійного вдосконалення та використання показників аудиту для незалежного контролю ефективності використання фінансових ресурсів у бюджетних установах. З'ясовані способи оцінки ефективності використання фінансових ресурсів у бюджетних установах, поширені в міжнародній та вітчизняній практиці державного фінансового контролю. Отримані наукові результати дадуть змогу більш детально ознайомитись з питанням внутрішнього контролю за використанням фінансових ресурсів у бюджетних установах в Україні, а також сприятимуть подальшому розробленню методів оцінки співвідношень результативної та витратної форм аудиту використання виділених фінансових ресурсів в установах бюджетної сфери.

Ключові слова: бюджетна установа; витрати; ефективність; контроль; методика; аудит; фінансові ресурси.

Halyna Viktorivna RAK

Assistant,
Department of Accounting and Audit,
Lviv Ivan Franko National University
E-mail: gallina.rak@gmail.com

WAYS OF IMPROVING THE METHOD APPROACH TO THE CONTROL OF USE OF FINANCIAL RESOURCES IN BUDGET INSTITUTIONS

Abstract

Introduction. The national systems of state financial control in the conditions of the transformation period in Ukraine are considered. Their aim is to achieve the international standards.

Method. In the process of research, a number of scientific methods have been used. They are method of comparison, method of grouping, method of analysis and synthesis.

Results. Comparative analysis of cost-effective and effective audit models of the use of financial resources in budget institutions, taking into account differences in the system of state control of different countries of the world, is carried out. The monitoring of the key national indicators of control of the social and economic component of budget programs, in which financial resources are used, is conducted. Its purpose is to design, develop, improve and use of audit indicators for independent control over the efficiency of the use of financial resources in budgetary institutions. The ways of estimation of efficiency of use of financial resources in budgetary institutions, which are

© Галина Вікторівна Рак, 2018

widespread in international and domestic practice of the state financial control, are found out. The obtained scientific results will give an opportunity to get acquainted with the issues of internal control over the use of financial resources in budgetary institutions in Ukraine, as well as to develop methods for assessing the relationship between productive and costly forms of auditing of the use of allocated financial resources in budgetary institutions.

Keywords: budget institution; costs; efficiency; control; method; audit; financial resources.

JEL classification: M41, F36

Вступ

Відповідно до основних засад здійснення державного фінансового контролю в Україні віднедавна було скасовано державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ. Такий зовнішній контроль використання фінансових ресурсів був неефективним через значні витрати робочого часу та людських ресурсів, а також дублював завдання аудиту бюджетних програм та інспектування бюджетних установ. Очевидно, що посилюється роль внутрішнього аудиту бюджетних установ, спрямованого на оцінку ефективності використання фінансових ресурсів, планування та виконання бюджетних програм, повноти ведення бухгалтерського обліку та достовірності звітності бюджетних установ тощо.

Вивчення українського досвіду державного фінансового контролю вказує на його роль як важливого елемента управління фінансовими ресурсами бюджетних установ та профілактики порушень фінансово-бюджетної дисципліни. Так праця В. Ф. Піхоцького охоплює концептуальні засади теорії та практики державного фінансового контролю у суспільстві [1]. Українські особливості етапів проведення державного фінансового контролю наведені в дослідженні В. І. Стоян [2, с. 33]. Форми контролю державного сектору, їх складові та основні засади здійснення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів вивчені такими науковцями, як: М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак [3, с. 10-22]. Н. М. Хорунжак розкриває проблеми та перспективи розвитку внутрішнього контролю та аудиту в бюджетній сфері, а також обґрунтовує, що «доцільно позиціонувати контроль за рівнями ієрархії, формувати рекомендації щодо оптимального розмежування завдань, що послужить основою формування дієвої контролюючої системи» [4]. Науковці Т. А. Гордєєва та О. В. Петришина виокремили п'ять основних напрямів імплементації аудиту ефективності в українську практику проведення державного фінансового контролю [5, с. 34]. Науковці О. А. Хаблюк і С. Р. Яцишин стверджують, що «завдяки проведенню аудиту ефективності можливе визначення ефективності використання бюджетних коштів» [6, с. 831]. Л. В. Мікрюкова та О. С. Млінцова провели аналіз розвитку внутрішнього аудиту в бюджетних установах України [7]. Окрім того, Д. В. Калінкін здійснив зіставлення відмінностей внутрішнього аудиту в бюджетних установах та державного фінансового аудиту в Україні [8, с. 95]. З'ясовано, що у всіх працях сформульована думка про те, що усі учасники бюджетного процесу в Україні зобов'язані досягати запланованих цілей за умови ефективного використання мінімального обсягу фінансових ресурсів. Водночас питання внутрішнього контролю за використанням фінансових ресурсів бюджетних установ в Україні досліджені фрагментарно.

Мета статті

Нашою метою є з'ясування шляхів удосконалення методичного підходу до контролю за використанням фінансових ресурсів бюджетними установами, що передбачає такі етапи дослідження: визначити відмінності в закордонній та вітчизняній системах державного контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ; здійснити зіставний аналіз витратної та результативної форм аудиту використання фінансових ресурсів у бюджетних установах; сформувати визначальні національні показники аудиторського контролю соціально-економічної складової бюджетних програм за групами країн; виокремити підходи до оцінки ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ, що застосовуються в зарубіжній практиці та в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження

Розвиток національних систем державного фінансового контролю діяльності бюджетних установ певним чином пов'язаний із використанням найкращого закордонного досвіду. Зазвичай у кожній країні існують відмінності в системі державного контролю використання фінансових ресурсів бюджетних установ, обумовлені історичними традиціями, соціально-економічними особливостями. Оцінка ефективності використання бюджетними установами фінансових ресурсів у межах бюджетних програм здійснюється вищими органами державного аудиту, уповноваженими органами державного контролю в системі виконавчої влади, а також самою службою внутрішнього аудиту, створеною в бюджетній установі. Така оцінка у зарубіжній практиці [9] відома під назвою «аудит ефективності та

результативності» (англ. Effectiveness Audit) або «аудит відповідності якості витраченим грошам» (англ. Value for Money Audit).

В Україні аудит ефективності (державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм) проводиться для визначення ефективності освоєння бюджетною установою обсягу виділених фінансових ресурсів для реалізації запланованих цілей. Таку форму державного фінансового контролю застосовують для розробки обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетними установами фінансових ресурсів, виділених з бюджету різних рівнів у процесі виконання бюджетних програм. Незважаючи на законодавче закріплення постановою №1017 від 10 серпня 2004р. «Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» [10], така форма фінансового контролю в бюджетній сфері недостатньо розроблена на методичному рівні, тому зарубіжний досвід аудиту освоєння бюджетними установами фінансових ресурсів вартий уваги.

При цьому умовно можна виокремити дві основні, найчастіше використовувані форми аудиту використання фінансових ресурсів бюджетних установ: результативну та витратну (табл. 1). Водночас потрібно зазначити, що застосування результативної форми аудиту використання фінансових ресурсів бюджетних установ передбачає дослідження і використання результатів оцінки для управління результатами кінцевої діяльності при встановленні лише верхніх меж витрат на таку діяльність шляхом затвердження витрат фінансових ресурсів на одиницю обсягу витрат. Для цього в зарубіжній практиці бюджетних установам встановлюються кількісні та якісні завдання, виконання яких фінансується виділеними лімітами бюджетних асигнувань. У межах цих лімітів бюджетні установи можуть оптимізувати свою діяльність, скерувавши зекономлений обсяг фінансових ресурсів на власні потреби. Тим самим усувається суперечність інтересів розпорядників та отримувачів бюджетних коштів.

Таблиця 1. Результати порівняння форм аудиту використання фінансових ресурсів бюджетних установ

№	Критерії форми аудиту	Назва форми аудиту	
		Витратна форма	Результативна форма
1	Об'єкт аудиту	Досліджується ефективність освоєння обсягу виділених фінансових ресурсів згідно з доведеними лімітами бюджетних зобов'язань	Досліджується досягнення поставлених перед бюджетними установами цілей і завдань у рамках бюджетної програми
2	Визначення обсягу фінансових ресурсів, необхідного для діяльності бюджетної установи	Обсяг бюджетних коштів виділяється відповідно до проекту кошторису доходів і видатків, з урахуванням обсягу витрат минулого періоду та рівня інфляції	Обсяг бюджетних коштів виділяється відповідно до результатів, які повинні бути досягнуті
3	Характер аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ	Оцінка відповідності понесених бюджетною установою витрат фінансових ресурсів виділеним бюджетним асигнуванням	Оцінка досягнутого бюджетною установою результату відповідно до запланованих показників
4	Основний напрям отримання контрольних показників використання фінансових ресурсів бюджетних установ	Показники відповідності затвердженого кошторису доходів і видатків бюджетної установи її виконання, а також виявлені факти нецільового використання фінансових ресурсів	Показники виконання бюджетною установою кількісних і якісних завдань, на реалізацію яких були виділені фінансові ресурси з бюджету

**Складено автором за [11, с. 37; 12, с. 27].*

Таким чином, результативна форма аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ забезпечує самостійність бюджетних установ при прийнятті ними рішень і дає змогу повністю контролювати результати виконаної ними роботи, оскільки застосування результативної форми контролю передбачає наявність планових і фактичних показників.

У результативній формі аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ, крім арифметичних розрахунків, звірки фактичних витрат бюджетних установ з планованими величинами, правильністю та законністю здійснення бюджетними установами витрат фінансових ресурсів, береться до уваги соціально-економічна складова бюджетних програм, у межах яких використовуються фінансові ресурси, виділені з бюджету.

Так вищі органи державного фінансового контролю можуть відігравати суттєву роль у сприянні проектуванню, розробці, прийняттю та постійному вдосконаленню визначальних національних показників аудиту соціально-економічної складової бюджетних програм, зберігаючи свою самостійність щодо подальшого використання таких показників для незалежного контролю ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ (табл. 2).

Таблиця 2. Визначальні національні показники аудиторського контролю соціально-економічної складової бюджетних програм

№	Країни	Показники		
		Система визначальних національних показників	Показники для звітності щодо міжнародних цілей	Показники, подібні до макроекономічних показників
1	Великобританія, Індонезія, ПАР, Португалія	+		
2	Суринам		+	
3	Азербайджан, Данія, Канада, Китай, Корея, Литва, Мальта, Словенія, США, Угорщина, Україна, Туніс, Швеція			+
4	Албанія, Малайзія, Мексика, Словаччина, Швейцарія	+	+	+
5	Греція	+	+	
6	Саудівська Аравія, Нідерланди, Норвегія	+		+
7	Австрія, Болгарія, Естонія, Фінляндія, Німеччина, Латвія, Молдова		+	+

**Складено автором за [13, с. 11].*

Система визначальних національних показників бюджетних програм, у межах яких використовуються фінансові ресурси бюджетними установами, існує у Великобританії, Португалії, Словаччині, Малайзії, Албанії, Індонезії, Мексиці, Швейцарії, ПАР, Нідерландах, Норвегії, Саудівській Аравії та Греції. Для більшості країн система визначальних національних показників є досить новою. В Португалії та Словаччині такі показники були розроблені в межах зобов'язань членів ЄС. Загальна кількість показників коливається від 14 (Португалія) до 344 (Нідерланди), серед яких можна виокремити інституційні, соціальні, економічні, екологічні показники у вигляді цільових індексів чи статистичних даних тощо [13, с. 11-12].

У Великобританії аудитори використовують систему первинних та вторинних фінансових індексів оцінки ефективності та результативності використання фінансових ресурсів, виділених з бюджету. Важливо, щоб результати набору показників були інтерпретовані якнайширше, щоб зрозуміти вплив фінансової функції на ефективність використання фінансових ресурсів бюджетних установ для досягнення ключових цілей надання послуг. Такий результат вимірювання результативності використання фінансових ресурсів бюджетних установ, як показник вартості фінансової функції у відсотках від організаційних поточних витрат бюджетної установи, повинен інтерпретуватися поряд з такими результатами ефективності, як кількість днів від початку бюджетного періоду до формування фінансових звітів розпорядниками бюджетних коштів та індекс задоволеності споживачів суспільних послуг тощо [14].

Очевидно, що ефективність використання фінансових ресурсів бюджетних установ аудитором може бути виміряна системою показників із застосуванням певних методичних підходів, при кожному з яких ефективність освоєння бюджетною установою обсягу виділених фінансових ресурсів згідно з доведеними лімітами бюджетних зобов'язань має свій якісний зміст. Тому для оцінки аудитором ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ, можуть використовуватися різні підходи, що відображають критерії ефективності виконання бюджетних програм, а саме:

1. Правовий підхід, за якого аудитором оцінюється відсутність порушень бюджетної установи в процесі використання фінансових ресурсів з метою досягнення поставлених перед нею цілей і завдань у межах бюджетної програми. Для аудиторської оцінки ефективності використовуються дані перевірок фіскальних та інших органів державного фінансового контролю.

2. Соціально-орієнтований підхід, за якого оцінюється наявність або відсутність скарг, а також позитивних відгуків споживачів суспільних послуг про діяльність бюджетної установи. Аудитор здійснює аналіз звернень споживачів суспільних послуг, моніторинг публікацій у засобах масової інформації, опитування громадської думки щодо результатів діяльності бюджетної установи.
3. Експертний підхід, який передбачає залучення різних методів оцінки використання фінансових ресурсів бюджетних установ, основою яких є думка компетентних працівників про корисність та ефективність освоєння бюджетною установою обсягу виділених фінансових ресурсів. Для цього аудитором використовуються необхідні для проведення такої експертизи відомості.
4. Прагматичний підхід, за якого оцінюється безпосередньо результат використання фінансових ресурсів бюджетних установ на основі аналізу кількісних і якісних показників. Аудитором використовуються дані звітності бюджетної установи, статистичні та інші відомості про результати діяльності використання фінансових ресурсів бюджетних установ [13, с. 62].

Перші три підходи аудитор може використовувати шляхом аналітичного формування, на основі інтеграції в єдине ціле об'єктивних і суб'єктивних оцінок ефективності виконання бюджетних програм. Окремий інтерес викликає прагматичний підхід, оскільки він найоб'єктивніший і є ключовою складовою системи управління процесом використання фінансових ресурсів бюджетними установами, орієнтованою на результат. Однак для обґрунтованої аудиторської оцінки ефективності освоєння бюджетною установою обсягу виділених фінансових ресурсів на основі прагматичного підходу необхідні нормативи за кожним із видів суспільних послуг або єдина база для зіставлення, що сьогодні наразі відсутня. Тому нині можливе часткове проведення аудиторської оцінки ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ на основі прагматичного підходу.

Висновки та перспективи подальших розвідок

З наведеного вище можна зробити такі висновки:

1. В Україні аудит ефективності проводиться для визначення ефективності освоєння бюджетною установою обсягу виділених фінансових ресурсів для реалізації запланованих цілей кошторисного фінансування за витратним підходом. У зарубіжній практиці такий аудит проводиться за результативним підходом, за яким досліджується рівень досягнення поставлених перед бюджетними установами цілей і завдань у межах бюджетної програми.
2. Проведений моніторинг визначальних національних показників контролю соціально-економічної складової бюджетних програм вказує на комбінацію правового, соціально-орієнтованого, експертного та прагматичного підходів до аудиту ефективності та результативності використання фінансових ресурсів бюджетних установ. В українській практиці державного фінансового контролю переважає правовий та прагматичний підходи, за яких аудитором оцінюється відсутність порушень бюджетної установи в процесі використання фінансових ресурсів та безпосередньо результативні показники такого освоєння на кінець бюджетного періоду.
3. Вдосконалення методики контролю за використанням фінансових ресурсів у бюджетних установах України можливе за рахунок формування системи показників аудиторської оцінки надання публічних послуг бюджетними установами та використання програмно-цілевих методів у підвищенні ефективності освоєння бюджетною установою обсягу виділених фінансових ресурсів для реалізації поточних бюджетних програм соціально-економічного розвитку.

Перспективами подальших розвідок є розробка методів оцінки співвідношень результативної та витратної ефективності освоєння бюджетною установою обсягу виділених фінансових ресурсів, що використовуються в межах внутрішнього аудиту кошторисного фінансування установ бюджетної сфери.

Список літератури

1. Піхоцький, В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.08 / В. Ф. Піхоцький. – Львів, 2015. – 530 с.
2. Стоян, В. И. Осуществление контроля при казначейском обслуживании расходной части бюджетов в Украине / В. И. Стоян // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2014. – № 1 (337). – С. 31-38.
3. Лучко, Р. М. Контроль у державному секторі економіки: навч. посіб. / М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак; Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 287 с.
4. Хорунжак, Н. М. Проблеми й перспективи розвитку системи внутрішнього контролю та аудиту в бюджетній сфері / Н. М. Хорунжак // Бізнес інформ. – 2014. – №5. – С. 322-326.
5. Гордеева, Т. А. Імплементация аудиту ефективності використання бюджетних коштів у практику державного фінансового контролю / Т. А. Гордеева, О. В. Петришина // Вісник Хмельницького національного університету. – 2015. – № 3 (3). – С. 32-34.

6. Хаблюк, О. А. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність його упровадження в Україні / О. А. Хаблюк, С. Р. Яцишин // *Економіка і суспільство*. – 2017. – Вип. 10. – С. 827-831.
7. Мікрюкова, Л. В. Впровадження внутрішнього аудиту в бюджетних установах / Л. В. Мікрюкова, О. С. Млінцова // *Науковий вісник МНУ імені В. О. Сухомлинського*. – 2016. – № 1 (6). – С. 17-21.
8. Калінкін, Д. В. Внутрішній аудит бюджетних установ (порівняльний аспект із державним фінансовим аудитом) / Д. В. Калінкін // *Економіка: реалії часу*. – 2013. – № 3. – С. 91-96.
9. Nwosu, M. E. Value for Money Audit: A Veritable Tool for Expenditure Management / M. E. Nwosu, M. I. Mshelia // *International Journal of Financial Research*. – 2015. – Vol. 6. – No. 3. – Pp. 150-162.
10. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: Постанова Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс] / Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п>
11. Дикаева, Ж. А. Оценка эффективности управления государственными финансами в регионах России / Ж. А. Дикаева // *Современная экономика: проблемы и решения*. – 2016. – № 6 (78). – С. 34-47.
12. Нагимова, А. М. Эффективность деятельности государственных органов управления как фактор повышения качества жизни в регионе: проблемы оценки и измерения: монография / А. М. Нагимова. – Казань: Казан. гос. ун-т, 2009. – 188 с.
13. Ярыгина, Т. В. Анализ международного опыта и перспективы использования ключевых национальных показателей в практике высших органов финансового контроля государств Содружества Независимых Государств [Электронный ресурс] / Т. В. Ярыгина, М. А. Пискунова, Ю. Н. Пороскова. – Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/activities/international/cooperation-with-foreign-sais/biblsövet/analytical-materials/-buletēn-fl-505-buletēn-fl-660.pdf>
14. Value for Money in public sector corporate services. A joint project by the UK Public Sector Audit Agencies [Electronic Data] / NAO. – Mode Access: http://www.audit-scotland.gov.uk/docs/corp/2007/nr_070501_value_corp_services.pdf.

References

1. Pikhots'kyu, V. F. (2015). *Systema derzhavnoho finansovoho kontrolyu v Ukrayini: kontseptual'ni zasady teorii ta praktyky*. L'viv.
2. Stoyan, V. Y. (2014). Osushchestvlenye kontrolya pry kaznacheyskom obsluzhyvaniy raskhodnoy chasty byudzheta v Ukrayne. *Bukhhalterskiy uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh orhanizatsiyakh*, 1 (337), 31-38.
3. Luchko, R. M., Zoriy, N. M., Khorunzhak, N. M. (2015). *Kontrol' u derzhavnomu sektori ekonomiky*. Ternopil': TNEU.
4. Khorunzhak, N. M. (2014). Problemy i perspektivy rozvytku systemy vnutrishn'oho kontrolyu ta audytu v byudzhetnyy sferi. *Biznes inform*, 5, 322-326.
5. Hordyeyeva, T. A. & Petryshyna, O. V. (2015). Implementatsiya audytu efektyvnosti vykorystannya byudzhetykh koshtiv u praktyku derzhavnoho finansovoho kontrolyu. *Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'noho universytetu*, 3 (3), 32-34.
6. Khablyuk, O. A. & Yatsyshyn, S. R. (2017). Audyty efektyvnosti v systemi derzhavnoho finansovoho kontrolyu, yoho sut' ta neobkhdnist' yoho uprovadzhennya v Ukrayini. *Ekonomika i suspil'stvo*, 10, 827-831.
7. Mikryukova, L. V. & Mlintsova, O. S. (2016). Vprovadzhennya vnutrishn'oho audytu v byudzhetykh ustanovakh. *Naukovyy visnyk MNU imeni V. O. Sukhomlyns'koho*, 1 (6), 17-21.
8. Kalinkin, D. V. (2013). Vnutrishniy audyt byudzhetykh ustanov (porivnyal'nyy aspekt iz derzhavnym finansovym audytom). *Ekonomika: realiyi chasu*, 3, 91-96.
9. Nwosu, M. E. & Mshelia, M. I. (2015). Value for Money Audit: A Veritable Tool for Expenditure Management. *International Journal of Financial Research*, 6(3), 150-162.
10. *Pro zatverdzhennya Poryadku provedennya Derzhavnoyu audytors'koyu sluzhboyu, yiyi mizhrehional'nyy terytorial'nyy orhanamy derzhavnoho finansovoho audytu vykonannya byudzhetykh prohram*. (n.d.). Postanova Kabinetu Ministriv Ukrayiny. Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п>
11. Dykaeva, Zh. A. (2016). Otsenka effektivnosti upravleniya hosudarstvennyimi finansami v rehionakh Rossii. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya*, 6 (78), 34-47.
12. Nahymova, A. M. (2009). *Effektivnost' deyatel'nosti hosudarstvennykh orhanov upravleniya kak faktor povysheniya kachestva zhyzni v rehione: problemy otsenki i izmereniya*. Kazan': Kazan. hos. un-t.
13. Yaryhina, T. V. (n.d.). *Analiz mezhdunarodnoho opyta i perspektivy ispol'zovaniya klyuchevykh natsyonal'nykh pokazateley v praktike vysshykh orhanov finansovoho kontrolya hosudarstv Sodruzhestva Nezavysyemykh Hosudarstv*. Retrieved from: <http://www.ach.gov.ru/activities/international/cooperation-with-foreign-sais/biblsövet/analytical-materials/-buletēn-fl-505-buletēn-fl-660.pdf>.

-
14. *Value for Money in public sector corporate services*. (n.d.). A joint project by the UK Public Sector Audit Agencies. Retrieved from: http://www.audit-scotland.gov.uk/docs/corp/2007/nr_070501_value_corp_services.pdf.

Стаття надійшла до редакції 22.03.2018 р.