

тезу щодо класичної школи політичної економіки, але у своїх основах він тільки продовжує духовну традицію І. Бенґама в особі Р. Оуена в Англії, Ф. Лассаля і особливо К. Маркса у Німеччині [8, с. 179]. На думку С. Булгакова, К. Маркс, створюючи свою соціальну теорію, прямо запозичив модель «економічної людини» у вченні Д. Рікардо та І. Бенґама: «...в гуманістичній вірі в природну людину, в неушкодженість людської природи, лежить коріння і сучасного соціалізму, однаково як системи Фур'є, так і Маркса» [9, с. 192].

Модель «економічної людини» в системі А. Сміта органічно пов'язана з концепцією «невидимої руки». Питання щодо інтерпретації концепції «невидимої руки» було поставлене американським економістом і лауреатом Нобелівської премії 2002 року Верноном Смітом [4], котрий вказав на те, що шотландські філософи та слідом за ними А. Сміт зовсім не стверджували, що слідування власним інтересам є необхідною умовою ефективного функціонування ринкового механізму. Правильна інтерпретація їх концепції полягає в тому, що слідування власним інтересам може не суперечити функціонуванню цього механізму в інтересах суспільства в цілому [11, с. 416].

Висновки

Англійський економіст у своїх міркуваннях і побудовах фактично виходив із традиційних для світу західного християнства поглядів (що, своєю чергою, в кінцевому випадку висходять до позиції Блаженного Августина). Суть міркування в цілому така: благий у своїй основі світоустрій вимагає від людини природної поведінки, слідування належному, не порушуючи при цьому норм закону та правил суспільної моралі, вважаючи, що із суми правильних і розумних, у кожному конкретному випадку, дій може виникати лише загальний позитивний результат. При цьому істина реалізує себе в достатній мірі незалежно від індивідуальної волі і намірів (які інколи можуть виявитися глибоко помилковими), проявляючись в сумі вільних і конструктивних дій всього людства. У тому числі і навіть першою чергою в економічній сфері життя.

Так, відомо, що А. Сміт був добре обізнаний із фізикою І. Ньютона, яка слугувала для нього зразком у роботі над його економічною теорією. Але він слідував за Ньютоном і в

загальному відношенні до науки. А це відношення виходило з релігійної ідеї, що завдання науки – пізнавати світ як прояв божественної мудрості і продукт божественного творіння. Бог не міг створити щось недосконале, тому доводити, що суспільство в кінцевому рахунку приходиться у гармонійний стан, було для нього зайвим. Якщо й можна стверджувати про підґрунтя «невидимої руки» ринку, то воно було радше теологічним. Ідея «невидимої руки» була органічною частиною релігійного світогляду А. Сміта.

Прокладаючи дорогу нового світогляду, А. Сміт залишався людиною свого часу. Він прагнув бути зрозумілим і почутим сучасниками, тобто людьми, які сприймали світ традиційно. І, переглядаючи ті чи інші моральні оцінки, А. Сміт не відмовлявся від християнської моралі як такої – навпаки, всебічно на неї спирався.

Список використаних джерел

1. Jeremy Bentham's Economic Writings (1952), London, Vol. 1.
2. Mill J. S (1962). Utilitarianism. On liberty, Essay on Bentham and John Austin, Cleveland.
3. Smith A (2008). The Theory of Moral Sentiments, edit. Jonathan Bennett, 181 p.
4. Smith Vernon L (Dec. 2002). Constructivist and Ecological Rationality in Economic, Nobel Prize Lecture, Stockholm.
5. Stigler J (1971). Smit's Travels on the Ship of State // History of Political Economy, Vol. 3.
6. Ulrich P (1987). Transformation der okonomischen Vernunft, 2 Aufl. Bern; Stuttgart, 1987.
7. Автономов В. Модель экономического человека в науке. – СПб., 1998. – 230 с.
8. Булгаков С. Народное хозяйство и религиозная личность. – М., 1911. – 306 с. – (Два града: исследования о природе общественных идеалов; т. 1).
9. Булгаков С. Очерки по истории экономических учений. Вып. 1. – М., 1913. – 232 с.
10. Смит А. Исследование о природе и причине богатства народов. – М., 1962. – 677 с.
11. Стиглиц Дж. Ю. Ревущие девяностые. Семени развала. – М.: Современная экономика и право, 2005. – 424 с.

*В.В. КОРНЕЄВ,
д.е.н., професор, НДЕІ*

Розвиток державного фінансового контролю в контексті удосконалення аудиту ефективності бюджетного процесу

У статті проведено дослідження удосконалення контролю бюджетного процесу, підвищення ефективності контрольних дій шляхом запровадження революційно нового виду контролю – аудиту ефективності бюджетних потоків, визначення якісних характеристик (критеріїв) його методології для практичного використання.

Висвітлено та проаналізовано зарубіжний досвід функціонування аудиту ефективності, нормативно-правове забезпечення його застосування, методологію його проведення та роль аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю. Запропоновано використовувати під час аудиту ефективності критерії якості послуги та оцінки якості фінансової діяльності і дотримання законності. Зроблено висновки щодо шляхів підвищення ефективності контрольних дій в сфері бюджетного контролю.

Ключові слова: аудит ефективності, фінансовий аудит, державний фінансовий контроль, система фінансового контролю.

Развитие государственного финансового контроля в контексте совершенствования аудита эффективности бюджетного процесса

В статье проведено исследование совершенствования контроля бюджетного процесса, повышение эффективности контрольных действий путем введения революционно нового вида контроля – аудита эффективности бюджетных потоков, определение качественных характеристик (критериев) его методологии для практического использования.

Освещены и проанализированы зарубежный опыт функционирования аудита эффективности, нормативно-правовое обеспечение его применения, методологию его проведения и роль аудита эффективности в системе государственного финансового контроля. Предложено использовать в ходе аудита эффективности критерии качества услуги и оценки качества финансовой деятельности и соблюдения законности. Сделаны выводы о путях повышения эффективности контрольных действий в сфере бюджетного контроля.

Ключевые слова: аудит эффективности, финансовый аудит, государственный финансовый контроль, система финансового контроля.

V. KORNEEV,
doctor of economics, professor of finance SRIE

State financial control development in the context of improving audit effectiveness in budget process

The paper studied the improved control of the budget process, improving the efficiency of control actions by introducing a revolutionary new type of control – auditing the efficiency of budget flows, determining the quality characteristics (criteria) of its methodology for practical use.

Deals and analyzed foreign experience of performance audits, regulatory support of its application, its methodology and the role of audit efficiency in the public financial control. A used during the audit efficiency and service quality criteria for evaluating the quality of financial activity and legality. The conclusions about ways to improve the efficiency of control actions in the field of budgetary control.

Keywords: performance audits, financial audits, state financial control, financial control system.

Постановка проблеми. Сучасний процес реформування системи державного фінансового контролю в Україні характеризується спробами вирішення питання про підвищення ефективності функції контролю, як складової системи управління. Це питання слід розглядати, як найважливішу проблему в теоретичному та практичному розумінні через те, що призначення фінансового контролю на макrorівні зводиться до сприяння успішній реалізації в державі бюджетної політики, ефективному витрачання фінансових ресурсів.

Результати контрольно-ревізійних, контрольно-аналітичних та експертних заходів, проведених Рахунковою палатою України, одним із суб'єктів контролю, що мають повноваження щодо реалізації контрольної функції в сфері державних фінансових потоків вказують на гостроту вказаної проблеми. Так, за 2013 рік фахівцями-контролерами виявлено бюджетних правопорушень, а також незаконного, у тому числі нецільового та неефективного використання коштів Державного бюджету України та державних позабюджетних фондів на загальну суму 17 млрд. 874 млн. гривень. З цієї суми незаконне, у тому числі нецільове використання коштів складає 4 млрд. 894,6 млн. гривень, неефективне – 12 млрд. 979,4 млн. гривень [1].

Метою статті є аналіз та визначення напрямів вдосконалення аудиту ефективності, методик його проведення та роль в системі державного фінансового контролю.

Виклад основного матеріалу. Сьогодні контроль з боку Рахункової палати та інших суб'єктів контролю, до повноважень яких відноситься контроль за законністю та ефективністю витрачання фінансових коштів не вирішує проблеми, масштаби якої зростають із збільшенням кількості доказів низької ефек-

тивності бюджетного процесу та виконання урядових програм. Практично сьогодні здійснюється не стільки контроль за витратами бюджетних коштів, вже не говорячи про контроль як систему, а констатація фактів суцільного розкрадання народних грошей. Чи може в Україні існувати модель ефективного контролю, яка б унеможливила казнокрадство? Безумовно, так і окремим аспектам цієї моделі присвячено стаття в частині вдосконалення контролю бюджетного процесу, підвищення ефективності контрольних дій через запровадження революційно нового виду контролю – аудиту ефективності бюджетних потоків, визначення якісних характеристик (критеріїв) його методології для використання у вітчизняній практиці.

Вирішення проблеми можна досягти, на нашу думку, діючи у двох напрямках: вдосконалення програмно цільового методу побудови бюджету та створення адекватного контрольного середовища його виконання.

Враховуючи те, що традиційний фінансовий аудит був характерним видом контролю для вищих контролюючих органів розвинутих країн до початку 70-х років. В 1970 і 1974 роках в США було прийнято закони «Про реорганізацію законодавчої ланки» та «Про контроль Конгресу над бюджетом і заморожуванням фондів», які доручили Головному контрольно-фінансовому управлінню США дослідження з оцінки урядових програм. І вже з цього періоду починає розвиватися новий вид зовнішнього державного фінансового контролю – перевірка ефективності витрачання бюджетних коштів, яка отримує назву «аудит ефективності». Згідно стандартів INTOSAI (міжнародної організації вищих державних контрольних органів), аудит ефективності використовується поряд з фінансовим аудитом в якості інструменту оцінок ефектив-

ності, результативності і економічності бюджетних програм і їх впливів на соціально-економічне становище країни. Крім функції контролю, аудит ефективності виконує важливу інформаційну функцію, адже виступає джерелом точної і всеохоплюючої інформації про результати діяльності державних органів, ефективності використання бюджетних коштів.

В даний час у практиці контрольної діяльності постійно ведеться пошук найбільш оптимального спрямування контрольних дій за змістом, обсягом, сутністю. Оцінюючи розвиток методології контролю, слід відзначити, що він до останнього часу здійснювався в напрямку вдосконалення контролю суворого дотримання норм в області облікових, економічних, планових регулятивних чинників. Такий напрямок контрольної діяльності часто називають фінансовим, або регулятивним контролем, інакше – контролем виконавської дисципліни. Всі відомі методичні розробки контрольних дій відносяться саме до такого цільового контролю.

В другій половині ХХ століття в розвинутих країнах світу активно йшов пошук нових форм контролю в державній сфері, який би зміг забезпечити підтримку необхідного балансу між державою, громадянським суспільством і ринковими силами під час використання державних бюджетних коштів. При цьому, як підкреслено в Лімській декларації керівних принципів контролю, «контроль є не самоціллю, а невід'ємною частиною системи регулювання, яка повинна викривати відхилення від прийнятих стандартів і порушення принципів законності, ефективності і економії витрачання матеріальних ресурсів на можливо більш ранній стадії з тим, щоб мати можливість прийняти коректуючі заходи, в окремих випадках притягти винних до відповідальності, отримати відшкодування завданих збитків чи здійснити такі заходи із запобігання таких порушень в майбутньому» [6].

В світі використовуються різні терміни для визначення цього напрямку методології контрольних дій. В деяких країнах використовується термін аудит відповідності вартості витраченим коштам (англ. Value for Money Auditing – VFM Auditing), в інших – аудит результативності. У практиці деяких країн, серед яких Швеція – зустрічається термін аудит адміністративної діяльності [3].

Управління генерального аудитора Канади надає визначення аудиту ефективності, як систематичної, організованої та об'єктивної експертизи ефективності діяльності незалежного суб'єкта господарювання, що здійснюється державними аудиторами з метою забезпечення достовірною інформацією, спостереженнями і рекомендаціями вищих керівних органів держави. Призначення цієї експертизи є підтримкою відповідального, чесного й продуктивного управління майном, запровадження кращої практики господарювання.

Сучасний стан контрольної діяльності в зарубіжних країнах свідчить про те, що аудит ефективності переважає серед інших видів контролю за виконанням витрат державного бюджету. Його частка в загальній кількості перевірок, які здійснюють органи державного фінансового контролю займає 60–70%, а фінансовий аудит (ревізія) лише третину [4].

Зокрема, причинами, які призвели до виникнення і швидкого розвитку цього виду контролю в країнах світу, були:

1) найбільш загальною причиною є підвищення економічного потенціалу суспільства, коли закономірно відбувалися

якісні зміни в соціально-економічній, політичній, інституційній і інших сферах, що прямо чи опосередковано здійснювало вплив на підвищення ролі органів контролю в сфері державних фінансів в системі фінансового контролю і результативність їх діяльності;

2) в розвинутих країнах сформувалися і, загалом, реалізуються загальноприйняті міжнародні принципи і правові засади підготовки державного бюджету, його виконання, а також міжнародні стандарти фінансової звітності, міжнародні стандарти аудиту. Результатом цього являється підвищення ступеню прозорості і публічності бюджетного процесу, що також гарантує попередження різних зловживань і порушень під час витрачання бюджетних коштів;

3) в зарубіжних країнах сформувалась ефективна система державного фінансового контролю, в ній законодавчо розмежовані функції зовнішнього контролю, які здійснюються незалежними і підзвітними лише парламентам своїх країн вищих органів фінансового контролю, і внутрішнього контролю, який діє в межах виконавчої влади через систему казначейства і різних органів контролю міністерств і відомств. При цьому вищі органи контролю відіграють провідну роль по відношенню до структур внутрішнього контролю. В процесі проведення фінансових перевірок вони роблять оцінку контрольної-ревізійної діяльності останніх і, залежно від рівня її якості, відповідним чином використовують отримані результати під час організації своєї роботи за контролем виконання бюджету.

В аудиторських стандартах INTOSAI підкреслюється, що «на відміну від аудиту фінансової звітності, який проводиться у відповідності з зовсім особливими вимогами і цілями, аудит ефективності в більшості випадків доступний для оцінки і інтерпретації» [5].

Сьогодні в Україні аудит ефективності, як різновид контрольних дій, лише починає запроваджуватися контролюючими суб'єктами державного фінансового контролю – Рахунковою палатою, Державною фінансовою службою (Головним контрольно-ревізійним управлінням). Однак невизначеність теоретичної та методологічної основи залишається. Поки що ні в Бюджетному кодексі, ні в законах, на підставі яких здійснюють повноваження суб'єкти державного фінансового контролю, немає визначення «аудиту ефективності». Дослідження вказаного виду контрольних дій базуються лише на досвіді зарубіжних органів контролю та обмеженої практики вітчизняного аудиту ефективності, але на підставі цього матеріалу можна зробити висновки про принциповий розподіл методології контрольних дій на фінансовий аудит та аудит ефективності.

В таблиці зображено відмінності аудиту ефективності від фінансового аудиту за основними аспектами.

Предметом аудиту ефективності є конкретна програма, вид діяльності чи функція, яка виконується підконтрольним об'єктом з використанням державних коштів. Під час проведення аудиту ефективності перевірка може здійснюватися по відношенню до одного чи декількох перерахованих взаємопов'язаних елементів, або мати більш спеціалізовану спрямованість в межах одного елементу, наприклад, перевірку програми пільгового кредитування сільськогосподарського виробника в межах загальнодержавної політики підтримки села [7].

Основні відмінності між фінансовим аудитом та аудитом ефективності

Аспект	Аудит ефективності	Фінансовий аудит
Мета	Оцінка результативності діяльності об'єкту перевірки	Оцінка достовірності і відповідності рахунків
Предмет дослідження	Організація, програма та її діяльність	Система бухгалтерського обліку та система управління
Наукова нормативна база	Економіка, політологія, фінанси	Бухгалтерський облік
Методи	Різноманітні, згідно специфіки напрямку дослідження	Стандартизовані, в межах бухгалтерського обліку і аудиту
Критерії оцінки	Більш суб'єктивні. Для кожного аудиту унікальність критеріїв.	Менш суб'єктивні. Стандартні критерії, що підходять для всіх аудиторів
Звіти	Різноманітна структура та зміст. Публікуються за необхідністю	Стандартизовані. Публікуються регулярно

Джерело: складено автором

Проведений аналіз практики аудиту ефективності в зарубіжних країнах дозволяє сформулювати два основних принципи, якими повинні керуватися органи контролю:

- в межах аудиту ефективності перевіряється не процес прийняття рішень органами представницької і виконавчої влади, а хід реалізації цих рішень;

- аудит ефективності проводиться не з метою визначення переваг і правильності політичного курсу чи затверджених державних програм, а з метою оцінки ефективності діяльності органів виконавчої влади з їх реалізації.

Характерною вимогою до аудиту ефективності є те, що він не повинен концентруватися на критичних зауваженнях, а має бути перш за все конструктивним. Це знаходить своє відображення у найбільш важливому аспекті аудиту ефективності, яким є висновки та рекомендації, спрямовані на підвищення ефективності використання державних коштів об'єктом перевірки, а не критики його діяльності.

Разом з тим, аудит ефективності і фінансовий аудит мають подібні ознаки. Представники аудитів виконують завдання одного типу, зокрема оцінюють і пояснюють діяльність тих, кого перевіряють. Таким чином ними використовуються подібні методики збирання даних. Якщо аудиторі ефективності зосереджені на результативності, то фінансові – на правильності і достовірності рахунків.

Існує думка, що різноманітність поставлених перед аудитом ефективності завдань та різноманітність і несхожість об'єктів контролю для такої роботи викликає необхідність розробляти методики аудиту ефективності для кожного об'єкту контролю окремо. В більшості органів контролю вже починають розроблятися власні методики проведення аудиту ефективності. В даній статті пропонується теоретичне обґрунтування схеми проведення аудиту ефективності. За такою схемою доцільно розробляти методологію будь-яких перевірок за спрямуванням аудиту ефективності в сфері державних видатків.

Дж. Е. Стігліц пропонує для аналізу ефективності державних видатків скористатися схемою, що складається з 8 складових [8]:

- оцінка потреби в програмі;
- оцінка неспроможності ринку, на яку націлена програма;
- визначення дієвих альтернатив даній програмі;
- оцінка наслідків програми для ефективності;
- оцінка у сфері розподілу;
- оцінка компромісів «ефективність – рівність»;
- загальна оцінка програми;

- оцінка політичних наслідків.

Цей алгоритм можна спростити до чотирьох етапів:

1. Чітке визначення цілей програми.
2. Чітке визначення потреби, яку ця програма має задовольнити.
3. Проведення пошуку усіх практичних альтернатив досягнення визначених цілей програми (або частини цілей).
4. Наукова оцінка визначених альтернатив, яка ґрунтується на існуючих суб'єктивних та об'єктивних методах кількісного та якісного аналізу.

На етапі визначення цілей програми слід поставити питання щодо наслідків державних програм в сфері розподілу з приводу самої програми (Хто має виграти від програми? Хто фактично виграє від програми? Якими є сукупні вигоди від програми?); з приводу витрат (Хто має сплачувати витрати на програму? Хто фактично оплачує витрати на програму? Якими є сукупні витрати на програму? Які витрати на програму розподіляються серед груп платників?).

Після стадії оцінювання якісних цілей під час аудиту ефективності слід забезпечити оцінку якості роботи організацій у державному секторі. Методологія такої оцінки базується на теоретичних засадах концепції ефективності управління. Шведські науковці вважають теоретичною платформою аудиту ефективності три перших вище означених концепції: економічність, ефективність, результативність. Такі критерії Визначено за основу і в інших розвинутих країнах світу (США, Великій Британії, тощо).

Економічність, як концепція здійснення аудиту ефективності, означає придбання ресурсів належної «кості з найменшими витратами. Показником економії є відношення вартості факторів або ресурсів до очікуваної величини – цих витрат.

Ефективність можна визначити як взаємозв'язок між обсягом виробництва та використаними ресурсами. Для вимірювання ефективності можна скористатися середніми або граничними цифрами, як – от співвідношення обсягу виробництва до факторних затрат або відношення зміни в обсязі виробництва до відповідної незначної зміни факторних затрат.

Результативність пов'язується з цілями, зіставленими з використаними для досягнення цих цілей ресурсами. Організація може працювати економно та ефективно, однак разом з тим бути не результативною. Результативність можна визначити як ступінь, за якого досягаються цілі (завдання, результати) організації. Визначити результативність державного сектора дуже важко, головним чином через проблеми у визначенні цілей та вимірюванні кінцевих результатів.

Оцінка якості фінансової діяльності і дотримання відповідних законів та регуляторних норм є «аудитом на основі фактичних величин» або фінансовим аудитом. Безперечно, аудит ефективності не буде мати жодного сенсу, якщо під час його здійснення аудиторі будуть оперувати недостовірними даними бухгалтерського обліку. Тому вважаємо за необхідне використовувати під час аудиту ефективності критерії якості послуги та оцінки якості фінансової діяльності і дотримання законності, які не використовуються в теорії та методології західних концепцій Value for Money Auditing, але прийнятні в умовах вітчизняної практики контролю.

На превеликий жаль сьогодні не існує єдиного показника, за яким можна було б об'єднати всі критерії аудиту ефективності. Деякі з цих критеріїв взаємодіють або конфліктують один з одним. Наприклад, підвищення якості дуже часто супроводжується надмірними витратами. Існуючі підходи до методології аудиту ефективності зосереджуються на концепціях результативності, однак на нашу думку, і фінансові критерії дотримання норм завжди використовуються під час такого аудиту.

Аудит ефективності повинен охоплювати весь спектр діяльності держави, всі бюджетні операції, а також концентрувати увагу на окремих бюджетних програмах і діяльності державних організацій. Суб'єктам контролю необхідно надати значну ступінь свободи під час перевірки будь-яких рішень державних органів (крім суто політичних), окремих програм і організацій. Під час виконання аудиту ефективності слід забезпечити доступ до всього кола інформації, необхідної для перевірки. Лише за цих умов аудит забезпечить прозорість і підзвітність органів влади і інших державних установ.

Як свідчать результати досліджень, складність проблеми полягає в тому, що запровадження аудиту ефективності є революційним переходом до нового виду державного фінансового контролю. Інакший предмет контролю, інакші технології проведення перевірки порівняно з традиційною перевіркою законності і цільового використання бюджетних коштів і державної власності. Тому невирішеними залишаються питання організації проведення, методик перевірки. В цьому – подальше дослідження цієї проблеми.

Висновки

Лише проведені дослідження дозволяють сформулювати висновки щодо шляхів підвищення ефективності контрольних дій в сфері бюджетного контролю:

1. Підвищення ефективності контрольних дій в бюджетній сфері можливо досягти запровадженням аудиту ефективності державних програм та організацій, поруч з фінансовим аудитом.

2. Запровадження у практиці суб'єктів контролю бюджетного процесу аудиту ефективності вимагає нормативного (законодавчого) регламентування: визначення такого виду перевірки в Бюджетному кодексі та законах, на підставі яких контролюючі суб'єкти здійснюють свої повноваження.

3. Критеріями проведення аудиту ефективності бюджетних коштів є економічність, ефективність, результативність, якість послуг, результати фінансової діяльності.

4. Аудит ефективності витрат бюджетних коштів за державними програмами доцільно здійснювати за чотирма етапами оцінки такої програми: чітке визначення цілей програми; чітке визначення потреби, яку ця програма має задовольнити; проведення пошуку усіх практичних альтернатив досягнення визначених цілей програми; оцінка визначених альтернатив.

Зміцнення і розвиток державного фінансового контролю в Україні неможливі без застосування практики аудиту ефективності бюджетного процесу. Саме він найбільш повно відповідає інтересам головного суб'єкту контролю, який ініціює контрольні дії в системі державного контролю – народу.

Проблема фундаментальних досліджень методології і організації аудиту ефективності невирішена у вітчизняному науковому середовищі. В даній статті окреслено лише загальні питання запровадження практики контролю щодо неефективного і нецільового використання бюджетних коштів. Ця мета має досягатися спільними зусиллями науки і практики контролю.

Список використаних джерел

1. Звіт Рахункової палати за 2013 рік. К. 2014
2. Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах. Аналитический обзор и сборник нормативных документов / Сост.: С.О. Шохин, В.И. Шлейников. Аналитический раздел и общая редакция С.О. Шохина. – М.: Прометей, 1998. – 323 с.
3. Venables J.S.R. Impey K.W. Internal audit. – London. – 1988.
4. Аудит адміністративної діяльності: Теорія та практика: Пер. з англ. В. Шульга. – К.: Основи, 2000. – 190 с.
5. Grimwood M. – Tompkins, C, 1986, Value for Money Auditing – towards Incorporating a Naturalistic Approach, Financial Accountability and Management 2,4.
6. Лімська декларація від 07.09.1997 / Міжнародна конференція по боротьбі з корупцією: Ліма, Перу. – 7–11 вересня 1997 року.
7. Державна контрольна-ревізійна служба України. Головне контрольна-ревізійне управління України. Збірник досліджень ефективності виконання державних програм. – К., 2002. – 103 с.
8. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора: Пер. з англ. А. Олійник, Р.Сільський. – Основи, 1998. – 854 с.