

Електронне наукове фахове видання "Державне управління: удосконалення та розвиток" включено до переліку наукових фахових видань України з питань державного управління


[Назад](#)
[Головна](#)

УДК 336.1

*Н. І. Шевченко,
к.держ.упр., Дніпропетровська державна фінансова академія
В. О. Куліченко,
Дніпропетровська державна фінансова академія*

ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ: СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМАТИКА, НАПРЯМКИ РЕФОРМУВАННЯ

Постановка проблеми. Зміна внутрішнього фінансового ладу, політичного й економічного курсу України у напрямку інтеграції до міжнародного простору повинні супроводжуватися докорінною перебудовою управлінських функцій держави, в тому числі контрольних.

Недооцінка ролі фінансового контролю є однією з причин кризових явищ, що відбуваються у нашій державі протягом останніх років. Існування об'єктивної потреби створення дієвої, ефективної та життєздатної фінансової системи, і як наслідок покращення рівня фінансової дисципліни, що забезпечить зменшення кількості бюджетно-фінансових порушень, породжує необхідність звернути увагу на вирішення проблемних питань у сфері функціонування системи державного фінансового контролю в Україні.

Таким чином, питання посилення і реформування державного фінансового контролю залишаються актуальними і сьогодні у зв'язку з не вирішенням ряду як теоретичних, так і практичних питань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації та раціоналізації фінансового контролю, проблеми формування системи державного фінансового контролю досліджувало багато науковців, серед яких необхідно виділити: І.В. Басанцова, О.П. Кириленка, І.Л. Белобжецького, О.Д. Василюка, О.А. Долгого, Є.В. Калюгу, М.П. Мельника, Л.А. Савченко, І.Б. Стефаніка, В.О. Шевчука, Ф.О. Ярошенка, Ю.М. Бажала, М.Т. Білуху, С.І. Бобира, В.В. Бурцева, Ф.Ф. Бутинця, Л.І. Вороніна, В.В. Сопко, Б.Ф. Усача, М.М. Голованя, В.М. Федосова та інших.

Метою статті є характеристика основних засад реформування та побудови єдиної системи державного фінансового контролю в Україні, яка б забезпечувала взаємозв'язок усіх її складових та враховувала б вирішення основних проблем її функціонування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасні тенденції в українському суспільстві зумовлюють необхідність вирішення важливого питання – вдосконалення організації фінансового контролю, оскільки офіційні дані Державної контрольно-ревізійної служби (далі ДКРС) та Рахункової палати України свідчать про масові порушення фінансової дисципліни (табл. 1).

Таблиця 1.
Дані про перевірені підприємства, у яких виявлено фінансові порушення за 2008-2010 рр.*

Показники	Роки		
	2008	2009	2010
Кількість підприємств, установ і організацій, охоплених ревізіями, перевітками державних закупівель та комісійними перевітками	15635	15335	14333
Кількість підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення	15118	14640	13488

* складено авторами на основі даних [7, 8, 9]

Проведені ДКРС контрольні заходи засвідчили те, що і надалі має місце негативна практика незаконного та нецільового використання державних ресурсів. Такі порушення фінансово-господарської дисципліни у 2010 році виявлено у більше ніж половині з перевірених об'єктів контролю.

Загалом протягом 2010 року виявлено порушень, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на загальну суму понад 35,1 млрд. грн. [6].

Провівши аналіз виконання Державного бюджету України, можна стверджувати, що він не виконується як за доходами, так і за видатками. Доходи державного бюджету у 2010 році становили 240 млрд. 615,2 млн. грн., або 96,5% запланованого обсягу (249 млрд. 251,6 млн. грн.). Видатки державного бюджету проведені в сумі 303 млрд. 588,7 млн. грн., або 93,5% плану (324 млрд. 785,1 млн. грн.) [2].

З року в рік аудиторами Рахункової палати виявляється все більше фактів порушень і недоліків при адмініструванні та справлянні доходів державного бюджету. У 2008 році відбулися порушення на суму 6,39 млрд. грн., 2009 – 14,71 млрд. грн., 2010 – 21,5 млрд. грн. Їх динаміка та структура наведені на рис. 1.

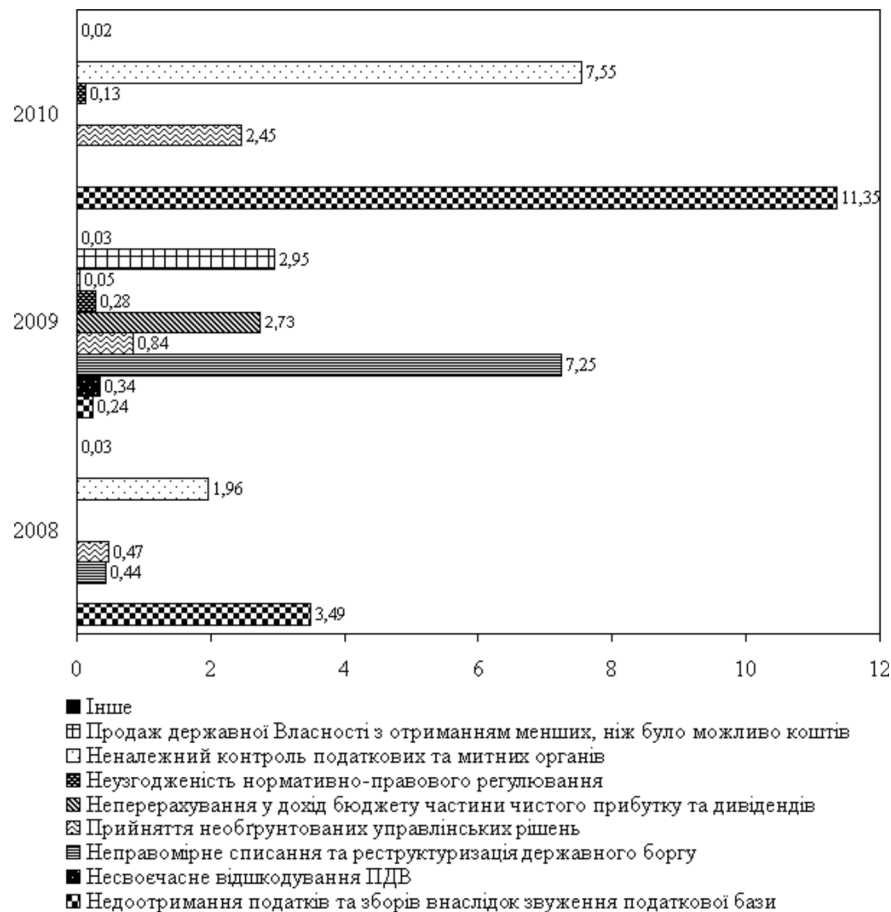


Рис. 1. Структура порушень та недоліків при формуванні доходів державного бюджету у 2008-2010 рр., млрд. грн.*
 * побудовано авторами на основі даних [7, 8, 9]

Рахунковою палатою в ході проведення впродовж 2010 року контрольно-аналітичних та експертних заходів виявлено незаконного, у тому числі нецільового використання коштів Державного бюджету України та цільових фондів на суму понад 16,1 млрд. грн., що на 60 % більше, ніж у попередньому році. Структура та динаміка цих порушень наведена на рис. 2.

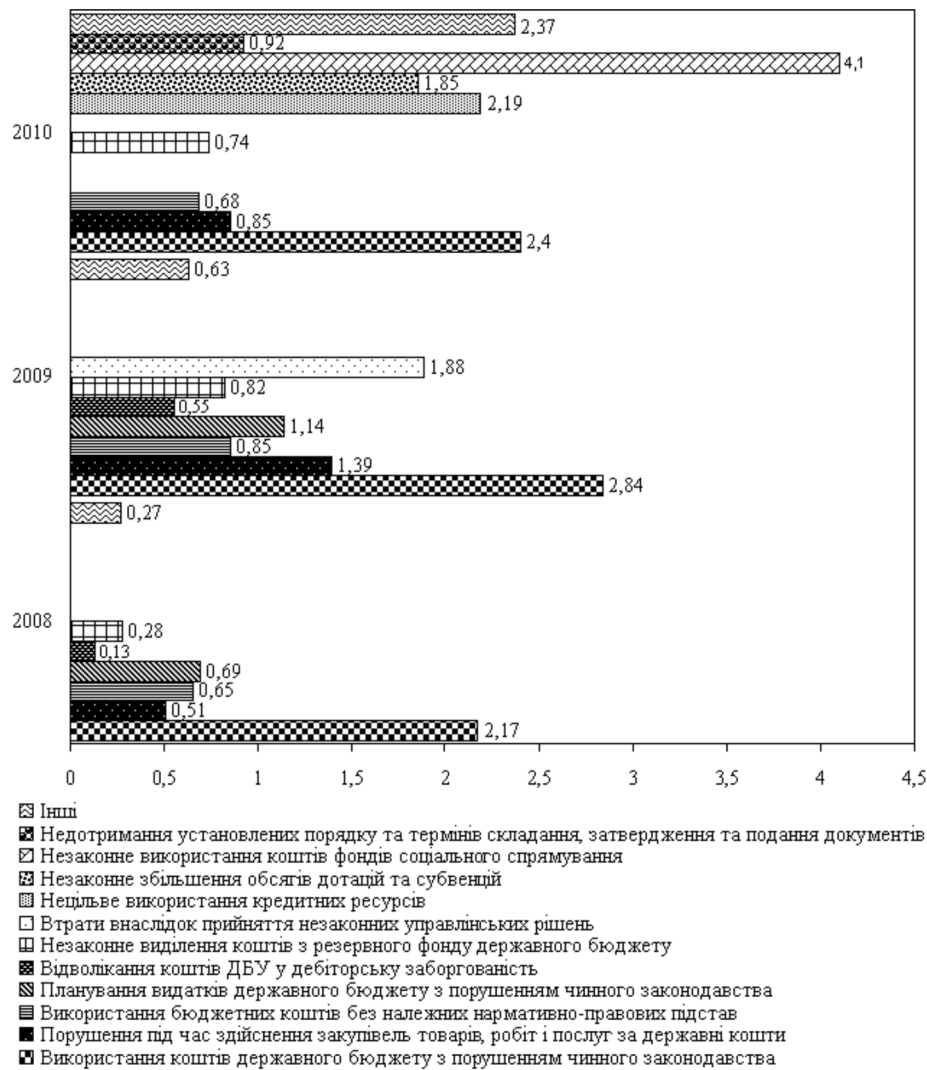


Рис. 2. Структура порушень та недоліків при здійсненні видатків державного бюджету у 2008-2010 рр., млрд. грн.

* побудовано авторами на основі даних [7, 8, 9]

Загальні обсяги неефективного управління та використання державних коштів, встановлені Рахунковою палатою під час контрольно-аналітичних заходів, проведених у 2010 році, становили майже 14,4 млрд. грн., що перевищує показники попереднього року на 2,9 млрд. грн. (табл. 2). При цьому, неефективне управління та використання бюджетних коштів встановлено у 130 випадках.

Таблиця 2
Структура та динаміка неефективного використання бюджетних коштів у 2008-2010 рр., млрд. грн.*

Напрями неефективного використання коштів	2008	2009	2010	Відхилення 2010 до 2008	
				абсол.	%
Всього	7,8	11,5	14,4	6,6	84,62
у т.ч.					
Неефективне використання коштів на проведення науково-дослідних робіт	0,31	0,33	1,38	1,07	345,16
Неефективне використання коштів спеціального фонду державного бюджету	0,31	-	10,41	10,1	3358,06
Неефективне використання коштів через недоліки в плануванні або відсутність обґрунтованого прогнозування і планування	4,29	5,16	1,54	2,75	64,1
Неефективне використання коштів на придбання основних засобів (обладнання)	0,16	0,42	0,16	0	0
Неефективне використання коштів внаслідок необґрунтованих управлінських рішень	1,95	1,67	0,73	1,22	62,56
Втрати бюджету внаслідок необґрунтованих управлінських рішень	0,39	1,15	-	-	-
Неефективне використання коштів внаслідок сплати відсотків за залученими кредитами та штрафних санкцій	0,23	-	-	-	-
Неефективне використання бюджетних коштів на оплату виконання будівельних робіт	-	0,33	-	-	-
Збитки, нанесені державі від неефективного управління матеріальними цінностями державного резерву	-	0,6	-	-	-

Неефективне використання коштів державного бюджету внаслідок фінансування заходів, що не належать до пріоритетних	-	0,68	-	-	-
Неефективне використання коштів шляхом тривалого їх утримання без використання	-	0,94	0,09	-	-
Інше	0,16	0,22	0,09	0,07	43,75

* складено авторами на основі даних [7, 8, 9]

Аналіз результатів проведених упродовж 2010 року контрольно-аналітичних заходів свідчить, що більшість бюджетних правопорушень продовжують мати системний характер, вони повторюються із року в рік.

Таким чином, найбільш поширеними порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни в державі залишаються [6]:

- порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затверджені асигнування, відволікання бюджетних коштів у довготривалу дебіторську заборгованість тощо;
- зайве витрачання бюджетних коштів внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт і наданих послуг;
- витрачання бюджетних коштів на придбання меблів, обладнання, автотранспорту та інших матеріальних цінностей з перевищенням граничних нормативів, а також на утримання автотранспорту понад встановлені ліміти;
- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- незастосування обов'язкових процедур державних закупівель;
- зниження вартості активів внаслідок непроведення індексацій, а також в результаті неоприбуткування придбаного майна та лишків товарно-матеріальних цінностей.

Наявність таких порушень свідчить про низьку ефективність системи державного фінансового контролю та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів.

На основі проведеної нами оцінки сучасного стану державного фінансового контролю в Україні можна стверджувати, що система державного фінансового контролю, яка побудована в Україні, не забезпечує належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни як загалом у державі, так і на регіональному рівні зокрема. Це є наслідком низької проблеми, які створюють тенденції до зростання кількості та обсягів основних фінансових порушень.

По-перше, необхідно зазначити, що термінологічний апарат та базові питання державного фінансового контролю розроблені недостатньо. Це може бути викликано тим, що вітчизняні експерти, науковці та органи державної влади звернули увагу на необхідність ефективної системи державного фінансового контролю лише у кризовий період розвитку України. Специфічне ставлення до державного фінансового контролю, його недооцінка зумовлені також тим, що він реалізується у площині переплетіння державних, регіональних, корпоративних та індивідуальних інтересів.

Тому, погоджуючись із думкою Журавського де Сас [4], найважливішою вважаємо методологічну проблему, пов'язану з недостатнім з'ясуванням природи внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю. Як свідчить світовий досвід, система дієвого державного фінансового контролю має складатися з двох незалежних, але однаково важливих частин: внутрішнього державного фінансового контролю і незалежного зовнішнього. У нашій державі спостерігаються спроби штучного об'єднання внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю або їх субпідпорядкування, що пояснюється нерозумінням суті питання. А це в свою чергу породжує існування низької інших проблем.

По-друге, недосконалість та суперечливий характер чинного законодавства і нормативно-правових актів породжує можливості по-різному трактувати та розцінювати фінансові операції, показники господарської та бюджетної діяльності.

Внаслідок безсистемності у законодавчій сфері в Україні спостерігається розбалансована система контролюючих органів та дублювання їх обов'язків. Зокрема, нині в Україні фінансовий контроль здійснюють численні не пов'язані між собою органи: Рахункова палата, Міністерство фінансів (Державне казначейство), Державна податкова адміністрація, Державна митна служба, Міністерство економіки, Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг, Національний банк, Пенсійний фонд, Фонд державного майна, Державний комітет фінансового моніторингу та інші. Хоча у Конституції України (стаття 98) лише Рахункову палату визначено як орган, що здійснює контроль за використанням коштів державного бюджету [12]. З цього випливає те, що в нашій країні й досі функціонує недостатньо мобільна, обґрунтована та дієздатна система органів державного фінансового контролю.

Також слід відзначити, що переважна більшість контрольно-перевіркових процедур має фіскальний характер, а практично здійснюється у вигляді перевірок і ревізій. Ці методи не дають запобігти існуванню негативних явищ чи усунути причини їх виникнення, а лише констатують фінансові порушення.

Більше того, сучасний державний фінансовий контроль як урядовий, так і парламентський, не поширюється на доходи Державного та місцевих бюджетів [15]. В Україні такі функції покладені на податкову службу, що є неправомірним. Податкова служба контролює сплату податків, правильність розрахунків і має відповідно власні функції. Підтверджують такий висновок і статистичні дані. Останніми роками збільшується недоотримання податків та зборів, як основних інструментів наповнення дохідної частини державного бюджету. Звідси випливає, що в системі державного управління практично відсутня функція незалежного контролю та аудиту дохідної частини бюджетів України. А якщо немає такого аудиту, то є дефіцит необхідних фахових пропозицій щодо реальних джерел наповнення бюджетів України, розширення їх фінансової бази і поліпшення фінансового стану підприємств.

Треба визнати, що система фінансового контролю практично не виконує попереджувально-профілактичної функції. Вона здебільшого констатує порушення, але в ній відсутні інструменти для їх попередження [1]. Це говорить про наявність проблеми переважання заходів подальшого (наступного) контролю.

Сьогодні також спостерігається недостатньо продумане впровадження заходів та форм фінансового контролю, що застосовуються у зарубіжних країнах, до національної фінансової системи. Це ж стосується й застосування міжнародних стандартів та програм поряд із вітчизняним законодавством. Необхідно пам'ятати, що функції і структура органів фінансового контролю, наприклад в Україні і Великобританії, першочергово відрізнятимуться хоча б через різні форми правління держав.

Ще однією проблемою, як зазначає Скоропад І.С. [14], є слабка взаємодія ДКРС з правоохоронними та судовими органами (зволікання судів з розглядом справ, безпідставне звільнення від відповідальності правопорушників, несвочасне інформування органів ДКРС про передачу до органів виконавчої служби постанов про притягнення правопорушників до адміністративної відповідальності). Більше того, суми штрафів, які призначають згідно із законодавством, значно менші, ніж обсяги бюджетних коштів, які держава втрачає через зловживання відповідальних посадових осіб.

Остання, але не за важливістю, – проблема кадрів органів державного фінансового контролю, стандарти їхньої діяльності, заробітна плата, умови праці та оплати відряджень ускладнюють залучення кваліфікованих працівників в органи урядового контролю. Через низьку заробітну плату на роботу залучаються робітники низької кваліфікації, є проблеми і в організації професійної підготовки та перепідготовки кадрів відповідно до нових стандартів бухгалтерського обліку. Зрозуміло, що контролерів та аудиторів потрібно навчати, а можливість для цього надто обмежена. Неєфективне здійснення цільової підготовки фахівців для органів державного фінансового контролю відбувається через низький рівень викладання, брак підручників і досконалої методичної літератури, незабезпеченість набуття належного практичного досвіду тощо. Відсутня також необхідна координація взаємодії між контролюючими органами щодо підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів.

Тому, з огляду на потребу високопрофесійного управління з боку держави у сфері фінансових відносин з метою підвищення ефективності та результативності, прозорості, бачимо, що система державного фінансового контролю в Україні дійсно потребує реформування.

Проаналізувавши праці вітчизняних науковців щодо напрямків оптимізації державного фінансового контролю [1, 5, 10, 14], вважаємо, що основними завданнями з реформування системи державного фінансового контролю в Україні є:

- визначення з урахуванням умов розвитку фінансової системи України та досвіду зарубіжних країн концептуальних засад організації системи державного фінансового контролю. При цьому державний фінансовий контроль повинен здійснюватися не лише в законодавчо визначених межах, але й мати превентивний характер та бути ризик-орієнтованим і економічно ефективним;
- гармонізація правового поля системи державного фінансового контролю та внесення відповідних змін до законодавства з акцентуванням уваги на зростанні прозорості суб'єктів державного фінансового контролю з одночасним розмежуванням завдань та обов'язків інспекційних підрозділів, підрозділів внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю з метою уникнення дублювання повноважень та функцій та переходу від інспектування до внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту;
- правове забезпечення гарантування незалежності, соціального захисту і відповідальності працівників системи державного фінансового контролю в Україні;
- удосконалення кадрового забезпечення органів системи державного фінансового контролю, розроблення навчальних програм та програм сертифікації працівників;
- покращання матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю;
- створення сучасної інформаційно-комунікаційної інфраструктури з поглибленням публічного контролю за діяльністю системи державного фінансового контролю загалом.

З метою вирішення методологічної проблеми та вдосконалення нормативно-правової бази державного фінансового контролю, на нашу думку, доцільно:

- розробити й затвердити програму удосконалення бюджетного законодавства у сфері державного фінансового контролю для уникнення непорозумінь у вітчизняному законодавстві. У програмі мають бути визначені назви законів чи нормативно-правових актів, основні питання, що висвітлюються у них, конкретні терміни розробки та прийняття законів, інших законодавчих актів, терміни реалізації програми і відповідальні органи за її виконання;
 - прийняти Закон України «Про державний фінансовий контроль», який би унормував усі найважливіші складові цього дуже важливого для життєдіяльності держави процесу, чітко розмежував органи парламентського та урядового фінансового контролю, визначив коло суб'єктів державного фінансового контролю, ієрархію органів, що його здійснюють, форми їх організації та взаємодії тощо;
 - прийняти Закон України «Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства і відповідальність за бюджетні правопорушення», який має регулювати відносини у сфері здійснення державного контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначати органи, покликані здійснювати такий контроль, їх повноваження, перелік бюджетних порушень залежно від стадії бюджетного процесу; порядок прийняття рішень щодо таких порушень; основні процедури накладання стягнень і вжиття санкцій до порушників бюджетного законодавства;
 - забезпечити відкритість і гласність діяльності Верховної ради України у сфері обговорення актуальних проблем організації ефективного державного фінансового контролю в Україні, визначення напрямів і термінів їх розв'язання, основних результатів роботи шляхом проведення парламентських слухань, так як вони транслюються у повному обсязі у прямому ефірі по радіо та телебаченню.
- Головним правовим актом, що є своєрідною системоутворювальною ланкою загальної системи нормативно-правових актів державного фінансового контролю, має стати Закон України «Про державний фінансовий контроль». Вважаємо, що в Законі мають бути регламентовані:
- його цілі й завдання, визначення основних понять;
 - сутність, значення, функції, цілі й завдання, елементи системи державного фінансового контролю;
 - принципи, вимоги, критерії ефективності державного фінансового контролю;
 - класифікація державного фінансового контролю, зокрема виділення видів, типів, форм та методів його здійснення;
 - суб'єкти, об'єкти, предмети державного фінансового контролю;
 - органи державного фінансового контролю, їх структура, взаємовідносини між собою та з органами влади й управління;
 - система нормативно-правового забезпечення державного фінансового контролю;
 - питання стандартизації державного фінансового контролю;
 - науково-дослідницька й навчальна база державного фінансового контролю.

Серед найважливіших напрямів удосконалення діяльності органів державного фінансового контролю в Україні, погоджуючись із думками провідних фахівців [3, 11,13] вважаємо:

- скасування існуючих обмежень при здійсненні інспектування та забезпечення раптовості його проведення;
- удосконалення єдиної інформаційно-аналітичної системи ДКРС. Інформаційно-аналітичне забезпечення взаємодії органів державного фінансового контролю включає розв'язання проблем розвитку його єдиної інформаційної системи, в тому числі вдосконалення програмно-технічної бази, питання стандартизації, уніфікації, обміну фінансовою й управлінською інформацією. Для цього ми пропонуємо відкриття на веб-сайті Головкиру розділу «Реформування державного фінансового контролю» з наявним у ньому підрозділі «Пропозиції»;
- посилення ефективності використання фінансових витрат на забезпечення функціонування ДКРС;
- призначення органом нагляду за станом реформування системи державного фінансового контролю Міністерства фінансів України, а органом гармонізації системи внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю – Головного Контрольно-ревізійного управління;
- головною функцією Державної контрольно-ревізійної служби має стати контроль за законністю, ефективністю й цільовим використанням державних коштів кожним розпорядником бюджетних коштів та їхнім отримувачем, а Рахункова палата має здійснювати, насамперед, не фінансовий аудит, а аудит ефективності використання державних фінансів та державного майна. Її діяльність має переорієнтуватися від контролю за фінансовими потоками до контролю за ефективністю використання бюджетних коштів, як мінімум, а максимум – це визначення ефективності діяльності відповідного міністерства;
- підвищення дієвості поточного контролю з боку органів Казначейства в координації з органами виконавчої влади та державної податкової адміністрації;
- доцільно було б залучати органи ДКРС до здійснення попереднього контролю на стадії формування кошторисів доходів і видатків бюджетних установ, або уповноважити фінансові органи та органи Державного казначейства здійснювати, крім поточного, ще й попередній контроль за формуванням фінансових ресурсів бюджетних установ та організацій.

Реформування не може бути ефективним без належного навчання й підвищення кваліфікації аудиторів за допомогою:

- розроблення навчальних програм та програм сертифікації працівників за міжнародними зразками;
- проведення засідань за круглим столом, конференцій, консультацій та інших заходів з участю представників органів державної влади і громадськості;
- створення єдиного інформаційного простору між контролюючими органами щодо підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів.

Висновки. Таким чином, реформування системи державного фінансового контролю в Україні має на меті підвищення рівня фінансової дисципліни завдяки кардинальному посиленню контролю за витратами бюджетних коштів, державного майна, узгодження законодавчої бази, удосконалення ефективності діяльності контрольних органів та забезпечення їх належного кадрового забезпечення. Слід враховувати, що функціонування ефективної системи державного фінансового контролю та забезпечення високого рівня фінансової дисципліни у нашій країні можна буде досягти лише за умови комплексної (а не вибіркової) реалізації наведених вище заходів.

Подальші дослідження у цій сфері можуть бути спрямовані на вивчення зарубіжного досвіду організації фінансового контролю в державі та розробку заходів щодо його адаптації до національної фінансової системи. Підґрунтям для цього вважаємо такі напрямки як створення механізму дотримання єдиного міжнародного нормативного документа (найдоцільніше було б керуватися Міжнародними стандартами INTOSAI), покладення відповідальності за стан системи фінансового контролю на керівників суб'єктів господарювання державного сектору економіки, створення спеціальних органів, що контролюватимуть всю роботу державного апарату

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Вацик Н.І. Необхідність вдосконалення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів / Н. Вацик // Галицький економічний вісник. — 2010. — №3(28). — С.184-190.
2. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2010 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/img/files/Bulet_vykonan_DBU_2010.pdf.
3. Горбачова Є. В. Система державного фінансового контролю: стан та необхідність реформування / Є.В. Горбачова // Управління розвитком. — 2011. — №2(99). — С. 112-114.
4. Журавковський де Сас Т. Б. Проблеми і стратегічні пріоритети розвитку системи державного фінансового контролю / Т. Б. Журавковський де Сас // Стратегічні пріоритети. — 2009. — № 2(11). — С. 200–203.
5. Зайцева Х.В. Державний фінансовий контроль: стан та перспективи розвитку / Х.В. Зайцева // Управління розвитком. — 2011. — №2(99). — С. 141-143.
6. Звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2010 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/75488>.
7. Звіт Рахункової палати за 2008 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1497434>.
8. Звіт Рахункової палати за 2009 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/img/files/Zvit_2009.pdf.
9. Звіт Рахункової палати за 2010 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/img/files/Zvit_2010.pdf.
10. Істоміна М. Ю. Проблеми розвитку державного фінансового контролю та напрями їх усунення // Управління розвитком. — 2011. — №2(99). — С. 139-141.
11. Коломоєць В.Г., Фурмат О.С. Перспективи розвитку державного фінансового контролю / В.Г. Коломоєць, О.С. Фурмат // Управління розвитком. — 2011. — №2(99). — С. 143-145.
12. Конституція України: прийнята на V сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1996. — № 30.
13. Піхоцький В.Ф. Удосконалення і розвиток державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів державного бюджету України та їх використання // Фінанси України: наук.-теорет. та інформ.-практ. журн. — 2007. — №3. — С. 75-82.
14. Скоропад І.С., Пахолок Н.І. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування / І.С. Скоропад, Н.І. Пахолок // Науковий вісник НЛТУ України. — 2011. — Вип. 21.3. — С. 263-268.
15. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: наукова парадигма / О. Шевчук // Вісник КНТЕУ. — 2011. — №1. — С. 41-50.
16. Яртим І. А. Напрями реформування системи державного фінансового контролю / І.А. Яртим // Управління розвитком. — 2011. — №2(99). — С. 191-192.

Стаття надійшла до редакції 19.01.2012 р.

ТОВ "ДКС Центр"