



АСПЕКТИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Юр'єв О.В.,

аспірант кафедри фінансового аналізу та контролю, Київський національний торговельно-економічний університет

- A** У статті розглянуто аспекти аудиту ефективності торговельних підприємств, а також фактори, які впливають на його проведення, що дасть можливість власникам підприємства оцінити операційну діяльність, зокрема її ефективність, економічність, продуктивність та результативність.
- B** Аудит ефективності, результативність, економічність, аудиторські докази, торговельні підприємства.

АСПЕКТЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ТОРГОВЫХ КОМПАНИЙ

Юр'єв А.В.,

аспірант кафедри фінансового аналізу та контролю, Київський національний торговельно-економічний університет

- A** В статье рассмотрены аспекты аудита эффективности торговых предприятий, а также факторы, влияющие на его проведение, что позволит владельцам предприятия оценить операционную деятельность по ее эффективности, экономичности, производительности и результативности.
- B** Аудит эффективности, результативность, экономичность, аудиторские доказательства, торговые предприятия.

ASPECTS OF PERFORMANCE AUDIT ON OPERATION ACTIVITY OF COMMERCIAL ENTERPRISES

Yuriev O.V.,

Ph.D. Student, Department of Financial Analysis and Control, Kyiv National Trade and Economics University

- A** The article describes aspects of performance audit for commercial enterprises, as well as factors affecting its implementation, which will allow owners of the enterprise to evaluate operational activities for their performance, efficiency, productivity and results.
- B** Performance audit, effectiveness, efficiency, audit evidence, commercial enterprises.

Постановка проблеми

Результати ефективності діяльності торговельного підприємства нерідко є основою для оцінки результатів діяльності його адміністрації. Тому при формуванні інформації щодо ефективності операційної діяльності для власників торговельного підприємства адміністрація прагне відобразити свою діяльність максимально ефективною. Об'єктивну інформацію можна отримати за допомогою проведення незалежної та професійної оцінки ефективності фінансово-господарської діяльності в цілому та операційної діяльності зокрема як основного джерела формування доходу торговельного підприємства.

Єдиними фахівцями на ринку, які є незалежними (що закріплено відповідними законодавчими і нормативними документами) та мають достатній рівень компетентності для проведення такої оцінки, є аудитори.

На нашу думку, максимально забезпечити потреби власників в оцінці ефективності операційної діяльності підприємства може аудит ефективності.

У науковому середовищі розглядаються окремі питання організації і методології аудиту ефективності, але відсутні комплексні наукові дослідження, що розкривали б зміст, організаційно-методичні засади, критерії, аналітичні процедури та вимоги щодо аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств. Все це обумовлює необхідність ґрунтовного наукового дослідження поставлених питань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Першим можливістю проведення аудитором оцінки ефективності використання ресурсів підприємства та надання рекомендацій щодо

їх економічного використання досліджував Джек Робертсон. Однак цей вид діяльності він відносить до управлінського внутрішнього аудиту, зазначаючи, що управлінський аудит – це вивчення ділових операцій з метою розробки рекомендацій щодо ефективного використання ресурсів, досягнення кінцевого результату і планування політики компанії. Він має допомагати керівникам при виконанні їх функцій і призводити до підвищення прибутковості підприємства [1].

Подальше вивчення досліджень з цієї тематики дало змогу зробити висновок, що науковці С.Н. Рябухін, Б.А. Мінін, Е.І. Иванова, М.В. Мельник, Р.П. Булига, Е.Н. Синева, В.А. Жуков [2–8] відносять аудит ефективності до окремого виду аудиту, економісти В.Ф. Шацький, В.А. Єрофєєва, В.А. Піскунов, Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік [9–11] ототожнюють його з операційним аудитом, економісти А.Д. Шеремет та В.П. Суйц [12] – з аудитом господарської діяльності, Р. Адамс [13] вважає його лише складовою внутрішнього аудиту, а вчені Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш, П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарчук, А.С. Озеряков [14–16] аудит ефективності досліджують лише як форму державного фінансового контролю.

Досліджуючи аудит ефективності, професор О.Ю. Редько [17] визначає його як надання практичної допомоги адміністрації та економічним службам підприємства у веденні справ та управлінні його фінансовими ресурсами.

На думку Л.М. Полякової [18], аудит ефективності – це незалежна, конфіденційна, платна форма фінансового контролю, яка спрямована на оцінювання результативності самої системи управління суб'єкта господарювання та практичної його діяльності незалежними спеціалістами на договірних засадах.

Не вирішені раніше частини загальної проблеми

Проведення такого виду аудиту в наш час не регламентується та не передбачено ні Законом України «Про аудиторську діяльність» [19], ні іншими нормативними документами, затвердженими Аудиторською палатою України (далі – АПУ), зокрема, Переліком послуг, які можуть надавати аудитори, аудиторські компанії, затвердженим Рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/5 [20].

Так, згідно з Рішенням АПУ окремі види перевірок ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей, здійснення окремих фінансово-господарських операцій, функціонування систем внутрішнього контролю й управління

та інших систем діяльності суб'єктів господарювання віднесено до складу завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації [21]. Основні процедури та принципи виконання таких завдань встановлені в Міжнародному стандарті з надання впевненості 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» [22].

Під час спеціально проведеного дослідження у формі опитування керівників 17 аудиторських компаній було визначено, що аудит ефективності операційної діяльності має відповідний попит серед власників (кількість завдань з надання впевненості – 53,26%, супутніх послуг – 8,99, інших професійних послуг – 37,37, організаційно-методичного забезпечення аудиту – 0,38, серед яких частка запитів на проведення цього виду аудиторських послуг становить близько 13%. Разом з тим, за даними опитування, кількість запитів на аудит ефективності операційної діяльності постійно зростає), але стикається з проблемами відсутності відповідного нормативно-правового, наукового та організаційно-методичного забезпечення. У зв'язку з цим, розробка таких положень є актуальною.

Формулювання цілей статті

На основі проведеного дослідження запропоновано бачення аудиту ефективності як комплексної системи оцінки ефективності операційної діяльності торговельних підприємств, що включає в себе організаційне, інформаційне та методологічне забезпечення, яке дасть можливість на основі незалежної експертної оцінки власникам підприємства оцінити операційну діяльність, зокрема її ефективність, економічність, продуктивність та результативність.

Викладення основного матеріалу дослідження

Відповідно до стандартів аудиту, прийнятих *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*, аудит ефективності включає в себе:

- аудит економічності (англ. *economy*) діяльності, здійснюваний згідно з ефективними управлінськими принципами та практиками, а також управлінською стратегією;
- аудит ефективності (англ. *efficiency*) використання людських, фінансових та інших ресурсів, включаючи перевірку інформаційних систем, систем показників вимірювання діяльності та моніторингу, а також процедур для усунення виявлених невідповідностей та недоліків;

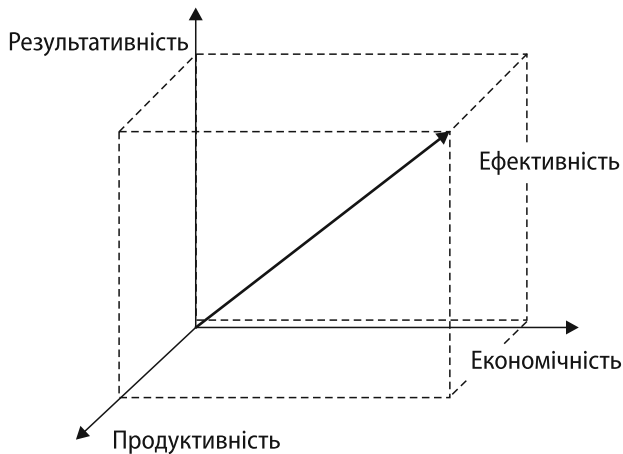


Рис. 1. Векторна модель визначення ефективності діяльності підприємства

- аудит результативності (англ. *effectiveness*) діяльності, що з'ясовує досягнення об'єктом аудиту визначених цілей, а також фактичний вплив тієї чи іншої діяльності порівняно із запланованим [23].

Лімска декларація керівних принципів контролю *INTOSAI* рекомендує використовувати аудит ефективності паралельно із традиційним контролем цільового використання коштів, оцінюючи кінцеві результати здійснених витрат.

Аудит ефективності покликаний поліпшити якісні характеристики процесу функціонування всіх секторів економіки і, як форма фінансового контролю, спрямований на створення механізмів оцінки результативності управління фінансовими потоками в економіці.

На нашу думку, модель ефективності діяльності будь-якого підприємства можна зобразити графічно (рис. 1).

Таким чином, аудит ефективності є видом аудиту, що спрямований на визначення якісних характеристик соціально-економічних показників стану підприємства за допомогою проведення відповідних аналітичних процедур.

На наш погляд, сучасний розвиток аудиту ефективності відбувається за двома напрямками: як самостійний вид аудиту і як завдання з надання впевненості (див. рис. 2).

На сучасному етапі аудит ефективності певною мірою існує лише як завдання з надання впевненості разом з економічними експертами (у тому числі судово-бухгалтерською), оцінкою вартості активів (зокрема, незалежною, за наявності кваліфікаційного свідчення оцінювача); оцінкою надійності системи бухгалтерського обліку; оцінкою відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у

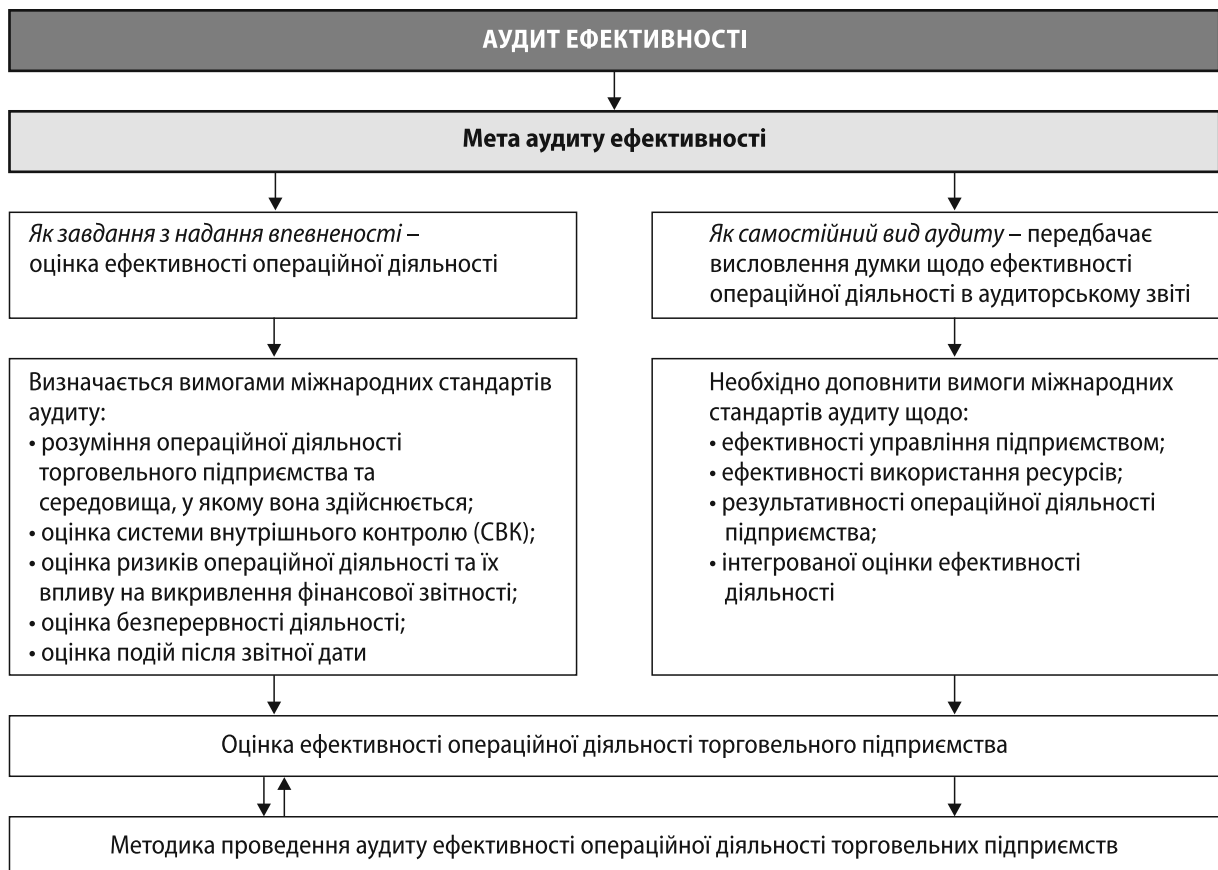


Рис. 2. Аудит ефективності як завдання з надання впевненості та самостійне завдання аудиту

фінансово-господарській діяльності; здійснення розрахунків на замовлення (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності; перевіркою прогнозованої фінансової інформації та іншими завданнями, які виконуються як завдання з надання впевненості.

Розглядаючи аудит ефективності як завдання з надання впевненості, можна зазначити, що стандарти аудиторської діяльності допускають прийняття додаткового завдання, яке передбачає проведення оцінки ефективності діяльності під час аудиту фінансової звітності.

Кабінет Міністрів України в постанові від 10.08.2004 р. № 1017 визначає, що аудит ефективності – це форма контролю, котра спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення чинників, які цьому перешкоджають [24]. Аудит ефективності проводиться з метою розробки обґрунтованих пропозицій, що стосуються підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання державних програм.

У приватному секторі економіки система аудиту ефективності операційної діяльності підприємства ще не досить розвинена, але певний досвід його проведення в Україні вже є. Насамперед, це стосується торговельних підприємств, що були приватизовані, а також експертної оцінки майна суб'єктів торговельної діяльності, перевірок фінансового стану суб'єктів торгівлі, які залучають банківські кредити, тощо.

Мета аудиту ефективності операційної діяльності торговельного підприємства – постійне стимулювання підвищення ефективності функціонування, раціональне використання ресурсів на торговельному підприємстві для отримання максимального прибутку, якісного поліпшення процесу управління ресурсами за рахунок надання повної, достовірної та об'єктивної інформації щодо ефективності операційної діяльності. Ґрунтуючись на наведених визначеннях, у контексті дослідження аудит ефективності операційної діяльності можна визначити як вид аудиту, що спрямований на визначення якісних характеристик соціально-економічних показників операційної діяльності підприємства, шляхом проведення відповідних процедур, спрямованих на підвищення економічності, продуктивності та результативності.

На нашу думку, аудит ефективності операційної діяльності торговельних підприємств включає в себе:

- аудит економічності (перевірка співвідношення між доходами від операційної діяльності торговельного підприємства та витратами на їх досягнення);
- аудит продуктивності (перевірка співвідношення між кількісними результатами діяльності торговельного підприємства (дохід, кількість наданих послуг та інше) і витратами на операційну діяльність торговельного підприємства);
- аудит результативності (перевірка ступеню досягнення запланованих результатів, а також порівняння фактичних результатів операційної діяльності із запланованими).

Ефективність операційної діяльності торговельних підприємств тісно пов'язана із дефініцією «технологічна ефективність», що є рівнем організації торгівлі, за якого наявні товари та послуги реалізуються максимально швидко. Тому ефективність операційної діяльності торговельних підприємств нерозривно пов'язана з поняттям технологічної ефективності.

Торгівля є технологічно ефективною (*technical efficiency*), якщо не існує іншого методу, за допомогою якого не можна було б підвищити темпи реалізації товарів та якість обслуговування хоча б на один з показників. Технологічна ефективність необхідна, але недостатня для торгівлі з найменшими витратами (економічно ефективною торгівлі). Для торговельних підприємств ці терміни трансформуються в ефективність організації операційної діяльності з найменшими витратами, а обсяг реалізації може бути охарактеризований кількістю наданих послуг або іншим аналогічним показником (рис. 3).

В умовах приватного сектору управління можна виділити кілька напрямів, які визначають особливості оцінки ефективності діяльності: перехід до цільового планування й використання економічного та управлінського підходів. Ці особливості, а також розуміння ступеня ефективності операційної діяльності дають змогу визначити завдання аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств (див. рис. 4).

Слід зазначити, що без використання критеріїв і показників оцінити ефективність операційної діяльності торговельного підприємства неможливо, оскільки цілі діяльності торговельних підприємств залежно від специфіки їх функціонування – різні, та мають соціально-важливий характер.

Тобто залежно від специфіки торговельного підприємства має бути розроблена та затверджена система критеріїв і показників, що

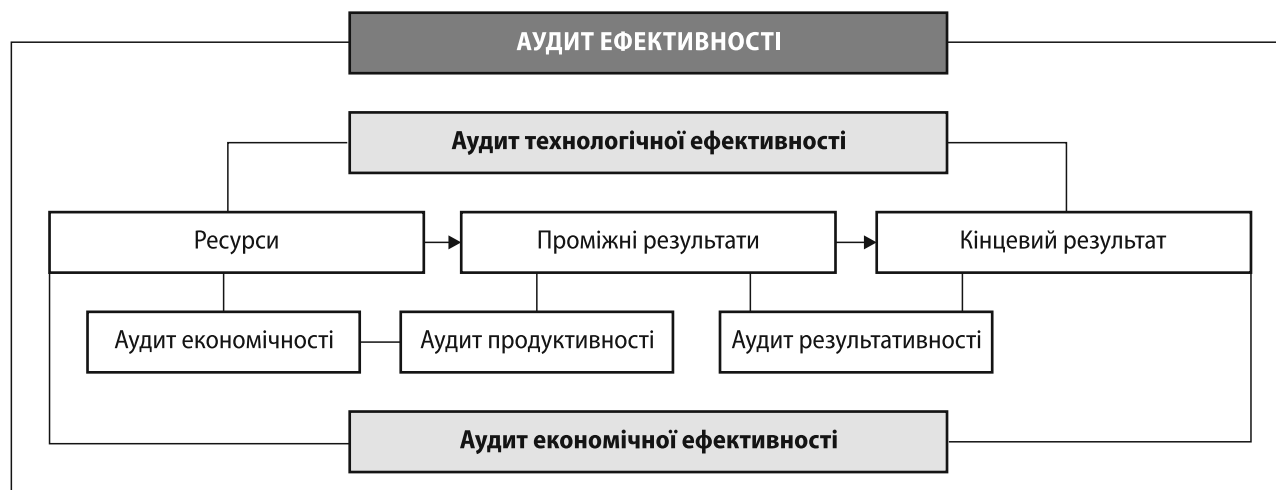


Рис. 3. Складові аудиту ефективності, їх взаємозв'язок та вплив на операційну діяльність торговельних підприємств

характеризувала б ефективність операційної діяльності за кожним конкретним напрямом.

Також слід зазначити, що основними функціями аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств є:

- контрольна (перевірка діяльності підконтрольних торговельних підприємств);
- аналітична (пошук та встановлення причинно-наслідкових зв'язків операційної діяльності торговельного підприємства та його результатів);
- синтетична (формування та надання рекомендацій щодо поліпшення ефективності операційної діяльності торговельного підприємства).

Зазначені вище функції аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств у подальшому будуть реалізовані на трьох етапах аудиту: підготовчому, дослідному та етапі узагальнення результатів (див. рис. 5).

До переваг аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств належать:

- розширення фінансового контролю за межі формальних оцінок розподілу ресурсів;
- комплексний аналіз причин неефективного використання коштів;
- створення сприятливих умов для боротьби з недобросовісними працівниками та адміністрацією шляхом надання інформації про використання коштів;
- забезпечення власників та адміністрації торговельного підприємства інформацією та рекомендаціями щодо підвищення ефективності операційної діяльності;
- вплив на розробку стратегічних рішень торговельного підприємства.

Важливо не тільки формулювати очікувані результати та розробляти стратегію торговельного підприємства, а й регулярно відслідковувати



Рис. 4. Склад та взаємозв'язок завдань аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств



Рис. 5. Етапи аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств

ступінь їх реалізації. Крім оцінки стратегії, бізнес-планів та їх практичних результатів, аудит ефективності також містить і аналіз інформації, що є основою прийняття тих чи інших рішень. Аудит ефективності операційної діяльності на торговельному підприємстві дасть змогу визначити найбільш ефективні варіанти використання ресурсів. Найпростіші показники ефективності (*KPI*) можна отримати, зіставивши витрачені ресурси (грошові кошти, кадри, устаткування тощо) із отриманими результатами (кількість клієнтів, що обслуговуються, дохід від реалізації товарів). При цьому можна виявити, що деякі напрями операційної діяльності коштують дуже дорого, але мають низьку продуктивність, тоді як за іншими напрямками витрати значно менші, але вони є більш прибутковими або користуються значним попитом у клієнтів.

Щодо визначення показників ефективності операційної діяльності торговельних підприємств під час перевірок науковці мають різні погляди.

А.М. Кузьмінський, В.В. Осмолівський, Р.Л. Раяцкас, В.І. Стражев, Р. Томас, С.І. Шкарабан [25–27] вважають за доцільне не брати до уваги необхідність одержання єдиної оцінки та побудови системи показників ефективності. Кінцевий висновок має зробити експерт, який аналізує відповідні показники, враховує нетипові обставини, власний досвід, прогнози та на основі цього складає експертний висновок. Інші

науковці пропонують одразу обмежити частину факторів впливу й визначити комплексний показник ефективності. Також є деякі компромісні підходи, зокрема методика, якої дотримуються А.В. Жаліна, Б.П. Івченко, А.В. Калина, М.Р. Ковбасюк, Н.В. Козлов, О.Б. Ложкін, З.Н. Соколовська [28, 29] та ін. Їх сутність полягає у тому, щоб на основі тенденцій вивчити та оцінити можливі варіанти розвитку торговельного підприємства, виявити недоліки і попередити втрати та неефективні витрати, здійснити оцінку виконання перспективного плану. Досягнути цього пропонується шляхом визначення та оцінки впливу чинників на формування результативних показників за попередні періоди й прогнозування їх впливу на наступні.

Загальні принципи раціонального вибору основних показників ефективності операційної діяльності при аудиті є наступними:

- відображати витрати всіх видів ресурсів, що споживаються відповідним суб'єктом господарювання;
- створювати передумови для стимулювання підвищення ефективності операційної діяльності;
- стимулювати використання всіх наявних на підприємстві резервів;
- забезпечувати інформацією, що стосується ефективності операційної діяльності, всі управлінські ієрархічні ланки;

- виконувати критеріальну функцію – для кожного з показників мають бути визначені правила інтерпретації їхніх значень.

Логічним завершенням аудиту ефективності операційної діяльності торговельного підприємства є аудиторський звіт та рекомендації. Рекомендації додаються до звіту за принципом пріоритетності: фундаментальні, значущі, а також такі, що заслуговують на увагу. Їх впровадження цілком покладається на досліджуване торговельне підприємство. Кінцевим елементом є визначення масштабу впливу аудиту ефективності на операційну діяльність торговельного підприємства.

Результати дослідження дають змогу зробити висновок, що суть аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств полягає у системному дослідженні на основі аналізу співвідношень між витратами, соціальною складовою та результатами на шляху досягнення мети, а також аналізу впливу операційної діяльності на досягнення цілей підприємства. Крім того, аудит ефективності є тривалим процесом без чітких обмежень у часі. Згідно з вищевикладеним, можна стверджувати, що підвищенню ефективності операційної діяльності торговельних підприємств має сприяти інтегрування аудиту ефективності з управлінським обліком та функціонально-вартісним аналізом, що разом мають утворити систему, покликану, в першу чергу, знайти та мобілізувати відповідні резерви, дослідити можливість економії ресурсів, перевірити ефективність використання фінансових та грошових ресурсів за цільовим призначенням, зменшити собівартість товару та, відповідно, підвищити конкурентоспроможність підприємства.

Аудит ефективності – це дії, пов'язані з дослідженням всіх основних показників діяльності підприємства, тоді як аудит ефективності операційної діяльності торговельного підприємства є більш спеціалізованим.

Аудит ефективності операційної діяльності торговельного підприємства є видом контролю економічних та соціальних результатів, які визначаються шляхом проведення перевірок виконання стратегії та бізнес-плану торговельного підприємства. Метою аудиту ефективності є визначення економічності (економія коштів, враховуючи досягнуті результати), продуктивності (співвідношення витрат та результатів, тобто скільки було витрачено на результат) та результативності (кінцевий економічний ефект).

У міжнародних стандартах аудиторської діяльності аудит ефективності не розглядається як самостійний вид аудиту. Однак аналіз послуг, що

надають аудиторські компанії, дає змогу зробити висновок, що оцінка окремих аспектів ефективності проводиться під час аудиту фінансової звітності. До таких аспектів можна віднести аналіз операційної діяльності торговельного підприємства, його навколишнього середовища та ризиків господарської діяльності, оцінку ефективності системи внутрішнього контролю (СВК), безперервність діяльності тощо.

У міжнародній практиці під аудитом ефективності розуміється не один вид (напрямок), а декілька. В українській практиці цей вид аудиту використовується переважно в державному секторі управління. Разом з тим тенденція розвитку ринкових відносин та інтереси зовнішніх користувачів дають можливість зробити висновок про актуальність вивчення теоретичних, методичних і практичних питань аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств.

Впровадження цього виду аудиту дасть можливість не тільки формулювати очікувані результати та розробляти стратегії (бізнес-плани), спрямовані на їх досягнення, а й регулярно відслідковувати ступінь їх реалізації та виявляти і своєчасно усувати наявні недоліки.

Аудит ефективності дасть змогу:

- виявити й усунути недоліки в стратегії розвитку та бізнес-плані торговельного підприємства (якщо адміністрація або власники своєчасно помітять низький рівень використання ресурсів, що дасть можливість розподілити фінансові ресурси, виділені для досягнення цілей, найбільш продуктивно: переглянути завищені вимоги бізнес-плану, переконатися в тому, що потенційні клієнти знають про можливості отримання послуг, тощо);
- мотивувати працівників (інформація про функції і потреби працівників, яку надає аудит ефективності операційної діяльності торговельних підприємств, дасть змогу встановити перед персоналом реалістичні цілі та розподілити відповідальність за отримані результати);
- зміцнити довіру до місії торговельного підприємства (за результатами аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств, зацікавлені особи зможуть отримати оцінку того, наскільки успішно торговельне підприємство досягає заявлених цілей). Успіхи у досягненні встановлених цілей дадуть змогу торговельному підприємству заручитися підтримкою при виконанні своїх функцій.

Проведення цих аудиторських досліджень є необхідним в умовах нестабільного зовнішнього середовища.

1. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон; [пер. с англ.]. – М.: KPMG – Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
2. Рябухин С.Н. Аудит эффективности: учебник / С.Н. Рябухин; Акад. труда и социальных отношений. – М.: Издательский дом «АТИ-СО»; ЗАО «Издательство «Экономика», 2009. – 602 с.
3. Иванова Е.И. Аудит эффективности в рыночной экономике: учебное пособие / Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников; [под ред. С.И. Гайдаржи]. – М.: КНОРУС, 2007. – 328 с.
4. Аудит эффективности проектов, программ, изобретений и открытий. Новометрия, квалиметрия и сертификация продукции и производств / [Б.А. Минин, В.В. Радин, В.В. Серебрянников и др.]. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2008. – 366 с.
5. Булыга Р.П. Основы аудита [Текст] / Р.П. Булыга. – Ростов н/Д: Феникс, 2010. – 317 с.
6. Жуков В. Теоретические и практические аспекты аудита эффективности / В. Жуков, Е. Синева // Финансовый контроль. – 2004. – № 12. – С. 33–52.
7. Жуков В.А. Что такое «аудит эффективности» // В.А. Жуков // Президентский контроль. – 2004. – № 7. – С. 26.
8. Синева Е.А. Аудит эффективности и аудит целесообразности / Е.А. Синева // Президентский контроль. – 2004. – № 5. – С. 29–34.
9. Ерофеева В.А. Аудит: [учеб. пособие] / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Юрайт»; Высшее образование, 2010. – 638 с.
10. Дефлиз Ф.Л. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш; [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
11. Шацкий В.Ф. Основы аудита и аудиторской деятельности: [учеб. для студ. высш. проф. и доп. образования] / В.Ф. Шацкий. – Жуковский: МИМ ЛИНК, 2009. – 244 с.
12. Шеремет А.Д. Аудит: [учебник] / А.Д. Шеремет, В.П. Суец. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 448 с.
13. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс; [пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
14. Державний фінансовий аудит: методологія і організація: монографія / Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш та ін.; за ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 319 с.
15. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан та ін. – К.: НВП «АВТ», 2004. – 424 с.
16. Озеряков А.С. Финансовый аудит и аудит эффективности в системе ГФК / А.С. Озеряков // Финансы. – 2008. – № 10. – С. 79–80.
17. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік та аудит. – 2009. – № 1. – С. 46–57.
18. Полякова Л.М. Аудит ефективності управлінських систем і практичної діяльності підприємств [Електронний ресурс] / Л.М. Полякова, З.В. Билень. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vnulp/Menegment/2012_722/42.pdf
19. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 29.05.1993 р. № 3126-XII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>
20. Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» від 27.09.2007 р. № 182/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr82_230-07
21. Чумакова І. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І. Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 55–62.
22. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року / [пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.О. Зєніна, О.В. Гик, С.Г. Біндер]. – К.: МФБ, АПУ, 2010. – Ч. II. – 409 с.
23. Лімська декларація керівних принципів контролю, прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контролюючих органів (INTOSAI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/604_001
24. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» від 10.08.2004 р. № 1017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>
25. Кузьминский А.Н. Аудит: прак. пособие / А.Н. Кузьминский. – К.: Учетинформ, 1996. – 288 с.
26. Шкарабан С.І. Принципи та умови організації оперативного економічного аналізу на підприємстві / С.І. Шкарабан // Економічний аналіз: Збірник наукових праць каф. екон. аналізу. Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2009. – Вип. 4. – С. 11–12.
27. Стражев В.И. Теория анализа хозяйственной деятельности: учебное пособие для вузов / В.И. Стражев. – Минск: Высэйшая школа, 2012. – 144 с.
28. Калина А.В. Организация и оплата труда в условиях рынка (аспект эффективности): учеб. пособие [Текст] / А.В. Калина – 4-е изд., стереотип. – К.: МАУП, 2003. – 312 с.
29. Ковбасюк М.Р. Анализ эффективности оборотных средств предприятия / М.Р. Ковбасюк. – Киев; Одесса: Вища школа, 1975. – 126 с.

1. Robertson J. Audit; [tr. from English]. – М.: KPMG – Audit firm “Contact”, 1993. – 496. [in Russian]
2. Riabukhin S.N. Performance Audit: textbook; Acad. Labour and Social Affairs. – Moscow: Publishing House “ATIS”; JSC “Publisher “Economy”, 2009. – 602 p. [in Russian]
3. Ivanova E.I. Performance audit in a market economy: a tutorial / E.I. Ivanova, M.V. Melnik, V.I. Shleynikov; [ed. S.I. Gaydarzhi]. – М.: KNORUS, 2007. – 328 p. [in Russian]
4. Audit of performance of projects, programs, inventions and discoveries. New-metrics, quali-metrics and certification of products and production / [B.A. Minin, V.B. Radin, V.V. Serebryannikov et al.]. – Moscow: ЗАО “Publisher “Economy”, 2008. – 366 p. [in Russian]
5. Bulyha R.P. Basics of audit [Text]. – Rostov on Don: Phoenix, 2010. – 317 p. [in Russian]
6. Zhukov V. Theoretical and practical aspects of the audit efficiency / V. Zhukov, E. Sineva // Financial control. – 2004. – № 12. – p. 33–52. [in Russian]
7. Zhukov V.A. What is a “performance audit” // Presidential control. – 2004. – № 7. – p. 26. [in Russian]
8. Sineva E.A. Performance audit and audit of feasibility // Presidential control. – 2004. – № 5. – P. 29–34. [in Russian]
9. Erofeeva V.A. Audit: [manual] / V.A. Erofeeva, V.A. Piskunov, T.A. Bityukova. – 2nd ed., rev. and add. – Moscow: Publishing House “Yurait”; Higher Education, 2010. – 638 p. [in Russian]
10. Deflitz F.L. Montgomery Audit / F.L. Deflitz, G.R. Jenik, V.M. O'Reilly, M.B. Hirsch; [tr. from English. ed. Y.V. Sokolov]. – М: Audit, UNITY, 1997. – 542 p. [in Russian]
11. Shatsky V.F. Fundamentals of audit and audit activities: [manual for students of colleges and add. education]. – Zhukovsky: IIM LINK, 2009. – 244 p. [in Russian]
12. Sheremet A.D. Audit: [tutorial] / A.D. Sheremet, V.P. Suyts. – 5th ed., rev. and add. – Moscow: INFRA-M, 2007. – 448 p. [in Russian]
13. Adams R. Fundamentals of audit; [tr. from English., ed. Y.V. Sokolov]. – М.: Audit; UNITY, 1995. – 398 p. [in Russian]
14. State financial audit: methodology and organization: monograph / E.V. Mnykh, M.O. Nykonovych, N.S. Barabash et al., Ed. E.V. Mnykh. – Kyiv Kyiv. nat. trade and economics University, 2009. – 319 p. [in Ukrainian]
15. State Financial Control: review and audit / P.K. Germanchuk, I.B. Stefanyuk, N.I. Ruban et al. – К.: NVP “AWT”, 2004. – 424 p. [in Ukrainian]
16. Ozeryakov A.S. Financial audit and performance audit in the system of state financial control // Finance. – 2008. – № 10. – p. 79–80. [in Russian]
17. Redko O.Y. The quality of audit services: philosophy and mythology // Accounting and Audit. – 2009. – № 1. – P. 46–57. [in Ukrainian]
18. Polyakova L.M. Audit of effectiveness of management systems and business practice of enterprises [electronic resource] / L.M. Poliakova, Z.V. Bylen. – Mode of access: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vnulp/Menegment/2012_722/42.pdf [in Ukrainian]
19. Law of Ukraine “On Audit Activities” from 29.05.1993, № 3126-XII (as amended) [electronic resource]. – Mode of access: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12> [in Ukrainian]

20. *Decision of the Audit Chamber of Ukraine "On approval of the List of services that an auditor (audit firm) can provide"* from 27.09.2007, № 182/ 5 [electronic resource]. – Mode of access: http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr82_230-07 [in Ukrainian]
21. *Chumakova I.* Audit Efficiency: Foreign Experience and Ukrainian realities // *Accounting and Audit*. – 2009. – № 1. – P. 55–62. [in Ukrainian]
22. *International Standards on Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services: 2010 Edition* / [tr. from English O.V. Seleznev, A.L. Olhovikova, A.A. Zyenina, O.V. Gyk, S.G. Binder]. – K.: MFB, ACU, 2010. – Part II. – 409 p. [in Ukrainian]
23. *The Lima Declaration of control principles adopted at IX Congress of the International Organization of Supreme supervisory bodies (INTOSAI)* [electronic resource]. – Mode of access: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/604_001 [in Ukrainian]
24. *Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On approval of the Order how the State Financial Inspection, its territorial bodies implement state financial audit of budget programs"* from 10.08.2004, № 1017 [electronic resource]. – Mode of access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF> [in Ukrainian]
25. *Kuzminskyi A.N.* *Audit: Pract. manual*. – K.: Uchetinform, 1996. – 288 p. [in Russian]
26. *Shkaraban S.I.* Principles and conditions to organize the operational economic analysis at the enterprise // *Economic Analysis: Collected Works of dep of econ analysis Ternopol. nat. Econ. University*. – Ternopil, 2009. – Vol. 4. – P. 11–12. [in Ukrainian]
27. *Strazhev V.I.* *Theory of analysis of economic activity: textbook for HEI*. – Minsk: Higher School, 2012. – 144 p. [in Russian]
28. *Kalina A.V.* *Organization and remuneration of labour in the market conditions (aspect of efficiency): Manual [Text]* – 4th ed. Stereotype. – K.: AIDP, 2003. – 312 p. [in Russian]
29. *Kovbasyuk M.R.* *Analysis of effectiveness of current assets of enterprise*. – Kiev; Odessa Higher School, 1975. – 126 p. [in Russian]

Дата подання рукопису: 8.02.2014 р.