

Височан О.С.доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри обліку та аналізу
Національного університету «Львівська політехніка»**Литвиненко Н.О.**кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аналізу
Національного університету «Львівська політехніка»**Vysochan Oleh**

Lviv Polytechnic National University

Lytvynenko Nataliya

Lviv Polytechnic National University

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ: INTOSAI-ПІДХІД

THE PROCEDURE OF PERFORMANCE AUDIT OF PUBLIC FUNDS: INTOSAI-APPROACH

У статті узагальнено та структуризовано елементи аудиту ефективності використання бюджетних коштів як важливої форми реалізації принципів державного фінансового контролю для досягнення підвищення показників ефективності діяльності суб'єктів державного сектору економіки. Доведено важливість аудиту ефективності у структурі державного фінансового контролю в Україні. Встановлено місце суб'єктів державного аудиту ефективності у чинній системі державного фінансового контролю в Україні, а також можливі об'єкти та предмети аудиту ефективності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів. Наведено порядок проведення аудиту ефективності відповідно до рекомендацій INTOSAI. Охарактеризовано складнощі, які потенційно виникають під час здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів. Обґрунтовано реалізацію коригувально-дорадчої функції як основної в процесі проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

Ключові слова: аудит ефективності, бюджетні кошти, INTOSAI-підхід, етапи аудиту, фінансовий контроль.

В статье обобщены и структурированы элементы аудита эффективности использования бюджетных средств как важной формы реализации принципов государственного финансового контроля для достижения повышения показателей эффективности деятельности субъектов государственного сектора экономики. Доказана важность аудита эффективности в структуре государственного финансового контроля в Украине. Установлено место субъектов государственного аудита эффективности в действующей системе государственного финансового контроля в Украине, а также возможные объекты и предметы аудита эффективности распорядителей и получателей бюджетных средств. Приведен порядок проведения аудита эффективности в соответствии с рекомендациями INTOSAI. Охарактеризованы сложности, которые потенциально возникают при осуществлении аудита эффективности использования бюджетных средств. Обоснована реализация корректирующе-воспомогательной функции как основной в процессе проведения аудита эффективности использования бюджетных средств.

Ключевые слова: аудит эффективности, бюджетные средства, INTOSAI-подход, этапы аудита, финансовый контроль.

The article generalizes and structures elements of a performance audit of public funds as an important form of implementation of the principles of state financial control to achieve an increase in performance indicators of public sector entities; among them, the purpose, subject, object, subject-matter are highlighted. It is proved that the object of a performance audit is the whole activity of the audit entity, as well as managerial decisions made in its implementation, while the subject-matter is separate areas of activity of public sector entities with a clear detail or separate types of decisions made. The place of subjects of the public sector performance audit in the current system of state financial control in Ukraine,

as well as possible objects and subject-matters of a performance audit of budget institutions and recipients of public funds, are established. The main characteristics of the public sector performance audit are distinguished, among which evaluation criteria are most important: effectiveness, economy, and efficiency (productivity). The procedure for conducting performance audit in accordance with INTOSAI recommendations is presented, with a distinction being made between the stages of planning, implementation, formation and disclosure of reporting, as well as follow-up activities. It is determined that at the planning stage, there is the choice of topics, the initial phase of the projecting, implementation – collection and analysis of data, reporting – receiving answers to audit questions, drawing up the results of inspections, providing conclusions and recommendations to users, follow-up – determination whether the main problems and disadvantages as regards to the results and recommendations are addressed. Difficulties that may arise when carrying out the performance audit of public funds are described, and the main one is the lack of clear criteria, standardized methodology for assessing the effectiveness in the theory and practice of audit. Substantiated the implementation of the corrective and advisory function as the main one in the process of a performance audit of public funds, which is to develop recommendations aimed at improving the decision-making process by budget institutions and recipients of public funds in order to increase the efficiency of their use.

Key words: performance audit, public funds, INTOSAI-approach, stages of audit, financial control.

Постановка проблеми. Орієнтири розвитку економіки України в державному секторі на найближчі роки передбачають зростання якості суспільно значимих послуг, спрямованих на зростання благополуччя громадян. Якість отримуваних споживачем благ може бути забезпечена лише за умови високої ефективності бюджетного процесу загалом та діяльності його учасників зокрема. Сьогодні вже недостатнє підтвердження того, що результат фінансових операцій відображений у звітності суб'єктів державного сектору економіки достовірно, а самі операції відповідають нормам вітчизняного законодавства. На перший план виходить установлення того, наскільки ефективно приймалися рішення під час використання бюджетних коштів та інших видів державного майна, у т. ч. через призму отриманого результату (ступінь його відповідності запланованим цілям та очікуванням споживача).

Одним із найбільш дієвих засобів підтвердження ефективності діяльності розпорядників і одержувачів бюджетних коштів є державний аудит. Рекомендації, сформовані за його результатами, хоча й є достатньо суб'єктивним відображенням особистих міркувань і умовиводів аудиторів, усе ж надають необхідне підґрунтя для вирішення проблем, які заважають ефективному розвитку суб'єктів державного сектору економіки. У схваленій у 2018 р. Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 р. одним із найважливіших кроків у процесі впровадження реформи управління державними фінансами є розбудова дієвої та ефективної системи контролю в державному секторі. Останній повинен базуватися на основоположних принципах та найкращих практиках ЄС. Своєю чергою, розроблення основоположних принципів здійс-

нення державного аудиту ефективності знаходиться у компетенції INTOSAI (The International Organisation of Supreme Audit Institutions – Міжнародна організація вищих аудиторських інституцій) – міжнародної професійної організації, яка об'єднує вищі органи фінансового контролю країн – членів ООН.

Відповідно, сьогодні актуальним залишається дослідження проблематики здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів із використанням організаційних та методичних напрацювань INTOSAI.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальні аспекти сутності аудиту ефективності розглянуто в роботах Д.О. Грицишена та Т.П. Назаренко [1], О.А. Хаблюк та С.Р. Яцишин [2]. Основний акцент у роботі В.М. Сподарник та Н.Ю. Хотнянської [3] зроблено на зіставленні ключових характеристик фінансового аудиту та аудиту ефективності. Т.А. Гордеева та О.В. Петришина [4] звертають увагу на теорію «трьох Е» як базову концепцію, яка лежить в основі ефективності. Г. Калинович [5] розглядає мету, предмет, об'єкт та етапи аудиту ефективності в освітній сфері. І.В. Ващенко [6] наводить практичні аспекти реалізації заходів аудиту ефективності за матеріалами перевірок аудиторами Рахункової палати України. Нормативно-правове забезпечення аудиту ефективності бюджетних програм є предметом дослідження Л.С. Коновалова [7]. Д.В. Долбнева [8] стверджує, що аудит ефективності як форма державного фінансового контролю є дієвим засобом визначення результативності та економічності бюджетних програм, що підтверджується досвідом провідних країн світу. Водночас Т. Желюк [9] ототожнює на рівні цілей проведення та окремих характеристик аудит адміністративної діяльності з аудитом ефективності. О.А. Шевчук [10] робить спробу

математичного представлення критеріїв оцінки ефективності використання бюджетних коштів і державного майна. Для оцінки ефективності використання фінансових ресурсів місцевими бюджетами А.А. Сидорчук [11] пропонує використовувати класичний підхід, який полягає у порівнянні вартості суспільних благ, які надаються, та вартості понесених для їх надання витрат. Етапи аудиту ефективності як складової частини програмно-цільового методу формування бюджету наведено у статті Ж. Белец [12].

Більшість сучасних вітчизняних науковців у власних дослідженнях звертає увагу на важливість підходу до проведення державного аудиту, розробленого INTOSAI, однак конкретних методичних рекомендацій щодо його використання все ще бракує.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою роботи є узагальнення та структуризація елементів аудиту ефективності використання бюджетних коштів як важливої форми реалізації принципів державного фінансового контролю для досягнення підвищення показників ефективності діяльності суб'єктів державного сектору економіки. Завдання:

- встановлення місця суб'єктів державного аудиту ефективності у чинній системі державного фінансового контролю в Україні;
- встановлення можливих об'єктів та предметів аудиту ефективності розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;
- наведення порядку проведення аудиту ефективності відповідно до рекомендацій INTOSAI;
- характеристика складнощів, які потенційно виникають під час здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів;
- обґрунтування коригувально-дорадчої функції як основної в процесі проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

Виклад основного матеріалу дослідження. За твердженням Н.А. Аюбова [13, с. 125], у багатьох провідних країнах (США, Канаді) аудит ефективності вже займає практично 70% від загального обсягу контрольних заходів. Це дає змогу автору охарактеризувати його не стільки як «нову методику проведення контрольних заходів», скільки як «нову філософію державного фінансового контролю» [13, с. 132].

Виникнення поняття «аудит ефективності» пов'язують із проведенням у 1977 році IX Конгресом INTOSAI, який відбувся у м. Ліма (Перу) і був присвячений питанням здійснення державного аудиту. Результатом проведення Конгресу було затвердження так званої «Лімської декларації керівних принципів аудиту» (Lima Declaration on Guidelines on Auditing Precepts),

яка визначила базові принципи здійснення державного аудиту. Саме після цієї події підхід INTOSAI, викладений у чотирирівневих Міжнародних стандартах для Вищих органів (інституцій) фінансового контролю (ISSAI), став превалюючим у багатьох країнах, які є членами ООН. Перший рівень становлять керівні принципи, другий – попередні умови роботи Вищих органів фінансового контролю, третій – основоположні принципи аудиту (серед них ISSAI 300 «Основоположні принципи аудиту ефективності»), четвертий – методичні рекомендації з аудиту. Усі стандарти мають рекомендаційний характер, ступінь їх використання в діяльності самостійно визначають Вищі інституції фінансового контролю в конкретній державі.

Аудит ефективності є складовим елементом системи державного фінансового контролю, що зумовлює існування таких його основних характеристик, як суб'єкт, об'єкт, предмет, мета, функції, етапи проведення.

У 2018 р. ГО «Центр UA» за підтримки проекту «Ефективне управління державними фінансами» проведено аналіз нормативного регулювання системи контролю над публічними фінансами в органах центральної виконавчої влади і згруповано суб'єкти державного контролю (рис. 1).

Усі вищеперелічені інституції, так само як і профільні міністерства (Міністерство охорони здоров'я, Міністерство інфраструктури, Міністерство молоді та спорту тощо), прямо або опосередковано виступають суб'єктами аудиту ефективності витрачання бюджетних коштів.

Дослідження сутності аудиту ефективності приводить нас до висновку, що об'єктом останнього є вся діяльність суб'єкта аудиту, а також управлінські рішення, що приймаються під час її здійснення. Оскільки об'єкт і предмет співвідносяться як загальне до часткового, то предметом аудиту ефективності є окремі напрями діяльності суб'єктів державного сектору економіки (використання грошових коштів, реалізація бюджетних програм тощо) з чіткою деталізацією або окремі типи рішень, що приймаються (рішення у сфері кадрової політики, організування документообігу тощо).

Мета проведення аудиту ефективності в Україні затверджена нормативно у документах, які розроблені двома основними суб'єктами цього типу аудиту, – Державною аудиторською службою та Рахунковою палатою (рис. 2).

У цілому обидва підходи не суперечать один одному, розподіл пріоритетів щодо об'єктів аудиту у них продиктований специфікою суб'єктів здійснення аудиту ефективності: Державної аудиторської служби та Рахункової палати.



Рис. 1. Чинна система державного фінансового контролю в Україні (дослідження ГО «Центр UA») [14]



Рис. 2. Встановлення мети здійснення аудиту ефективності у вітчизняному законодавстві [15; 16]

Встановлена мета дає можливість виокремити основні характеристики, притаманні аудиту ефективності в державній сфері:

– об’єктом аудиту ефективності є вся діяльність розпорядників та одержувачів бюджетних коштів;

– акцент на процесі прийняття рішень, а не на підтвердженні достовірності здійснення фінансових операцій;

– ключовими параметрами оцінки є результативність, економність та ефективність (продуктивність);

– наслідками аудиту є розроблення пропозицій, а не вказівок;

– важливим етапом аудиту є оцінка стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів;

– проведення аудиту ефективності не виключає і не замінює необхідність проведення фінансового аудиту та використання його результатів для формування рекомендацій.

Такий підхід не суперечить рекомендаціям, наданим Міжнародною організацією вищих аудиторських інституцій (INTOSAI). Зокрема, у Міжнародному стандарті вищих інституцій аудиту ISSAI 300 «Основоположні принципи аудиту ефективності» [17] головною ціллю такого аудиту визнається конструктивне забезпечення економного, результативного й ефективного управління.

Водночас відхилення від мети проведення аудиту ефективності й є основною проблемою його реалізації в державній сфері в Україні. На практиці це виявляється у наданні аудиторами за результатами перевірки типових рекомендацій (часто без розроблення чіткого алгоритму дій щодо подолання виявлених проблем для керівництва відповідальної сторони), які спрямовані не на досягнення стратегічного ефекту, а на усунення поточних порушень без вказання причин їх виникнення для недопущення подібного в майбутньому.

Оцінка ступеню досягнення мети аудиту неможлива без розроблення системи критеріїв ефективності.

Значною мірою якість результатів контрольного заходу з використанням аудиту ефективності залежить від точного встановлення критеріїв оцінки ефективності, які повинні бути об'єктивними, чіткими і зіставними. Слід виходити з розуміння того, що критерії – це ознаки, на основі яких здійснюється оцінка, встановлення і класифікація аналізованого об'єкта, які характеризують явища й здатні використовуватися як міра досягнення поставлених цілей [18, с. 46].

М.В. Васильєва [19] вважає, що для проведення аудиту ефективності використання державних коштів можуть бути застосовані методи, які використовуються для оцінки інвестиційних проектів: прості оціночні або дисконтовані та інтегральні методи. На нашу думку, використання фінансових методів в аудиті ефективності є не завжди виправданим через соціаль-

ний характер діяльності державних інституцій, які не ставлять за мету отримання прибутку. У подальшому автор [20], визнаючи недоліки аналітичних методів, усе ж тяжіє до використання чітких кількісних показників для оцінки ефективності використання бюджетних коштів. Використовуючи діаграму Ісікави, М.В. Васильєва [20, с. 29] наводить низку показників, які характеризують ефективність використання бюджетних коштів у сфері охорони здоров'я, освіти тощо: економичність (цільове використання, дотримання мінімальних стандартів); ефективність використання ресурсів (підвищення продуктивності праці, зростання фондовіддачі, зростання матеріаловіддачі); показники витрат (обсяг коштів для придбання медичного обладнання); результативність бюджетних витрат (кількість проведених медичних операцій, чисельність учнів, зниження рівня смертності, підвищення рівня освіти); інші показники (кількість осіб, які отримали вищу освіту); бюджетна ефективність (зниження бюджетного дефіциту, зростання адресної соціальної допомоги в межах бюджету) і т. д. Водночас вважаємо, що оцінка ефективності використання коштів повинна проводитися в розрізі окремих секторів бюджетної сфери через специфічність функціонування та індивідуалізованість основних цілей діяльності.

Водночас базові положення щодо методики аудиту ефективності повинні розроблятися суб'єктом перевірки. Відповідні кроки у вітчизняній практиці бюджетного контролю вже зроблено. Достатньо згадати про затверджені у 2005 р. Головним контрольно-ревізійним управлінням України (нині – Державна аудиторська служба України) Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [21].

Грунтовну методику оцінки ефективності використання державних коштів пропонують А. Сіягін та І. Дубініна [22]. Основу пропонованої методики становить вибір системи показників і критеріїв оцінки, які узагальнюються у трьох групах:

– група А «Показники якості управління бюджетними витратами» – характеризують ресурсне забезпечення адміністративної й управлінської діяльності органу виконавчої влади (органу місцевої адміністрації), відповідального за розроблення і реалізацію державної політики в певній галузі, а також ступінь використання сучасних методів управління державними і муніципальними фінансами в умовах реформування бюджетного процесу;

– група Б «Показники безпосередніх результатів» – характеризують обсяг і якість державних (муніципальних) послуг, наданих органом виконавчої влади (органом місцевої адміністрації), відповідальним за розроблення та реалізацію державної політики в певній галузі, і підвідомчими йому розпорядниками й отримувачами бюджетних коштів зовнішнім споживачам (населенню);

– група В «Показники кінцевих результатів» – характеризують ефект (соціально значимі результати) для зовнішніх споживачів (населення) від державних (муніципальних) послуг, які надані органом виконавчої влади (органом місцевої адміністрації), відповідальним за розроблення та реалізацію державної політики в певній галузі, і підвідомчими йому розпорядниками й отримувачами бюджетних коштів.

Автори визнають, що пропонована ними методика має типовий вигляд і надає скоріше підходи до проведення аудиту ефективності, ніж універсальні правила і процедури, які використовуватимуться до всіх конкретних завдань та об'єктів аудиту [22, с. 21]. Основною перевагою цієї методики є виокремлення показників, які використовуються для оцінки корисного ефекту від надання конкретних послуг для громадян.

Водночас слід відзначити, що розроблення універсальної моделі, яка давала б змогу оцінити ефективність здійснення діяльності досліджуваною організацією (установою) безвідносно до виду такої діяльності, приречена на невдачу. Однак які б критерії не включалися до методики аудиту ефективності, всі вони повинні узагальнюватися у трьох базових групах: показниках результативності; показниках економності та показниках продуктивності. Це

дасть змогу максимально повно та достовірно дати відповідь на питання щодо ефективності використання бюджетних коштів.

Аудит ефективності, згідно з рекомендаціями INTOSAI, організовують у порядку, який передбачає послідовну реалізацію чотирьох етапів: планування, проведення, звітність, подальша діяльність (рис. 3).

По суті, це етапи, які зіставні з проведенням інших типів аудиту в державному секторі, зокрема фінансового. Водночас основну увагу слід звернути на існування останнього етапу, який указує на необхідність відслідковування аудитором того, наскільки надані рекомендації втілюються в життя та приносять корисний ефект. У вітчизняній практиці досить часто аудиторський процес завершується формуванням звіту за результатами. Четвертий етап аудиту ефективності дає змогу накопичувати досвід щодо успішності заходів із поліпшення діяльності суб'єктів державного сектору та враховувати вадю під час проведення аудиту в майбутньому.

Узагальнення завдань та змісту кожного з етапів аудиту ефективності представлено в табл. 1.

Для дослідження функціоналу аудиту ефективності наведемо основні проблеми, які можуть виникати під час його здійснення, виходячи з базових ознак цього типу аудиту (табл. 2).

Таким чином, на нашу думку, пріоритетною функцією аудиту ефективності використання бюджетних коштів є коригувально-дорадча, яка полягає у напрацюванні рекомендацій, спрямованих на вдосконалення процесу прийняття рішень розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів для підвищення ефективності їх використання. Аудит ефективності покликаний усунути формалізований підхід, який укорінився в бюджетній системі України,

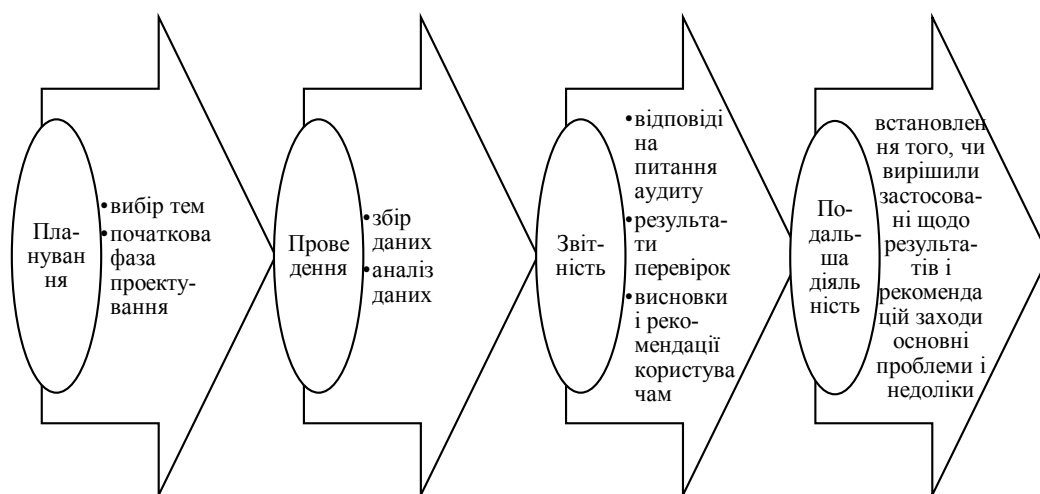


Рис. 3. Порядок проведення аудиту ефективності відповідно до рекомендацій INTOSAI [17]

Послідовність аудиту ефективності

Етап	Зміст	Завдання
Етап 1. Планування	Вибір тем аудиту з урахуванням стратегічних орієнтирів суб'єктів аудиту	Отримання корисних результатів від проведення аудиту
	Дослідження історії питання і первинної інформації, необхідної для забезпечення належної оцінки проблеми та ризиків, можливих джерел доказів тощо	Накопичення достатніх знань щодо предмету аудиту
	Встановлення цілей аудиту, питань для перевірки, критеріїв оцінки, предмету і методології аудиту	Створення повного уявлення про загальний план аудиту для оцінки його можливих наслідків, а також вибір найбільш ефективних методів збору аудиторських доказів
	Планування необхідних дій, встановлення вимог до персоналу, розрахунок вартості аудиту, встановлення термінів ключових етапів аудиту	Завершення підготовчих робіт до безпосереднього проведення аудиту
Етап 2. Проведення	Збір достатнього обсягу аудиторських доказів	Аргументація подальших рекомендацій відповідно до предмету, цілей і питань аудиту
	Аналіз отриманих даних: поєднання і порівняння даних із різних джерел, розроблення попередніх висновків, формування результатів для побудови гіпотез тощо	Виконання підготовчих робіт для складання звіту за результатами перевірки
Етап 3. Звітність	Узагальнення інформації про: цілі аудиту; питання і відповіді на них аудиту; предмет перевірки; критерії, методологію перевірки; джерела даних та будь-які обмеження щодо їх використання; результати аудиторських досліджень	Формування повного, переконливого, своєчасного, зрозумілого і збалансованого звіту
	Надання конструктивних, логічних і обґрунтованих рекомендацій для об'єктів, у сфері відповідальності і компетентності яких знаходиться їх реалізація	Сприяння ліквідації слабких місць або проблем, виявлених у ході аудиту
	Публікація звітів за результатами перевірки	Забезпечення доступності звітів для широкого загалу для інформування громадськості і підвищення довіри до роботи органів аудиту
Етап 4. Подальша діяльність	Дослідження аудиторськими заходів щодо усунення зауважень, які враховані об'єктом аудиту на основі результатів аудиту ефективності	Забезпечення зворотного зв'язку для розуміння додаткової користі, яку приносить аудит ефективності для певної предметної сфери

Джерело: авторське узагальнення з урахуванням рекомендацій INTOSAI

коли основним завданням є цільове використання коштів, тоді як на корисність отриманого від цього продукту звертається мало уваги.

Як зазначає М.В. Бариніна-Закірова [23], від жорсткого контролю у формі ревізій та перевірок держава переходить до нефіскальних форм контролю, метою яких є не стільки встановлення порушень, скільки запобігання їм та підвищення ефективності господарювання в державному секторі економіки.

Не заперечуємо також важливість функціонування аудиту ефективності як засобу підви-

щення прозорості (в аспекті підвищення обізнаності заінтересованих осіб щодо результатів різних видів діяльності органів управління) і підзвітності (в аспекті вдосконалення нормативної бази для підвищення ефективності управлінських рішень) бюджетного процесу, на що вказує стандарт ISSAI 300.

Висновки з даного дослідження. Більше ніж за сорокарічний період існування у світовій практиці аудит ефективності став корисним засобом виявлення й усунення проблем, які заважають досягненню установами та організа-

**Складнощі, які виникають під час здійснення аудиту
ефективності використання бюджетних коштів**

Характеристика	Проблема
Відсутність чітких критеріїв, стандартизованої методики для оцінки ефективності	Суб'єктивізм дослідження та значний вплив оціночних суджень аудитора
Рекомендаційний характер звіту	Значний ризик того, що результати аудиту не будуть прийнятими до уваги розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів
Використання переважно аналітичних процедур зі значною часткою інтелектомістких робіт	Підвищені вимоги до кваліфікації та практичного досвіду перевіряючих
Ускладненість автоматизації та низький рівень шаблонізації й формалізації аудиторських процедур через унікальність вирішуваних завдань	Додаткові затрати часу на проведення аудиту
Використання під час перевірки значної частки дискусійних, непрямих доказів	Незначна цінність висновків аудитора для врегулювання різного роду конфліктів та спорів господарського характеру
Об'єктом перевірки є будь-яка інформація, корисна для прийняття управлінських рішень	Удорожчання процедур, пов'язаних із пошуком та обробкою значних масивів неструктурованої інформації

Джерело: авторське дослідження

ціями державного сектору економіки запланованих цілей.

INTOSAI-підхід передбачає послідовну реалізацію процедур аудиту ефективності за такими етапами: планування (вибір тем, здійснення початкової фази проектування); проведення (збір та аналіз даних); звітність (отримання відповідей на запитання аудиту, оформлення результатів перевірок, надання висновків і рекомендацій користувачам) та подальша діяльність (установлення того, чи вирішили застосовані щодо результатів і

рекомендацій заходи основні проблеми та недоліки).

Основною функцією аудиту ефективності сьогодні залишається коригувально-дорадча, а об'єктом – уся діяльність суб'єкта аудиту, а також управлінські рішення, що приймаються під час її здійснення. Критерії оцінки ефективності під час здійснення аудиту досі не вноормовано, водночас переваги можливої стандартизації залишаються предметом дискусій у наукових колах через специфіку об'єктів аудиту різних розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Список використаних джерел:

1. Грицишен Д.О., Назаренко Т.П. Дослідження аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю в Україні. *Технологічний аудит та резерви виробництва*. 2018. Том 4. № 4(42). С. 25–30.
2. Хаблюк О.А., Яцишин С.Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність запровадження в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 10. С. 827–831.
3. Сподарник В.М., Хотнянська Н.Ю. Аудит ефективності – нова форма державного фінансового контролю в Україні. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2010. Спецвип. 29. Ч. 1. С. 338–343.
4. Гордєєва Т.А., Петришина О.В. Імплементация аудиту ефективності використання бюджетних коштів у практику державного фінансового контролю. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2015. № 3. Т. 3. С. 32–34.
5. Калиневич Г. Аудит ефективності як засіб покращення фінансового контролю в системі освіти. *Ефективність державного управління*. 2017. Вип. 1 (50). Ч. 2. С. 241–249.
6. Ващенко І.В. Застосування аудиту ефективності при використанні бюджетних коштів. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2008. №102. С. 47–50.
7. Коновалов Л.С. Організаційно-правове забезпечення аудиту ефективності бюджетних програм в Україні. *Державне будівництво*. 2012. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2012_2_19 (дата звернення: 03.06.2019).
8. Долбнева Д.В. Адаптація зарубіжного досвіду проведення аудиту ефективності до умов України. *Сучасні шляхи забезпечення стабільного економічного розвитку* : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 25–26 листопада 2015 р. Дніпро : НГУ, 2015. С. 87–90.

9. Желюк Т. Адміністративний аудит як інструмент оцінки ефективності використання бюджетних коштів для виконання загальнодержавних програм. *Світ фінансів*. 2005. Вип. 2(3). С. 50–60.
10. Шевчук О.А. Контроль ефективності використання бюджетних коштів. *Економіка. Управління. Інновації*. 2012. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2012_2_32 (дата звернення: 03.06.2019).
11. Сидорчук А.А. Вітчизняна практика оцінки ефективності використання коштів місцевого бюджету. *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 25. С. 765–770.
12. Белец Ж. Механізм застосування аудиту ефективності як складової програмно-цільового методу формування бюджету. *Державне управління та місцеве самоврядування*. 2014. Вип. 1(20). С. 116–124.
13. Аюбов Н.А. Аудит эффективности планирования и использования государственных средств. *Учет и статистика*. 2008. № 9. С. 124–132.
14. Аналіз чинної нормативної бази системи контролю за використанням публічних фінансів в Україні. URL: https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2018/04/PFC-Legislation-Analysis_ukr.pdf (дата звернення: 03.06.2019).
15. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.07.2004 № 1017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF> (дата звернення: 03.06.2019).
16. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення: 03.06.2019).
17. ISSAI 300 «Основоположные принципы аудита эффективности». URL: <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-300-ruso.pdf> (дата звернення: 03.06.2019).
18. Карепина О.И. Развитие аудита эффективности государственных расходов. *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 30(324). С. 42–51.
19. Васильева М.В. Оценка эффективности использования государственных средств при проведении аудита эффективности. *Экономический анализ: теория и практика*. 2009. № 20(149). С. 53–60.
20. Васильева М.В. Оценка эффективности и результативности использования бюджетных средств при проведении финансового контроля. *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. 2011. № 13(55). С. 24–34.
21. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення органами державної контролю-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Наказ Головкиру України від 15.12.2005 № 444. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0444501-05> (дата звернення: 03.06.2019).
22. Синягин А., Дубинина И. Новации и традиции в развитии методологии аудита эффективности. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2010. № 14(254). С. 20–26.
23. Бариніна-Закірова М.В. Запровадження державного аудиту в практику роботи органів ДКРС. *Фінансовий контроль*. 2005. № 6. С. 9–14.

References:

1. Hrytsyshen D.O., Nazarenko T.P. (2018). Doslidzhennia audytu efektyvnosti v systemi derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini [Investigation of audit of efficiency in the system of state financial control in Ukraine]. *Tekhnologichnyi audyt ta rezervy vyrobnytstva*, Т. 4, 4(42), 25–30. (in Ukrainian)
2. Khabliuk O.A., Yatsyshyn S.R. (2017). Audyt efektyvnosti v systemi derzhavnoho finansovoho kontroliu, yoho sut ta neobkhdnist uprovozhennia v Ukraini [Audit of effectiveness in the system of state financial control, its essence and necessity of introduction in Ukraine]. *Ekonomika i suspilstvo*, 10, 827–831. (in Ukrainian)
3. Spodarnyk V.M., Khotnianska N.Iu. (2010). Audyt efektyvnosti – nova forma derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini [Audit of efficiency is a new form of public financial control in Ukraine]. *Naukovyi visnyk Uzhhordskoho universytetu. Seriya «Ekonomika»*. Spetsvyp, 29, 1, 338–343. (in Ukrainian)
4. Hordieieva T.A., Petryshyna O.V. (2015). Implementatsiia audytu efektyvnosti vykorystannia biudzhetnykh koshtiv u praktyku derzhavnoho finansovoho kontroliu [Implementation of an audit of the effectiveness of using budget funds in the practice of state financial control]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, 3(3), 32–34. (in Ukrainian)
5. Kalynevych H. (2017). Audyt efektyvnosti yak zasib pokrashchennia finansovoho kontroliu v systemi osvity [Audit of efficiency as a means of improving financial control in the education system]. *Efektivnist derzhavnoho upravlinnia*, 1(50), 2, 241–249. (in Ukrainian)
6. Vashchenko I.V. (2008). Zastosuvannia audytu efektyvnosti pry vykorystanni biudzhetnykh koshtiv [Applying an effectiveness audit when using budget funds]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka. Ekonomika*, 102, 47–50. (in Ukrainian)
7. Konovalov L.S. (2012). Orhanizatsiino-pravove zabezpechennia audytu efektyvnosti biudzhetnykh program v Ukraini [Organizational and legal support for the audit of the effectiveness of budget programs in Ukraine]

- programs in Ukraine]. *Derzhavne budivnytstvo*, 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeBu_2012_2_19 (data zvernennia: 03.06.2019).
8. Dolbnieva D.V. (2015). Adaptatsiia zarubizhnogo dosvidu provedennia audytu efektyvnosti do umov Ukrainy [Adaptation of foreign experience of conducting an audit of efficiency to the conditions of Ukraine]. *Suchasni shliakhy zabezpechennia stabilnoho ekonomichnoho rozvytku* : materialy mizhnar. nauk.-prakt. konf., m. Kharkiv, 25–26 lystopada 2015 r. Dnipro : NHU, 87–90. (in Ukrainian)
 9. Zheliuk T. (2005). Administratyvnyi audyt yak instrument otsinky efektyvnosti vykorystannia biudzhetnykh koshtiv dlia vykonannia zahalnoderzhavnykh prohram [Administrative audit as a tool for assessing the effectiveness of using budget funds for the implementation of national programs]. *Svit finansiv*, 2(3), 50–60. (in Ukrainian)
 10. Shevchuk O.A. (2012). Kontrol efektyvnosti vykorystannia biudzhetnykh koshtiv [Control over the effectiveness of using budget funds]. *Ekonomika. Upravlinnia. Innovatsii*, 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2012_2_32 (data zvernennia: 03.06.2019).
 11. Sydoruk A.A. (2018). Vitchyzniana praktyka otsinky efektyvnosti vykorystannia koshtiv mistsevoho biudzhetu [Domestic practice of assessing the effectiveness of using local budget funds]. *Infrastruktura rynku*, 25, 765–770. (in Ukrainian)
 12. Belets Zh. (2014). Mekhanizm zastosuvannia audytu efektyvnosti yak skladovoi prohramno-tsilovoho metodu formuvannia biudzhetu [The mechanism of application of the audit of efficiency as a component of the program-target method of budget formation]. *Derzhavne upravlinnia ta mistseve samovriaduvannia*, 1(20), 116–124. (in Ukrainian)
 13. Ayubov N.A. (2008). Audit effektivnosti planirovaniya i ispolzovaniya gosudarstvennykh sredstv [Audit of the effectiveness of the planning and use of public funds]. *Uchet i statistika*, 9, 124–132. (in Russian)
 14. Analiz chynnoi normatyvnoi bazy systemy kontroliu za vykorystanniam publicznykh finansiv v Ukraini [Analysis of the current normative base of the system of control over the use of public finance in Ukraine]. URL: https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2018/04/PFC-Legislation-Analysis_ukr.pdf (data zvernennia: 03.06.2019).
 15. Pro zatverdzhennia Poriadku provedennia Derzhavnoiu audytorskoiu sluzhboiu, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy derzhavnoho finansovoho audytu vykonannia biudzhetnykh prohram : Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 10.07.2004 № 1017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF> (data zvernennia: 03.06.2019).
 16. Pro Rakhunkovu palatu : Zakon Ukrainy vid 02.07.2015 № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (data zvernennia: 03.06.2019).
 17. ISSAI 300 «Osnovopolozhni pryntsypy audytu efektyvnosti». URL: <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-300-ruso.pdf> (data zvernennia: 03.06.2019).
 18. Karepina O.I. (2014). Razvitie audita effektivnosti gosudarstvennykh rashodov [Development of the audit of the effectiveness of public spending]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 30(324), 42–51. (in Russian)
 19. Vasileva M.V. (2009). Otsenka effektivnosti ispolzovaniya gosudarstvennykh sredstv pri provedenii audita effektivnosti [Evaluation of the effectiveness of the use of public funds during the performance audit]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika*, 20(149), 53–60. (in Russian)
 20. Vasileva M.V. (2011). Otsenka effektivnosti i rezultativnosti ispolzovaniya byudzhethnykh sredstv pri provedenii finansovogo kontrolya [Evaluation of the effectiveness and efficiency of the use of budgetary funds during financial control]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya*, 13(55), 24–34. (in Russian)
 21. Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsii shchodo provedennia orhanamy derzhavnoi kontrolno-reviziinoi sluzhby derzhavnoho finansovoho audytu vykonannia biudzhetnykh prohram : Nakaz HolovKRU Ukrainy vid 15.12.2005 № 444. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0444501-05> (data zvernennia: 03.06.2019).
 22. Sinyagin A., Dubinina I. (2010). Novatsii i traditsii v razvitii metodologii audita effektivnosti [Innovations and traditions in the development of efficiency audit methodology]. *Buhgalterskiy uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyah*, 14(254), 20–26. (in Russian)
 23. Barynina-Zakirova M.V. (2005). Zaprovdzhennia derzhavnoho audytu v praktyku roboty orhaniv DKRS [Introduction of the state audit in the practice of the work of the bodies of the SCRC]. *Finansovy kontrol*, 6, 9–14. (in Ukrainian)