

**ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАКТИКИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ АГЕНТА ІНСТИТУТУ
КОНТРОЛЮ ВІД ЗАКОНОДАВЧОЇ ГІЛКИ ВЛАДИ**

Кулик Наталія Олександрівна
студентка магістратури
Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна
пл. Свободи, 4, Харків, 61022, Україна
e-mail: natikulyk@gmail.com
ORCID ID: 0000-0003-4491-4704

Стаття присвячена дослідженню ефективності та результативності проведення Рахунковою палатою України аудиту ефективності, як виду державного зовнішнього фінансового контролю. У ході дослідження приведена нормативно-права база, яка регламентує діяльність РПУ, проаналізовано принципи проведення аудиту ефективності, якими керується агент, та приведені принципи ISSAI 300, як приклад з міжнародного досвіду. Зроблений аналіз річного звіту Рахункової палати за 2019 рік з виявленням результатів контролю, структурою неефективного управління бюджетними коштами та статистичними показниками виконання наданих рекомендацій. Було проаналізовано два аудити ефективності проведені у міністерствах (Аудит ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству охорони здоров'я України на підготовку медичних, фармацевтичних кадрів вищими навчальними закладами, та Аудит ефективності управління Міністерством освіти і науки України об'єктами державної власності у сфері вищої освіти), що стало підґрунтя для розгляду негативних факторів при проведенні аудиту ефективності, які зменшують результативність контролю. Також були розглянуті основні показники діяльності РПУ за три роки (2017-2019 рр.), продемонстровані показники TSCPF (обсяг предмету контролю) та СА (обсяг фактично перевірених державних коштів).

За результатами проведеного дослідження було визначено основні недоліки при проведенні аудиту ефективності даним агентом інституту контролю, де центральне місце займає відсутність науково-методологічних підходів, що спричиняє невизначеність форм реалізації цього виду аудиту, також продемонстровано невиконання зобов'язань покладених на РПУ у повному обсязі, а саме повнота охоплення перевірених державних коштів, була виявлена потреба у збільшенні кількості працівників РПУ, окреслена проблема відшкодування витрат і збитків, заподіяних публічним фінансам, які на сьогодні здійснюються через відсутність примусу. Розроблені пропозиції щодо вдосконалення результативності та ефективності аудиту ефективності, які полягають у запровадженні методології проведення аудиту ефективності, розширенні штату працівників РПУ та переосмисленні рекомендацій, що надаються після проведення контролю. Доречним буде впровадження міжнародної практики організації цього виду державного зовнішнього фінансового контролю, що підкріплена позитивним досвідом високо результативного контролю за використанням публічних фінансів.

Ключові слова: аудит ефективності, Рахункова Палата України, інститут контролю.

JEL Classification: G2; G280; G290; H61.

**УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ПРАКТИКИ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ АГЕНТА
ИНСТИТУТА КОНТРОЛЯ ОТ ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЙ ВЕТКИ ВЛАСТИ**

Кулик Наталья Александровна
студентка магистратуры
Харьковский национальный университет имени В. Н. Каразина
пл. Свободы, 4, Харьков, 61022, Украина
e-mail: natikulyk@gmail.com
ORCID ID: 0000-0003-4491-4704

Статья посвящена исследованию эффективности и результативности проведения Счетной палатой Украины аудита эффективности, как вида государственного внешнего финансового

контроля. В ходе исследования приведена нормативно-правовая база, регламентирующая деятельность СПУ, проанализированы принципы проведения аудита эффективности, которыми руководствуется агент, и приведены принципы ISSAI 300, как пример из международного опыта. Сделан анализ годового отчета Счетной палаты за 2019 г. с выявлением результатов контроля, структуры неэффективного управления бюджетными средствами и статистическими показателями выполнения предоставленных рекомендаций. Были проанализированы два аудита эффективности, проведенных в министерствах (Аудит эффективности использования средств государственного бюджета, выделенных Министерству здравоохранения Украины на подготовку медицинских, фармацевтических кадров высшими учебными заведениями, и Аудит эффективности управления Министерством образования и науки Украины объектами государственной собственности в сфере высшего образования), что стало основанием для рассмотрения негативных факторов при проведении аудита эффективности, которые уменьшают результативность контроля. Также были рассмотрены основные показатели деятельности СПУ за три года (2017-2019 гг.), продемонстрированы показатели TSCPF (объем предмета контроля) и СА (объем фактически проверенных государственных средств).

По результатам проведенного исследования были определены основные недостатки при проведении аудита эффективности данным агентом института контроля, где центральное место занимает отсутствие научно-методологических подходов, что вызывает неопределенность форм реализации этого вида аудита, также продемонстрировано невыполнение обязательств, возложенных на СПУ, в полном объеме, а именно полнота охвата проверенных государственных средств, была обнаружена потребность в увеличении количества работников СПУ, указанная проблема возмещения расходов и убытков, причиненных публичным финансам, которые сегодня осуществляются из-за отсутствия принуждения. Разработаны предложения по совершенствованию результативности и эффективности аудита эффективности, основная суть которых заключается во введении методологии проведения аудита эффективности, расширении штата работников СПУ и переосмыслении рекомендаций, предоставляемых после проведения контроля. Уместным будет внедрение международной практики организации этого вида государственного внешнего финансового контроля, подкрепленной положительным опытом высоко результативного контроля за использованием публичных финансов.

Ключевые слова: аудит эффективности, Счетная Палата Украины, институт контроля.

JEL Classification: G2; G280; G290; H61.

IMPROVING THE PRACTICE OF EFFICIENCY AUDIT OF THE AGENT OF THE INSTITUTE OF CONTROL BY THE LEGISLATIVE BRANCH OF GOVERNMENT

Nataliia Kulyk

Undergraduate Student

V.N. Karazin Kharkiv National University

4, Svobody Sq., Kharkiv, 61022, Ukraine

e-mail: natikulyk@gmail.com

ORCID ID: 0000-0003-4491-4704

The article is devoted to the study of the efficiency and effectiveness of the Accounting Chamber of Ukraine's audit of efficiency as a type of external public financial control. In the course of the research is given the normative-legal base which regulates the activity of the ACU, the principles of conducting the performance audit guided by the agent are analyzed, and the principles of ISSAI 300 are given as an example of international experience. An analysis of the annual report of the Accounting Chamber for 2019 is made, identified the results of control, the structure of inefficient management of budget funds and statistical indicators of implementation of the recommendations been provided. Two performance audits conducted in the ministries were analyzed (Audit of the efficiency of the use of state budget funds allocated to the Ministry of Health of Ukraine for training of medical and pharmaceutical personnel by higher educational institutions, and Audit of the effectiveness of the Ministry of Education and Science of Ukraine), which became the basis for consideration of negative factors in the conduct of AU, which reduce the effectiveness of control. The main indicators of the ACU's activity for three years (2017-2019) were also considered, the indicators of TSCPF (volume of the subject of control) and SA (volume of actually checked state funds) were demonstrated.

The results of the study have shown the main shortcomings in the performance audit of this agent of the Institute of Control, where the focus is the lack of scientific and methodological approaches, which causes uncertainty in the implementation of this type of audit; also non-compliance of the liability which was covered by the audited public funds has been shown; the need

to increase the number of ACU employees was identified, the problem of reimbursement of expenses and losses caused by public finances, which are currently carried out due to the lack of coercion, was outlined. Proposals have been developed to improve the effectiveness and efficiency of performance audits, which are to introduce a methodology for conducting performance audits, staff of ACUs being expanded and the recommendations provided after the control being revised. It will be appropriate to introduce international practice of organizing this type of public external financial control, supported by the positive experience of high-performance control over the use of public finances.

Keywords: Audit of Efficiency, Accounting Chamber of Ukraine, Institute of Control.

JEL Classification: G2; G280; G290; H61.

Вступ. Аудит ефективності є дієвим методом контролю за використанням публічних фінансів. В Україні все ще залишається актуальним питання здійснення ефективного контролю за використанням бюджетних коштів. Сьогодні існує проблема недосконалості у роботі такого агента інституту контролю, як Рахункова палата України (РПУ), при здійсненні аудиту ефективності. Рахункова палата має відповідальність перед суспільством у сфері контролю за використанням державних коштів задля забезпечення стабільності публічних фінансів. Для виконання своїх повноважень РПУ використовує форми та методи фінансового контролю, а також інструменти, одним з яких і є аудит ефективності. На жаль, сучасний стан охоплення обсягів публічних фінансів, що повинно бути здійснено цим агентом, значно менший аніж це необхідно відповідно до покладених обов'язків. Даний факт говорить про безконтрольність великого сектору публічних фінансів. Це стало причиною для більш детального розгляду показників діяльності РПУ та виявлення факторів, що впливають на результативність проведення державного контролю. Це дослідження має не тільки теоретичний характер, а також і практичний через висвітлення проблематики відсутності відшкодування за збитки, які нанесені публічним фінансам. Вирішення цього питання дасть змогу поповнювати державний бюджет та значно поліпшить стан державних фінансових ресурсів. Багаторічний світовий досвід проведення аудиту ефективності слугує прикладом для створення функціонуючої системи державного контролю. Важливим аспектом побудови такої системи є вдосконалення методології, що дасть змогу підвищити ефективність діяльності інституту контролю.

Мета статті – виявлення недоліків у проведенні Рахунковою палатою аудиту ефективності та визначення шляхів вдосконалення через розробку науково-методологічних основ.

Під час написання роботи були поставлені наступні завдання: виявити суть аудиту ефективності, порівняти принципи аудиту ефективності, на які спирається РПУ, з принципами у Бюджетному кодексові України, а також з принципами із міжнародного дос-

віду, проаналізувати звіти аудитів ефективності, проведених РПУ, задля виявлення недоліків, що перешкоджають покращенню якості та результативності цього виду контролю.

Об'єктом є сучасний інструментарій інституту контролю. Предметом дослідження є вдосконалення практики аудиту ефективності агента інституту контролю від законодавчої гілки влади.

Огляд літератури. Теоретико-методологічні засади аудиту ефективності, як пріоритетної та перспективної форми аудиту публічних фінансів, прослідковуються у дослідженнях як вітчизняних, так і зарубіжних науковців та фахівців-практиків. Серед західноєвропейських авторів можна визначити Р. Адамса, який розглядає принципи аудиту та доповнює їх сучасними елементами, такими як планування, система обліку, документування, внутрішній контроль та інші (Адамс, 1995). А. Аренс у своїй праці описує основні методи та особливості проведення аудиту, що застосовуються у практиці західних аудиторів (Аренс, 1995). Важливий вклад у державний внутрішній фінансовий контроль та у його становлення зробив Р. Конинг, виділивши у своєму підручнику «10 легких кроків» на шляху розробки та формування дієвої системи функціонування державного внутрішнього фінансового контролю (Конинг, 2007). Вчений А. Виссер присвятив свою фундаментальну працю розкриттю теорії та практики організації та функціонування державного фінансового контролю, а також висвітлює перспективи розвитку та можливі трансформації державного фінансового контролю, враховуючи зміни сьогодення (Visser, 2015). Про важливість та необхідність незалежності та автономності органів фінансового контролю наголошує Й. Мозер (2009). А. Мейер-Вассенаар у своїй статті розкриває проблему донесення інформації до потрібної аудиторії після проведення аудиторських перевірок шляхом візуалізації великих масивів звітності (Meijer-Wassenaar, 2019). Питанням якості аудиту займається К. Мітрік, президент вищої аудиторської служби Словаччини, при цьому він звертає увагу на важливості високо кваліфікаційного персоналу та методологічних засад (Mitrik, 2019). В. Пат у своїй

статті звертає увагу на доцільність застосування рекомендацій ІНТОСАІ при проведенні аудиту ефективності для підвищення його результативності (Put, 2018). Х. Ганджи розглядав поняття професійного скептицизму, що мають бути витлумачені у професійних стандартах аудиту (Ganji, 2020). А. Ягер надає практичних рекомендацій аудиторам у розвитку їх критичного мислення під час виконання професійних обов'язків (Yager, 2020).

В Україні над цим напрямом також активно працюють вчені. Наприклад, професор І. Басанцов, досліджуючи існуючу систему державного фінансового контролю, визначає необхідність модернізації контрольної діяльності і пропонує впровадження організаційно-функціональної моделі незалежного представницького контролю в Україні (Басанцов, 2014). Проблематиці класифікації державного фінансового контролю для чіткого розмежування повноважень суб'єктів, що дає змогу уникненню дублювання в їх діяльності, присвячена робота І. Стефанюка (2011). Науковець А. Хмельков у своїх працях виявляє природу виникнення складових поняття «публічні фінанси», пропонує свій підхід на шляху подолання фрагментарного уявлення про публічні фінанси країни за допомогою цифрової наочності. Також науковець запроваджує формули для розрахунку вартісного виразу публічних фінансів. А. Хмельков займається питаннями компетенції органів державного фінансового контролю, велику увагу приділяє значущості наднаціональної практики проведення державного фінансового контролю та її імплементації в нашій країні (Хмельков, 2016, 2017, 2018, 2019).

Методологія дослідження. У ході написання статті були застосовані такі методи наукового пізнання як аналіз та синтез, зокрема при вивченні звітів РПУ та звітів про виконання Зведеного бюджету України. Для дослідження принципів аудиту ефективності застосовувався метод порівняння. Під час виявлення недоліків при проведенні державного зовнішнього фінансового контролю був використаний метод абстрагування. Також використані методи дедукції, аналітичного аналізу та узагальнення.

Основні результати. Процес інтеграції України у світовий простір створює необхідність модернізації багатьох сфер суспільного життя, неодмінною складовою якого є сфера державного фінансового контролю. Зокрема, фінансовий контроль змінює свій фокус від вже традиційної перевірки законності та доцільності розподілу публічних ресурсів до контролю результативного використання ресурсів через аудит ефективності.

Розвиток і прогресивна роль аудиту ефективності були зафіксовані в Лімської декларації керівних принципів контролю. У декларації підкреслюється, що на додаток до

фінансового аудиту, важливість якого ні в якій мірі не заперечується, є й інший вид контролю, спрямований на перевірку того, наскільки ефективно, результативно і економно витрачаються державні бюджетні кошти (The Lima Declaration, 2015). Такий контроль включає не тільки специфічні об'єкти управління, а й всю управлінську діяльність, в тому числі системи організації, фінансування та адміністрування.

Рахункова палата від імені Верховної Ради України здійснює контроль за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням (стаття 98 Конституції України). Нормативно-правовою базою слугує Закон України «Про Рахункову палату» (Верховна Рада України, 2015), Бюджетний кодекс України (Верховна Рада України, 2010), а також Акти самої Рахункової палати. У процесі діяльності Рахункова палата затверджує методiku та методологію здійснення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту). Державний зовнішній контроль забезпечується Рахунковою палатою через здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів. Отже методологія цих видів контролю повинна бути розроблена самою Рахунковою палатою, проте у Актах Рахункової палати ми знаходимо Регламент Рахункової палати та два акти, які регламентують її основну діяльність, а саме «Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту» (Рахункова палата, 2015) та «Порядок організації та здійснення внутрішнього контролю в Рахунковій палаті» (Рахункова палата, 2020). У Законі України «Про Рахункову палату» визначається, що «Рахункова палата застосовує у своїй діяльності основні принципи діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) та Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI) в частині, що не суперечить Конституції та законам України» (Рахункова палата, 2015). Далі у ст. 4 ми знаходимо аудит ефективності в переліку шляхів здійснення державного зовнішнього фінансового контролю, де зазначається: «Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів» (Рахункова палата, 2015). Також надається роз'яснення стосовно оцінки продуктивності,

результативності та економічності використання бюджетних коштів.

Варто зупинитись на принципах, які роз-

кривають суть та ціль проведення аудиту ефективності. Нижче у табл. 1 приведені основні принципи, яких РПУ повинна дотримуватись здійснюючи державний фінансовий контроль.

Таблиця 1

Принципи, якими керується РПУ
Principles, which are guided by the Accounting Chamber

Законодавство	Принципи чинного законодавства, що враховує РПУ у своїй роботі
Закон України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 № 576-VIII	<ul style="list-style-type: none"> • своєчасності і повноти бюджетних надходжень; • продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів; • законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу.
Бюджетний кодекс України. Стаття 7. Принципи бюджетної системи України	<ul style="list-style-type: none"> • принцип єдності • принцип збалансованості • принцип самостійності • принцип повноти • принцип обґрунтованості • принцип ефективності та результативності • принцип субсидіарності • принцип цільового використання бюджетних коштів • принцип справедливості і неупередженості • принцип публічності та прозорості
Бюджетний кодекс України. Стаття 116. Порушення бюджетного законодавства (приведені вибірково порушення)	<ul style="list-style-type: none"> • порушення встановлених термінів подання бюджетних запитів або їх неподання; • визначення недостовірних обсягів бюджетних коштів при плануванні бюджетних показників; • прийняття рішень, що призвели до перевищення граничних обсягів державного (місцевого) боргу чи граничних обсягів надання державних (місцевих) гарантій; • нецільове використання бюджетних коштів; • порушення вимог цього Кодексу щодо затвердження головними розпорядниками бюджетних коштів порядків використання бюджетних коштів; • порушення встановлених вимог щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності про виконання бюджетів;
ISSAI 300	<ul style="list-style-type: none"> • економічність • ефективність • результативність

Джерело: зведено автором на основі (Рахункова палата, 2015; Верховна Рада України, 2010; ISSAI, 2019)

Важливо відмітити, що визначення продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів і є головною метою аудиту ефективності. Тому необхідним є розкрити ці поняття. У Законі України «Про Рахункову палату» надається визначення аудиту ефективності та принципів, на яких він базується, а саме зазначається що «Аудит ефективності передбачає встановлення фактичного стану справ та надання оцінки щодо своєчасності і повноти бюджетних надходжень, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками та одержувачами, законності, своєчасності і повноти прийняття управлінських рішень учасниками бюджетного процесу, стану внутрішнього контролю розпорядників бюджетних коштів» (Рахункова палата, 2015). Нижче у табл. 2 наведено тлумачення принципів.

Органи державного фінансового контролю зарубіжних країн при здійсненні аудиту ефективності керуються насамперед ревізійними стандартами ISSAI 300, в яких сутність аудиту ефективності визначається як перевірка економічності, результативності та

продуктивності, з якою об'єкт аудиту (замовник) використовує бюджетні ресурси при виконанні своїх завдань і зобов'язань, по державних закупівлях зокрема.

Важливою відмінністю у приведеній табл. 2 є принцип ефективності, що запропонований ISSAI 300. На наш погляд, цей принцип найбільш влучно розкриває завдання аудиту ефективності, тобто максимізація віддачі від отриманих ресурсів. Більш того, у Бюджетному кодексі надається наступне тлумачення «принцип ефективності та результативності – при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення цілей, запланованих на основі національної системи цінностей і завдань інноваційного розвитку економіки, шляхом забезпечення якісного надання публічних послуг при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів» (Верховна Рада України, 2010).

На сайті РПУ не зазначається жоден Акт РПУ щодо проведення аудиту ефективності. З цього ми робимо висновок, що на сьогодні РПУ не розробила будь-якої регламентації чи

інструкції щодо проведення аудиту ефективності. Цей факт ставить під сумнів якості та ефективність проведення цього виду аудиту. Серед 72 звітів Рахункової палати за

2019 рік, 54 з них були про результати аудиту ефективності, з чого можна казати, що цей вид аудиту становить один з головних напрямів діяльності.

Таблиця 2

Порівняння принципів аудиту ефективності
Comparison of principles of audit of efficiency

Закон України «Про Рахункову палату»	
Принципи	Тлумачення
Оцінка продуктивності	використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету
Оцінка результативності	використання бюджетних коштів передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам
Оцінка економності використання бюджетних коштів	передбачає встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.
Принципи ISSAI 300	
Принцип економності	означає мінімізацію ресурсозатрат. Використовувані ресурси повинні надаватися вчасно, в потрібному обсязі, потрібної якості і за найкращою ціною.
Принцип ефективності	означає отримання максимальної віддачі від доступних ресурсів. Він відноситься до взаємозв'язку задіяних ресурсів та результатів, з точки зору обсягу, якості та своєчасності.
Принцип результативності	відноситься до досягнення поставлених цілей і бажаних результатів

Джерело: складено автором на основі (Рахункова палата, 2015; ISSAI, 2019)

Розглянемо результати Звіту рахункової палати за 2019 рік. У ньому визначається, що за 2019 р. було перевірено 602 об'єкти та затверджено 72 звіти. Загальний обсяг перевірених під час контрольних заходів коштів

становив 763,2 млрд грн (Рахункова палата, 2019). Розглянемо у табл. 3 показники, які деталізують результати контролю.

Таблиця 3

Структура неефективного управління бюджетними коштами та їх використання
The structure of inefficient management of budget funds and their use

Показник	Сума, млн грн	Питома вага, %
Неекономне використання коштів	530,4	3,6
Нерезультативне використання коштів	6 608,5	45
Непродуктивне використання коштів	1 360,5	9,3
Неефективне управління коштами	6 184,7	42,1
Разом	14 684,1	100,0

Джерело: складено автором на основі Звіту Рахункової палати за 2019 рік (Рахункова палата, 2019)

Ми бачимо, що найбільшу частку у вище приведеній структурі займають нерезультативне використання коштів – 45 %, та неефективне управління коштами – 42,1 %. Найменший показник 3,6 % займає показник неекономічного використання коштів.

Значними показниками у звітності є заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), за якими виявлені суми порушень та недоліків становлять більше 1 млрд грн (табл. 4).

Знов таки, звертаємо увагу на домінування аудиту ефективності, як методу державного контролю. Аналізуючи вище приведену табл. 4, ми можемо прослідкувати у яких сферах публічного сектору були виявлені значні недоліки використання державних коштів. Табл. 4 побудована за принципом від

більшого до меншого, тож значущість вагомості кожного аудиту не складно прослідкувати. На першому місці Аудит ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству охорони здоров'я України на підготовку медичних, фармацевтичних кадрів вищими навчальними закладами – 7,6 млрд грн, наступний значний показник – 5,8 млрд грн – відноситься до Аудиту ефективності управління Міністерством освіти і науки України об'єктами державної власності у сфері вищої освіти. Тобто головні фінансові порушення були виявлені у двох міністерствах, які мають велике соціальне значення, тому що стосуються сфери охорони здоров'я та освіти. Порівняно з попередніми показниками, два аудита ефективності в кінці таб-

лиці пов'язані з державним фондом регіонального розвитку – 1,9 млрд грн та агропромисловістю – 1,3 млрд грн і мають найменші показники недоліків. Отже, приведена таблиця демонструє необхідність контролю за використанням державних коштів. Усунення

порушень при проведенні державного контролю має значне соціально-економічне підґрунтя, адже для будь-якої країни одними з найважливіших сфер завжди залишається охорона здоров'я та освіта населення.

Таблиця 4

Заходи державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)
Measures of state external financial control (audit)

Назва заходу	Млрд грн	Номер рішення Рахункової палати
Аудит ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству охорони здоров'я України на підготовку медичних, фармацевтичних кадрів вищими навчальними закладами, та стану використання і розпорядження об'єктами державної власності, належними державі матеріальними, іншими активами, що мають фінансові наслідки для державного бюджету	7,6	(рішення Рахункової палати від 09.04.2019 № 8-2)
Аудит ефективності управління Міністерством освіти і науки України об'єктами державної власності у сфері вищої освіти, що мають фінансові наслідки для державного бюджету	5,8	(рішення Рахункової палати від 26.11.2019 № 33-6)
Аудит ефективності використання коштів державного бюджету, виділених на забезпечення космічної діяльності (ДСК)	5,3	(рішення Рахункової палати від 10.09.2019 № 23-1)
Аудит ефективності використання коштів державного бюджету, виділених у 2017–2018 роках Міністерству охорони здоров'я України для здійснення державних закупівель із залученням спеціалізованих організацій за бюджетною програмою «Забезпечення медичних заходів окремих державних програм та комплексних заходів програмного характеру»	5,3	(рішення Рахункової палати від 23.04.2019 № 10-2)
Аудит ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на реалізацію заходів, спрямованих на розвиток системи охорони здоров'я у сільській місцевості	4,3	(рішення Рахункової палати від 12.11.2019 № 32-1)
Аудит ефективності планування і прогнозування неподаткових надходжень до державного бюджету	3,4	(рішення Рахункової палати від 25.06.2019 № 14-4)
Аудит ефективності використання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах	2,2	(рішення Рахункової палати від 06.06.2019 №13-2)
Аудит ефективності використання коштів державного фонду регіонального розвитку	1,9	(рішення Рахункової палати від 26.03.2019 № 7-1)
Аудит ефективності використання коштів державного бюджету, спрямованих на надання державної підтримки агропромислового комплексу	1,3	(рішення Рахункової палати від 20.08.2019 № 20-6)

Джерело: складено автором на основі Звіту Рахункової палати за 2019 рік (Рахункова палата, 2019)

Розглянемо два звіти з аудиту ефективності більш детально. Нижче приведена табл. 5 з результатами аудиту ефективності проведених у двох міністерствах.

Проаналізувавши наведені звіти, треба визначити, що в них надається досить формальна оцінка продуктивності, економності та результативності використаних коштів. На жаль, головний акцент робиться на факті виконання або не виконання запланованих показників. Звіти не розкривають причини не ефективного використання бюджетних коштів. Але, на нашу думку, найголовнішим недоліком є надані рекомендації. Як ми можемо бачити з приведеної інформації у табл. 5, майже усі рекомендації мають формальний характер і направлені на врегулювання законодавства. Таким чином, виконання даних рекомендацій потребує чимало часу. Проте ми бачимо, у звітах висвітлені збитки, які були спричинені порушенням законодавства,

неефективним, неекономним або непродуктивним використанням коштів. Ці суми досить значні, і логічним кроком було б отримання відшкодування. Але, на жаль, у звітах говориться про нарахування відшкодування, яке повинно бути сплачено за збитки.

Для того, щоб оцінити роботу Рахункової палати, доречним буде проаналізувати основні показники діяльності цього інституту контролю. Нижче у табл. 6 приведені показники за три попередні звітні роки, що дає змогу прослідкувати динаміку результуючих показників державного фінансового контролю з боку РПУ.

Як ми бачимо, у 2019 році кількість звітів значно зменшилася, при тому що обсяг перевірених державних коштів зріс більш у два рази (з 304,7 млрд грн до 763,2 млрд грн) у порівнянні з 2018 роком. При цьому значного кадрового збільшення не зазначається. Чи можна вважати продемонстровані зміни у

вище наведеній табл. 6 позитивними, та чи не втрачається якість державного контролю

при все зростаючому об'ємі перевірених публічних фінансів?

Таблиця 5

Аналіз звітів РПУ
Analysis of Accounting Chamber reports

Назва звіту	Виявлено	Рекомендації
ЗВІТ про результати аудиту ефективності управління Міністерством освіти і науки України об'єктами державної власності у сфері вищої освіти, що мають фінансові наслідки для державного бюджету	1) порушення вимог чинного законодавства 456,5 тис. грн, 2) непродуктивно – 9517,0 тис. грн, 3) в наслідок ухвалення неефективних управлінських рішень ЗВО втрачено доходів на суму 7091,5 тис. грн, недоотримано доходів бюджетом на суму 638,8 тис. грн, 4) не відшкодовано витрат за спожиті комунальні послуги – 20,1 тис. грн, 5) створено ризики здійснення незаконних видатків і втрати доходів ЗВО – 7,3 і 598,1 тис. грн, 6) недоотримано ЗВО доходів у сумі щонайменше 3805,7 тис. грн, державним бюджетом – 488,5 тис. грн і відшкодування витрат за надані комунальні послуги у сумі 20,1 тис. грн.	рекомендує (приведені вибірково): - запровадити дієвий внутрішній контроль за використанням ЗВО державного майна в умовах автономності їх діяльності; - здійснити аналіз ефективності використання державного майна ЗВО, що належать до сфери управління МОН; - доводити до розпорядників нижчого рівня граничні обсяги видатків бюджету та ліміти споживання енергоносіїв у натуральних показниках; - забезпечити контроль за дотриманням ЗВО вимог чинного законодавства в частині повноти і достовірності обліку основних засобів; - зобов'язати ЗВО забезпечити належне проведення інвентаризації з метою внесення повних і достовірних даних у форму № 2 б (д), із визначенням відповідальних осіб; - зобов'язати ЗВО вжити заходів щодо повного і достовірного відображення у бухгалтерському обліку і формі № 2 б (д) даних про земельні ділянки, передані їм на праві постійного користування; - розробити стратегію розвитку вищої освіти, де одним із пріоритетних напрямів визначити модернізацію і реконструкцію навчальних корпусів і гуртожитків ЗВО; - зобов'язати ЗВО та їх структурні підрозділи провести інвентаризацію земельних ділянок та вжити заходів щодо достовірного відображення у звітності даних про земельні ділянки і прав на них.
ЗВІТ про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству охорони здоров'я України на підготовку медичних, фармацевтичних кадрів вищим навчальними закладами, та стану використання і розпорядження об'єктами державної власності, належними державі матеріальними, іншими активами, що мають	1) порушення вимог чинного законодавства і власних розпорядчих актів 119618,0 тис. грн, 2) непродуктивно – 4329,1 тис. грн, 3) нерезультативно – 52739,5 тис. грн, 4) неекономно – 1233,3 тис. грн, ЗВО недоотримано доходів – 13984,4 тис. грн і 1097,1 тис. дол. США, 5) недоотримано державним бюджетом – 5905,0 тис. грн, 6) не отримано матеріальної допомоги студентами з числа дітей-сиріт і дітей, позбавлених батьківського піклування – 12,5 тис. грн, 7) створено ризики незаконних і неекономних видатків – 981,3 тис. грн, 8) викривлено дані бухгалтерського обліку і бюджетної звітності на суму 18540,6 тис. грн, 9) не використано і повернуто до державного бюджету 2948,4 тис. грн.	Рекомендації Кабінетові Міністрів України (приведені вибірково): - врегулювання неузгодженостей положень статті 24 Закону № 1556 і статті 13 Закону № 222; - узгодження вимог Закону № 1556 і частини другої статті 75 Основ законодавства № 2801; - зобов'язати Мінекономрозвитку вжити заходів щодо належного виконання завдань з формування державного замовлення і координування роботи державних замовників. Рекомендації МОЗ (приведені вибірково): - розробити і подати Кабінетові Міністрів України пропозиції щодо приведення у відповідність із вимогами чинного законодавства норм Положення № 267; - розробити спільно із заінтересованими центральними органами виконавчої влади план заходів із реалізації Стратегії розвитку медичної освіти і подати його на затвердження Кабінету Міністрів України; - запровадити дієву систему внутрішнього контролю за використанням ЗВО бюджетних коштів на підготовку медичних (фармацевтичних) кадрів і державного майна в умовах їх самостійності та автономності; - здійснювати при плануванні надходжень та видатків за бюджетною програмою 2301070 деталізовані розрахунки до проекту кошторису МОЗ і кошторису МОЗ.

Джерело: складено автором на основі (Звіти Рахункової палати, 2019)

Згідно з закріпленими повноваженнями Рахункова палата повинна здійснювати контроль як над доходною частиною бюджету, так і над видатками. Продемонстровані дані обсягу предмету контролю, TSCPF, значно перевищують показник СА, тобто обсяг перевірених державних коштів. Тобто, Рахункова

палата, як агент інституту контролю, не виконує своїх зобов'язань в повному обсязі. У 2019 році РПУ перевірила лише 32,3 % державних коштів (повинна була перевірити 2364,97 млрд грн, а фактично було перевірено 763,2 млрд грн). Виникає питання, чому при таких складних економічних обставинах

у яких знаходиться наша країна сьогодні,

держава не приділяє увагу контролю за публічними фінансами?

Таблиця 6

Показники діяльності РПУ за 2017-2019 рр.
Performance indicators of Accounting Chamber of Ukraine for 2017-2019

Показники	2017 рік	2018 рік	2019 рік
Перевірено об'єктів, од.	635	598	602
Затверджено звітів, од.	95	91	77
Виявлення порушень на загальну суму, млрд грн	23	17	49,76
Було перевірено державних коштів (показник СА (Хмельков, 2019)), млрд грн	504	304,7	763,2
Обсяг предмету контролю РПУ, TSCPF (Хмельков, 2019), млрд грн	Доходи 1016,96 Видатки 839,45	Доходи 1184,29 Видатки 985,85	Доходи 1289,85 Видатки 1075,12
Утримання РПУ з Державного бюджету, млн грн	149,17	279,76	462,49
Кількість працівників, осіб	428	456	486

Джерело: складено автором на основі (Звіти Рахункової палати, 2017, 2018, 2019; Державна казначейська служба України, 2017, 2018, 2019)

Головним завданням будь-якої перевірки, в тому числі й аудиту ефективності, є не тільки виявлення недоліків або порушень використання державних коштів, але й поліпшення стану бюджету через відшкодування цих коштів. У Звіті Рахункової палати за 2019 рік зазначається наступне: «За результатами проведених заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахунковою палатою підготовлено та надіслано Верховній Раді України, органам виконавчої влади, установам, організаціям, підприємствам 498 вихідних документів (звітів, рішень, інформацій, актів та листів) для відповідного реагування, усунення виявлених порушень і недоліків, а також для відшкодування витрат і збитків, заподіяних Державному бюджету України»: 201 – Міністерства та інші центральні органи, 123 – Верховна Рада України, 71 – Кабінет Міністрів України, 56 – Народні депутати України, 39 – Правоохоронні органи.

Отже передбачається відшкодування збитків. Проте у звіті не надається чіткої інформації щодо грошового виразу відшкодування.

Розглянемо приведену нижче статистику з виконанням рекомендацій Рахункової палати (рис. 1).

Слід зауважити, що обсяг перевірених коштів у Звіті за 2019 рік включає період 2017-2019 рр., тобто охоплює три роки. Беручи це до уваги, результативність проведення державного аудиту в Україні і аудиту ефективності безпосередньо дуже низька.

З рис. 1 ми бачимо статистику виконання рекомендацій Рахункової палати. Тільки 62 % рекомендацій було виконано, а 24,4 % – не виконано взагалі.

Негативним фактором у виконанні вище приведених рекомендацій є їх системний характер та те, що вони стосуються змін у законодавстві та інших нормативно-правових актів, що потребує значний час для виконання.

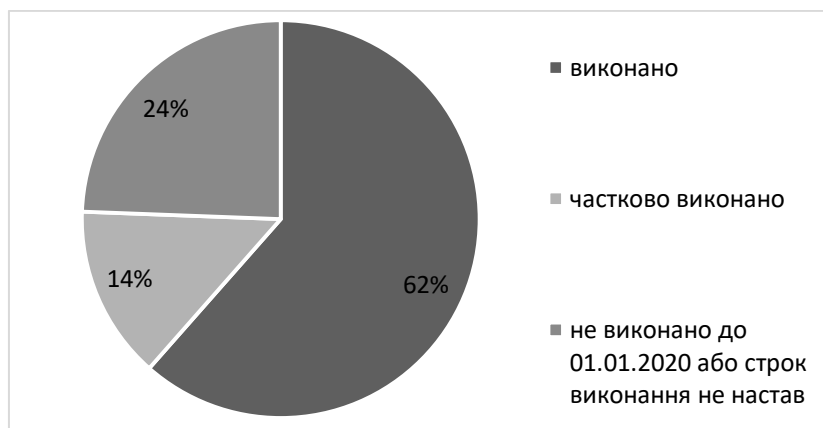


Рис. 1. Виконання рекомендацій Рахункової палати у 2018-2019 роках
Fig. 1. Implementation of the recommendations of the Accounting Chamber in 2018-2019
Джерело: складено автором на основі (Звіт Рахункової палати, 2019)

Отже, визначимо основні недоліки у практиці проведення РПУ такого методу контролю як аудит ефективності, на наш погляд це:

- відсутність методологічних основ та наукового підходу до їх формування;
- нехтування міжнародним досвідом у проведенні аудиту ефективності;
- недостатня кількість працівників у РПУ;
- формальність рекомендацій, що надаються після проведення аудиту ефективності;
- відсутність вартісного виразу рекомендацій та їх виконання.

Розкриємо детальніше кожний з приведених недоліків. Перш за все, слід визначити відсутність методологічних основ та наукового підходу до їх формування, що тягне за собою невизначеність форм реалізації цього виду аудиту і, як наслідок, низький рівень виконання його рекомендацій. Без понятійного апарату та науково-методологічних підходів щодо проведення аудиту ефективності неможлива якісна діяльність державного контролю. Як приклад, можна привести апробацію Методичного посібника з питань фінансового аудиту у 2019 році, що була проведена Рахунковою палатою у співпраці з експертом Національного аудиторського офісу Великої Британії Аланом Бенксом за рахунок фінансування проекту «Розбудова адміністративних потужностей у сфері державних фінансів України» Німецького товариства міжнародного співробітництва (GIZ) від імені Уряду Німеччини. Зазначений методичний посібник підготовлено з урахуванням вимог міжнародних стандартів вищих органів аудиту (ISSAI), чинного законодавства України, кращої практики вищих органів аудиту. Також посібник детально висвітлює методіку проведення фінансових аудитів на всіх етапах – планування, здійснення та звітування за результатами, містить детальний опис аудиторських процедур, а також шаблони аудиторської документації, які успішно застосовувались для документування аудиторських процедур під час проведення Рахунковою палатою у 2019 році фінансових аудитів.

Аудит ефективності за роки свого існування розвивався та впроваджувався у багатьох зарубіжних країнах і на сьогодні виступає одним з пріоритетних інструментів контролю за виконанням державного бюджету. Використання наднаціональної практики, такої як ISSAI 300, допоможе удосконалити та модернізувати практику проведення державного фінансового контролю.

Наступним чинником, який стримує розвиток аудиту ефективності, є критично мала кількість працівників РПУ. Як вже зазначалося вище, предмет контролю РПУ – це дохідна і видаткова частини бюджету країни.

На жаль, за період 2017-2019 рр., дані були приведені у табл. 5, РПУ жодного разу не охопила необхідний об'єм державних коштів. На нашу думку, однією з причин цього може слугувати саме недостатня кількість працівників. У грудні 2019 року Рахункова палата мала 486 працівників. При цьому у центральному апараті працювало 372 особи, у територіальних управліннях – 114. Ця кількість працівників не може фізично охопити той об'єм роботи, який законодавчо покладений на них. Необхідність розширення кадрів, на наш погляд, є критичною.

І одним з головних негативних факторів аудиту ефективності треба визначити самі рекомендації Рахункової палати, які надаються за результатами перевірки. Більшість рекомендацій не виявляють рівень продуктивності або результативності. У звітах не висвітлюється ефективність використаних коштів. Тому рекомендації направлені здебільшого на правову сферу, а це не призводить до сплати відшкодування. Аудит ефективності не приносить належного результату ні тому об'єкту, де проводиться аудит, ні публічним фінансам.

Останнім недоліком є відсутність вартісного виразу рекомендацій. Як вже зазначалося вище, відшкодування за порушення законодавства та нецільове використання коштів повинно бути обов'язковим елементом та результатом аудиту ефективності. Без отримання компенсації за принесені збитки сам процес проведення аудиту не має сенсу.

Висновки. У підсумку доцільно визначити, що аудит ефективності відіграє важливу роль у державному фінансовому контролі. Рахункова Палата України, як один із органів, що проводить аудит ефективності, повинна розробити та запровадити методологічні основи задля підвищення результативності цього виду контролю. Відсутність чіткої регламентації проведення цього виду контролю тягне за собою низьку результативність та неефективність. Крім того, у ході дослідження було виявлено фактори, що, на думку автора, відіграють значну роль у покращенні якості аудиту контролю, такі як розширення штату працівників та пересмилення ролі рекомендацій РПУ при проведенні контролю. Впровадження вартісного виразу рекомендацій є одним з ключових факторів на шляху підвищення результативності цього виду контролю. Такі дієві методи удосконалення дозволять вивести аудит ефективності на новий рівень функціональності. У майбутньому доречним буде використання міжнародної практики проведення аудиту ефективності, як еталонної моделі агенту інституту контролю.

Література

1. Адамс Р. Основы аудиту / за ред. Я. В. Соколова. М. : ЮНИТИ, 1995. 398 с.
2. Аренс А. Аудит / за ред. Я. В. Соколов. М. : Финансы и статистика, 2001. 560 с.
3. Кониинг Р. Державний внутрішній фінансовий контроль / переклад с англ. Р. Рудницької. Словенія, 2007. 209 с.
4. Visser A. The 21st century and the road ahead. *EUROSAI* 2015. № 21. С. 92–94. https://www.eurosa.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosa/.content/documents/magazines/Eurosa21_en.pdf (дата звернення: 15.11.2020).
5. Moser J. The independence of supreme audit institutions, taking special account of the Lima and Mexico declarations. *EUROSAI* 2009. № 15. С. 49–52. <https://www.eurosa.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosa/.content/documents/magazines/Eu15in.pdf> (дата звернення: 15.11.2020).
6. Meijer-Wassenaar L. Visual stories that transform audit speak into engaging, understandable reports. *International Journal of Government Auditing*. 2019. Vol. 46, № 1. URL: http://intosajournal.org/site/wp-content/uploads/2019/03/INTOSAI-Journal_Winter-2019.pdf (дата звернення: 15.11.2020).
7. Mitrik K. Achieving audit quality: a path lined with obstacles, as well as treasures. *International Journal of Government Auditing*. 2019. Vol. 46, № 3. URL: http://intosajournal.org/site/wp-content/uploads/2019/08/INTOSAI-Journal_Summer-2019.pdf (дата звернення: 15.11.2020).
8. Put V. The impact of performance auditing. *International Journal of Government Auditing*. 2018. Vol. 45, № 2. URL: http://intosajournal.org/site/wp-content/uploads/2018/04/INTOSAI-Journal_Spring-2018-1.pdf (дата звернення: 15.11.2020).
9. Ganji H. Professional Skepticism: A Model for Public Sector Auditing. *International Journal of Government Auditing*. 2020. Vol. 47(3). Pp. 20–22. URL: http://intosajournal.org/site/wp-content/uploads/2020/08/INTOSAI-Journal_Summer-2020_V82020.pdf (дата звернення: 15.11.2020).
10. Yager L. More Effective Audit Work: Insights from Behavioral Economics. *International Journal of Government Auditing*. 2020. Vol. 47(3). Pp. 17–19. URL: http://intosajournal.org/site/wp-content/uploads/2020/08/INTOSAI-Journal_Summer-2020_V82020.pdf (дата звернення: 15.11.2020).
11. Басанцов І. В. Модернізація системи державного фінансового контролю України. *Економічний часопис-XXI*. 2014. № 1. С. 78–81.
12. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 4. С. 42–51.
13. Хмельков А. В. Счетная палата Украины как агент института контроля публичных финансов. *Актуальні проблеми економіки*. 2016. № 5. С. 370–381.
14. Хмельков А. В. Предметно-об'єктна сфера інституту контролю. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2017. Т. 1, № 22. С. 351–361. DOI: <https://dx.doi.org/10.18371/fcaptr.v1i22.110072>.
15. Хмельков А. В. Публічні фінанси: обсяг та зміст. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. Т. 4, № 27. С. 428–434. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptr.v4i31.190921>.
16. Khmelkov A. Volume of public finances as a subject of control. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2019. Vol. 4, N 31. Pp. 311–318. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptr.v4i31.190921>.
17. The Lima Declaration (ISSAI 1). Approved at IXth Congress of INTOSAI, Lima, Peru. 1977. URL: http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf (дата звернення: 15.11.2020).
18. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення: 15.11.2020).
19. Бюджетний Кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 15.11.2020).
20. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту : Затверджено рішенням Рахункової палати від 22.09.2015 № 5-5 URL: <https://rp.gov.ua/About/RegulatoryDoc/> (дата звернення: 15.11.2020).
21. Порядок організації та здійснення внутрішнього контролю в Рахунковій палаті : Затверджено наказом Голови Рахункової палати від 15.08.2019 № 51 (в редакції із змінами, затвердженими наказами Голови Рахункової палати від 09.04.2020 № 25 та від 16.09.2020 № 71 URL: <https://rp.gov.ua/About/RegulatoryDoc/> (дата звернення: 15.11.2020).
22. ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing. URL: <http://www.issai.org/> (дата звернення: 15.11.2020).
23. Звіт Рахункової палати за 2019 рік. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2019/ZVIT_RP_2019.pdf (дата звернення: 15.11.2020).
24. Звіт про результати аудиту ефективності управління Міністерством освіти і науки України об'єктами державної власності у сфері вищої освіти, що мають фінансові наслідки для державного бюджету : Затверджено рішенням Рахункової палати від 26.11.2019 № 33-6 URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/33-6_2019/Zvit_33-6_2019.pdf (дата звернення: 15.11.2020).
25. Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству охорони здоров'я України на підготовку медичних, фармацевтичних кадрів вищими навчальними закладами, та стану використання і розпорядження об'єктами державної власності, належними державі матеріальними, іншими активами, що мають фінансові наслідки для державного бюджету : Затверджено рішенням Рахункової палати від 09.04.2019 № 8–2 URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/8-2_2019/zvit_8-2_2019.pdf (дата звернення: 15.11.2020).
26. Звіт Рахункової палати за 2017 рік. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/Zvit_RP_2017.pdf (дата звернення: 15.11.2020).
27. Звіт Рахункової палати за 2018 рік. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2018/ZVIT_RP_2018.pdf (дата звернення: 15.11.2020).
28. Звіт про виконання Зведеного бюджету України за 2017 рік. *Державна казначейська служба України* : веб-сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2018-rik> (дата звернення: 15.11.2020).
29. Звіт про виконання Зведеного бюджету України за 2018 рік. *Державна казначейська служба України* : веб-сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2018-rik> (дата звернення: 15.11.2020).
30. Звіт про виконання Зведеного бюджету України за 2019 рік. *Державна казначейська служба України* : веб-сайт. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2019-rik> (дата звернення: 15.11.2020).

References

1. Adams, R. (1995). *Fundamentals of Auditing*. Moscow: UNITI. (in Russian)
2. Arens, A. (2001). *Audit*. Moscow: Finance and Statistics. (in Russian)
3. Konyng, R. (2007). *Public internal financial control*. Slovenia. (in Ukrainian)
4. Visser, A. (2015). The 21st century and the road ahead. *EUROSAI*, 21, 92-94. Retrieved from https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Eurosai21_en.pdf.
5. Moser, J. (2009). The independence of supreme audit institutions, taking special account of the Lima and Mexico declarations. *EUROSAI*, 15, 49-52. Retrieved from <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/Eu15in.pdf>.
6. Meijer-Wassenaar, L. (2019). Visual stories that transform audit speak into engaging, understandable reports. *International Journal of Government Auditing*, 46(1). Retrieved from http://intosajournal.org/site/wp-content/uploads/2019/03/INTOSAI-Journal_Winter-2019.pdf.
7. Mitrik, K. (2019). Achieving audit quality: a path lined with obstacles, as well as treasures. *International Journal of Government Auditing*, 46(3). Retrieved from http://intosajournal.org/site/wp-content/uploads/2019/08/INTOSAI-Journal_Summer-2019.pdf.
8. Put, V. (2018). The impact of performance auditing. *International Journal of Government Auditing*, 45(2). Retrieved from http://intosajournal.org/site/wp-content/uploads/2018/04/INTOSAI-Journal_Spring-2018-1.pdf.
9. Ganji, H. (2020). Professional Skepticism: A Model for Public Sector Auditing. *International Journal of Government Auditing*, 47(3), 20-22. Retrieved from http://intosajournal.org/site/wp-content/uploads/2020/08/INTOSAI-Journal_Summer-2020_V82020.pdf.
10. Yager, L. (2020). More Effective Audit Work: Insights from Behavioral Economics. *International Journal of Government Auditing*, 47(3), 17-19. Retrieved from http://intosajournal.org/site/wp-content/uploads/2020/08/INTOSAI-Journal_Summer-2020_V82020.pdf.
11. Basantsov, I. V. (2014). Modernization of the system of state financial control of Ukraine. *Economic Annals-XXI*, 1, 78-81. (in Ukrainian)
12. Stefanyuk, I. B. (2011). State financial control: classification characteristics. *Bulletin of KNTEU*, 4, 42-51. (in Ukrainian)
13. Khmelkov, A. V. (2016). Accounting Chamber of Ukraine as an agent of the Institute of Public Finance Control. *Actual problems of economy*, 5, 370-381. (in Russian)
14. Khmelkov, A. (2017). Subject and object scope of the institute of control. *Financial And Credit Activity: Problems Of Theory And Practice*, 1(22), 351-361. doi: <https://dx.doi.org/10.18371/fcaptop.v1i22.110072>. (in Ukrainian)
15. Khmelkov, A. V. (2019). Public finances: volume and content. *Financial and credit activities: problems of theory and practice*, 4(27), 428-434. doi: <https://doi.org/10.18371/fcaptop.v4i31.190921>. (in Ukrainian)
16. Khmelkov, A. (2019). Volume of public finances as a subject of control. *Financial And Credit Activity: Problems Of Theory And Practice*, 4(31), 311-318. doi: <https://dx.doi.org/10.18371/fcaptop.v4i31.190921>.
17. The Lima Declaration (ISSAI 1). (1977). Approved at IXth Congress of INTOSAI, Lima, Peru. Retrieved from http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf.
18. Verkhovna Rada of Ukraine. (2015). On the Accounting Chamber: Law of Ukraine dated July 2, 2015 No. 576-VIII. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text>. (in Ukrainian)
19. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). Budget Code of Ukraine dated July 8, 2010 No. 2456-VI. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>. (in Ukrainian)
20. Accounting Chamber. (2015). Methodical recommendations for conducting the financial audit by the Accounting Chamber: Decision of the Accounting Chamber dated September 22, 2015 No. 5-5. Retrieved from <https://rp.gov.ua/About/RegulatoryDoc/>. (in Ukrainian)
21. Accounting Chamber. (2019). Procedure for organizing and exercising internal control in the Accounting Chamber: Approved by the order of the Chairman of the Accounting Chamber dated 15.08.2019 No. 51. Retrieved from <https://rp.gov.ua/About/RegulatoryDoc/>. (in Ukrainian)
22. ISSAI 300 - Fundamental Principles of Performance. Retrieved from <http://www.issai.org/>.
23. Accounting Chamber. (2020). Report of the Accounting Chamber for 2019. Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2019/ZVIT_RP_2019.pdf. (in Ukrainian)
24. Accounting Chamber. (2019). Report on the results of the audit of the effectiveness of the Ministry of Education and Science of Ukraine in the management of state-owned objects in the field of higher education, which have financial consequences for the state budget: Decision of the Accounting Chamber dated 26.11.2019 No. 33-6. Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/33-6_2019/Zvit_33-6_2019.pdf. (in Ukrainian)
25. Accounting Chamber. (2019). Report on the results of the audit of the effectiveness of the use of state budget funds allocated to the Ministry of Health of Ukraine for the training of medical and pharmaceutical personnel by higher educational institutions, and the state of use and disposal of state property, state-owned material and other financial assets consequences for the state budget: The decision of the Accounting Chamber dated 09.04.2019 No. 8-2 Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2019/8-2_2019/zvit_8-2_2019.pdf. (in Ukrainian)
26. Accounting Chamber. (2018). Report of the Accounting Chamber for 2017. Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/Zvit_RP_2017.pdf. (in Ukrainian)
27. Accounting Chamber. (2019). Report of the Accounting Chamber for 2018. Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2018/ZVIT_RP_2018.pdf. (in Ukrainian)
28. State Treasury Service of Ukraine. (2018). Report on the implementation of the Consolidated Budget of Ukraine for 2017. Retrieved from <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2018-rik>. (in Ukrainian)
29. State Treasury Service of Ukraine. (2019). Report on the implementation of the Consolidated Budget of Ukraine for 2018. Retrieved from <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2018-rik>. (in Ukrainian)
30. State Treasury Service of Ukraine. (2020). Report on the implementation of the Consolidated Budget of Ukraine for 2019. Retrieved from <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/richnij-zvit-pro-vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu-ukrayini-za-2019-rik>. (in Ukrainian)

Стаття надійшла до редакції 24.11.2020 р.

Стаття прийнята 11.12.2020 р.