

# **ВІСНИК**

## **ЛЬВІВСЬКОЇ КОМЕРЦІЙНОЇ АКАДЕМІЇ**

Збірник наукових праць

**СЕРІЯ ЕКОНОМІЧНА**

**ВИПУСК 36**

ЛЬВІВ  
ЛЬВІВСЬКА КОМЕРЦІЙНА АКАДЕМІЯ  
2011

Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол. : Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 36. — 486 с. – (Серія економічна).

**Збірник наукових праць  
Випуск 36**

*Відповідно до Постанови Президії ВАК України № 3-05/6 від 06.10.2010 р. збірник включено до переліку фахових видань (економічні науки)*

*Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого ЗМІ від 29.12.2009 р.  
Серія КВ № 16224-4696 Р*

*Друкується за ухвалою Вченої ради Львівської комерційної академії  
Протокол № 9 від 12 квітня 2011 р.*

**Редакційна колегія:**

**Башнянин Г. І.**, д.е.н., проф. (головний редактор);  
**Апопій В. В.**, д.е.н., проф.;  
**Вовчак О. Д.**, д.е.н., проф.;  
**Дайновський Ю. А.**, д.е.н., проф. (заст. головного редактора);  
**Копич І. М.**, к.ф.-м.н., проф.;  
**Єлейко В. І.**, д.е.н., проф.;  
**Мізюк Б. М.**, д.е.н., проф.;  
**Ільчук О. О.**, к.е.н. (відпов. секретар);  
**Міценко Н. Г.**, к.е.н., проф.;  
**Мокій А. І.**, д.е.н., проф.;  
**Рудницький В. С.**, д.е.н., проф.;  
**Хміль Ф. І.**, д.е.н., проф.;  
**Шевчук В. О.**, д.е.н., проф.

**Відповідальний за випуск – д.е.н., проф. Шевчук В. О.**

<i>Клюс Ю. І., Сімінін С. Ф.</i>	<b>КОНТРОЛЬ ВПЛИВУ ІННОВАЦІЙНИХ РИЗИКІВ НА ЕКОНОМІЧНУ СТІЙКІСТЬ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	181
<i>Кобилянська М. С.</i>	<b>МАЙНОВІ КОМПЛЕКСИ В СИСТЕМІ ОБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....</b>	184
<i>Королюк Т. М.</i>	<b>ІСТОРИЧНИЙ ГЕНЕЗИС ПОНЯТТЯ "РИЗИК": ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ АСПЕКТ.....</b>	188
<i>Кудирко О. М.</i>	<b>АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ: СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ..</b>	192
<i>Кулик Р. Р.</i>	<b>ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ФОРМУВАННЯ КОНЦЕПЦІЇ АУДИТУ І РОЗШИРЕННЯ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ.....</b>	196
<i>Кундря-Висоцька О. П., Клюс-Лампіка М. І.</i>	<b>ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В СИСТЕМІ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ У КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ.....</b>	204
<i>Куцик О. О.</i>	<b>КОНТРОЛЬ ЗА ДІЯЛЬНІСТЮ УПОВНОВАЖЕНОГО ПРЕДСТАВНИКА УЧАСНИКАМИ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ.....</b>	209
<i>Куцик П. О., Мазуренко О. М.</i>	<b>ОБЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ КОНДИТЕРСЬКОЇ ГАЛУЗІ: УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ.....</b>	215
<i>Куцик П. О., Ясінська Л. Т., Куценко Н. В.</i>	<b>ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ І ДОХОДІВ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ: ОРГАНІЗАЦІЯ, МЕТОДИКА.....</b>	218
<i>Лебедевич С. І.</i>	<b>ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА ІНСТИТУЦІОНАЛЬНІ ПЕРЕДУМОВИ ЕФЕКТИВНОЇ РЕАЛІЗАЦІЇ ЕКОЛОГІЧНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ.....</b>	223
<i>Левцицька А. В.</i>	<b>ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ЕНЕРГЕТИЧНИХ КОМПАНІЯХ.....</b>	226
<i>Лемішовська О. С.</i>	<b>ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ БАНКУ.....</b>	230
<i>Лозовицька Д. С.</i>	<b>ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ АВТОМОБІЛЯМИ ТА АВТОСЕРВІСУ.....</b>	234
<i>Лозовицький Д. С.</i>	<b>ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК НОВИЙ ФАКТОР ВИРОБНИЦТВА ХХІ СТОЛІТТЯ.....</b>	240
<i>Лозовицький С. П.</i>	<b>ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ ЯК КАТЕГОРІЯ СУЧАСНОГО ОБЛІКУ.....</b>	245
<i>Маринкевич М. В.</i>	<b>ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В САНАТОРНО-КУРОРТНИХ УСТАНОВАХ.....</b>	248
<i>Мартиненко В. О., Гордієнко В. П.</i>	<b>ЕКОЛОГІЧНИЙ АУДИТ: ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ.....</b>	250
<i>Мельник Н. Г., Михайлишин Н. П.</i>	<b>ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....</b>	254
<i>Мельник Н. П.</i>	<b>ОБЛІК ВІДРАХУВАНЬ НА СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ В УМОВАХ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ.....</b>	258

## АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ: СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

*Анотація.* Розглянуто основні тенденції впровадження аудиту ефективності в господарську діяльність державного сектору економіки, розкрито фактори, що стримують його розвиток, запропоновано способи підвищення рівня доцільності та ефективності застосування цього різновиду державного фінансового контролю.

*Ключові слова:* аудит, ефективність, контроль, державний фінансовий контроль.

Kudyrko O.

## AUDIT PERFORMANCE: CURRENT TRENDS AND FUTURE DEVELOPMENT

*Summary.* The main trends in implementation efficiency audit business of public sector, revealed factors that hinder its development, the ways of improving the appropriateness and effectiveness of each type of state financial control.

*Keywords:* auditing, efficiency, control, public financial control.

### 1. Вступ

Зважаючи на сучасні світові тенденції розвитку фінансового контролю і аудиту, спрямованого на своєчасне виявлення негативних відхилень від поставлених завдань та визначення основних методів їх усунення, а також враховуючи нестабільність економічного середовища України, ефективно витрачання бюджетних коштів стає необхідною умовою діяльності бюджетних установ, підприємств та організацій. Удосконалення системи зовнішнього та внутрішнього контролю й аудиту використання коштів державного і місцевих бюджетів належить до першочергових заходів бюджетної політики уряду. Одним з основних напрямів удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні слід вважати розроблення і запровадження механізмів аудиту ефективності в бюджетній сфері. Сьогодні аудит ефективності залишається новим та недостатньо дослідженим поняттям для вітчизняної теорії і практики.

Актуальність вивчення цього питання визначається переорієнтацією державної політики України на раціональне використання бюджетних коштів, упровадженням програмно-цільового методу планування бюджетів, пошуком способів підвищення ефективності виконання бюджетних програм, посиленням контрольних функцій бюджетного регулювання як основного механізму запобігання протиправним діям під час використання бюджетних коштів.

### 2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблеми розвитку та впровадження в діяльність бюджетних установ та організацій аудиту ефективності, як якісного методу контролю за використанням бюджетних коштів та майна відображено в дослідженнях багатьох вітчизняних вчених. Серед них можна виділити наукові праці Ю. Б. Медведєва, Н. Т. Александрова, С. М. Чимишенко, О. М. Чистик, С. І. Левицької, Т. В. Федченко,

І. В. Чумакової, О. О. Гордової, Т. К. Грачової, Ю. С. Нелідиної, О. І. Назарчука, Н. І. Рубана, І. Б. Стефанюка та інших.

### 3. Мета статті і постановка завдання

Метою дослідження і змістом цієї статті є визначення проблем, пов'язаних із запровадженням аудиту ефективності у практику роботи вітчизняних органів державного фінансового контролю, розроблення підходів щодо розвитку його теорії й методології застосування у бюджетній сфері, надання пропозицій щодо вирішення проблем, окреслення принципових умов для подальшого розвитку теорії аудиту та її наближення до міжнародної практики.

### 4. Виклад основного матеріалу

Основними нормативно-правовими актами, що регламентують аудит ефективності виконання бюджетної програми, є: Порядок проведення органами Державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України № 1017 від 10 серпня 2004 р., Концепція запровадження у роботу органів Державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затверджена Постановою Колегії ГКРУ України № 11 від 8 жовтня 2004 р., а також Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності бюджетної програми, затверджені Наказом Головки КРУ України № 75 від 02.04.2003 р.

Відповідно до згаданих Методичних рекомендацій аудит ефективності – це форма контролю, яка є сукупністю дій зі збирання та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату в

разі використання визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів [1, п. 1.3.10].

Міжнародна практика аудиторської діяльності в цьому аспекті використовує поняття "аудит адміністративної діяльності" (ААД), який визначає ефективність використання трудових і матеріальних ресурсів для того, щоб надати замовнику рекомендації щодо досягнення кращих результатів.

Аудит ефективності, який сьогодні активно впроваджують контрольно-ревізійні органи України, ширше окреслює основні напрями здійснення аудиту, ніж ААД. Насамперед, досліджується результативність використання бюджетних коштів їхніми розпорядниками та одержувачами. Тобто передбачається більший перелік об'єктів аудиту і, відповідно, ширша концептуальна основа.

Основною метою аудиту ефективності є оцінювання повноти досягнення запланованих цілей, виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розроблення пропозицій щодо того, як підвищити ефективність використання державних ресурсів [1, п. 2.1].

Аудит бюджетного сектору є доволі багатогляспективним, оскільки поєднує контрольно-аналітичні заходи попереджувально-запобіжного характеру, що дають змогу підвищити ефективність використання бюджетних коштів.

Під суб'єктом аудиту ефективності на макроекономічному рівні слід розуміти контрольний орган (ДКРС, Рахункова палата), на мікроекономічному – державного службовця, який виконує контрольні дії згідно зі своїми обов'язками. Інакше кажучи, суб'єкти аудиту ефективності – це фізичні особи (державні аудитори), які відповідно до посадових обов'язків, законодавчо закріплених у нормативно-правових актах і посадових інструкціях, виконують контрольні дії щодо визначення ступеня реалізації бюджетної програми й підпорядковуються керівництву певного контрольного органу [4, с.51].

Виникає логічне зауваження: порушується загальний принцип аудиту – незалежність, тобто контролюючий і підконтрольний суб'єкти провадять свою діяльність в межах однієї форми власності державної.

Функціональна незалежність в цьому випадку буде досягнута лише в разі, якщо аудит ефективності здійснюватиме орган, який не залежить від виконавчої влади та має право вносити пропозиції щодо скасування рішень про використання бюджетних коштів у випадку недоцільного, необґрунтованого їх використання.

Аудит ефективності полягає у сукупності дій зі збирання та аналітичного опрацювання певних даних, формування висновків про ефективність використання бюджетних коштів та розроблення рекомендацій.

До основних результативних показників, що характеризують ефективність виконання бюджетної програми, можна зарахувати:

– результативність, тобто досягнення попередньо визначеного результату;

– економічність – ресурсні витрати на одиницю випущеного продукту;

– показники якості – відповідність створюваного продукту основним вимогам споживачів щодо якісних властивостей, досягнення його запланованого призначення;

– продуктивності – співвідношення кількості вироблених товарів, наданих послуг, виконаних робіт та обсягу фінансових результатів [3, с.57].

Методичними рекомендаціями щодо проведення аудиту ефективності визначено етапи його здійснення: підготовка до аудиту; проведення аудиту; реалізація результатів аудиту. Окрім того, розроблено схему організації і виконання аудиту ефективності, наведено типову схему дій та основні джерела інформації. Однак ця інформація є недостатньо розкритою, відсутня узгодженість між діями у схемах, тому потрібно надалі працювати над цими питаннями.

Дослідження нормативно-правової бази та аналіз наукових досліджень провідних вчених дають змогу виділити декілька етапів аудиту ефективності, які точніше відображають взаємоузгодженість дій та процедур аудиту.

Серед них можна виділити такі:

- причинно-наслідковий етап;
- етап попереднього ознайомлення та планування;
- етап безпосереднього дослідження;
- етап завершення вивчення;
- етап подальшого зовнішнього моніторингу [4, с.52].

Причинно-наслідковий етап передбачає вивчення даних попередніх форм контролю виконання бюджету, що дають змогу визначити основні чинники впливу та підконтрольний суб'єкт, а також визначити тему аудиту.

Попереднє ознайомлення допомагає визначити проблеми та причини їх виникнення в державному секторі. На цьому етапі визначається суттєвість відхилень у виконанні бюджетної програми, оцінюється доцільність та економічність проведення аудиту визначених проблем з позиції вигод та витрат. Якщо підтверджено раціональність здійснення такого дослідження, приймають рішення розпочати його, що відображається у меморандумі про попереднє ознайомлення.

Плануванням аудиту ефективності передбачено розроблення програми аудиту. Програма аудиторського дослідження складається з таких стадій:

- а) оцінювання досягнутих результатів за звітними даними;
- б) визначення проблем, які негативно вплинули на виконання запланованих завдань;
- в) висунення гіпотез щодо причин виникнення;
- г) збирання даних, узагальнення, порівняння та аналіз, для того щоб підтвердити або спростувати зазначені гіпотези;
- д) підготовка висновків і пропозицій та обговорення їх з учасниками дослідження;

е) підготовка аудиторського звіту та доведення його до користувачів [1, п. 3.2.5].

На стадії основного дослідження треба зібрати, накопичити, згрупувати та систематизувати інформацію про об'єкт дослідження, проаналізувати отримані дані.

Завершення проекту відображається у аудиторському звіті. Аудиторський звіт слід написати у такий спосіб, що відповідає специфіці організацій, для яких він призначений. Форма його довільна, але має не допускати двоякого трактування його положень і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та конструктивною, підтвердженою надійними та достовірними фактами аудиторського дослідження.

На цій стадії також обговорюють результати з керівником підконтрольного суб'єкта та замовниками, вносять корективи, остаточно оформляють та затверджують аудиторський звіт, подають його замовникам проекту та керівництву підконтрольного суб'єкта тощо.

Подальший зовнішній моніторинг полягає у контролі керівника структурного підрозділу, який готував аудиторський звіт, за реалізацією поданих пропозицій щодо внесення змін до чинних правил та інформування керівництва ГоловокРПУ про їх впровадження.

Аудит ефективності ґрунтується на власній методологічній базі, в яку входять такі методи: аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та пояснювальних записок до них, методичних документів, видань і публікацій про сферу діяльності, вибрану для дослідження; аналіз результатів попередніх ревізій та перевірок, за допомогою яких можна зробити висновки щодо об'єктивних і суб'єктивних причин виникнення або існування проблеми аудиту; аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності; обстеження виробничих приміщень, хронометраж витрат робочого часу; опитування, інтерв'ювання, анкетування; збирання інформації у юридичних осіб [1, п. 2.3].

Оскільки під час аналізу виконання бюджетної програми розпорядник або одержувач бюджетних коштів визначають основні результативні показники, здійснюють поточний контроль та аналіз, доцільно доповнити вищенаведені методи аудиту ефективності, а саме: вивченням та аналізом даних фінансової, оперативної, статистичної звітності. Ці показники є джерелом інформації, необхідної для подальшого аналізу результативних показників бюджетної програми; вивчення повноти, доцільності та ефективності контролю та аналізу основних результативних показників.

У зв'язку з тим, що сьогодні аудиторські послуги є доволі актуальними для підприємств усіх форм власності та організаційно-правових форм, виникає об'єктивна вимога щодо їхньої якості. Методичні рекомендації та Концепція аудиту ефективності наголошують на якості аудиторських послуг, однак критерії перевірки якості, відповідальність за її недотримання, на жаль, відсутні.

Серед основних внутрішніх чинників, що впливають на якість аудиторської роботи, виді-

ляють такі: професійні вимоги (незалежність, чесність, об'єктивність, конфіденційність, професійна поведінка); компетентність; розподіл обов'язків; залучення експертів; налагодження ділових зв'язків із суб'єктом, якого перевіряють; організація внутрішнього контролю якості робіт (забезпечення підвищення кваліфікації персоналу). До чинників зовнішнього середовища можна зарахувати: заплутаність та суперечливість законодавства; криміногенність економічної практики; високий рівень адміністративної та кримінальної відповідальності посадових осіб, що підлягають аудиту; кримінальний ухил перевірок фіскальних органів; недосвідченість розпорядника або одержувача бюджетних коштів; відсутність етичних основ регулювання діяльності у сфері господарської діяльності, в галузі контролю; відсутність дієвої системи покарань [3, с.72].

Безперечно, на перших етапах впровадження аудиту ефективності контроль якості аудиторських послуг є доволі актуальним, але нормативно забезпечити відповідальність за його дотримання практично неможливо, оскільки немає внутрішніх стандартів якості, бракує фахівців потрібної кваліфікації, не прийнято закону, який визначав би рівень відповідальності за порушення у сфері надання такого виду аудиторських послуг.

Методичні рекомендації передбачають визначення періоду, мети та процедури аудиту ефективності у програмі аудиту, що охоплює оцінку досягнутих результатів за звітними даними, визначення проблем, які негативно вплинули на виконання запланованих завдань, висування гіпотез щодо причин проблем та пропозицій щодо їх усунення. Однак в практиці аудиту ефективності доцільнішим було б погодження з розпорядником найсуттєвіших даних про виконані роботи, надані послуги, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

Так, міжнародний досвід передбачає обговорення всіх питань перевірки з клієнтом здійснення перед початком аудиту та їх відображення не лише в програмі, ай, насамперед, у договорі та плані. Особливої уваги потребує планування роботи, оскільки раціонально складений план допомагає ефективно виконати аудиторську перевірку.

Методичні рекомендації, на жаль, не приділяють належної уваги плануванню аудиту ефективності.

Не відображено і такий важливий елемент аудиторських досліджень, як допустимий аудиторський ризик, хоча він існує під час аудиту ефективності. Його рівень залежить від важливості питань, обсягу досліджень [2, с.72].

Що стосується документального оформлення аудиту ефективності, то Методичні рекомендації визначають лише вимоги до оформлення програми аудиту та типового аудиторського звіту. Не розглянуто поняття робочих документів аудитора, хоча пунктом 3.2 передбачено організацію роботи, етапи якої необхідно задокументувати або зберегти копії відповідних документів. Здійснення аудиту передбачає отримання різних результатив-

них показників, складну методику їх розрахунку, оцінку відхилень від запланованого рівня, що вимагає документального підтвердження, а це практично неможливо розкрити у стислій формі аудиторського звіту. Міжнародні стандарти аудиту в цьому випадку чітко визначають, що аудитор повинен складати робочі документи у доволі повній та детальній формі, щоб забезпечити загальне розуміння аудиту.

Структура аудиторського звіту дещо відрізняється від загальноприйнятого аудиторського висновку у фінансовому аудиті. Так, аудиторський звіт містить: резюме, вступ, структуру аудиту, опис досліджуваної бюджетної програми, результати аудиту, висновки аудиту, рекомендації та додатки. Однак не беруться до уваги основні критерії, які впливають на формування висновків. До складу таких критеріїв можна зарахувати: динаміку результативних показників бюджетної установи; внесення у поточному році коригувань за результатами попередніх аудиторських (ревізійних, контрольних) перевірок; фактичний розмір аудиторського ризику; виявлені відхилення та їхню істотність; обмеження в часі, документації; незгоду з методикою визначення результативних показників, з повнотою розкриття інформації в обліку та звітності тощо.

Однією з основних проблем упровадження аудиту ефективності у сучасну вітчизняну практику управління державними фінансами є незавершеність реформи бюджетного процесу. Необхідно удосконалити систему показників для кожного із завдань конкретної програми з урахуванням специфіки та сфери її реалізації. У результаті здебільшого проведення аудиту ефективності немає належної інформаційної бази, відсутня звітність про результати діяльності розпорядників бюджетних коштів та досягнення поставлених у програмі цілей і завдань, а також відомості про якість наданих у ході її виконання державних послуг.

Не менш вагомою проблемою залишається недосконалість нормативно-правової бази. Сьогодні в Україні чинні окремі не пов'язані між собою нормативно-правові акти, які тією чи іншою мірою стосуються деяких питань застосування аудиту ефективності у державному фінансовому контролі.

Досі залишається не визначеним суб'єкт аудиту ефективності та питання про те, чи можуть його здійснювати незалежні аудитори, що забезпечило більшу упевненість у його об'єктивності та неупередженості.

Гальмує процес запровадження аудиту ефективності й фрагментарність методичної бази. Хоча більшість процедур аудиту ефективності запозичена з аудиту фінансової звітності, загалом розроблення його методології є складнішою. Передусім це стосується формування критеріїв оцінювання ефективності для сектору державного управління, де застосування універсальних критеріїв і показників комерційної діяльності є обмеженим або взагалі неможливим.

Проблемним залишається і питання кадрового навчання державних службовців з питань контролю й аудиту. Недостатнім є рівень теоретичних і наукових знань з питань методології й організації аудиту ефективності, без яких неможливо якісно провести такі контрольні заходи та отримати ефективні результати. А розроблення теорії аудиту, ефективності та методології його застосування, на жаль, все ще на початковій стадії й характеризується фрагментарністю сприйняття накопиченого в цій галузі досвіду.

## 5. Висновки

Для того щоб аудит ефективності зайняв належне місце в системі державного фінансового контролю, передусім потрібно створити адекватну нормативну та методологічну основу для цього, зокрема розробити й затвердити єдину концепцію розвитку державного фінансового контролю в Україні. Треба також внести зміни і доповнення в чинне законодавство, зокрема до Бюджетного кодексу, Закону України "Про Рахункову палату". Крім того, необхідно розробити з урахуванням найкращої міжнародної практики загальні стандарти професійної етики державних аудиторів і контролерів у сфері державних фінансів.

Обов'язкова умова аудиту ефективності – завершити впровадження програмно-цільового методу. Важливу роль у вдосконаленні методології та практики державного фінансового контролю та запровадженні механізмів аудиту ефективності відіграє створення умов для підготовки й атестації аудиторів у сфері державного управління. Необхідно визначити методику добору кваліфікованих фахівців, їхньої подальшої професійної підготовки. Тобто слід розробити програми навчання та підготовки, порядок атестації фахівців.

Лише після того, як будуть доопрацьовані усі зазначені питання, аудит ефективності адекватно та повноцінно виконуватиме своє основне призначення – контроль ефективного виконання бюджетних програм.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності бюджетної програми: затвержені Наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 02.04.2003 р. № 75.
2. Левицька С. І. Правове регулювання аудиту ефективності / С. І. Левицька // Економіка України. – 2009. – № 3. – С.68–76.
3. Чумакова І. В. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І. В. Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С.55–62.
4. Федченко Т. В. Процес аудиту ефективності виконання бюджетної програми / Т. В. Федченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 6. – С.50–56.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

ВІСНИК  
ЛЬВІВСЬКОЇ КОМЕРЦІЙНОЇ АКАДЕМІЇ

Збірник наукових праць

СЕРІЯ ЕКОНОМІЧНА

Випуск 36

*Літературний редактор – Муранець Т. В.  
Коректор – Кашуба М. І.*

*Комп'ютерний макет видавництва  
Львівської комерційної академії*

Підписано до друку 31.05.2011р.  
Формат 60x84/8. Папір офсетний.  
Гарнітура Times New Roman. Друк на різнографі.  
60,75 др. арк. 56,78 ум. др. арк. 47,52 облік. видавн. арк.  
Тираж 500 прим. Зам 122/2.

---

Віддруковано в друк. видавництва Львівської комерційної академії  
79011, м. Львів, вул. У. Самчука, 6. Тел. 276-07-75. e-mail drook@iac.lviv.ua  
Свідоцтво Держкомітету інформаційної політики, телебачення та радіомовлення України  
серія ДК № 246 від 16.11.2000 р.