

Н.Г. ЗДИРКО*

(Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна)

С.М. ОСТАПЧУК**

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

Критерій ефективності в аналізі та державному аудиті публічних закупівель

Державні публічні закупівлі в Україні були і, на превеликий жаль, залишаються однією з головних сфер корупційних зловживань на всіх рівнях влади та чинником значних фінансових втрат держави. Відтак важливою складовою системи контролю публічних закупівель є державний зовнішній фінансовий аудит, який проводиться Рахунковою палатою України. Перевірка ефективності публічних закупівель — досить складна процедура, адже ефективність можна оцінювати по-різному. Мета статті - розкрити сутність поняття «аудит ефективності» з позицій реалізації контрольних функцій суб'єктами контролю при його проведенні. Проведено порівняльний аналіз форм державного аудиту. Систематизовано концептуальні моделі підвищення ефективності роботи державних установ та інституцій держави. Визначено, що питання аудиту ефективності публічних закупівель можуть включати: загальні питання (стратегічні (прагматичні), поточні, галузеві, соціальні, екологічні), які застосовуються для оцінки ефективності державного закупівельного процесу на рівні замовників та учасників; індивідуальні питання, які застосовують для оцінки ефективності окремої закупівлі на рівні будь-якого замовника. Виявлено, що аудит ефективності публічних закупівель як складова державного зовнішнього фінансового контролю, передбачає перевірку на основі таких критеріїв як: економічність, ефективність, результативність. Об'єктом перевірки виступають всі види ресурсів (бюджетні кошти, державне майно, трудові ресурси), а також механізм їх перетворення на кінцевий продукт (послугу), оптимізація якого є надважливим завданням аудиту ефективності. Доведено, що оцінка загальної ефективності неможлива без існування додаткових критеріїв та їх комплексного застосування з базовими. Додатковими критеріями визначено своєчасність, якість, доцільність здійснення публічних закупівель. Ці критерії мають суттєвий вплив фінансово-соціальні аспекти подальшого використання товарів та послуг, придбаних шляхом публічних закупівель за кошти державного чи місцевого бюджетів, а тому мають обов'язково бути враховані під час проведення аудиту ефективності.

Ключові слова: публічні закупівлі, фінансовий контроль, аудит ефективності, питання аудиту, базові і додаткові критерії аудиту.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1\(87\)-146-157](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-1(87)-146-157)

N.H. ZDYRKO

(Vinnitsia National Agrarian University, Vinnitsia, Ukraine)

S.M. OSTAPCHUK

('Institute of Agrarian Economics' National Scientific Center, Kyiv, Ukraine)

Analysis and State Audit of Public Procurement: The Criteria of Effectiveness

Public procurement in Ukraine was and, unfortunately, remains one of the main areas of corruption abuse at all levels of government; as a result, the state suffers significant financial losses. Therefore, the state external financial audit, which is carried out by the Accounts Chamber of Ukraine, is an important component of the public procurement control system. Checking the effectiveness of public procurement is a rather complicated procedure, because effectiveness can be evaluated in different ways. The purpose of the article is to reveal the essence of the concept of "performance audit" from the standpoint of the implementation of control functions by the subjects of audit. The comparative analysis of the state audit forms was carry out. The conceptual models for increasing the efficiency of state institutions were systematized. It was determined that the issues of performance audit of public procurement may

* Здирко Наталія Григорівна, декан факультету обліку та аудиту Вінницького національного аграрного університету (м. Вінниця), кандидат економічних наук, доцент.

** Остапчук Сергій Миколайович, старший науковий співробітник відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» (м. Київ), кандидат економічних наук.

include: general issues (strategic (pragmatic), current, industry, social, environmental) that are used to assess the effectiveness of the public procurement process at the level of customers and participants; individual questions used to assess the effectiveness of an individual purchase at the level of any customer. It was revealed that the performance audit of public procurement as a component of state external financial control provides for verification on the basis of such criteria as: thrift, effectiveness, successfulness. The object of the performance audit is all types of resources (budget funds, state property, labor resources), as well as the mechanism for their transformation into a final product (service). The optimization of transformation mechanism is the most important task of performance audit. It was proved that the assessment of overall effectiveness is impossible without the existence of additional criteria and their integrated application with basic ones. The authors propose the following additional criteria: the timeliness, quality, expediency of public procurement. These criteria have a significant impact on the financial and social aspects of the further use of goods and services purchased through public procurement at the expense of state or local budgets, and therefore must be taken into account when conducting performance audit.

Keywords: public procurement, financial control, performance audit, audit issues, basic and additional audit criteria.

Постановка проблеми. Державні публічні закупівлі в Україні були і, на превеликий жаль, залишаються однією з головних сфер корупційних зловживань на всіх рівнях влади та чинником значних фінансових втрат держави. Відтак робляться спроби реформувати систему публічних закупівель та забезпечити контроль її ефективності. Зокрема, з 2015 року запроваджено електронну систему державних закупівель ProZorro, а в грудні 2017 року внесено зміни до Закону України «Про публічні закупівлі», які дозволяють Державній аудиторській службі України проводити моніторинг закупівель та попереджувати зловживання на всіх стадіях закупівлі.

Однак, головним інструментом в системі контролю публічних закупівель залишається державний зовнішній фінансовий аудит, який проводиться Рахунковою палатою стосовно всіх стадій закупівель і включає перевірку та аналіз законності та ефективності здійснення закупівель, дотримання передбачених процедур, оцінку своєчасності отримання товарів, послуг та проведення робіт, а також аналіз стану прозорості та додержання встановлених принципів здійснення закупівель. Перевірка ефективності публічних закупівель – досить не проста процедура, адже ефективність можна оцінювати по-різному, що і визначає необхідність обґрунтування критерію ефективності в аналізі та державному аудиті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічні та праксеологічні аспекти державного аудиту, зокрема аналіз змісту державного аудиту, його зв'язку з державним фінансовим контролем, класифікація, а також подальші напрямки його розвитку в Україні, розкриті в працях таких дослідників як Н.А. Аюбов [2], С.К. Базика [3], І.В. Басанцов [4], О.М. Брадул [5], М.В. Васильєва [6], О.С. Височан та І.Я. Борис [8], Т.А. Гордєєва [9], Д.А. Горшеніна [10], О.І. Карпіна [15], А.М. Любенко [18, 27], В.Ф. Максимова та Ю.Б. Слободяник [19], М.Ю. Молчанова [20], О.П. Пархоменко та В.П. Пархоменко [26], О.В. Філіпповська [35], А. Хомутенко та А. Пашура [38], І.Ю. Чумакова [39] та інших. Попри значний внесок вчених у розвиток теорії та практики державного аудиту використання бюджетних коштів, особливої уваги потребує розвиток інструментарію та методології державного аудиту публічних закупівель,

як особливого та затребуваного на сьогодні об'єкту. Зокрема, проблемним аспектом є відсутність чітко розроблених критеріїв ефективності в аналізі та державному аудиті.

Мета статті – розкрити сутність поняття «аудит ефективності» з позицій реалізації контрольних функцій суб'єктами контролю при його проведенні.

Виклад результатів дослідження. Підхід до проведення аудиту з погляду ефективності не суперечить стандартним класичним теоріям, які вбачають основну мету аудиту використання бюджетних коштів в економії ресурсів або досягненні кінцевого результату, а лише розширює їх межі, так само як принцип ефективності не заперечує існування інших принципів бюджетної системи, передбачених Бюджетним кодексом України [8, с. 173].

Різницю між державним фінансовим контролем та аудитором ефективності О.П. Пархоменко визначає в наступному: завданням фінансового контролю є визначення правильності ведення, повноти обліку та звітності доходів і витрат щодо виконання Державного бюджету, а також законності та цільового використання бюджетних коштів; натомість завданнями аудиту ефективності є визначення економічності, продуктивності та результативності використання державних коштів. Тобто під час проведення аудиту ефективності основна увага приділяється оцінці різних аспектів використання державних коштів їх одержувачами – міністерствами та відомствами, організаціями та підприємствами [26, с. 335].

О.О. Височан, Н.О. Литвиненко справедливо звертають увагу на деяку термінологічну плутанину, яка пов'язана з використанням поняття «ефективність» у ширшому розумінні (у складі словосполучення «аудит ефективності») та у вузькому – як необхідний критерій, дотримання якого є обов'язковим етапом такого аудиту. У ширшому значенні ефективність устанавлюється зіставленням кінцевого результату із затраченими для його отримання ресурсами, тоді як у вузькому – лише вказує на раціональність методів і способів, які використовуються в процесі перетворення ресурсів на кінцевий продукт і в деяких літературних джерелах замінюється терміном «продуктивність» [7, с. 45]. Порівняльний аналіз форм державного аудиту за різними ознаками представлено в табл. 1.

Порівняльний аналіз форм державного аудиту

Ознаки	Аудит відповідності (compliance audit)	Фінансовий аудит (financial audit)	Аудит ефективності / (performance audit)
1. Мета	Спрямований на перевірку того, наскільки предмет аудиту відповідає повноваженням, визначеним як критерій, тобто виконання норм чинного законодавства, відповідності показників виконання бюджетів, законності проведених фінансових операцій та ін.	Визначення відповідності наданої фінансової інформації стандартам фінансової звітності та регуляторним умовам / оцінка фінансових операцій	Незалежна та об'єктивна перевірка урядових дій, програм та організацій, з точки зору принципів – економічності, результативності та ефективності, спрямованих на досягнення кращих результатів / комплексна оцінка діяльності органів публічної влади
2. Базові керівні принципи INTOSAI	ISSAI 4000-4999	ISSAI 1000-2999	ISSAI 3000-3999
3. Види функціональних складових	–	Аудит фінансової звітності; аудит фінансового менеджменту	Аудит економічності; аудит ефективності/ результативності; аудит продуктивності
4. Методи	Стандартизований формат		Залежать від мети та об'єкту аудиту
5. Фокус /Предмет аудиту	Відповідність в істотних аспектах діяльності, фінансових операцій та інформації повноваженням тих, хто управляє аудитованою організацією	Перевіряються окремі фінансові операції, порядок організації та ведення бухгалтерського обліку, фінансова звітність та ін. управлінські процедури	Вивченню підлягають не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування публічного сектору, включаючи перевірку діяльності систем публічних організацій та управління
6. Ступінь відкритості/ публічності	Менш відкриті до аудиторських перевірок та до оприлюднення результатів таких перевірок		Більш відкриті для аудиторських перевірок; результати такого аудиту, як правило, мають оприлюднюватись
7. Академічна база	Управлінський, бухгалтерський та фінансовий облік, нормативно-законодавча база	Публічне управління та адміністрування, економіка, соціологія, право	

Джерело: [3].

На думку І.І. Нікіфорової, державний фінансовий аудит має ряд відмінностей від аудиту ефективності. Так, метою аудиту ефективності є оцінка ефективності та результативності урядових рішень або показників, а також дотримання принципів економічності, ефективності та результативності в організаціях, щодо яких проводиться аудит. Натомість, метою фінансового аудиту є оцінка дотримання законодавства при виконанні фінансових операцій; правдивість, зрозумілість та надійність рахунків та фінансової звітності. Аудит ефективності фокусується на політиці, програмах, організації, діяльності в управлінських системах, а фінансовий аудит спрямований на перевірку фінансових операцій, рахунків та фінансової звітності [23].

О.П. Пархоменко вважає, що фінансовий аудит є досить формалізованою процедурою порівняно з аудитом ефективності, який є більш гнучкою системою, що базується значною мірою на аналітичних процедурах. Завданням фінансового аудиту є

підтвердження законності операцій з бюджетними коштами, дотримання відповідних законів, норм і правил, а також правильності складання фінансової звітності. Дане завдання вирішується зазвичай протягом поточного року, за поточного виконання бюджету. Аудит ефективності містить не лише аналіз результативності бюджетних проектів. Під час його застосування здійснюється комплексний аналіз причин неефективного використання державних коштів, і на цій основі розробляються рекомендації з удосконалення бюджетного процесу та чинного законодавства [26, с. 336].

На рис. 1 представлено модель взаємозв'язку фінансового аудиту та аудиту ефективності використання бюджетних коштів, в якій О.О. Височан наводить характеристики, що вказують на місце аудиту ефективності в структурі інших видів державного контролю, а також виокремлюють мету, предмет та базові параметри здійснення перевірки.

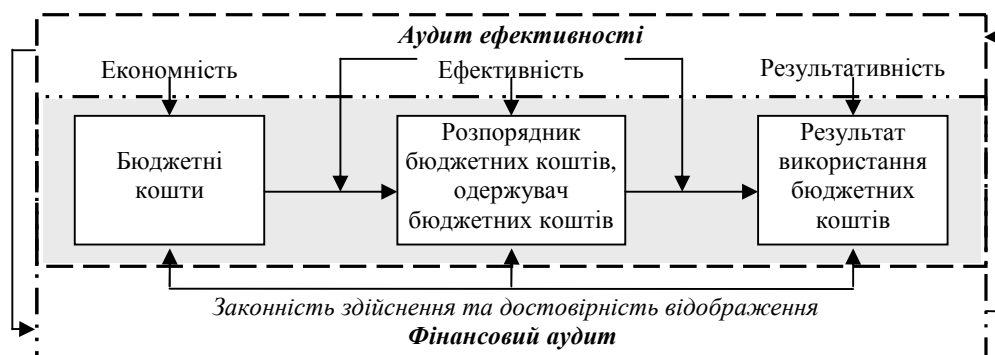


Рис. 1. Модель взаємозв'язку фінансового аудиту та аудиту ефективності використання бюджетних коштів (за О.О. Височан)

Джерело: [7, с. 47].

Досить спірною є думка окремих вчених, які виокремлюють аудит ефективності в складі державного фінансового аудиту. Так, О.М. Брадул та М.О. Юнацький виділяють два підвиди державного фінансового аудиту: 1) державний фінансовий аудит законності та правомірності фінансового управління та даних бухгалтерського обліку; 2) державний фінансовий аудит ефективності діяльності, метою якого є дослідження діяльності, що включає економічність, ефективність та результативність державного управління [5, с. 287].

Зазначимо, що аудит ефективності проводиться Рахунковою палатою України. Відповідно до Закону України «Про Рахункову палату» [28], 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.

Під час проведення аудиту ефективності використання публічних ресурсів здійснюється якісна оцінка процесу державного управління в довготерміновому часовому діапазоні (два-три роки, п'ять років). Це дозволяє оцінити наскільки економно, ефективно та результативно використані замовниками, а також виконавчими органами державні кошти для задоволення потреб держави та суспільства.

Найбільшу цінність для поліпшення управлінського процесу в державному секторі економіки, на думку М.Ю. Молчанової, представляє аудит ефективності, до переваг якого дослідник відносить:

- розширення кордонів фінансового контролю за межі формальних оцінок розподілу ресурсів до поліпшення економічних об'єктів, які їх освоюють;
- комплексний аналіз причин неефективного використання бюджетних коштів у розрізі їх одержувачів;
- створення умов для боротьби з корупцією в органах влади шляхом надання інформації про використання бюджетних коштів;

- надання законодавчим органам можливості оцінити результативність прийняття рішень щодо регулювання бюджетного процесу;

- забезпечення органів виконавчої влади інформацією і рекомендаціями щодо підвищення ефективності використання ресурсів;

- вплив на розроблення стратегічних рішень у галузі фінансової політики [20, с. 74].

Як вважає О.В. Філіпповська, аудит ефективності державних витрат доцільно визначати як новий метод державного фінансового контролю, який дає змогу: за допомогою критеріальних показників оцінити ефективність управління фінансовими ресурсами і державною власністю отримувачами бюджетних коштів; на основі аналізу показників ефективності визначати організаційні можливості поліпшення реалізації владних рішень; розробити рекомендації щодо проведення заходів, спрямованих на отримання економічного і соціального результату від використання державних фінансових ресурсів [35, с. 26].

Д.А. Горшеніна характеризує аудит ефективності як інструмент оцінки і контролю використання бюджетних коштів із погляду поставлених цілей і завдань, їх відповідності стратегії розвитку держави [10, с. 115]. Проте такий підхід можна вважати дещо звуженим, оскільки у ньому не враховано всі види ресурсів (окрім бюджетних коштів, це – державне майно, трудові ресурси), які є у сфері інтересів аудиту ефективності, а також упущено механізм їх перетворення на кінцевий продукт (послугу), оптимізація якого є надважливим завданням цього типу аудиту. Орієнтація ж на стратегічні цілі держави є основною характеристикою стратегічного аудиту [7, с. 44].

О.П. Пархоменко визначає аудит ефективності як оцінку належного співвідношення ціни та якості досягнення поставленої мети завдяки економічному, ефективному й результативному прийняттю управлінських рішень щодо використання державних коштів [26, с. 335].

Однозначному трактуванню сутності поняття «performance audit» перешкоджають різні переклади Лімської декларації та інших нормативів і стандартів INTOSAI: «аудит (контроль) ефективності», «аудит виконання», «аудит діяльності», «аудит дій», «аудит продуктивності», «аудит адміністративної діяльності».

Батьківщиною аудиту ефективності вважається Швеція, де в сер. 60-х рр. ХХ ст. аудит виник на основі теорії «триох Е», які характеризували стан управління публічними ресурсами: економію, ефективність та результативність. Саме тому, й до сьогодні в основі аудиту ефективності закріплена

триада критеріїв: економності (economy), ефективності (продуктивності) (efficiency) та результативності (effectiveness) (рис. 2).

Розуміння сутності поняття «ефективність» наведено в табл. 2.

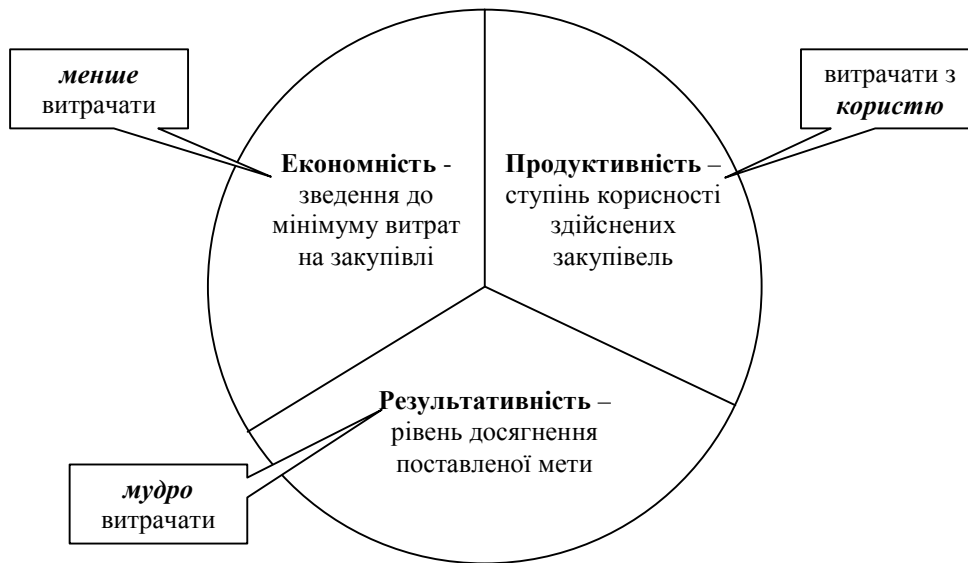


Рис. 2. Триада критеріїв здійснення аудиту ефективності

Джерело: сформовано авторами.

Таблиця 2

Підходи щодо трактування понять «ефективність»

№ п/п	Автор, джерело	Сутність поняття
1	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. [21, с. 216-217];	здатність створювати ефект, результативність процесу, проекту тощо, визначається як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат
2	Коноплицький В.А., Філіна Г.І. [17, с. 146-147]	співвідношення між результатами і витратами, що понесені для досягнення цих результатів. В ідеалі очікується максимум продукції при мінімумі витрат. В реальності більша кількість продукту, що отримується при даному об'ємі витрат, означає підвищення ефективності. Відповідно, менший об'єм продукту, що отримується при заданій величині витрат, вказує на зниження ефективності
3	Алексеєнко Л. М., Олексієнко В. М. [1, с. 222]	1) співвідношення показників результату (ефекту) і затрат (або суми ресурсів), використаних для його досягнення; 2) продуктивність; 3) коефіцієнт корисної дії
4	Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Завадський Й. С. [25, с. 89]	1) співвідношення між результатами виробничо-господарської діяльності самостійного суб'єкта і використаними для одержання цих результатів матеріальними, трудовими і фінансовими ресурсами (затратами). 2) в економіці і в менеджменті максимізація результату при мінімальних витратах
5	Мочерний С.В. [11, с. 129]	досягнення найбільших результатів при найменших витратах живої та уречевленої праці
6	Завгородній А.Г. [36, с. 93]	результативність економічної діяльності, реалізації економічних програм та заходів, що характеризується відношенням отриманого економічного ефекту (результату) до витрат ресурсів, які зумовили отримання цього результату
7	Башнянин Г.І, Іфтемічук В.С. [22, с. 172]	найважливіший оціночний показник результативності діяльності підприємств, що являє собою зіставлення результатів цієї діяльності. Економічна ефективність підприємства - це відношення результатів до витрат, а економічний ефект - різниця між результатами і витратами

Джерело: сформовано авторами на основі [21, 17, 1, 25, 11, 36, 22].

Важливо розмежовувати ефект, як різницю між отриманими результатами та витратами, та ефективність як співвідношення цих показників.

По суті, аудитор, який проводить аудит ефективності використання бюджетних коштів, повинен відповісти на три послідовних запитання:

- 1) Чи досягнута запланована мета використання бюджетних коштів? <критерій результативності>
- 2) Чи використаний обсяг коштів є мінімально можливим для досягнення поставленої мети? <критерій економності>
- 3) Чи достатньо оптимальним був спосіб досягнення встановленої мети за наявного обсягу виділених бюджетних коштів? <критерій ефективності (у деяких джерелах – продуктивності)> [7, с. 46].

Бюджетні кошти можна використовувати законно і цільовим способом, однак неефективно, зі збитком для держави. Або, навпаки, можна ефективно використовувати бюджетні кошти, але при цьому незаконно і нецільовим способом. Пояснюється це тим, що в бюджетній сфері все ще здійснюється управління витратами, а не результатами [2, с. 128].

І.Ю. Чумакова приходять до висновку про існування таких трьох форм здійснення аудиту ефективності:

- 1) спрощений аудит ефективності – відповідає на питання «Чи справляється управлінська система з поставленими завданнями?»;
- 2) розширений аудит ефективності – відповідає на питання «Які перешкоди стоять на шляху діяльності належної якості?»;
- 3) традиційний аудит ефективності – відповідає на питання «Чи відповідають результати роботи встановленим критеріям (завдання і цілі, плани, принципи, очікувані показники, що може статися)?» [39, с. 57].

Однак, вважаємо, що така його класифікація дещо суперечить меті аудиту ефективності, що полягає в оцінці відповідності визначеним критеріям, визначення проблем (перешкод), оцінка ризиків та надання пропозицій (рекомендацій), перевірка усунення недоліків. В цілому, можна зазначити про притаманність аудиту ефективності всіх вищенаведених ознак та надання відповідей в ході його проведення на всі перелічені питання.

Отже, метою аудиту ефективності публічних закупівель є оцінка економності, продуктивності та результативності використання публічних ресурсів (бюджетних коштів, матеріальних та нематеріальних закуплених ресурсів, а також природних ресурсів) з дотриманням принципів незалежності, прозорості та гласності.

Оцінка ступеню досягнення мети та реалізація завдань аудиту ефективності в публічних закупівлях 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 [15, с. 46].

Отже, початковою точкою у здійсненні аналізу та державного аудиту публічних закупівель є правильність встановлення критеріїв, згідно яких здійснюватиметься оцінка.

Критерій – показник, ознака, на підставі яких формується оцінка якості економічного об'єкта, процесу, вимірник такої оцінки [21, с. 412]; підстава для оцінки чогось [14, с. 200]; мірило [33, с. 234]; ознака, на основі якої здійснюють оцінку, визначення або класифікацію чого-небудь (явищ, процесів, діяльності) [1, с. 351; 40, с. 339; 32, с. 675];

Практичні дії щодо організації аналізу й оцінки представлено на рис. 3.

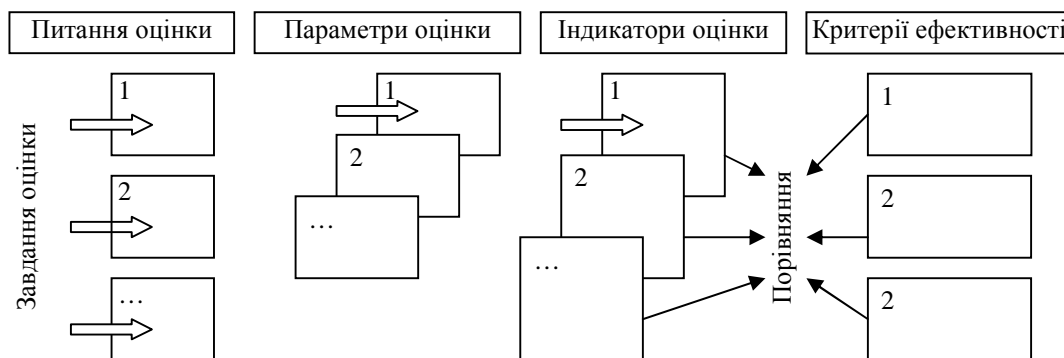


Рис. 3. Логічна схема оцінки

Джерело: [34, с. 185].

Узагальнення результатів досліджень дозволяють дійти висновку, що питання аудиту ефективності публічних закупівель можуть включати:

- 1) загальні питання** - застосовуються для оцінки ефективності державного закупівельного процесу на рівні замовників та учасників. До них належать:
- *стратегічні (прагматичні) питання* - економічна оцінка досягнення стратегічної мети,

завдань і цілей, що здійснюється після отримання кінцевих фінансових результатів сфери закупівель за 3-5 років. Наприклад, оцінка ефективності виконання Стратегії в сфері публічних закупівель [31] після завершення терміну її реалізації (2016-2022 pp);

- *поточні питання* - економічна оцінка досягнення мети, завдань і цілей, що здійснюється у сфері закупівель за результатами поточного року.

Наприклад, оцінка реалізації та виконання поставлених Стратегією [31] завдань, які передбачені на кожен рік;

– *галузеві* економічні питання – оцінка впливу закупівельного процесу на ефективність будь-якої галузі (сільськогосподарського виробництва, промисловості, транспорту, медицини, освіти і т. д.). Наприклад, закупівля школами шкільних автобусів сприяла підвищенню ефективності машинобудівних заводів;

– *соціальні* питання – оцінка наявності скарг з боку населення та громадських організацій щодо закупівельного процесу (інформація отримується в результаті попередньої чи наступної оцінки публічних закупівель через електронну систему «Prozorro»);

– *екологічні* питання – оцінка впливу закупівельного процесу на покращення екологічних показників та ефективності природоохоронних заходів за рахунок здійснення закупівельного процесу.

2) індивідуальні питання – застосовують для оцінки ефективності окремої закупівлі на рівні будь-якого замовника.

Отже, базовими критеріями для оцінки ефективності в державному аудиті публічних закупівель мають бути економічність, продуктивність та результативність.

Дослівний переклад «economy» трактується як «економічний», і окремі автори [9, с. 33; 37, с. 156] саме так позначають одну із складових аудиту ефективності. Однак, наші дослідження свідчать про змістовну і принципову різницю в поняттях «економний» і «економічний», оскільки перший свідчить про ощадливість, а останній про приналежність до економіки. Саме тому, здійснивши переклад ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності» вважаємо за доцільне позначати та висвітлювати «economy» як економічність, ощадливість.

Згідно Закону України «Про Рахункову палату України» [28], 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.

Більшість вчених практично єдині у визначенні економності і визначають її, як: бережливість, ощадність у витрачання чого-небудь; вигода, користь від такого способу витрачання, заощадження, прибуток, вигода [40, с. 207; 32, с. 433; 14, с. 121]; економне ведення господарства, в основі якого – зменшення витрат живої та уречевленої праці, скороченого робочого часу [21, с. 208].

Оцінка продуктивності використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету [28].

Поняття «продуктивний» розглядається вченими, як: такий, який приносить результат, сприяє його отриманню; плідний, плодотворний, результативний [33, с. 433; 1, с. 506; 24, с. 779]; досягнення цілей організації за мінімуму витрат і зусиль з найвищим результатом [25, с. 255].

Оцінка результативності використання бюджетних коштів передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам [28]. Результативний – який дає або приносить позитивний результат [33, с. 456; 1, с. 523; 24, с. 802];

Вважаємо, що оцінка загальної ефективності неможлива без існування додаткових критеріїв та їх комплексного застосування з базовими. Наприклад, проблемним для публічних закупівель є занадто довгий період здійснення процедур закупівель, що, в цілому призводить до виникнення ризику втрати потреби в тому чи іншому предметі закупівлі. Саме тому, важливим є критерій своєчасності.

Наприклад, при загрозі життю чи здоров'ю певної категорії хворих без наявності медичного обладнання чи препаратів, та здійсненні такої закупівлі протягом кількох місяців, держава повинна нормативно врегулювати такі аспекти, забезпечуючи і своєчасність, і результативність здійснення закупівель.

Разом з тим, ігнорування критерію якості та його неврахування призводить до понесення замовником додаткових витрат в майбутньому, що ніяким чином не може підтверджувати критерій економності.

З метою оцінки критерію економності публічних коштів та ресурсів пропонуємо оцінку критерію доцільності, що здійснюватиметься на основі аналізу відповідності заявленої потреби в плані закупівель реальній потребі замовника.

Таким чином, вважаємо за доцільне визначити базові та додаткові критерії аудиту ефективності публічних закупівель:

– **базові** – економічність, продуктивність та результативність;

– **додаткові** – своєчасність, якість, доцільність.

Системність аналізу в процесі здійснення аудиту ефективності має забезпечуватися завдяки розрахунку та моніторингу таких показників:

1) абсолютні – виражаються в грошових або натуральних вимірниках;

2) відносні – характеризують співвідношення результатів діяльності та рівня бюджетного фінансування, темпи зростання чи падіння за ряд років;

3) кількісні – відображають розмір господарських явищ, величину кількісних змін, що в них відбуваються, величину ресурсів;

4) якісні – характеризують суттєві особливості і властивості досліджуваних явищ, рівень їх розвитку, використання ресурсів, ефективність діяльності.

Види показників за відповідними критеріями відображено на рис. 4.

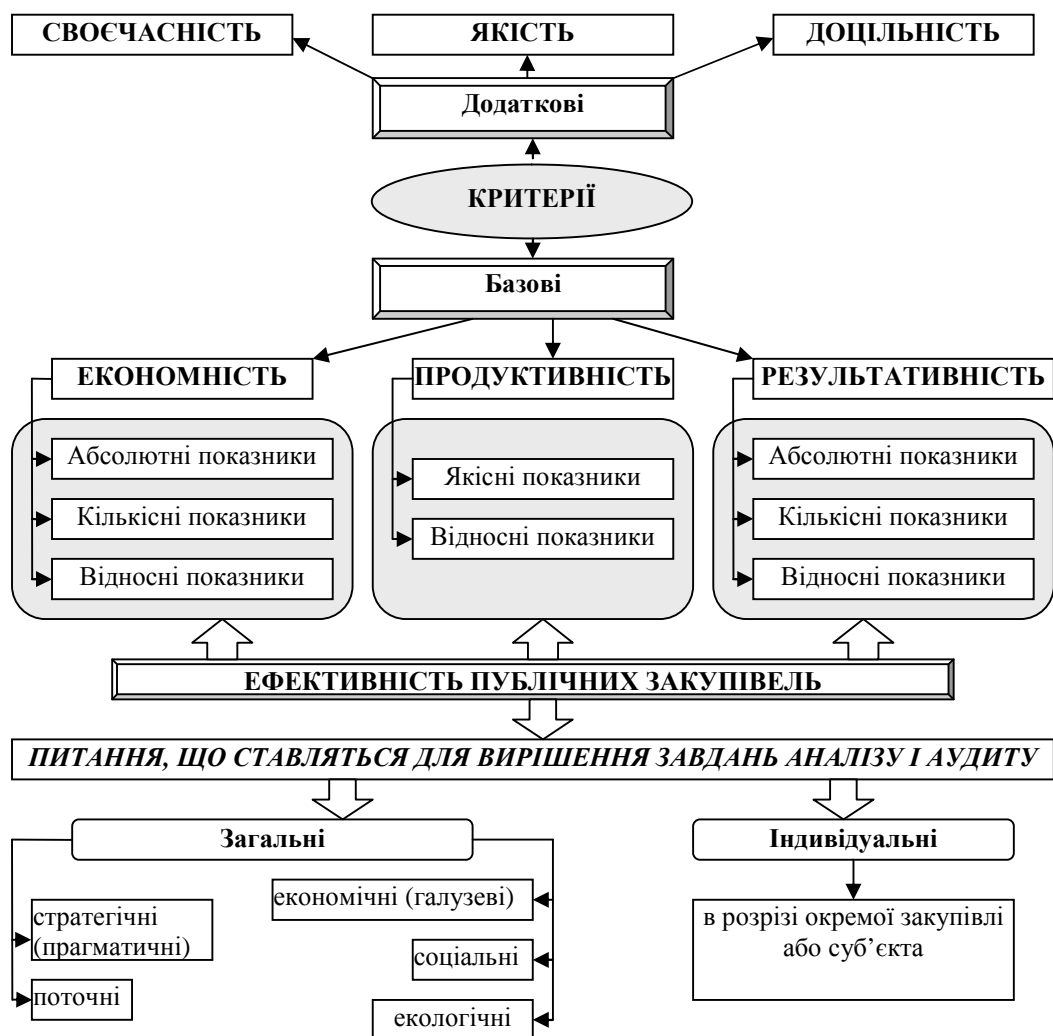


Рис. 4. Критерії ефективності в аналізі та державному аудиті публічних закупівель

Джерело: розроблено авторами.

Існують різні точки зору щодо визначення системи показників аудиту ефективності через особливості предметної області досліджень через індивідуальність та специфіку діяльності суб'єкта, що перевіряється.

Так, М.В. Васильєва наводить низку показників, які характеризують ефективність використання бюджетних коштів у сфері охорони здоров'я, освіти тощо: економічність (цільове використання, дотримання мінімальних стандартів); ефективність використання ресурсів (підвищення продуктивності праці, зростання фондівіддачі, зростання матеріалівіддачі); 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) [6, с. 59].

Методика оцінки ефективності використання державних коштів запропонована А. Сіягіним та

І. Дубініною [30, с. 23]. 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, відповідального за розроблення і реалізацію державної політики в певній галузі, а також ступінь використання сучасних методів управління фінансами;

– група Б «Показники безпосередніх результатів» – характеризують обсяг і якість державних послуг, наданих органом виконавчої влади, 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 послуг, які надані органом виконавчої влади, відповідальним за розроблення та реалізацію державної політики в певній галузі, і підвідомчими

йому розпорядниками й отримувачами бюджетних коштів [30, с. 23].

Т.А. Гордєєва та О.В. Петришина вважають, що критерієм ефективності виконання закупівель, робіт та послуг за бюджетні кошти на державному та місцевому рівнях є своєчасність, обсяг та економія коштів під час виконання робіт [9, с. 34].

На думку І.В. Басанцова, для оцінки ефективності діяльності контролюючих органів слід використовувати показники, що охоплюють основні результати їх діяльності: обсяг перевірених коштів; кількість проведених контрольних заходів; кількість проведених контрольних заходів, за результатами яких були виявлені фінансові порушення, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів; обсяг нецільового використання коштів державного бюджету, виявлений при проведенні контрольного заходу; кількість подань до правоохоронних органів, підготовлених за підсумками контрольних заходів; обсяг коштів, повернутих до державного бюджету за підсумками контрольних заходів [4, с. 151].

Слід зазначити, що ефективність роботи контролюючих органів В.О. Жуков і С.П. Опенишев розглядають як відношення суми ефектів (економічного, соціального, організаційного) до загальних витрат на процес організації і проведення контрольно-перевірочної діяльності [12, с. 218].

В.Ф. Піхоцький визначає підхід до загальної оцінки ефективності державного фінансового контролю та аудиту, як розрахунок коефіцієнту ефективності контролю та коефіцієнту ефективності державного аудиту [27, с. 213].

Прийнятною вважаємо систему показників, розроблених А. Хомутенко та А. Пашурою, які пропонують здійснювати оцінку наступних показників: коефіцієнт економічної ефективності діяльності органу контролю, коефіцієнт інтенсивності роботи фінансового інспектора, коефіцієнт якості контрольних заходів, коефіцієнт результативності контролю, коефіцієнт реалізації контролю, коефіцієнт дієвості контролю [38, с. 15].

Висновки. Аудит ефективності публічних закупівель як складова державного зовнішнього фінансового контролю, який здійснює Рахункова палата України, передбачає перевірку на основі таких критеріїв як: економія, ефективність, результативність. Об'єктом перевірки виступають всі види ресурсів (бюджетні кошти, державне майно, трудові ресурси), а також механізм їх перетворення на кінцевий продукт (послугу), оптимізація якого є надважливим завданням аудиту ефективності.

Виявлено, що питання аудиту ефективності публічних закупівель можуть включати: загальні питання (стратегічні (прагматичні), поточні, галузеві, соціальні, екологічні), які застосовуються для оцінки ефективності державного закупівельного процесу на рівні замовників та учасників; індивідуальні питання, які застосовують для оцінки ефективності окремої закупівлі на рівні будь-якого замовника. Сукупність цих питань націлена на досягнення об'єктивного

висновку щодо ефективності публічних закупівель на основі критеріїв економності, продуктивності та результативності.

В той же час, оцінка загальної ефективності неможлива без існування додаткових критеріїв та їх комплексного застосування з базовими. За результатами дослідження, додатковими критеріями визначено своєчасність, якість, доцільність здійснення публічних закупівель. Ці критерії мають суттєвий вплив фінансово-соціальні аспекти подальшого використання товарів та послуг, придбаних шляхом публічних закупівель за кошти державного чи місцевого бюджетів, а тому мають обов'язково бути враховані під час проведення аудиту ефективності.

4 Список використаних джерел

1. Алексєєнко Л. М., Олексєєнко В. М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський). Тернопіль: Астон, 2003. 672 с.
2. Аюбов Н. А. Аудит эффективности планирования и использования государственных средств. *Учет и статистика*. 2008. № 9. С. 124–132.
3. Базика С. К. Аудит ефективності як перспективна форма аудиту публічного сектору в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2016. № 1. С. 24-38.
4. Басанцов І. В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю. *Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка*. 2004. № 6(65). С. 149-156.
5. Брадул О. М., Юнацький М. О. Державний фінансовий аудит в Україні. *Вісник Криворізького національного університету*. 2012. Вип. 32. С. 286-290.
6. Васильєва М. В. Оценка эффективности использования государственных средств при проведении аудита эффективности. *Экономический анализ: теория и практика*. 2009. № 20(149). С. 53–60.
7. Височан О. О., Литвиненко Н. О. Аудит ефективності як засіб підтвердження результативності, економності та продуктивності використання бюджетних коштів у державному секторі економіки України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство* / голов. ред. М. М. Палінчак. Ужгород, 2019. Вип. 25, Ч. 1. С. 44-48.
8. Височан О. С., Борис І. Я. Принципи, методи і механізм фінансування бюджетних установ. *Економічний аналіз*. 2015. Т. 19(1). С. 171–177.
9. 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(3). С. 32-34.
10. Горшенина Д. А. Совершенствование инструментария оценки и контроля эффективности использования бюджетных средств в современных

условиях. *Модернизация. Инновации. Развитие*. 2015. Т. 6. № 2. С. 112–115.

11. Економічний словник-довідник: За ред. док. екон. наук, проф. С. В. Мочерного. К.: Феміна, 1995. 368 с.

12. Жуков В. А., Опеньшев С. П. Государственный финансовый контроль. М., 1999. 385 с.

13. Игумнов О. А. Теоретические аспекты генезиса концепции корпоративной социальной ответственности. *Научные ведомости Белгородского государственного университета. Серия: История. Политология. Экономика. Информатика*. 2012. Выпуск № 7-1 / том 22. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskie-aspekty-genezisa-kontseptsii-korporativnoy-sotsialnoy-otvetstvennosti>

14. Івченко А. О., Афонська Т. М. Тлумачний словник української мови. 9-е вид., виправ. Харків: ФОЛІО, 2006. 540 с.

15. Карепина О. И. Развитие аудита эффективности государственных расходов. *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 30(324). С. 42–51.

16. Козырева О. А. Основные аспекты отечественных и зарубежных концепций профессионального развития. URL: http://ifets.ieee.org/russian/depository/v10_i4/html/7.htm

17. Коноплицький В. А., Філіна Г. І. Економічний словник. Тлумачно-термінологічний. К.: КНТ, 2007. 580 с.

18. Любенко А. М. Стандартизація державного фінансового аудиту. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки*. 2014. Вип. 6(5). С. 167-170.

19. Максимова В. Ф., Слободяник Ю. Б. Системний підхід до розвитку державного аудиту в Україні. *Облік і фінанси*. 2013. № 4(62). С. 114-120.

20. Молчанова М. Ю. О проблемах аудита эффективности расходования средств муниципальных бюджетов. *Современные наукоемкие технологии*. 2005. № 7. С. 73-76.

21. Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т. 1 / За ред. С. В. Мочерного. Львів: Світ, 2005. 616 с.

22. Навчальний економічний словник-довідник (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємств, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки інвестиції, біржова діяльність, планування): терміни, поняття, персоналії / за ред. Г. І. Башнянина, В. С. Іфтемічука. Уклад.: В. С. Іфтемічука, В. А. Григор'єв, М. І. Манілич. 2-ге вид., виправ. і допов. Львів: Магнолія 2006, 2007. 682 с.

23. Нікіфорова І. І. Тези до публічного виступу на тему: «Аудит ефективності – нова форма державного фінансового контролю» / Спільнота кращих державних службовців України. URL: <http://www.kds.org.ua/blog/nikiforova-ii-tezi-do-publichnogo-vistupu-na-temu-audit-efektivnosti-novaforma-derzhavnogo-fin>

24. Новий тлумачний словник української мови. 42000 слів: для студ. вищ. та середніх навчальних закл. У 4 т. Т. 3.: ОБЕ-РОБ / Уклад.: В. В. Яременко, О. М. Сліпущко. Київ: Аконтіт, 1998. 927 с.

25. Осовська Г. В., Юшкевич О. О., Завадський Й. С. Економічний словник. К.: Кондор, 2007. 358 с.

26. Пархоменко О. П., Пархоменко В. П. Проблеми та перспективи розвитку аудиту державних фінансів в Україні. *Інфраструктура ринку*. 2016. Вип. 2. С. 334-339.

27. Піхоцький В. Ф., Рисін В. В., Любенко А. М. Ефективність фінансового контролю та державного аудиту для забезпечення фінансово-економічної стійкості держави. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії і практики*. 2019. № 28. Том 1. С. 205-215.

28. Про Рахункову палату: Закон України від 2.07.2015 р. № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

29. Синявська О. Застосування теорії моделей життєвих циклів при визначенні стилю управління. *Європейські перспективи*. 2012. № 3 ч. 3. С. 192-199.

30. 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.

31. Стратегія реформування системи публічних закупівель («дорожньої карти») та План заходів щодо її реалізації, затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.02.2016 р. № 175-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/175-2016-%D1%80>

32. Сучасний тлумачний словник української мови: 60 000 слів/ Уклад. Н. Кусайкіна, Ю. Цибульник; За заг. ред. д-ра. філол. наук, проф. В. В. Дубічинського. Х.: ВД «ШКОЛА», 2011. 784 с.

33. Універсальний словник української лексики. Синоніми, антоніми, омоніми. / укл. Нечволод Л. І., Бездітко В. І., Паращич В. В. Х.: Торсінг плюс, 2009. 768 с.

34. Фадейкина Н. В. Применение методологии и инструментария оценки эффективности использования бюджетных средств в государственном аудите. *Вестник НГУЭУ*. 2011. № 2. С. 179-192.

35. Филипповская О. В. Анализ организации внешнего и внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов. *Аудитор*. 2014. № 1. С. 23–31.

36. Фінансовий словник / А. Г. Загородній [та ін]. 3. вид., випр. і доп. К.: Київська обласна організація товариства "Знання", 2000. 588 с.

37. Хаблюк О., Будник Л. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення. *Галицький економічний вісник*. 2013. №4(43). С. 151-158.

38. Хомутенко А., Пашура А. Критеріальний апарат для оцінювання ефективності контрольно-перевірочної діяльності органів державної аудиторської служби України. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2016. № 8. С. 150-163.

39. Чумакова І. Ю. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії. *Бухгалтерський облік та аудит*. 2009. № 1. С. 55–62.

40. Яковлева А. М., Афонська Т. М. Сучасний тлумачний словник української мови. Харків: ТОРСІНГ ПЛЮС, 2009, 2010. 672 с.

4 References

1. Alekseienco, L. M., Oleksiienco, V. M. (2003). *Ekonomichni tлумachnyi slovnyk: vlasnist, pryvatyzatsiia, rynek tsinnykh paperiv (ukrainsko-anhliisko-rosiiskyi)* [Economic Dictionary: Property, Privatization, Securities Market (Ukrainian-English-Russian)]. Ternopil: Aston.

2. Aiubov, N. A. (2008). Audit effektivnosti planirovaniya i ispolzovaniya hosudarstvennykh sredstv [Performance audit of planning and use of public funds]. *Uchet i statistika*, (9), 124–132.

3. Bazyka, S. K. (2016). Audyт efektyvnosti yak perspektyvna forma audytu publichnogo sektoru v Ukraini [Performance audit as a promising form of public sector audit in Ukraine.]. *Derzhavne upravlinnia: udoskonalennia ta rozvytok*, (1), 24–38.

4. Basantsov, I. V. (2004). Teoretychni i metodychni osnovy otsinky efektyvnosti derzhavnogo finansovogo kontroliu [Theoretical and methodical foundations for assessing the effectiveness of state financial control]. *Visnyk Sumskoho derzhavnogo universytetu. Seriia Ekonomika*, 6(65), 149–156.

5. Bradul, O. M., Yunatskyi, M. O. (2012). Derzhavnyi finansovyi audyt v Ukraini [State Financial audit in Ukraine]. *Visnyk Kryvorizkoho natsionalnogo universytetu*, (32), 286–290.

6. Vasileva, M. V. (2009). Otsenka effektivnosti ispolzovaniya hosudarstvennykh sredstv pri provedenii audita effektivnosti [Assessment of the effectiveness of use of public funds during the performance audit]. *Ekonomicheskii analiz: teoriia i praktika*, 20(149), 53–60.

7. Vysochan, O. O., Lytvynenko, N. O. (2019). Audyт efektyvnosti yak zasib pidtverdzhennia rezultatyvnosti, ekonomnosti ta produktyvnosti vykorystannia biudzhetykh koshtiv u derzhavnomu sektori ekonomiky Ukrainy [Performance audit as a means of confirming the effectiveness, profitability and productivity of the use of budget funds in the public sector of the Ukrainian economy]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnogo universytetu. Seriia: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo* (ed. by M. M. Palinchak), (25), Vol. 1, 44–48.

8. Vysochan, O. S., Borys, I. Ya. (2015). Pryntsypy, metody i mekhanizm finansuvannia biudzhetykh ustanov [Principles, methods and mechanism of financing of budgetary institutions]. *Ekonomichni analiz.*, 19(1), 171–177.

9. Hordieieva, T. A., Petryshyna, O. V. (2015). Implementatsiia audytu efektyvnosti vykorystannia biudzhetykh koshtiv u praktyku derzhavnogo finansovogo kontroliu [Implementation of the audit of the effectiveness of the use of budget funds in the practice of state financial control]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnogo universytetu. Ekonomichni nauky*, 3(3),

32–34.

10. Horshenina, D. A. (2015). Sovershenstvovanie instrumentariya otsenki i kontroliia effektivnosti ispolzovaniya biudzhetykh sredstv v sovremennykh usloviyakh [Improving the tools for assessing and monitoring the effectiveness of the use of budget funds in modern conditions]. *Modernyzatsiia. Ynnovatsyy. Razvytye*, Vol. 6, (2), 112–115.

11. Mochernyi, S. V. (ed.) (1995). *Ekonomichni slovnyk-dovidnyk* [Dictionary of Economics]. Kyiv: Femina.

12. Zhukov, V. A., Openyshev, S. P. (1999). *Hosudarstvennyi finansovyi kontrol* [State financial control]. Moskva.

13. Ihumnov, O. A. (2012). Teoreticheskie aspekty henezisa kontseptsii korporativnoi sotsialnoi otvetstvennosti [Theoretical aspects of the genesis of the concept of corporate social responsibility]. *Nauchnye vedomosti Belhorodskoho hosudarstvennogo universiteta. Seriya: Istoriya. Politolohiya. Ekonomika. Informatika*, (7-1), Vol. 22. Retrieved from <https://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskie-aspekty-genezisa-kontseptsii-korporativnoy-sotsialnoy-otvetstvennosti>

14. Ivchenko, A. O., Afonska, T. M. (2006). *Tlumachnyi slovnyk ukrainskoi movy* [Explanatory dictionary of the Ukrainian language] (9th ed.). Kharkiv: FOLIO.

15. Karepina, O. I. (2014). Razvitie audita effektivnosti hosudarstvennykh rashodov [Development of performance audit from government spending]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskiy uchet*, 30(324), 42–51.

16. Kozyreva, O. A. (n.d.). Osnovnye aspekty otechestvennykh i zarubezhnykh kontseptsiy professionalnogo razvitiya [The main aspects of domestic and foreign concepts of professional development]. Retrieved from http://ifets.ieee.org/russian/depository/v10_i4/html/7.htm

17. Konoplitskyi, V. A., Filina, H. I. (2007). *Ekonomichni slovnyk. Tlumachno-terminolohichni* [The economic dictionary. Explanatory and terminological]. Kyiv: KNT.

18. Liubenko, A. M. (2014). Standartyzatsiia derzhavnogo finansovogo audytu [Standardization of state financial audit]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnogo universytetu. Ser.: Ekonomichni nauky*, 6(5), 167–170.

19. Maksimova, V. F., Slobodianyuk, Yu. B. (2013). Systemnyi pidkhid do rozvytku derzhavnogo audytu v Ukraini [A systematic approach to the development of state audit in Ukraine]. *Oblik i finansy*, 4(62), 114–120.

20. Molchanova, M. Yu. (2005). O problemakh audita effektivnosti rashodovaniya sredstv munitsipalnykh biudzhetrov [On the problems of audit of the effectiveness of spending of municipal budgets]. *Sovremennye naukoemkie tekhnologii*, (7), 73–76.

21. Mochernyi, S. V. et. al. (2005). *Ekonomichni entsyklopedychnyi slovnyk* [Economic Encyclopedic Dictionary] (Vol. 1). Lviv: Svit.

22. Ifemichuka, V. S. et. al. (2006, 2007). *Navchalnyi ekonomichni slovnyk-dovidnyk*

(politekonomiia, mikroekonomika, makroekonomika, ekonomichniy analiz, ekonomika pidpriemstv, menedzhment, marketynh, finansy, banky investytsii, birzhova diialnist, planuvannia): terminy, poniattia, personalii [Training economic dictionary-reference book (political economy, microeconomics, macroeconomics, economic analysis, enterprise economics, management, marketing, finance, investment banks, exchange activity, planning): terms, concepts, personalities] (2nd ed. by H. I. Bashnianyna, V. S. Iftemichuka). Lviv: Mahnoliia.

23. Nikiforova, I. I. (n.d.). Tezy do publichnoho vystupu na temu: «Audyt efektyvnosti – nova forma derzhavnogo finansovoho kontroliu» [Theses for a public speech on the topic: “Performance audit - a new form of state financial control”]. Retrieved from <http://www.kds.org.ua/blog/nikiforova-ii-tezi-do-publichnoho-vistupu-na-temu-audit-efektivnosti-novaforma-derzhavnogo-fin>

24. Yaremenko, V. V., Slipushko, O. M. (1998). Novyi tлумachnyi slovnyk ukrainskoi movy. 42000 sliv [New explanatory dictionary of the Ukrainian language. 42,000 words] (Vol. 3: OBE-ROB). Kyiv: Akonit.

25. Osovskaya, H. V., Yushkevych, O. O., Zavadskyi, Y. S. (2007). Ekonomichniy slovnyk [The economic dictionary]. Kyiv: Kondor.

26. Parkhomenko, O. P., Parkhomenko, V. P. (2016). Problemy ta perspektivy rozvytku audytu derzhavnykh finansiv v Ukraini [Problems and prospects for the development of public finance audit in Ukraine]. *Infrastruktura rynku*, (2), 334-339.

27. Pikhotskyi, V. F., Rysin, V. V., Liubenko, A. M. (2019). Efektyvnist finansovoho kontroliu ta derzhavnogo audytu dlia zabezpechennia finansovo-ekonomichnoi stiiikosti derzhav [The effectiveness of financial control and state audit to ensure the financial and economic stability of the state]. *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii i praktyky*, (28), Vol 1, 205-215.

28. Verkhovna Rada Ukrainy. (2.07.2015). Pro Rakhunkovu palatu: Zakon Ukrainy [About the Accounts Chamber: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19>

29. Syniavska, O. (2012). Zastosuvannia teorii modelei zhyttievkykh tsykliv pry vyznachenni stylu upravlinnia [Application of the theory of life cycle models in determining management style]. *Yevropeiski perspektivy*, (3), Vol. 3, 192-199.

30. Siniyahin, A., Dubinina, I. (2010). Novatsii i traditsii v razvitii metodolohii audita efektyvnosti [Innovations and traditions in the development of efficiency audit methodology]. *Bukhhalterskiy uchet v biudzhetykh i nekommercheskikh orhanizatsiyakh*, 4(254), 20–26.

31. Kabinet Ministriv Ukrainy. (24.02.2016). Stratehiia reformuvannia systemy publichnykh zakupivel («dorozhnoi karty») ta Plan zakhodiv shchodo yii realizatsii [Strategy for reforming the public procurement system (“road map”) and Plan of measures for its implementation]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/175-2016-%D1%80>

32. Kusaikina, N., Tsybulnyk, Yu. (2011). Suchasnyi tлумachnyi slovnyk ukrainskoi movy: 60 000 sliv [Modern explanatory dictionary of the Ukrainian language: 60,000 words] (ed. by V. V. Dubichynskyi). Kharkiv: VD «ShKOLA».

33. Nechvolod, L. I., Bezditko, V. I., Parashchych, V. V. (2009). Universalnyi slovnyk ukrainskoi leksyky. Synonimy, antonimy, omonimy [Dictionary of Ukrainian vocabulary. Synonyms, antonyms, homonyms]. Kharkiv: Torsinh plius.

34. Fadeikina, N. V. (2011). Primenenie metodolohii i instrumentariya otsenki effektivnosti ispolzovaniya biudzhetykh sredstv v hosudarstvennom audite [The application of the methodology and tools for assessing the effectiveness of the use of budgetary funds in the state audit]. *Vestnik NHUEU*, (2), 179-192.

35. Filippovskaia, O. V. (2014). Analiz orhanyzatsii vneshnego i vnutrennego kontroliia kachestva raboty auditorovskikh orhanizatsiy i auditorov [Analysis of the organization of external and internal quality control of audit organizations and auditors]. *Auditor*, (1), 23–31.

36. Zahorodnii, A. H. et. al. (2000). Finansovyi slovnyk [Financial vocabulary]. (3th ed.). Kyiv: Kyivska oblasna orhanizatsiia tovarystva “Znannia”.

37. Khabliuk, O., Budnyk, L. (2013). Sut audytu efektyvnosti ta zarubizhnyi dosvid yoho stanovlennia [The essence of the audit of effectiveness and foreign experience in its formation]. *Halytskyi ekonomichniy visnyk*, 4(43), 151-158.

38. Khomutenko, A., Pashura, A (2016). Kryterialnyi aparat dlia otsiniuvannia efektyvnosti kontrolno-perevirochnoi diialnosti orhaniv derzhavnoi audytorskoi sluzhby Ukrainy [Criteria apparatus for assessing the effectiveness of control and verification activities of the bodies of the state audit service of Ukraine]. *Naukovyi visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*, (8), 150-163.

39. Chumakova, I. Yu. (2009). Audyt efektyvnosti: zarubizhnyi dosvid ta ukrainski realii [Performance audit: foreign experience and Ukrainian realities]. *Bukhhalterskiy oblik ta audyt*, (1), 55–62.

40. Yakovlieva, A. M., Afonska, T. M. (2009, 2010). Suchasnyi tлумachnyi slovnyk ukrainskoi movy [Modern explanatory dictionary of the Ukrainian language]. Kharkiv: Torsinh plius.