

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ

Здійснено аналіз поняття “ефективність”, досліджено підходи вчених-економістів до визначення аудиту ефективності, здійснено порівняння даного виду аудиту із аудитом фінансової звітності та економічним аналізом, визначено мету й завдання аудиту ефективності, а також виокремлено його об’єкти

Ключові слова: аудит, ефективність, фінансова звітність

Постановка проблеми. Проголошення незалежності та поступовий перехід економіки України до ринкових відносин привів до появи такого виду фінансового контролю як аудит.

В країнах з ринковою економікою – аудиторська перевірка – це норма, без якої неможливий цивілізований бізнес. Без такої незалежної перевірки надто ризиковано вирішувати: вкладати кошти в певну фірму чи ні. Чим більша сума контракту, тим більше підстав, щоб звернутись до послуг аудитора.

В зарубіжній і вітчизняній економічній літературі наводиться багато видів аудиту, а саме: фінансовий (аудит фінансової звітності), управлінський, операційний, податковий, екологічний, соціальний, маркетинговий, кадровий, аудит на відповідність встановленим вимогам, аудит ефективності та інші види аудиту. В умовах функціонування та розвитку ринкових відносин заслугоує на увагу аудит ефективності, який практично не здійснюється на вітчизняних підприємствах різних форм власності, а застосовують його лише при виконанні окремого рішення, бюджетних програм (функцій) та функціонуванні системи (галузі). Аудит ефективності в нашій країні був запроваджений у 2003 р., який почали здійснювати органи державної контрольно-ревізійної служби.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Теоретичні основи аудиту ефективності досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: Р. Адамс [1], С.М. Рябухін [4], Б.А. Мінін [6], І.В. Ващенко [11], Є.В. Мних [14], А.С. Озеряков [21], Дж. Робертсон [25], Л.О. Сухарева, Т.В. Федченко [27], І. Чумакова [29], А.Д. Шеремет [31, 32] та ін. Однак ряд питань, пов’язаних із сутністю такого виду аудиту, як аудит ефективності, залишаються недостатньо розкритими і вимагають подальших досліджень.

Мета статті. Метою статті є дослідження теоретичних положень аудиту ефективності, тому для досягнення вищевказаної мети необхідно розв’язати наступні завдання: здійснити аналіз поняття «ефективність»; дослідити підходи вчених-економістів до трактування аудиту ефективності; порівняти цей вид аудиту із аудитом фінансової звітності та економічним аналізом; визначити мету та завдання аудиту ефективності.

Викладення основного матеріалу. Аудит ефективності в своїй основі має таке явище як ефективність. В одних довідкових джерелах поняття «ефективність» визначають лише як результат, наслідок будь-яких причин, дій [26, с. 262; 19, с. 220], інші – як характеристику якого-небудь об’єкта (пристрою, процесу, заходу, виду діяльності), що відображає його суспільну користь, продуктивність та інші позитивні якості [12, с. 358] та як здатність забезпечувати результативність (ефект) процесу, проекту тощо, яку

обчислюють як відношення ефекту (результату) до витрат, що забезпечили цей результат [28, с. 182].

Вважаємо, що вищенаведені дефініції поняття «ефективність» є досить загальними, а тому не відображають його суті. Адже ефективність не тотожне поняттю результат, а характеризує лише одну його сторону – позитивну.

Ю.Г. Одегов і Т.В. Ніконова зазначають, що ефективність – це можливість якої-небудь процедури чи політики фірми в цілому досягати бажаних результатів. Ефективність інформаційної системи базується на якості і достовірності відображення досліджуваного явища [20, с. 288], а С.М. Рябухін це явище детермінує як сукупність ефектів, отриманих від тієї чи іншої дії. Такими ефектами можуть бути економічний, організаційний, соціальний. У вузькому значенні ефективність – це співвідношення затрат і результатів [4, с. 13].

Л.О. Сухарева, Т.В. Федченко вважають, що ефективність як підсумковий якісний показник розвитку і функціонування системи віддзеркалює взаємообумовленість витрат суспільства, праці й отриманого суспільством корисного результату у вигляді матеріальних благ і послуг. Ефективним вважається усе те, що сприяє вирішенню економічних і соціальних завдань, які стоять перед суспільством [27, с. 131].

Незважаючи на те, що вчені-економісти розглядають поняття «ефективність» значно ширше, принциповим недоліком їхніх дефініцій є те, що вони не зазначають критеріїв ефективності. Вважаємо, що цими критеріями можуть бути рівень виконання норм, нормативів, стандартів, планів та ін.

Застосування в нашій країні аудиту ефективності дозволить не тільки дослідити ефективність використання праці працівників, але й виявити недоліки чи порушення господарської діяльності і запропонувати шляхи підвищення ефективності використання виробничих ресурсів.

Проведення такого виду аудиту не тільки не регламентується, а й не передбачено ні Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» [16], ні іншими нормативними документами, затвердженими Аудиторською палатою України (далі – АПУ), зокрема, Переліком послуг, які можуть надавати аудиторі, аудиторські фірми, затвердженим Рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/5 [24].

Так, згідно з Рішенням АПУ окремі види оцінок (перевірок) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей, здійснення окремих фінансово-господарських операцій, функціонування систем внутрішнього контролю й управління та інших систем діяльності суб’єктів господарювання віднесено до складу завдань з надання впевненості, що не є

аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації [24; 29, с. 59]. Основні принципи і процедури таких завдань встановлені у Міжнародному стандарті з надання впевненості 3000 "Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації" [18].

Вперше про можливість здійснення аудитором оцінки ефективності використання ресурсів підприємства й надання рекомендацій щодо раціонального їх використання писав Джек Робертсон. Однак таку діяльність він виокремлює у складі управлінського внутрішнього аудиту і зазначає, що управлінський аудит – це вивчення ділових операцій з метою розробки рекомендацій з економічного й ефективного використання ресурсів, досягнення кінцевого результату і розроблення політики компанії. Він повинен допомагати керівникам при виконанні їх функцій і призводить до поліпшення прибутковості підприємства [25, с. 6].

Дослідження економічної літератури дозволило зробити висновок, що одні вчені економісти [4; 5; 6; 22] аудит ефективності виокремлюють в окремий вид аудиту, [2; 3; 30] – ототожнюють його з операційним аудитом, [32, с. 46] – з аудитом господарської діяльності, [25, с. 6, 466-467] – з управлінським, [1, с. 27] вважають його складовою лише внутрішнього аудиту, а [14; 21; 13] аудит ефективності досліджують лише як форму державного фінансового контролю.

Вважаємо, що аудит ефективності є окремим видом аудиторської діяльності і ототожнення управлінського аудиту та аудиту господарської діяльності з аудитом ефективності є неприпустимим, оскільки управлінська й господарська діяльність є об'єктами аудиту ефективності.

Аудит ефективності – це одна із форм аудиту, яка являє собою сукупність статистичних і аналітичних процедур, спрямованих на визначення рівня

ефективності внесених вкладів у процесі реалізації передбачених (запланованих) цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні певного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності їхнього використання. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів у процесі виконання виробничої програми (бізнес-плану).

Особливістю аудиту ефективності є те, що він синтезує в собі фінансовий аудит і економічний аналіз (табл. 1).

В зарубіжних країнах термін "аудит ефективності" однаково використовують, як у державному так в приватному секторі економіки і стосується фінансових і нефінансових операцій. Власне аудит ефективності може бути визначений як оцінка менеджменту і функціонування підприємства, а також використання роботи в контексті економічності, ефективності та результативності діяльності. Також термін "аудит ефективності" часто розглядають як ширший і такий, у який почергово входять такі поняття, як операційний аудит, управлінський аудит і аудит фінансової звітності.

В основі аудиту ефективності лежить теорія "трьох Е" ("3Е"), тобто ці основні елементи, які характеризують стан управління ресурсами: економічність (economy) – ощадність, бережливість, ступінь мінімізації витрат з огляду на якість продукту ("витратити менше"); ефективність (efficiency) – продуктивність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту ("витратити добре"); результативність (effectiveness) – дієвість, успішність, рівень досягнення мети ("витратити мудро") [4

Таблиця 1. Відмінності аудиту фінансової звітності, аудиту ефективності та економічного аналізу^{*}

№	Критерій	Аудит фінансової звітності	Аудит ефективності	Економічний аналіз
1	2	3	4	5
1.	Суть	Аудит фінансової звітності – перевірка даних, які формуються в системі фінансового обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання.	Аудит ефективності – системний, цілеспрямований процес отримання інформації про досліджувані процеси і явища на підприємстві, їх експертно-аналітичної оцінки з метою виявлення причин невідповідності цих даних встановленим критеріям (плановим, нормативним показникам) і формування рекомендацій стосовно їх досягнення.	Економічний аналіз – це система спеціальних знань про дослідження сутності процесу (явищ), яка ґрунтується на взаємозв'язку та взаємозумовленості факторів і їхньому впливі на результативний показник. Полягає у логічному опрацюванні економічної інфор-мації, виявленні закономірностей розвитку досліджуваних явищ, узагальненні висновків, поданні практичних пропозицій, спрямованих на подальше удосконалення управління підприємством.
2.	Мета	Висловлення незалежної думки аудитора про достовірність фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах на відповідність вимогам нормативно-правових документів та користувачів інформації.	Визначення «слабких місць» в організації діяльності суб'єкта господарювання, встановлення їх причин, впливу цих вад на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання виробничих ресурсів.	Вивчення результатів господарської діяльності усіх організаційних структур у взаємозв'язку і розвитку, дослідження чинників, які вплинули на відхилення тих чи інших показників від норм і плану, а також виявлення слабких місць у роботі суб'єкта господарювання.
3.	Завдання	– вивчення повноти та достовірності складання фінансової звітності, своєчасності її подання за призначенням; – установлення повноти відображення всіх господарських та фінансових операцій, активів та пасивів підприємства у фінансовому обліку; – перевірка реальності розрахунків з постачальниками й покупцями та іншими контрагентами; – установлення реальності визначення фінансових результатів; – перевірка взаємної узгодженості показників форм фінансової звітності.	– визначення рівня досягнення нормативних і планових показників; – виявлення відхилень від нормативних і планових показників; – визначення рівня впливу виявлених відхилень на результати діяльності суб'єкта господарювання тощо.	– дослідження економічних явищ, факторів і причин, які їх обумовили; – об'єктивна діагностика стану і оцінка ефективності господарської діяльності; – наукове обґрунтування бізнес-плану; – виявлення внутрішньогосподарських резервів, вивчення і узагальнення конкретного досвіду.

^{*} Розроблено автором на основі джерел [27, с. 128; 9, с. 68-86; 8, с. 67; 23, с. 139-141; 10, с. 194; 16; 31, с. 9, 12; 17, с. 20-22; 21, с. 80]

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5
4.	Предмет	Фінансова звітність підприємства та її показники, сформовані в обліковій системі, на яких вони ґрунтуються з точки зору їх повноти та достовірності	Причинно-наслідкові зв'язки між господарськими процесами та результатами діяльності господарюючого суб'єкта.	Причинно-наслідкові зв'язки між економічними явищами та процесами
5.	Об'єкт	Система показників фінансової звітності підприємства	Господарська, управлінська та інші види діяльності, ресурси підприємства, інформаційні потоки тощо	Господарська діяльність підприємства як сукупність виробничих відносин, яка розглядається у взаємозв'язку з технічною стороною виробництва, з соціальними і природними умовами
6.	Суб'єкти	Аудитори, аудиторські фірми	Аудитори, аудиторські фірми	Аналітик
7.	Методи і прийоми	Загальнонаукові методи: – аналіз, синтез, аналогія, моделювання, дедукція, індукція, абстрагування, конкретизація, узагальнення, порівняння, гіпотеза, спостереження, вимірювання, експеримент. Спеціальні методи: – соціологічний метод (опитування, анкетування, спостереження); – структурно-функціональний метод; – статистичний метод.	Загальнонаукові методи: – аналіз, синтез, аналогія, моделювання, дедукція, індукція, абстрагування, конкретизація, узагальнення, порівняння, гіпотеза, спостереження, вимірювання, експеримент. Спеціальні методи: – соціологічний метод (опитування, анкетування, спостереження); – структурно-функціональний метод; – статистичний метод.	– зведення і групування; – середніх величин; – рядів динаміки; – індексний метод; – метод ланцюгових підстановок; – елімінування; – деталізація; – вибіркове і суцільне спостереження – порівняння; – графічний метод; – економіко-математичні методи аналізу; – методи елементарної математики; – класичні методи математичного аналізу; – методи математичної статистики і теорії ймовірностей; – економетричні методи; – математичне програмування; – економічна кібернетика; – математична теорія оптимальних процесів; – евристичні методи; – методи детермінованого факторного аналізу та ін.
8.	Стадії проведення	1. Початкова 2. Дослідження 3. Завершальна	1. Початкова 2. Контрольно-аналітична 3. Завершальна	1. Спостереження 2. Наукової абстракції 3. Формування нових практичних пропозицій і висновків
9.	Результат проведення	Висновки і зауваження за результатами аудиту фінансової звітності представляються у стандартизованій формі (висновку незалежного аудитора).	Результати аудиту ефективності передбачають варіантність трактування, дискусійність, використовують не тільки документи, але і різного роду докази для оцінки ефективності. Звіти за результатами проведення аудиту ефективності, як правило, суттєво відрізняються один від одного за формою і характером викладеного матеріалу. Якщо за результатами аудиту ефективності виявлені недоліки, то в такому випадку розробляються рекомендації по їх усуненню.	Результати проведеного аналізу передбачають варіантність трактування, дискусійність.
10.	Критерії оцінки	Стандартизовані	Спеціальні критерії, які залежать від об'єкту дослідження	Спеціальні критерії, які залежать від об'єкту дослідження
11.	Науково-методична база	Фінансовий облік, право	Фінансовий облік, управлінський облік, креативний облік, економіка, аналіз, статистика та ін.	Статистика

Сучасний аудит ефективності є комплексним процесом, який охоплює різні сфери і розпочинається з отримання необхідних знань про підприємство, його діяльність, основні функції, здатність управлінського персоналу (менеджерів) виконувати свою роботу тощо. Цей вид аудиту у багатьох країнах належить до аудиту бюджетних установ (урядових структур, державних підприємств), але в окремих випадках поширюється на приватні підприємства (компанії). В таких випадках особи, що здійснюють аудит ефективності, мають статус незалежних, а не державних аудиторів, які працюють в контрольно-ревізійних органах.

Аудит ефективності становить значний інтерес для нашої країни, що випливає з необхідності реформування системи управління на всіх рівнях економіки, яка на сьогоднішній день є малоефективною і не відповідає вимогам ринкових відносин.

У міжнародній практиці застосовують такі підвиди аудиту ефективності:

- аудит ефективності виконання окремого рішення. Цей вид аудиту передбачає дослідження доцільності прийняття і результативності виконання окремого рішення (операції) з метою пошуку резервів щодо зменшення виробничих витрат та підвищення окупності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів;

- аудит ефективності виконання програми (функції) – це дослідження однієї або кількох програм чи функцій, спрямоване на оцінку відповідності отриманих результатів поставленим завданням і витраченим ресурсам. Аудит ефективності програми може охоплювати окрему галузь і окремих учасників – господарюючих суб'єктів, різних за формою власності;

- аудит ефективності функціонування системи (галузі). Зміст цього виду аудиту полягає в дослідженні організації внутрішнього управління в галузі, відомстві, об'єднанні, підприємств чи іншій самодостатній структурі з метою оцінки ефективності, раціональності і оптимальності взаємозв'язків різних органів управління в процесі виконання поставлених завдань і запланованих цілей [13, с. 265-266].

Під час аудиту ефективності досліджуються:

- наявність здійснення фінансово-господарських операцій та діяльності суб'єкта господарювання в цілому;

- обґрунтованість (реалістичність) планів та програм діяльності суб'єкта господарювання;

- наявність вузьких місць у правовому і адміністративному забезпеченні виконання планів та програм, які можна було б уникнути;

- ступінь раціональності методів адміністративної та господарської роботи;

- доцільність та обґрунтованість здійснення певних фінансово-господарських операцій виконання певних робіт;

- якість виконання робіт, наданих послуг, придбаних товарів [7, с. 133-134].

Метою аудиту ефективності є визначення вузьких місць в організації виконання виробничої програми (бізнес-плану), впливу виявлених недоліків на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо (стосовно) підвищення ефективності використання виробничих ресурсів.

Основними завданнями аудиту ефективності є:

- оцінка отриманих результатів та порівняння їх із запланованими;

- визначення рівня досягнення запланованих цілей;

- аналіз адміністративних рішень, прийнятих у ході виконання виробничої програми (бізнес-плану), на предмет їх адекватності стратегічним цілям суб'єкта господарювання;

- перевірка доцільності та законності здійснення суб'єктом господарювання фінансово-господарських операцій під час виконання виробничої програми (бізнес-плану);

- оцінка надійності і якості внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;

- визначення дійсного фінансового стану господарюючого суб'єкта;

- аналіз та оцінка повноти, своєчасності і економічності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів суб'єктом господарювання;

- практично-наслідковий аналіз неефективного використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів господарюючим суб'єктом;

- встановлення фактів упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового і фінансового характеру, які негативно впливають на результати фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання;

- визначення рівня впливу встановлених упущень і недоліків на фінансові результати та ефективність використання ресурсів;

- оцінка доцільності подальшого функціонування суб'єкта господарювання та обґрунтування пропозицій щодо припинення чи продовження його діяльності в неосязному майбутньому із залученням оптимального обсягу ресурсів;

- розробка заходів щодо виправлення виявлених упущень і недоліків та підвищенню ефективності використання ресурсів;

- підготовка обґрунтованих пропозицій для користувачів аудиторського звіту щодо підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання з метою усунення виявлених недоліків і порушень та розробки шляхів більш раціонального і ефективного використання ресурсів.

Об'єктом аудиту ефективності є кількісні та якісні показники господарської діяльності, які характеризують виконання виробничої програми (бізнес-плану). Запровадження цієї форми аудиту зумовлене необхідністю контролювати не лише цільове використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, а й оцінювати їх результативність, потребами проведення окремого дослідження.

Аудит ефективності здійснюється шляхом:

- аналізу законодавчих актів, нормативно-правових документів, планових розрахунків, методичних розробок, виданих і публікацій про сферу дослідження, стосовно якої проводиться аудит ефективності;

- аналізу результатів раніше проведених перевірок, з допомогою яких можна зробити висновки щодо об'єктивних і суб'єктивних причин виникнення або існування проблеми аудиту;

- аналізу показників оперативної (внутрішньої), фінансової та статистичної звітності;

- обстеження виробничих приміщень, хронометраж затрат робочого часу;

- опитування, інтерв'ювання, анкетування;

- збору інформації від юридичних осіб, який може здійснюватися у формі письмових запитів, адресованих третім особам [13, с. 269].

Результативними показниками аудиту ефективності є: показники затрат (витрат) – визначають обсяги та структуру трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залучених для здійснення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання; показники продукту – використовують для оцінки поставлених цілей. Показником продукту є, зокрема, кількість користувачів товарами (роботами, послугами), виробленими в процесі фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта; показники ефективності – визначаються як відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до їх вартості у грошовому або людському вимірі (витрати ресурсів на одиницю показника продукту); показники якості – відображають якість вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) [15, с. 154].

В залежності від поставлених цілей аудит ефективності може включати один або декілька взаємопов'язаних елементів або мати більш спеціалізовану направленість в межах одного елемента, наприклад, аудит ефективності праці та її оплати. Аудит

ефективності праці та її оплати – це форма контролю якості управлінських рішень на предмет економічності та ефективності використання трудових ресурсів. Таким чином, аудит ефективності праці та її оплати є аудит ефективності трудових ресурсів, бо під сумнів аудитор ставлять не тільки ефективність праці і законність та достовірність її оплати, а й доцільність і необхідність того чи іншого управлінського рішення щодо ефективності використання трудових ресурсів в цілому. Відповідно, з огляду на те, щоб забезпечити повне усунення наслідків порушень за результатами фінансового аудиту праці та її оплати практично неможливо, результати аудиту ефективності праці та її оплати мають більше значення для ефективності економіки країни.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Тому під аудитом ефективності слід розуміти системний, цілеспрямований процес отримання інформації про ефективність використання ресурсів на підприємстві, їх експертно-аналітична оцінка з метою виявлення причин невідповідності показів встановленим критеріям (плановим і нормативним показникам, нормам тощо) і формування рекомендацій стосовно їх усунення.

Застосування в нашій країні аудиту ефективності дасть можливість не тільки виявити недоліки чи порушення фінансово-господарської діяльності економічним суб'єктом, але й запропонувати шляхи підвищення ефективності використання ним матеріальних, трудових та інших ресурсів.

Список використаної літератури:

1. *Адамс Р.* Основы аудита: [пер. с англ.] / Р. Адамс; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.: ил. 2. Аудит: [учеб. пособие] / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М.: Издательство Юрайт; Высшее образование, 2010. – 638 с. 3. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш; [пер с англ. под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с. 4. Аудит эффективности: учебник / С.Н. Рябухин; Акад. труда и социальных отношений. – М.: Издательский дом "АТИСО"; ЗАО "Издательство "Экономика", 2009. – 602 с. 5. Аудит эффективности в рыночной экономике: учебное пособие / Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников; под ред. С.И. Гайдаржи. – М.: КНОРУС, 2007. – 328 с. 6. Аудит эффективности проектов, программ, изобретений и открытий. Новометрия, квалиметрия и сертификация продукции и производств / Б.А. Минин, В.Б. Радин, В.В. Серебрянников [и др.]; отв. ред. Б.А. Минин. М.: ЗАО "Издательство "Экономика", 2008. – 366 с. 7. *Базась М.Ф.* Методика та організація фінансового контролю: [підруч. для студ. вищ. навч. закл.]. – К.: МАУП, 2004. – 440 с. 8. *Бодюк А.В.* Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: [монографія] / А.В. Бодюк. – К.: Кондор, 2005. – 356 с. 9. *Бондар В.П.* Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / В.П. Бондар – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с. 10. *Бутинець Ф.Ф.,* Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. – [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с. 11. *Ващенко І.В.* Застосування аудиту ефективності при використанні бюджетних коштів / Ващенко І.В. // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка, 2008. – Економіка. Випуск 102. – С. 47-50 12. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) / [уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел]. – К.; Ірпінь: ВТФ "Перун", 2007. – 1736 с.: іл. 13. *Германчук П.К.,* Стефанюк І.Б., Рубан Н.І., Александров В.Т., Назарчук О.І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарчук. – Київ: НВП "АВТ", 2004. – 424 с. 14. Державний фінансовий аудит: методологія і організація: [монографія] / Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш та ін.; за ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 319 с. 15. Державні фінанси: [підручник] / С.О. Булгакова (кер.

авт. кол.), В.Г. Барановська, Л.В. Єрмошенко, Т.О. Колодій, О.М. Кукурудз, О.В. Пильтяй, І.Б. Стефанюк, І.С. Микитюк, О.О. Чечуліна; за ред. А.А. Мазаракі: У 5 т. – Т.5. Державний фінансовий контроль. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2007. – 303 с. 16. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про аудиторську діяльність" [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2738-15> – Назва з екрану 17. Методология и методика экономического анализа в системе управления коммерческой организацией: [монография] / В.Г. Когденко. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 543 с. 18. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року / [пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.О. Зеніна, О.В. Гик, С. Г. Біндер]. – К.: МФБ, АПУ, 2010. – Ч.ІІ. – 409 с. 19. Новий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад.: Радченко І.О., Орлова О.М.]. – К.: ПП Голяка В.М., 2010. – 768 с. 20. *Одегов Ю.Г.,* Никонова Т.В. Аудит и контроллинг персонала: [учебник] / Ю.Г. Одегов, Т.В. Никонова. – М.: Издательство "Альфа-Пресс", 2006. – 560 с. 21. *Озеряков А.С.* Финансовый аудит и аудит эффективности в системе ГФК / А.С. Озеряков // Финансы, 2008. – № 10. – С. 79-80. 22. Основы аудита / под ред. доктора экономических наук, профессора Р.П. Булыги. – Ростов н/Д: Феникс, 2010. – 317 с. 23. *Петрик О.А.* Аудит: методология і організація: [монографія] / О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с. 24. Рішення Аудиторської палати України Про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудиторі (аудиторські фірми) від 27.09.2007 р., № 182/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr82_230-07 – Назва з екрану 25. *Робертсон Дж.* Аудит / Дж. Робертсон. [перев. с англ.]. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма "Контакт", 1993. – 496 с. 26. Словник іншомовних слів / [за ред. О.С. Мельничука]. – К.: Київська книжкова фабрика, 1975. – 775 с. 27. *Сухарева Л.О.,* Федченко Т.В. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату / Л.О. Сухарева, Т.В. Федченко // "Фінанси України", 2006. – № 8. – С. 125-131 28. Фінансово-економічний словник. – Львів: Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2005. – 714 с. 29. *Чумакова І.* Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І. Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит, 2009. – № 1. – С. 55-62. 30. *Шацкий В.Ф.* Основы аудита и аудиторской деятельности: [учеб. для студ. высш. проф. и доп. образования] / В.Ф. Шацкий. – Жуковский: МИМ ЛИНК, 2009. – 244 с. 31. *Шеремет А.Д.* Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: [учебник] / А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 367 с. 32. *Шеремет А.Д.,* Суйц В.П. Аудит: [учебник] / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 448 с.

ЩИРБА Ірина Маркіянівна – викладач кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету

Наукові інтереси:

- фінансовий облік;
- управлінський облік;
- аудит ефективності.

Надійшла до редакції: 12.04.12 р.