

УДК 336.144:336.1(100)
С24

*Рекомендовано до друку Вченою радою КНЕУ
Протокол № 8 від 30.04.2026 р.*

Рецензенти

Зоряна Лободіна, д-р екон. наук, професор,
заступник з наукової роботи завідувача кафедри фінансів ім.С.І. Юрія
(Західноукраїнський національний університет)

Сергій Лондар, д-р екон. наук, професор,
перший заступник директора з наукової роботи
Заслужений діяч науки і техніки України (ДНУ «Інститут освітньої аналітики»)

Михайло Диба, д-р екон. наук, професор,
професор кафедри корпоративних фінансів і контролінгу,
(Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана)

Автори

Буряченко А. (розділ 4), **Жибер Т.** (передмова, розділ 1),
Коломієць Г. (розділ 2), **Котіна Г.** (розділ 5), **Логвінов П.** (розділ 4),
Рудик Н. (розділ 3), **Степура М.** (розділ 6)

С24 Світовий досвід бюджетування в публічних фінансах:
монографія. Київ: КНЕУ, 2026. 360 с.
ISBN 978-966-926-595-1

Монографію присвячено дослідженню бюджетування в системі публічних фінансів на основі узагальнення світового досвіду. Розкрито концептуальні засади конвергенції бюджетування як інституційної основи управління фінансовим забезпеченням пріоритетів демократичного суспільства, зокрема через обґрунтування його ролі у забезпеченні суспільного добробуту та впровадження підходів до інженерії результатів. Систематизовано підходи до розвитку ризик-орієнтованого бюджетування в умовах невизначеності, включаючи середньострокову фінансову політику та інституційні передумови управління фінансовими ризиками. Визначено особливості організації аудиту результатів у бюджетуванні, зокрема побудову відповідних систем оцінювання результативності та використання цифрових інструментів і відкритих даних. Висвітлено трансформацію повноважень розпорядників публічних коштів у контексті результативно-орієнтованого бюджетування, децентралізації, воєнного стану та інтеграції пріоритетів сталого розвитку. Окреслено макрофінансовий вимір бюджетування під впливом фінансiалiзацiї та цифровiзацiї, включаючи застосування ризикових моделей, ринкових iндикаторiв i пiдходiв дерискингу, а також змiну цiльових орієнтирів бюджетної політики за умови кризової адаптивності.

Монографія призначена для науковців, державних службовців, фахівців у сфері публічних фінансів, керівників органів влади, докторантів, здобувачів освіти економічних спеціальностей, а також інших зацікавлених читачів.

УДК 336.144:336.1(100)

*Розповсюджувати та тиражувати
без офіційного дозволу авторів забороняється*

© Буряченко А., Жибер Т.,
Коломієць Г. та ін., 2026
© КНЕУ, 2026

ISBN 978-966-926-595-1

З М І С Т

ПЕРЕДМОВА.....	5
<i>Жибер Т.</i>	
Розділ 1. Конвергенція бюджетування як інституційна основа управління фінансовим забезпеченням пріоритетів демократичного суспільства	11
1.1. Значення бюджетування для забезпечення суспільного добробуту	11
1.2. Інженерія результатів у бюджетуванні публічних фінансових ресурсів	36
<i>Коломієць Г.</i>	
Розділ 2. Забезпечення фіскальної стійкості за допомогою ризик-орієнтованого підходу до бюджетування в умовах невизначеності. .	71
2.1 Середньострокова фіскальна політика в системі управління публічними фінансами	71
2.2 Організаційні та інституційні передумови управління ризиками при бюджетуванні	90
<i>Рудик Н.</i>	
Розділ 3. Організація аудиту результатів у бюджетуванні.	118
3.1. Побудова системи аудиту результатів та результативності виконавців у бюджетуванні.	118
3.2. Цифрові інструменти та відкриті дані для аудиту результатів	136
<i>Буряченко А., Логвінов П.</i>	
Розділ 4. Трансформація повноважень розпорядників публічних коштів при бюджетуванні для забезпечення стійкості в умовах невизначеності	158
4.1. Повноваження розпорядників коштів у результативно-орієнтованому бюджетуванні на рівні місцевого самоврядування	158

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ РЕЗУЛЬТАТІВ У БЮДЖЕТУВАННІ

3.1. Побудова системи аудиту результатів та результативності виконавців у бюджетуванні

У міжнародній практиці державного управління важливою тенденцією є підвищена увага з боку урядів та парламентів не лише до забезпечення цільового витрачання бюджетних коштів, а й до обґрунтованості цих витрат з точки зору їх ефективності. Найбільшою міжнародною структурою у сфері державного аудиту є Міжнародна організація вищих аудиторських установ (INTOSAI). Організація об'єднує вищі аудиторські установи (або аудиторські палати) країн — членів ООН; членами організації є понад 180 країн світу. Найважливішим із міжнародних стандартів державного аудиту вищих органів фінансового контролю є ISSAI 100 («Основні принципи державного аудиту») [1], згідно з яким державний аудит включає фінансовий аудит, аудит діяльності (ефективності) та аудит відповідності. Організація аудиту результатів включає структурований багатоетапний процес, призначений для перевірки достовірності фінансових результатів та забезпечення належного використання бюджетних ресурсів. Сучасні тенденції розвитку публічного управління свідчать про трансформацію традиційного фінансового контролю в напрямі оцінювання результативності використання бюджетних ресурсів. Під час розробки аудиту ефективності існували різні тлумачення цієї контрольної діяльності: аудит ефективності, операційний аудит, аудит співвідношення ціни та якості (VFM-аудит). Наразі загальноприйнятою є назва — «аудит ефективності», яка закріплена в міжнародних стандартах вищих органів аудиту INTOSAI. У главі 4 Лімської декларації керівних принципів контролю зазначено, що, крім фінансового аудиту, проводиться аудит діяльності (ефективності), метою якого є визначення економічності, ефективності та результативності державного управління [2; 3]. Окрім Лімської

декларації, аудит ефективності на міжнародному рівні представлений у системі документів вищих органів фінансового контролю, наведених у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ У МІЖНАРОДНІЙ НОРМАТИВНО-ПРАВОВІЙ БАЗІ

Міжнародний стандарт	Статус	Обґрунтування
1	2	3
ISSAI 100 «Основні принципи аудиту публічного сектору»	Чинний	Стандарт встановлює фундаментальні принципи публічного аудиту, окреслює його мету, місце у системі демократичного врядування та взаємозв'язок із конституційним мандатом вищих органів аудиту. У ньому публічний аудит визначається як систематичний і об'єктивний процес отримання та оцінювання доказів щодо відповідності предмета аудиту встановленим критеріям, спрямований на зміцнення підзвітності, прозорості та належного управління державними ресурсами.
ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності»	Чинний	Стандарт визначає концептуальні засади аудиту ефективності та формує принципову основу для розроблення або прийняття національних стандартів у цій сфері. У ньому деталізуються положення ISSAI 100 у контексті аудиту ефективності, забезпечується єдине міжнародне розуміння його природи, цілей і методології.
ISSAI 3000 «Посібник з основ аудиту ефективності»	Чинний	Стандарт розширює фундаментальні положення ISSAI 100 і принципи ISSAI 300, адаптуючи їх до специфіки аудиту ефективності. Встановлює обов'язкові професійні вимоги до здійснення аудиту ефективності в публічному секторі та застосовується в межах Рамкової структури професійних проголошень INTOSAI (далі — INTOSAI IFPP).
ISSAI 3100 «Керівництво щодо основних принципів аудиту ефективності»	Втратив чинність	Методичний документ INTOSAI. Є історично-методичною основою для ISSAI 300 і ISSAI 3000. Містив узагальнені настанови щодо ключових принципів аудиту ефективності та формував спільне розуміння високої якості такої діяльності серед вищих органів аудиту. Має рекомендаційний характер і не встановлює обов'язкових норм.

Закінчення табл. 3.1

Міжнародний стандарт	Статус	Обґрунтування
1	2	3
ISSAI 3000 «Стандарти та рекомендації щодо аудиту ефективності на основі аудиторських стандартів INTOSAI та практичного досвіду»	Втратив чинність	Методичний документ, який містив практичні настанови щодо організації та проведення аудиту ефективності у державному секторі. Документ мав рекомендаційний характер і позиціонувався як прикладний інструмент професійного розвитку, а не як жорсткий нормативний стандарт.
GUID 3920 «Процес аудиту ефективності»	Чинний	Методичний документ INTOSAI, що надає практичні рекомендації щодо застосування вимог ISSAI 3000 у межах повного циклу аудиту ефективності. Документ було затверджено у 2016 р. як ISSAI 3200, а після впровадження IFPP перейменовано на GUID 3920 (редакційні зміни — 2019 р.). Має допоміжний, необов'язковий характер і спрямований на підтримку професійного судження аудитора.
ISSAI 3200 «Практичне керівництво щодо впровадження аудиту ефективності»	Чинний	Методичний документ INTOSAI, який деталізує порядок реалізації вимог ISSAI 3000 та є практичним інструментом для організації й проведення аудиту ефективності. Має рекомендаційний характер і спрямований на підтримку професійного судження аудитора при застосуванні обов'язкових вимог стандарту.

Джерело: систематизовано автором на основі досліджених даних [4].

Деталізуємо поле дії кожного зазначеного в таблиці 3.1 стандарту та керівництва. ISSAI 100 «Основні принципи аудиту державного сектору» структурує публічний аудит за трьома основними видами: фінансовим аудитом, аудитом ефективності та аудитом відповідності, закладаючи для них спільні методологічні засади. Він також визначає ключові елементи аудиторського процесу (аудитор, відповідальна сторона, користувачі звіту, предмет і критерії аудиту, типи завдань, рівні впевненості), що забезпечують концептуальну цілісність аудиторської діяльності. Окремий розділ присвячено організаційним вимогам до вищих органів аудиту, зокрема етичним засадам, незалежності, системі

управління якістю та управлінню компетентністю персоналу. Значну увагу приділено загальним принципам аудиту (професійний скептицизм, суттєвість, аудиторський ризик, документування, комунікація), а також принципам, пов'язаним із етапами аудиторського процесу — плануванням, виконанням, формуванням висновків, звітуванням і подальшим моніторингом. У цілому ISSAI 100 виконує роль методологічної основи всієї системи стандартів INTOSAI, забезпечуючи уніфікацію підходів до державного аудиту, формування професійної незалежності аудиторів та підвищення довіри до результатів аудиту в публічному секторі. Документ має рамковий характер і слугує концептуальним підґрунтям для розроблення національних стандартів аудиту або безпосереднього застосування міжнародних стандартів ISSAI.

ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності» є фундаментальним документом у системі INTOSAI, який визначає концептуальні засади аудиту ефективності та формує принципову основу для розроблення або прийняття національних стандартів у цій сфері. Даний стандарт деталізує положення ISSAI 100 та конкретизує їх у контексті аудиту ефективності, забезпечуючи єдине міжнародне розуміння його природи, цілей і методології. У документі аудит ефективності визначається як незалежне, об'єктивне та надійне дослідження того, чи здійснюються державні програми, системи, операції або організації відповідно до принципів економності, ефективності та результативності (з англ. *economy, efficiency, effectiveness* — «3Е», де *economy* — економність (або економічність), *efficiency* — ефективність, *effectiveness* — результативність), а також чи існує потенціал для їх удосконалення. Основною метою такого аудиту є конструктивне сприяння підвищенню якості державного управління, зміцненню підзвітності та прозорості. ISSAI 300 структуровано за трьома блоками:

1. аудиту ефективності (визначення, цілі, принципи «3Е», сфера застосування);
2. загальні принципи (визначення цілей, підходу, критеріїв, управління ризиком, комунікація, професійне судження, якість, суттєвість, документування);
3. принципи, пов'язані з етапами аудиторського процесу (планування, проведення, звітування, подальший моніторинг).

Особливістю документа є принциповий, а не процедурний характер вимог: ISSAI 300 не встановлює детальних операційних правил, а окреслює базові орієнтири для формування професійного підходу. Значну увагу приділено вибору аудиторського підходу (системно-, результат- або проблемно-орієнтованого), обґрунту-

ванню критеріїв, забезпеченню достатності та належності доказів, а також збалансованості й переконливості аудиторського звіту. ISSAI 300 виконує роль концептуальної платформи для аудиту ефективності, забезпечуючи методологічну узгодженість діяльності вищих органів аудиту та створюючи основу для застосування більш деталізованих стандартів (зокрема ISSAI 3000-3899).

ISSAI 3000 «Посібник з основ аудиту ефективності» є міжнародним стандартом, що встановлює обов'язкові професійні вимоги до здійснення аудиту ефективності в публічному секторі та застосовується в межах Рамкової структури професійних проголошень INTOSAI (IFPP). Стандарт має нормативний характер: у разі його прийняття вищим органом аудиту кожна вимога («shall») підлягає обов'язковому виконанню. Документ розвиває фундаментальні положення ISSAI 100 і принципи ISSAI 300, адаптуючи їх до специфіки аудиту ефективності. Аудит ефективності аналогічно визначається як незалежне, об'єктивне та надійне дослідження того, чи державні програми, системи, операції або організації імплементуються відповідно до принципів економності, ефективності та результативності («3Е»), а також чи існують перспективи для їх покращення. ISSAI 3000 структуровано за логікою аудиторського процесу та включає:

1. загальні вимоги (незалежність, етика, визначення користувачів і відповідальних сторін, предмет аудиту, критерії, ризики, суттєвість, якість, професійний скептицизм, документування, комунікація);

2. вимоги до стадій аудиторського процесу (відбір тем, планування, проведення, звітування, подальший моніторинг).

Особливістю стандарту є акцент на чіткому формулюванні аудиторських цілей і питань, виборі підходу (результат-орієнтованого, проблемно-орієнтованого або системно-орієнтованого), обґрунтуванні критеріїв аудиту та управлінні аудиторським ризиком. Значну увагу приділено якості доказової бази (достатності та належності доказів), аналітичному процесу формування висновків і розробленню конструктивних рекомендацій. Стандарт встановлює вимоги до змісту аудиторського звіту: він має бути всебічним, переконливим, своєчасним, зрозумілим і збалансованим, із чітким зв'язком між цілями, критеріями, висновками та рекомендаціями. Також передбачено обов'язковість надання об'єкту аудиту можливості прокоментувати результати до оприлюднення звіту та здійснення подальшого моніторингу виконання рекомендацій. Отже, ISSAI 3000 формує методологічну та процедурну основу аудиту ефективності,

спрямовану на підвищення результативності публічного управління, зміцнення підзвітності та забезпечення корисності аудиторської діяльності для суспільства.

ISSAI 3100 «Керівництво щодо основних принципів аудиту ефективності» є методичним документом INTOSAI, який містив узагальнені настанови щодо ключових принципів аудиту ефективності та формував спільне розуміння високої якості такої діяльності серед вищих органів аудиту. Документ мав рекомендаційний характер і не встановлював обов'язкових норм. Стандарт визначав аудит ефективності як незалежне й об'єктивне дослідження державних програм, систем або організацій з позицій економності, ефективності та результативності (3Е), спрямоване на сприяння поліпшенню управління. Основна увага приділялася двом ключовим питанням: чи здійснюються «правильні речі» та чи здійснюються вони «правильним способом». Документ структурувався за логікою аудиторського процесу: визначення та цілі аудиту, відбір тем, планування, проведення, звітування, подальший моніторинг, а також система контролю якості. Значну увагу було приділено вибору підходу до аудиту (результат-орієнтованого, проблемно-орієнтованого або системно-орієнтованого), формуванню чітких аудиторських питань, обґрунтуванню критеріїв та забезпеченню достатності й належності доказової бази. Особливістю ISSAI 3100 було наголошення на професійному судженні аудитора, гнучкості методології та необхідності врахування національного мандату BOA. Документ підкреслював важливість належної комунікації з об'єктом аудиту, збалансованості звіту, конструктивності рекомендацій та здійснення подальшого моніторингу виконання рекомендацій. У подальшому положення ISSAI 3100 були інтегровані та розвинуті в системі сучасних стандартів ISSAI 300 і ISSAI 3000, у зв'язку з чим документ було відкликано. Таким чином, ISSAI 3100 має історико-методологічне значення як етап становлення нормативної бази аудиту ефективності в межах INTOSAI.

ISSAI 3000 «Стандарти та рекомендації щодо аудиту ефективності на основі аудиторських стандартів INTOSAI та практичного досвіду» був інтегрований в оновлену систему стандартів ISSAI 300 та ISSAI 3000 в межах INTOSAI (IFPP). Документ мав рекомендаційний характер і був прикладним інструментом професійного розвитку. Стандарт був розроблений на основі ITOSAI Auditing Standards та узагальненого досвіду вищих органів аудиту різних країн. Його метою було:

1. описати концептуальні засади аудиту ефективності;

2. надати практичні рекомендації щодо управління та здійснення таких аудитів;

3. створити основу для формування належної методології та професійної підготовки аудиторів.

Документ структуровано за логікою повного аудиторського циклу та складається з п'яти частин:

- концептуальні основи аудиту ефективності;
- застосування загальних принципів державного аудиту до аудиту ефективності;
- стандарти та рекомендації щодо планування;
- стандарти та рекомендації щодо проведення аудиту;
- вимоги до звітування та подальшого моніторингу.

Змістовно стандарт ґрунтується на концепції «3Е» — економності, ефективності та результативності — та розглядає аудит як незалежне дослідження діяльності органів державної влади з метою підвищення якості управління та зміцнення публічної підзвітності. Значну увагу приділено формулюванню аудиторських питань, вибору методології, роботі з доказами, аналізу причинно-наслідкових зв'язків, а також взаємозв'язку аудиту ефективності з оцінюванням програм (program evaluation) та системами вимірювання результативності. Особливістю ISSAI 3000 (withdrawn) є його міждисциплінарний характер: документ підкреслює використання інструментарію соціальних наук, необхідність професійного судження аудитора та гнучкість методів залежно від контексту. Він також містить розширені додатки щодо критеріїв аудиту, доказової бази, комунікації, ІТ-аспектів та екологічного виміру аудиту.

GUID 3920 «Процес аудиту ефективності». Структурно документ організовано відповідно до етапів аудиторського процесу: планування, проведення, звітування та подальший моніторинг. У вступі підкреслюється, що GUID 3920 слід застосовувати разом із ISSAI 100, ISSAI 300 та ISSAI 3000 для належного розуміння концептуальних і нормативних засад аудиту ефективності. У частині планування детально розкрито процедури відбору тем на основі стратегічного планування, оцінки ризиків і сутєвості, визначення аудиторських цілей і питань, встановлення критеріїв, вибору методів збору доказів та управління аудиторським ризиком. Особливу увагу приділено розробленню «матриці дизайну аудиту», що забезпечує логічний зв'язок між цілями, питаннями, критеріями, методами та очікуваними висновками. Розділ проведення аудиту конкретизує вимоги щодо отримання достатніх і належних доказів, їх оцінювання (релевантність, валідність, на-

дійність), формування аудиторських знахідок, визначення причин і наслідків відхилень від критеріїв, а також вироблення обґрунтованих висновків із застосуванням професійного судження. Підкреслюється, що докази в аудиті ефективності зазвичай мають переконливий, а не абсолютний характер. У частині звітування визначено вимоги до змісту, структури та якості аудиторського звіту: він має бути всебічним, переконливим, своєчасним, зрозумілим і збалансованим, із чітким зв'язком між критеріями, доказами, знахідками, висновками та рекомендаціями. Заключний розділ присвячено follow-up, що розглядається як невід'ємний елемент підвищення впливу аудиту та оцінювання реалізації рекомендацій. Отже, GUID 3920 виконує функцію практичного інструментарію для реалізації стандарту ISSAI 3000, забезпечуючи методологічну узгодженість і логічну послідовність аудиту ефективності — від стратегічного відбору тем до оцінювання впливу результатів аудиту.

ISSAI 3200 «Практичне керівництво щодо впровадження аудиту ефективності» є методичним документом INTOSAI. У вступній частині наголошується, що ISSAI 3200 слід розглядати у взаємозв'язку з ISSAI 100, ISSAI 300 та ISSAI 3000, оскільки він пояснює, як практично реалізувати їхні концептуальні та нормативні положення. Структура документа відповідає логіці повного аудиторського циклу: планування, проведення, звітування та подальший моніторинг (follow-up). У цілому ISSAI 3200 виконує роль практичної методологічної рамки, що забезпечує системність, логічну послідовність і якість аудиту ефективності, сприяючи зміцненню підзвітності та результативності публічного управління.

За нормативно-правовою основою послідовним є практичне імплементація аудиту ефективності. В умовах програмно-цільового бюджетування та орієнтації на досягнення стратегічних цілей державної політики зростає значення аудиту діяльності (ефективності) (performance audit) як інструменту підвищення якості управлінських рішень. Відповідно до найновіших підходів, викладених у Звіті про стан публічного сектору світу за 2025 рік [5], вищі органи аудиту (далі — BOA) дедалі активніше здійснюють оцінку не лише законності та достовірності фінансової звітності, а й економності, ефективності та результативності діяльності державних органів, зокрема у сфері реалізації бюджетних програм. Такий підхід забезпечує перехід від контролю витрат до оцінювання досягнутих результатів. Аудит ефективності, як зазначає Звіт про стан публічного сектору світу за 2025 рік, — це

тип аудиту, що проводиться вищими органами аудиту (SAIs), який оцінює економність, ефективність та результативність державних операцій і державних витрат. Він виходить за рамки традиційних фінансових аудитів та аудитів відповідності, щоб оцінити, наскільки ефективно державні програми досягають своїх цільових результатів, зокрема тих, що пов'язані з Цілями сталого розвитку (ЦСР). Системи аудиту ефективності — це інтегровані структури, розроблені для оцінювання ефективності, результативності та економності організацій публічного сектору, хоча їх впровадження залишається суперечливим і зіштовхується зі значними структурними труднощами.

Барзелей М. у своїх дослідженнях зазначає, що аудит ефективності в концептуальному вимірі є радше «не зовсім коректною назвою для оціночної діяльності», при цьому підходи країн OECD до його впровадження істотно відрізняються [6]. Водночас Келлс С. виокремлює сім усталених критичних зауважень щодо аудиту ефективності, серед яких «антиінноваційність», «послушність» і «порожній ритуал», що засвідчує необхідність ретельного інституційного проєктування цієї форми контролю [7]. Гатрі Дж. характеризує аудит ефективності як «піддатливий соціальний конструкт, а не остаточну технологію оцінювання ефективності», що свідчить про множинність і суперечливість підходів до його трактування в різних контекстах [8].

Аудит ефективності широко використовується в державному управлінні для підвищення ефективності та підзвітності, але докази його результативності неоднозначні та залежать від того, як зацікавлені сторони сприймають процес аудиту. Опитування 353 норвезьких державних службовців показало, що більшість сприймає аудит ефективності як корисний, особливо коли вони погоджуються з критеріями аудиту, можуть впливати на процес і вважають, що він сприяє підзвітності та покращенню діяльності [9]. Однак подальше дослідження 353 респондентів показало, що, хоча суб'єкти аудиту повідомляли про використання звітів для покращень, вони також сприймають ці звіти як незбалансовані, що свідчить про те, що внесок у покращення «менш очевидний, ніж здається». Довіра залишається проблематичною: польове дослідження, проведене Австралійським національним аудиторським управлінням, показало, що «проблеми незалежності аудитора, технічної компетентності та сприйняття корисності аудиту продовжують обмежувати довіру до аудиту ефективності» [10]. База наукових доказів засвідчує широке застосування аудиту ефективності та його вагомий вплив у різних управлінських і ін-

ституційних контекстах. Так, Лю Ю. [11] визначає аудит ефективності як одну з ключових функцій вищих органів аудиту у світі, підкреслюючи, що його зміст поступово зміщується від контролю за використанням коштів до оцінювання реалізації державної політики та управління проектами. Дрегушін К.-П. та інші [12] розглядають аудит ефективності як важливий інструмент забезпечення обґрунтованої впевненості щодо належного управління державними фінансовими ресурсами. Новітні емпіричні дослідження також підтверджують практичну значущість цього виду аудиту. Зокрема, Сетянінгрум Д. та інші [13], спираючись на результати аналізу 180 об'єктів аудиту в міністерствах та органах місцевої влади Індонезії, доводять, що аудит ефективності може забезпечувати високі показники якості та формувати суттєві позитивні ефекти, зокрема сприяти вдосконаленню стратегічного планування, посиленню внутрішнього контролю та інституціоналізації управлінських практик. Водночас Сембієва Л. та інші [14] демонструють можливість застосування аудиту ефективності для оцінювання результативності бюджетних інвестицій, тоді як Сарі Д. А. та інші [15] обґрунтовують його корисність у процесі оцінювання реалізації ЦСР у країнах з обмеженими ресурсами.

Загалом вплив аудиту ефективності значною мірою залежить від організаційного контексту та сприйняття зацікавлених сторін. Аудит результатів бюджетування організовано за допомогою кількох моделей, що поєднують внутрішніх аудиторів та незалежні ВОА, причому країни з найкращими показниками застосовують підходи до аудиту ефективності, які оцінюють як відповідність вимогам, так і співвідношення ціни та якості. Мухамедьярова Л. визначає, що аудиторські установи організовані або як внутрішні аудитори, або як незалежні ВОА; при цьому дослідження розглядає, як структуровані різні моделі аудиту в різних країнах [16]. Бучек Й. акцентує, що організація аудиту відрізняється залежно від галузі, аналізуючи доходи державного бюджету, майно, підприємства та фонди як окремі сфери аудиту, кожна з яких має різні організаційні фокуси [17]. Мухамедьярова Л. відзначає неоднозначність аудиту результатів у бюджетуванні, адже ВОА часто відповідають встановленим стандартам, однак щодо виявлених результатів аудиту уряди не вживають належних заходів, тому законодавчий нагляд нерідко залишається недостатнім [16].

Однак підходи до визначення та структурного наповнення даної дефініції різняться залежно від підходів, зокрема практично-прикладного, теоретико-методичного, законодавчо-нормативного. Окремої уваги потребує локалізація дослідження,

адже організація аудиту результатів у бюджетуванні буде залежати від рівня фінансової системи, на якому він реалізується. Так, численні джерела демонструють послідовний консенсус щодо організації аудиту. Браєрс М. та Херст М. у своєму дослідженні детально розглядають, як бюджетна інформація використовується для оцінювання ефективності, зосереджуючись на стилі керівництва. Відзначається, як інформація впливає на напруженість на роботі, стосунки на роботі та навіть поведінку [18]. Автори зазначають, що дослідження часто є розрізненими, з великою кількістю статистичних даних, але з менш обґрунтованою теорією, яка б пов'язувала все в єдине ціле. Вони також досліджують фактори, які впливають на використання бюджету керівниками.

Будко О. визначає чотири основні етапи аудиту: організаційний, підготовчий (плановий), технологічний та кінцевий (результативний) [19]. Підготовчий етап включає збір інформації про фінансово-господарську діяльність, аналіз економічних показників, визначення рівнів суттєвості, оцінювання систем внутрішнього контролю та розроблення планів і програм аудиту. Щодо бюджетних установ, то Парушина Н. наголошує, що організація аудиту вимагає розподілу повноважень між учасниками бюджетного процесу та встановлення локальних правил для роботи аудитора [20]. Мілоєвич І. у своїх дослідженнях концентрує увагу на тому, що бюджетний аудит — це інструмент забезпечення бюджетної дисципліни та запобігання порушенням, а його ефективність залежить від завдання, обсягу та організації [21]. Основні організаційні питання — призначення, обсяг та організація — фундаментально визначають ефективність і результативність аудиту.

Світова практика аудиту ефективності на макрорівні еволюціонувала від аудиту, орієнтованого на перевірку дотримання встановлених вимог, до оцінювання економічності, ефективності та результативності програм і установ публічного сектору. Його предметне поле охоплює широкий спектр напрямів, зокрема аналіз систем, адміністративних процесів, державної політики та емпірично обґрунтованих аудиторських досліджень. При цьому в межах аудиту ефективності застосовуються як якісні, так і кількісні методи, а стандарти якості акцентують на об'єктивності, ретельності та достовірності аудиторських процедур і висновків. Водночас оприлюднені аудиторські звіти нерідко зберігають контрольну спрямованість, попри те, що сучасний аудиторський дискурс дедалі більше наголошує на оцінюванні результатів.

Емпіричні свідчення щодо дієвості аудиту ефективності варіюються залежно від інституційного контексту. Дослідження, проведені в Румунії та Австралії, фіксують позитивний вплив аудиту ефективності на підвищення економічності, ефективності та результативності діяльності, причому значна увага парламентських інституцій до аудиторських рекомендацій сприяє вжиттю коригувальних заходів з боку об'єктів аудиту [22; 23]. Разом із тим ширші міжнародні дані засвідчують, що аудит ефективності залишається складним і багатовимірним явищем, у межах якого зберігається напруженість між функцією підзвітності та цілями підвищення результативності. Серед непередбачуваних наслідків виокремлюють ризик перетворення аудиту на ритуалізовану практику, що не забезпечує реальних покращень, а також можливість підриву суспільної довіри.

Найбільш дієвим аудит ефективності виявляється, ймовірно, в умовах інституційної зрілості, за наявності сильного парламентського нагляду, повноцінного прийняття аудиторами результативно-орієнтованого підходу, використання систематичних методів аналізу та достатнього політичного простору для незалежної критики. Водночас до ключових проблем належать необхідність збереження незалежності аудиторів за умов прагнення впливати на управлінські рішення, ресурсні обмеження, політичні бар'єри для критичного аналізу державної політики, а також розрив між намірами, сформованими на неформальному або внутрішньому рівні, та практикою підготовки звітності на рівні безпосереднього представлення результатів.

З огляду на це уряди потребують об'єктивних та зовнішніх поглядів на формулювання, впровадження та оцінювання політики, а також її результатів. Коли ті, хто відповідає за оцінювання успіхів і невдач, є тими ж, хто розробив відповідну програму або бюджет, може існувати ризик того, що оцінювання стане адміністративним завданням або призведе до упереджених результатів. Програми, які мають політичну вагу або враховують потреби громадян, можуть стати інституціоналізованими, навіть якщо вони неефективні, недієздатні та дорогі. Вищі органи аудиту сприяють створенню більш надійної бази доказів, доповнюючи оцінювання, яке проводить уряд, зовнішніми оцінками. Їхній зовнішній нагляд, розуміння та передбачення стають ще більш актуальними з огляду на брак довіри та зростаючу нетерпимість до марнування і зловживання державними ресурсами. На цьому етапі безсумнівно має функціонувати незалежний вищий орган аудиту. Так, OECD [24; 25] визна-

час, що Вищий орган аудиту (SAI, далі — BOA), або національний орган аудиту, виконує незалежну та технічну функцію зовнішнього аудиту публічного сектору, яка зазвичай закріплена в конституції країни або визначена вищим законодавчим органом. BOA відповідає за нагляд і притягнення уряду до відповідальності за використання державних ресурсів разом із законодавчою владою та іншими наглядовими органами. BOA мають різні моделі та інституційні механізми взаємодії із законодавчою, виконавчою та судовою владою. Якщо роль зовнішнього аудиту державного сектору виконує більше одного органу, BOA зазвичай визначається як орган, що має найсильніші конституційні гарантії незалежності. INTOSAI у своїх підходах зазначає, що відповідно до статусу незалежних зовнішніх органів BOA потребують повної свободи дій і достатньо широких повноважень [1]. Для забезпечення експертної оцінки та достовірних висновків щодо використання і управління державними ресурсами BOA повинні мати доступ до всіх відповідних документів, працювати на місці та відстежувати виконання висновків об'єктами, що перебувають під аудитом [26]. Для того щоб BOA міг ефективно притягнути уряд до відповідальності за управління державними ресурсами, він повинен діяти на основі фундаментальних принципів незалежності, прозорості та підзвітності, етики і контролю якості. Незалежний та професійний BOA повинен дотримуватися принципів, яких він очікує від об'єктів публічного сектору, що підлягають аудиту, щоб бути прикладом для інших. Генеральна Асамблея ООН наголосила на доданій цінності вищих установ аудиту у Резолюції 69/228 від 19 грудня 2014 року: «Сприяння та зміцнення ефективності, підзвітності, результативності та прозорості державного управління шляхом зміцнення вищих установ аудиту» [27]. Цей акт ґрунтується на Резолюції A/66/209 від грудня 2011 року та підкреслює зв'язок між ефективним, підзвітним і прозорим державним управлінням та впровадженням міжнародно узгоджених цілей розвитку. Важливо підкреслити, що саме BOA сприяють формулюванню, впровадженню та оцінюванню політики менеджменту публічного сектору. Аналіз організаційної структури вищих органів контролю в різних країнах показав, що в усіх країнах створено спеціалізовані органи для контролю за бюджетними витратами, які не є однотипними та залежать від форм правління і державного устрою країни. Основні з них представлені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**СПЕЦІАЛІЗОВАНІ УСТАНОВИ З МОНІТОРИНГУ
ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ**

Орган контролю за бюджетом	Країни
1	2
Органи державного бухгалтерського обліку	Швеція, Норвегія, Швейцарія, Монако, Чехія, Ізраїль, Чилі, Колумбія, Литва, Саудівська Аравія, Албанія, Молдова, Індонезія, Йорданія, Монголія, Афганістан.
Рахункова палата (Вища контрольна палата)	Франція, Італія, Словенія, Аргентина, Румунія, Алжир, Туніс, Марокко, Гвінея, Гаїті.
Окрема публічна особа	Австралія, Ірландія, Велика Британія, Данія, Канада, Фінляндія, Естонія, Латвія, Хорватія, Таїланд, Південна Африка, Індія, Єгипет, Пакистан, Нігерія.
Рахункові трибунали	Бразилія, Уругвай, Португалія.
Генеральне аудиторське управління, очолюване одноосібним аудитором	Велика Британія, Канада, Єгипет, Пакистан, Південна Африка, Індія.
Рахунковий суд	Німеччина, Казахстан, Іспанія, Люксембург, Нідерланди, Киргизстан.
Департамент контролю публічних видатків	Малі, Маврикій.
Аудиторські палати	Японія.
Державні генеральні інспекції	Бурунді, Філіппіни.
Контрольні палати	Грузія, Польща.
Підрозділи бухгалтерського обліку у складі Верховного Суду	Конго, Греція.
Департамент бухгалтерського обліку Міністерства закордонних справ	Лаос, Камбоджа, Екваторіальна Гвінея.

Джерело: систематизовано автором на основі досліджених даних [4].

Головною відмінною рисою звітів та висновків аудиту ефективності є те, що ВОА, окрім критичних зауважень, повинні надавати рекомендації щодо підвищення ефективності використання публічних ресурсів. У практиці проведення аудиту

ефективності існують різні підходи до елементного складу аудиту ефективності. BOA повинні усвідомлювати роль, яку вони відіграють або можуть відігравати, та бути готовими виконувати цю роль шляхом стратегічного планування, ефективного управління ресурсами та забезпечення якості й своєчасності своєї роботи. Незалежно від того, чи зберігають BOA підхід, орієнтований на дотримання вимог і контроль, імплементований INTOSAI, чи зосереджуються на оцінюванні та співвідношенні ціни і якості в локалізованій політиці країни, головним залишається досягнення системності між економічністю, ефективністю та результативністю, а також справедливістю — ступенем доступності послуг для населення. Саме тому питання аудиту ефективності та побудови системи результатів і результативності виконавців у бюджетуванні має соціально-економічні наслідки. На рис. 3.1 представлено систему проведення аудиту ефективності бюджетних виконавців.

Головною відмінною рисою звітів та висновків аудиту ефективності є те, що інспектори, окрім критичних зауважень, повинні надавати рекомендації щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів. У практиці проведення аудиту ефективності існують різні підходи до елементного складу аудиту ефективності. У стандартах ISSAI 300 оцінювання економічності базується на аналізі використаних публічних ресурсів (вхідних ресурсів). Ефективність характеризується співвідношенням використаних публічних ресурсів (вихідних ресурсів) і короткострокових результатів (первинного результату реалізації програми). Результативність визначається як співвідношення поставлених цілей і довгострокових результатів (кінцевого результату програми). Релевантність визначається шляхом порівняння потреб і цілей, а суспільна корисність — шляхом порівняння потреб і соціально-економічного ефекту реалізації програми.

Зарубіжний досвід проведення аудиту ефективності публічних фінансів трактується різносторонньо залежно від рівня розвитку фінансової системи та інституційної зрілості. Зокрема, практика проведення аудиту ефективності та результативності представлена Рахунковою палатою Нідерландів у «Керівництві з аудиту ефективності» [28]. За підходом цієї країни аудит ефективності цілей передбачає аналіз фактичної соціальної ситуації після впровадження фінансової політики та порівняння її з цілями політики і соціальною ситуацією, яку політика мала створити. Коли палата проводить аудит ефективності, метою є встановлення того, чи мала відповідна державна політика бажаний ефект.

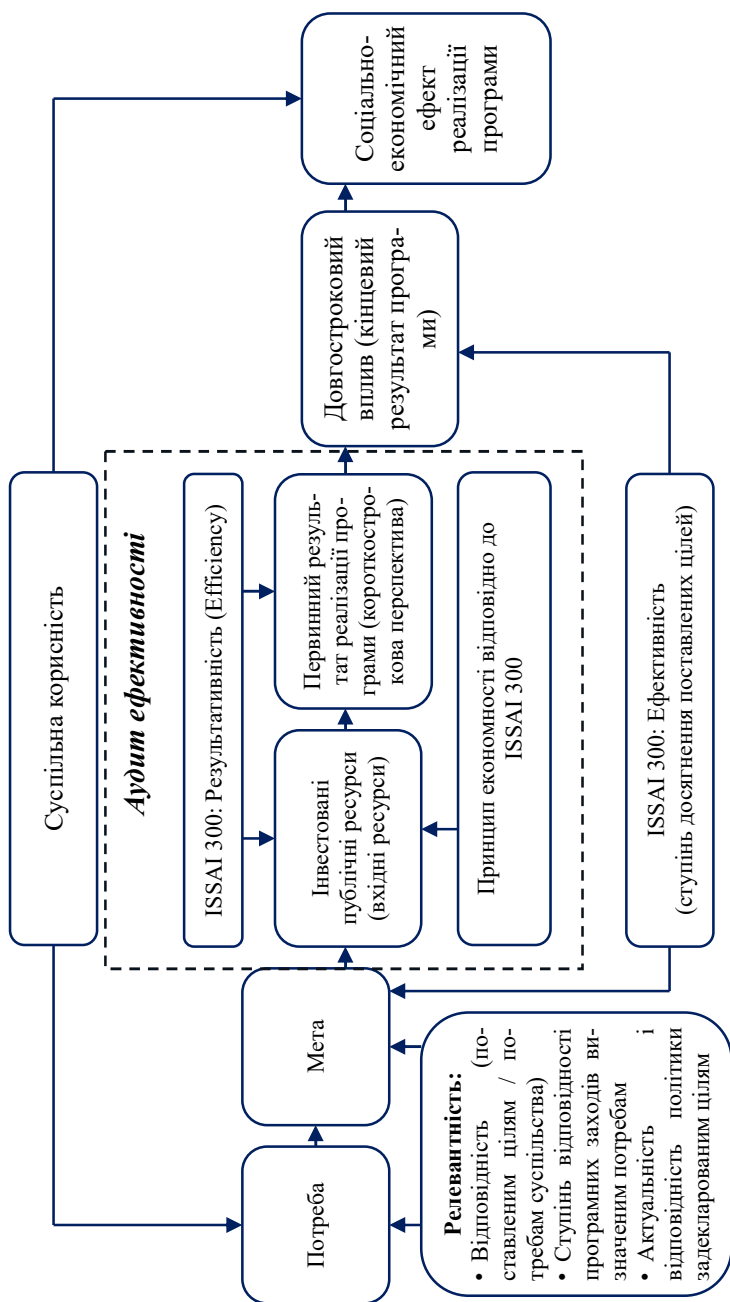


Рис. 3.1. Елементи аудиту ефективності у світовій практиці.

Джерело: складено автором за використання досліджених джерел [4].

Термін «ефект» охоплює як результати, так і наслідки, досягнуті завдяки цим результатам. Аудити ефективності є складними, частково тому, що виважене імплементація політики на макrorівні може бути доволі тривалим, а частково тому, що можуть діяти зовнішні фактори, які впливають на її кінцеві результати. Зрештою, може існувати цілий ряд кроків між результатами уряду та соціальною ситуацією, яка формується. Чим більше кроків, що ведуть до певного результату або наслідку, тим важче встановити причинно-наслідковий зв'язок із фінансовою політикою держави. У багатьох випадках результат є не лише результатом політики, яку проводить держава, а й залежить від низки інших факторів. У свою чергу аудит результативності враховує, що громадян цікавить не лише те, чи було досягнуто певних політичних результатів, але й те, скільки вони коштували та чи можна зменшити витрати. Звідси важливість проведення аудитів результатів та наслідків на додаток до аудитів ефективності. Такі аудити можуть зосереджуватися або на результатах, або на наслідках, отриманих у результаті реалізації державою фінансової політики. У першому випадку аудит є вимірюванням ефективності результатів, отриманих у результаті реалізації державної політики, тоді як у другому він спрямований на встановлення економічної ефективності результатів державної політики. Ключовим є визначення, чи ті самі результати або наслідки можна було б досягти з меншими ресурсами, або чи ті самі ресурси могли б призвести до більшої кількості результатів або наслідків.

Досвід Великої Британії засвідчує, що незалежність Національного аудиторського управління Великої Британії (далі — НАУ) суттєво впливає на його аудиторську звітність, гарантуючи, що зміни в уряді не впливають на предмет або спрямованість його аудитів ефективності [29]. Оскільки НАУ діє незалежно як від уряду, так і від парламенту, воно дотримується неупередженої та аполітичної позиції у своїй аудиторській практиці. Ця конституційна та інституційна незалежність дозволяє НАУ надавати точну й достовірну інформацію, яка захищає інтереси громадян від держави, тим самим посилюючи публічну підзвітність. Дослідження підтверджує, що, незважаючи на зміни в уряді, звітність НАУ про аудит ефективності залишається стабільною та не залежить від політичних змін. Це пояснюється статутним мандатом НАУ та його роллю як незалежного Вищого органу фінансового контролю (далі — ВОФК), який наголошує на неупередженій оцінці, заснованій на економності, ефективності та результативності, а не на політичних міркуваннях. Незалежність також зміц-

ное професійну ідентичність аудиторів як нейтральних експертів, що відповідають ідеалам Нового державного управління, додатково захищаючи аудиторську роботу від політичного тиску або негайної реакції на кризи.

У публічних фінансах ключовим залишається аудит ефективності, що стосується бюджетних витрат на надання державних (муніципальних) послуг (робіт), соціальне забезпечення населення, надання бюджетних інвестицій, субсидій юридичним особам, міжбюджетних трансфертів (за винятком субсидій), обслуговування державного боргу, а також інших видів витрат, що підлягають перевірці. Натомість ISSAI 300 зазначає, що предмет аудиту ефективності не повинен обмежуватися конкретними програмами, установами чи фондами. Предметом є дії або існуючі ситуації, які можуть виникати на будь-якому рівні фінансової системи. Етапи аудиту ефективності представлені на рис. 3.2.

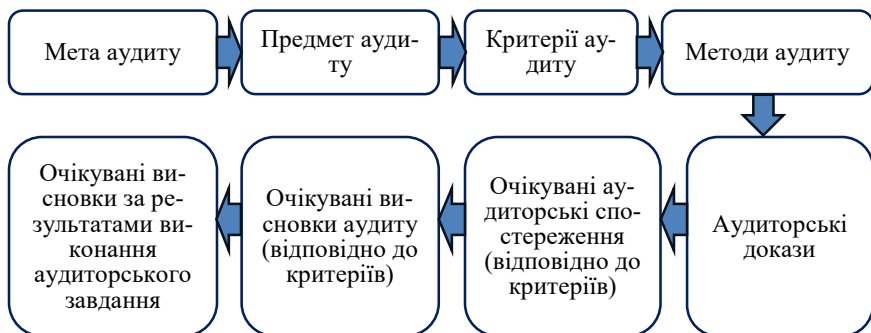


Рис. 3.2. Етапи аудиту ефективності у світовій практиці.

Джерело: складено автором за використання досліджених джерел [4].

Елементи аудиту ефективності у світовій практиці включають: попереднє вивчення предмета та об'єктів аудиту ефективності, визначення цілей і питань контрольної діяльності, розроблення програми контрольної діяльності та плану робіт, вибір або розроблення критеріїв оцінювання ефективності, оцінювання суттєвості та аудиторських ризиків. ISSAI 3000 визначає, що теми аудиту ефективності повинні обиратися шляхом стратегічного планування на основі дослідження, виявлення ризиків та проблемних аспектів. Джерелами інформації для планування є: нормативна база, заяви міністерств і уряду, аудиторські звіти, результати оцінювання ризиків, наукові дослідження, плани та звіти внутрішнього аудиту, офіційна статистика тощо. Аудит ефективності не передбачає оцінювання бюджет-

них ризиків об'єкта під час розроблення критеріїв. Загальної універсальної моделі планування аудиту ефективності та складання його програми не існує. Одним із найкращих методів планування в міжнародній практиці є підготовка матриці планування, яка на практиці включає всі ключові етапи аудиту ефективності (рис. 3.2). Матриця дозволяє пов'язати цілі, проблеми, критерії аудиту, методи, використані аудиторські докази, очікувані аудиторські спостереження та висновки. Побудова системи результатів і результативності бюджетних виконавців має базуватися на аудиті ефективності відповідно до програми та робочого плану контрольної діяльності, отриманні доказів і складанні актів, що фіксують результати контрольних дій. ISSAI 3000 визначає необхідність використання різних методів і моделей аналізу: аналіз документів або фізичних доказів, статистичний аналіз, інтерв'ю, зустрічі з установою, що підлягає аудиту, обговорення з фокус-групою та інші. Їх деталізація представлена у підпункті 3.2. Разом зібрані докази повинні бути достатніми, надійними та відповідними виявленим недолікам. Докази використовуються для обґрунтування відповідності або невідповідності організації, процесів та результатів критеріям ефективності, для обґрунтування недоліків і проблем, а також для формування висновків і пропозицій. Підготовка звіту про результати контрольної діяльності передбачає також підготовку інших документів за результатами контрольної діяльності (подання, інструкції, інформаційні та супровідні листи, повідомлення про застосування заходів бюджетного контролю, звернення до правоохоронних органів). Окрім висновків і пропозицій, у звіті відображаються варті уваги позитивні практики та інформація, яка може бути корисною для інших державних органів і організацій для покращення їхньої діяльності. Звіт, складений відповідно до вимог ISSAI 3000, має бути повним, переконливим, зрозумілим і збалансованим.

3.2. Цифрові інструменти та відкриті дані для аудиту результатів

Цифрові інструменти та відкриті дані значно підвищують ефективність аудиту, покращуючи прозорість, точність і результативність. Глобальність економічної та фінансової системи зумовлює необхідність використання широкого спектра різних цифрових інструментів і джерел інформації для роботи з різноманітними державними установами, органами законодавчої та виконавчої влади, широким колом зацікавлених суб'єктів гос-

подарювання та громадян. Незамінним в аудиті ефективності є взаємний обмін інформацією та її доведення до єдиного вимірною показника через низку вимог до її представлення та використання. У процесі проведення аудиту ефективності використовуються широкий спектр джерел інформації відповідно до принципу комплексного аналізу діяльності органів державного управління. Збір і аналіз даних здійснюється з різних джерел, зокрема від органів державної влади різних рівнів, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання, інститутів громадянського суспільства та інших зацікавлених сторін. Аналіз зібраної інформації спрямований на оцінювання ефективності функціонування відповідних управлінських механізмів, систем збору та обробки даних, а також результативності діяльності органів влади у визначених сферах. У межах аудиту застосовуються різні аналітичні інструменти та методи обробки інформації, що дає змогу узагальнювати отримані результати, формувати обґрунтовані висновки та розробляти рекомендації щодо підвищення ефективності управління публічними ресурсами.

Науковці та практики пропaгують різні підходи, цифрові інструменти та методи щодо проведення аудиту ефективності як у цілому, так і публічних фінансів зокрема. Фрайдей С. К. та інші [30] у своєму дослідженні виявили, що інструменти цифрового аудиту, включаючи автоматизовану аналітику даних, штучний інтелект та блокчейн, оптимізують аудит, зменшують людські помилки та дозволяють проводити аналіз у режимі реального часу. Еррера-Санче М. Ж. та інші [31] доводять, що цифровізація підвищує швидкість і точність аналізу даних, одночасно знижуючи операційні витрати та посилюючи виявлення ризиків. Саноран К. та інші [32] підтвердили, що аудитори бачать переваги в плануванні аудиту та суттєвому тестуванні за допомогою інструментів аналітики даних. Однак значні перешкоди у процесі цифровізації зберігаються. Еррера-Санче М. Ж. та інші [31] віднесли до них культурний опір, прогалини в навичках серед аудиторів та проблеми інтеграції застарілих систем як обмежувальні фактори. Крім того, Елтрудіс Д. та інші [33] стверджують, що когнітивні упередження в дизайні цифрової платформи можуть перешкоджати залученню зацікавлених сторін та досягненню прозорості. Бетті Н. та інші [34] опитали 82 керівників відділів аудиту у США, підтвердивши позитивний зв'язок між цифровізацією організацій та впровадженням аналітики даних. Лоїс П. та інші [35] опитали 105 грецьких фахівців з аудиту, визначивши кібербезпеку та навчання персоналу як критичні фактори успіху.

Методи консолідації інформації для проведення аудиту ефективності наведені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

**МЕТОДИ КОНСОЛІДАЦІЇ ІНФОРМАЦІЇ
ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ**

Метод	Деталізація
1	2
Кабінетний аналіз	Передбачає опрацювання наявних документів, звітів і даних, пов'язаних із предметом аудиту. До таких джерел належать наукові дослідження, академічні оцінки, внутрішні звіти міністерств і державних агентств, нормативно-правові акти та регуляторні положення, звіти про результативність, матеріали попередніх аудитів, офіційні бази даних, а також експертні висновки. Вивчення інформаційних ресурсів та офіційних веб-сайтів з метою збору актуальної інформації щодо предмета аудиту. Крім того, здійснюється аналіз урядових веб-ресурсів для визначення органів державної влади та інституцій, відповідальних за координацію та впровадження предмета аудиту. На світовому рівні окрему увагу приділено ознайомленню з добровільними національними оглядами (ДНО), які відображають прогрес держави у досягненні цілей державної політики.
Спостереження	Безпосередні спостереження, включаючи відвідування місць і польові візити, що дозволяють аудиторам перевірити дані та надають інформацію в режимі реального часу про предмет аудиту.
Інтерв'ю та фокус-групи	Інтерв'ю з урядовцями, які займаються підготовкою та реалізацією предмета аудиту, а також з іншими зацікавленими сторонами, включаючи представників міжнародних організацій, громадянського суспільства та наукових кіл, для збору інформації щодо теми аудиту. Фокус-групи із зацікавленими сторонами, зокрема для допомоги у визначенні цілей та предмета аудиту.
Анкети та опитування громадян	Методи є ефективними для збору структурованих даних від ширшої групи зацікавлених сторін, включаючи державних службовців, представників приватного сектору або громадян.
Картування взаємозв'язків між конкретними завданнями (або пов'язаними питаннями) та іншими цілями і завданнями.	ВОА відображають взаємозв'язки між конкретними завданнями предмета аудиту (або пов'язаними питаннями) та іншими цілями і завданнями єдиного цілого проєкту, програми чи політики. Даний метод відображає як синергію, так і компроміси між предметом аудиту та стратегічною ціллю, а також надає інформацію, необхідну для проведення аудиту ефективності.

Таблиця 3.3

Метод	Деталізація
1	2
Картування інституцій, стратегій, програм і державної політики.	Під час проведення аудиту ефективності здійснюється картування державних стратегій, програм і політик, пов'язаних із предметом аудиту, а також взаємозв'язків між органами державної влади, відповідальними за їх реалізацію або залученими до відповідної діяльності. Такий підхід дає змогу виявити фрагментацію, дублювання функцій, перетин повноважень та наявні прогалини в системі управління, а також сформувати рекомендації щодо підвищення узгодженості та інтегрованості державної політики. Застосовується у поєднанні з аналітичним інструментом RACI [43].
Фрагментація, перетин і дублювання (Fragmentation, Overlap and Duplication — FOD)	Розроблений Government Accountability Office (BOA США). Надалі цей інструмент було адаптовано Tribunal de Contas da Uniao (BOA Бразилії) для проведення координованого аудиту країнами Латинської Америки та Карибського регіону. Згодом БОА Бразилії також розробив методичні рекомендації щодо застосування цього інструменту під час аудиту.
Матриця пріоритизації	Серед ідентифікованих зацікавлених сторін, зокрема представників органів державної влади, громадянського суспільства, наукового середовища та приватного сектору, з метою визначення їхніх інтересів, ролей і пріоритетів, а також отримання релевантної інформації щодо предмета аудиту визначається коло осіб, які можуть надалі підтримувати впровадження змін, запропонованих за результатами аудиту. Матриця пріоритизації дає можливість класифікувати різні групи стейкхолдерів за визначеними критеріями, зокрема за рівнем зацікавленості та ступенем впливу. Крім того, під час аудиту аналізується, чи існують у державних органах належні інституційні механізми та процедури взаємодії із зацікавленими сторонами, а також визначаються найбільш ефективні способи комунікації з різними групами стейкхолдерів у межах діяльності, що є предметом аудиту.

Джерело: складено автором за використання досліджених джерел [5; 36].

Окрім даних методів, БОА в різних країнах використовують цілий ряд аналітичних інструментів та типи аналізу для консолідації та систематизації інформації публічного сектору. Зокрема, найбільш відомі з них представлені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**АНАЛІТИЧНІ ІНСТРУМЕНТИ ТА ТИПИ АНАЛІЗУ,
ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ ВОА ПІД ЧАС АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ**

Аналітичний інструмент та тип аналізу	Деталізація впровадження
1	2
Аналіз структури та використання бюджетних ресурсів	Бюджетний аналіз дає змогу оцінити, чи відповідають системи бюджетного планування, розподілу ресурсів та управління публічними фінансами предмету аудиту. Метою такого аналізу є визначення того, чи забезпечується належне фінансування відповідних напрямів діяльності, чи відображають публічні бюджети встановлені пріоритети у сфері, що перевіряється, а також чи існують ефективні та прозорі механізми моніторингу бюджетних видатків, пов'язаних із предметом аудиту.
Аналіз RACI	Передбачає використання матриці для опису та чіткого розмежування ролей і відповідальності різних державних органів та установ. Даний інструмент на основі матриці уточнює ролі та обов'язки, призначаючи чотири типи відповідальності — відповідальний, підзвітний, консультований та проінформований (Responsible, Accountable, Consulted and Informed — RACI [37]) - окремим особам або командам для виконання конкретних завдань або процесів.
Аналіз політики	Такий тип аналізу допомагає аудиторам оцінити, чи належним чином узгоджені законодавчі акти, стратегії розвитку, галузеві плани та інструменти державної політики з предметом аудиту. Це дає змогу перевірити, чи відображає державна політика визначені принципи та пріоритети у відповідній сфері, чи має вона міжгалузевий та інтегрований характер, а також чи передбачає чіткі мандати, розподіл повноважень і механізми координації між відповідальними органами. Аналізуючи політику та програмні документи, аудитори визначають рівень зобов'язань органів державної влади, ступінь узгодженості нормативних і стратегічних документів, а також готовність системи управління до ефективного реалізації заходів у сфері, що є предметом аудиту.
Аналіз ризиків	Інструменти оцінки ризиків допомагають аудиторам виявляти та оцінювати потенційні ризики, які можуть перешкоджати ефективній реалізації предмета аудиту. Такі інструменти, як правило, ґрунтуються на підходах і методах оцінювання ризиків, що застосовуються в аудиті ефективності, та адаптуються з урахуванням специфічних викликів, пов'язаних із координацією діяльності органів влади, інтеграцією політик і програм, фінансовим забезпеченням, а також системами моніторингу та оцінювання результатів.

Аналітичний інструмент та тип аналізу	Деталізація впровадження
1	2
Аналіз даних	Для визначення сильних і слабких сторін, а також сфер, що потребують удосконалення, застосовуються інструменти аналізу даних, зокрема статистичний аналіз, візуалізація даних та аналіз тенденцій. Ці методи дають змогу систематизувати й інтерпретувати зібрану інформацію, виявляти закономірності та відхилення, а також формувати обґрунтовані висновки щодо стану й результативності діяльності у сфері, що є предметом аудиту.
Аналіз причинно-наслідкових факторів	Цей метод використовується аудитором для виявлення причин наявних прогалин у системі управління та реалізації діяльності, що є предметом аудиту. Його застосування дає змогу визначити основні системні або структурні проблеми, які можуть перешкоджати належній координації, впровадженню відповідних заходів або здійсненню ефективного моніторингу результатів у досліджуваній сфері.
Аналіз невідповідностей і прогалин	Ця методологія застосовується для оцінювання рівня готовності органів державної влади до реалізації предмета аудиту шляхом порівняння чинних нормативно-правових рамок, інституційних механізмів, систем управління, ресурсного забезпечення та організаційних можливостей із вимогами, необхідними для ефективного реалізації відповідної політики або програми. Такий підхід дає змогу виявляти наявні прогалини у законодавстві, розподілі інституційних повноважень, організаційних можливостях та ресурсному забезпеченні.

Джерело: складено автором за використання досліджених джерел [5; 37].

Отже, ВОА застосовують різні методи, інструменти та види аудитів для оцінювання ключових аспектів управління публічними фінансами. Вони відіграють важливу роль у забезпеченні прозорості, підзвітності та ефективності використання публічних ресурсів. Здійснюючи аудит публічних доходів, видатків і державних програм, ВОА сприяють забезпеченню використання бюджетних коштів за призначенням та їх узгодженості з національними пріоритетами розвитку. Вони також відіграють важливу роль у виявленні відхилень від затверджених бюджетних показників, аналізі їх першопричин та оцінюванні впливу таких відхилень на різні сектори економіки та соціальні групи населення.

Крім того, ВОА посилюють підзвітність у сфері управління державним боргом шляхом аудиту відповідних практик і механізмів управління борговими зобов'язаннями. Їхній нагляд сприяє забезпеченню того, щоб запозичення та обслуговування державного боргу здійснювалися прозоро, відповідально та на засадах фінансової стійкості. Тому незалежні, засновані на доказах і публічно доступні аудиторські звіти мають важливе значення для оцінювання ефективності систем управління публічними фінансами. Вони надають цінну інформацію щодо того, наскільки ефективно використовуються публічні ресурси для підтримки національних цілей розвитку.

Світовий досвід аудиту ефективності публічних фінансів диференціює предмет аудиту ефективності залежно від сфери публічних фінансів. Деталізація пріоритетних предметів аудиту ефективності публічних фінансів у світовій практиці систематизована на рис. 3.3. Залежно від сфери диференціюються дані та вихідна інформація для його проведення.

Отже, це підкреслює необхідність загальнодержавного підходу до підвищення прозорості та підзвітності в управлінні публічними фінансами. Такий підхід передбачає сприяння прозорості бюджетного процесу, підвищення ефективності використання фінансових ресурсів та посилення механізмів підзвітності, зокрема через наглядову роль ВОА. Важливе місце у цьому процесі також посідає управління державним боргом, включаючи забезпечення прозорості та підзвітності щодо внутрішніх і зовнішніх боргових зобов'язань держави. Досягнення цих цілей можливе за вдалого поєднання цифрових інструментів і відкритих даних для інформаційного наповнення процесу реалізації аудиту ефективності.

Вимоги до відкритих даних та інформації мають суттєве значення під час проведення аудиту ефективності. Якість інформації можна класифікувати залежно від її подальшого використання або діяльності, яка передбачається з її використанням. Тому оцінювати якість інформації можна як продукту, так і процесу. Оцінювання якості інформації як продукту є важливим аспектом аудитів ефективності. Існує значний обсяг нормативних і методичних документів, що визначають стандарти, яким має відповідати така інформація. Нідерланди для оцінювання якості та корисності інформації про предмет аудиту керуються детальними стандартами, розробленими Судом аудиту, а також програмними інструментами, описаними в базі даних стандартів [38].

Управління публічними фінансами



Рис. 3.3. Пріоритетні предмети аудиту ефективності публічних фінансів у світовій практиці.
Джерело: складено автором за використання досліджених джерел [5].

Ці стандарти використовуються як для оцінювання інформації про політику, що формується в інформаційних системах для отримання стандартних показників ефективності, так і для інформації, отриманої в результаті проведення оцінювання політик або програм. Усі аудити, що проводяться Рахунковою палатою Нідерландів, базуються на однакових основних стандартах оцінювання інформації. Існує дві категорії основних стандартів: 1) основні технічні стандарти: релевантність, надійність та відповідність законодавчим нормам і авторитетним рекомендаціям щодо змісту інформації; 2) основні стандарти форми та представлення: зрозумілість, порівнянність та відповідність законодавчим нормам і авторитетним рекомендаціям щодо форми інформації. Якщо інформація про предмет аудиту відповідає шести основним стандартам, Суд позначає її як таку, що відповідає встановленим вимогам. Під час проведення аудитів ефективності та результативності у будь-якому випадку також потрібно враховувати вторинні стандарти релевантності даних. Інформація повинна бути: повною; актуальною у своїх розрахунках та припущеннях; доступною протягом розумного періоду часу. Вторинні вимоги до інформації, яка подається для проведення аудиту ефективності, також не можна залишити без уваги. До них належить узгодженість (у часі; між різними частинами ланцюжка політики, програм, проєктів; та між різними джерелами). Ці базові та вторинні стандарти разом утворюють «базовий пакет» стандартів до інформації. Спосіб застосування вторинних стандартів буде відрізнятися від одного випадку до іншого.

Для встановлення того, чи відповідає інформація про предмет аудиту «базовому пакету» основних стандартів, аудиторській групі, як правило, необхідно детально проаналізувати три етапи її підготовки. Інформація формується в межах таких етапів:

1. Збір інформації, включаючи її первинну фіксацію. Результатом цього етапу є так звана «базова інформація».

2. Обробка інформації, у межах якої відбувається її уточнення та систематизація. Результатом цього етапу є «уточнена інформація».

3. Поширення інформації, результатом якого є «оприлюднена інформація» або звітність.

Зазначені етапи є взаємопов'язаними та взаємозалежними. Якщо уряд або інша організація має намір поширювати інформацію, що відповідає встановленим вимогам (етап 3), то як збір інформації (етап 1), так і її обробка (етап 2) повинні здійснюватися відповідно до визначених стандартів. Наприклад, для того щоб

мати змогу поширювати відповідну інформацію, міністерства та інші організації повинні застосовувати раціональний, аналітичний підхід до збору даних (особливо щодо результатів політики). Це означає, що вони повинні мати сформульовані та впроваджені цілі, а також визначені показники ефективності (включаючи показники результатів). Крім того, під час збору даних міністерства повинні враховувати користувачів відповідної інформації. Це означає, що вони: 1) повинні мати чітке уявлення про користувачів; 2) повинні знати про інформаційні потреби користувачів (у кількісних показниках та одиницях виміру); 3) повинні розробляти процеси збору даних відповідно до типу інформації, яка потрібна користувачам. Коли міністерство або інша організація обробляє (тобто агрегує, синтезує тощо) базову інформацію, важливо зберегти її цілісність. Це означає, що методи обробки також повинні відповідати вимогам щодо їхньої надійності, достовірності, впорядкованості та перевірюваності.

У світовому досвіді поєднуються різноманітні аудиторські практики, цифрові інструменти та відкриті джерела для забезпечення представлення результатів аудиту (звітування). Так, уряд Фінляндії визнав, що має у своєму розпорядженні значні ресурси, зокрема політичні інститути, державну службу та мережу урядових організацій [39]. Водночас діяльність цих різних груп не завжди забезпечувала досягнення оптимальних результатів з точки зору ефективності державного управління. Раніше механізми стратегічного управління формувалися окремо, що призводило до фрагментарного підходу, за якого планування державної політики, регулювання та бюджетування не були належним чином узгоджені між собою. Новий стратегічний процес спрямований на посилення взаємозв'язку між урядовими процедурами розроблення законодавства, бюджетуванням та реалізацією політики, що має забезпечити взаємодоповнюваність політичного та регуляторного планування і його узгодженість із ресурсами, необхідними для досягнення поставлених цілей. Для підтримки нового процесу передбачено розроблення нових механізмів обміну знаннями та формування систематизованої бази даних щодо поточного й прогнозованого стану економіки, суспільства та операційного середовища діяльності міністерств. Ця база знань формується під наглядом Міністерства фінансів Фінляндії та Офісу Прем'єр-міністра Фінляндії і використовується для узгодження урядового плану дій із бюджетними та ресурсними межами. З метою впровадження запропонованих рекомендацій Міністр транспорту, зв'язку та місцевого самоврядування Фінляндії створив незалеж-

ний комітет, завданням якого є трансформація рекомендацій звіту в конкретні механізми реалізації реформи. У 2022 році Державна аудиторська служба Фінляндії провела аудит фінансової статистики Фінляндії [40]. Цей аудит зосереджувався на якості даних, процесах, що використовуються для забезпечення їхньої якості, та управлінських структурах, пов'язаних із виробництвом статистичної інформації. Аудит дійшов висновку, що фінансові статистичні дані Фінляндії, у цілому, є достатньо надійними і забезпечують стабільну основу для фінансової політики та прийняття управлінських рішень. Однак також було зазначено про деякі поліпшення, які можна внести до системи забезпечення якості, адже статистична інформація консолідувалася екстенсивними методами обробки, що включали суб'єктивний ризик. Наприклад, процеси, що стосуються формування статистики, не піддавалися зовнішній оцінці. У зв'язку з цим аудит зазначив, що, зважаючи на запити Євростату, приділяючи більше уваги забезпеченню якості, Статистичне управління Фінляндії може активніше включатися в цю роботу. Як наслідок, деякі функції, які до 2021 року виконував Статистичний орган Фінляндії, а саме збирання фінансових даних органів місцевого самоврядування, згодом стали функціями Державного казначейства Фінляндії, що спричинило певні проблеми з якістю даних. Нова модель даних, що охоплює більше даних, ніж попередні моделі, ускладнювала аналіз даних у межах попередньої історії. Протягом перехідного періоду якості даних, наданих статистичним управлінням Фінляндії, була низькою, оскільки деякі агенції або не подали необхідну інформацію, або не дотримувалися встановленого шаблону подання даних. Аудит також виявив слабкі місця в системі управління результативністю фінської статистики. Управління системою результативності також не було повністю узгоджене з незалежним характером статистичної роботи. Хоча консолідація офіційної статистики регулюється і контролюється на рівні Європейського Союзу (з можливістю накладення санкцій за серйозні порушення), метою аудиту було підкреслити необхідність надання адекватних ресурсів для підтримання високої якості статистичних результатів. Серед ключових рекомендацій аудиту було зміцнення внутрішніх процедур забезпечення якості та підвищення прозорості статистичних процесів, що дозволить третім сторонам проводити незалежні оцінки якості фінансової статистики. Було також рекомендовано Міністерству фінансів Фінляндії забезпечити розроблення інтегрованої статистики на основі даних, зібраних Державним казначейством, включаючи майбутні

набори даних із департаментів соціального обслуговування. Міністерству також було запропоновано активно оцінювати реформи фінансових наслідків та впровадити механізми для моніторингу їх реалізації.

Одним із інструментів аудиту ефективності залишається перегляд видатків, який дозволяє урядам посилити контроль за рівнем сукупних державних видатків та підвищити ефективність їх пріоритезації. Він також може сприяти формуванню фіскального простору шляхом перерозподілу або скорочення видатків на окремі програми чи організації. Зазвичай виокремлюють два основні типи перегляду витрат: перегляд з метою підвищення ефективності та стратегічні перегляди. Перегляд з метою підвищення ефективності спрямований на досягнення економії ресурсів шляхом визначення способів надання державних послуг за нижчою вартістю. Натомість стратегічні перегляди мають на меті оптимізацію державних видатків через визначення пріоритетів та скорочення або припинення фінансування програм чи трансфертних виплат, які є неефективними для досягнення поставлених цілей або мають нижчий пріоритет порівняно з іншими програмами чи послугами. Перегляди видатків можуть проводитися трьома основними способами: підхід «знизу-вгору», коли міністерства або інші розпорядники бюджетних коштів самостійно здійснюють відповідні огляди; спільні перегляди, коли аналіз проводиться спільно представниками міністерств — розпорядників коштів та Міністерства фінансів; підхід «зверху-вниз», коли огляд здійснюється Міністерством фінансів за обмеженої участі або без участі міністерств, що відповідають за відповідні бюджетні видатки. Так, у Великій Британії у 2010 році було проведено Комплексний огляд державних витрат (далі — КОДВ (Comprehensive Spending Review, CSR)), який мав характер масштабного перегляду державних витрат і був спрямований на їх суттєве скорочення в межах політики фіскальної консолідації. КОДВ поєднував елементи огляду ефективності та стратегічного огляду і охоплював майже всі категорії державних витрат, зокрема бюджетні видатки, обов'язкові видатки, трансфери субнаціональним органам влади, а також податкові витрати. Процес КОДВ реалізовувався переважно за підходом «знизу-вгору», за якого основним джерелом пропозицій щодо економії ресурсів виступали самі міністерства — розпорядники бюджетних коштів. Міністерства та відомства були зобов'язані проводити внутрішні огляди власних видатків і подавати до Казначейства Її Величності (HM Treasury) офіційні пропозиції, що містили варіанти можливого скорочення витрат.

Після отримання таких пропозицій посадові особи Казначейства доповнювали їх власними варіантами економії. Загальну координацію процесу здійснював новостворений Комітет Кабінету Міністрів з питань державних видатків (Public Expenditure Committee, PEX), який забезпечував стратегічний нагляд за проведенням перегляду витрат. Також Національне аудиторське управління Великої Британії (National Audit Office, NAO) рекомендувало Казначейству її Величності удосконалити підхід до вимірювання прогресу у досягненні цілей управління державним боргом шляхом подальшого розвитку як кількісних, так і якісних показників, а також узгодження цих оцінок із показниками ефективності та системами моніторингу діяльності Департаменту з управління державним боргом Великої Британії (UK Debt Management Office) та Національної служби заощаджень та інвестицій Великої Британії (National Savings and Investments). Окремою рекомендацією BOA Казначейству було періодично переглядати актуальність і ефективність окремих компонентів системи управління державним боргом, а також оцінювати, наскільки узгоджено ці компоненти функціонують у межах єдиної системи. Додатково було рекомендовано документувати досвід, отриманий у випадках функціонування системи в складних або нестандартних умовах, з метою подальшого вдосконалення практик управління державним боргом [41].

Департамент Генерального аудитора Ямайки [43] перед проведенням аудитів ефективності поєднує такі інструменти, як аналітичні огляди та аналіз тенденцій фінансової звітності. Такий підхід забезпечує більш цілеспрямовані висновки, які відзначаються покращенням фінансового управління суб'єктами господарювання та зменшенням залежності від державної бюджетної підтримки. Це, у свою чергу, розширює фіскальний простір для фінансування інших державних програм.

В історії впровадження аудиту ефективності для Португалії існують цікаві практики пов'язані із імплементації реформ в аспектах цифровізації та прозорості використання фінансових ресурсів, які були запропоновані з ціллю ефективного управління підприємствами державної форми власності, та практика досягнення Цілей сталого розвитку [42]. Вищий орган аудиту Португалії - Трибунал де Контас (Tribunal de Contas) здійснив аудит функцій внутрішнього аудиту на державних підприємствах за 2008 рік з метою посилення системи корпоративного управління в окремих суб'єктах господарювання державного сектору. За результатами аудиту принципи належного корпоративного управ-

ління, що застосовуються до державних підприємств, були інтегровані до нормативно-правової бази. Крім того, у 2014 році було ухвалено Кодекс корпоративного управління, який передбачає, що всі суб'єкти господарювання, що належать до сектору державних підприємств, повинні застосовувати еталонні принципи належного корпоративного управління незалежно від сфери їх діяльності. Застосований ВОА Португалії підхід був інноваційним, оскільки на момент проведення аудиту лише незначна кількість підприємств приділяла належну увагу цим питанням. Завдяки комплексній оцінці функції внутрішнього аудиту на державних підприємствах аудит дозволив Трибуналу де Контас узагальнити отриману інформацію та сформулювати рекомендації для уряду щодо підвищення ефективності систем внутрішнього контролю у державному секторі.

Досягнення Цілей сталого розвитку збагатили позитивну світову практику проведення аудиту ефективності та виконання його рекомендацій. Так, Рахунковий суд Португалії провів аудит реформ управління публічними фінансами країни [5]. Він виявив системні недоліки, включаючи недостатнє стратегічне планування та координацію, обмежене лідерство, брак людських і матеріальних ресурсів, а також недостатні навички та рівень навчання в державному управлінні. Суд рекомендував посилити лідерство, покращити координацію та запровадити поетапну стратегію впровадження реформ. У сфері публічного боргу аудити виявили пропуски та помилки у звітності, а також неадекватне розкриття фінансової інформації. Результати аудиту призвели до покращення розкриття фінансової інформації, включення нових фінансових форм і пояснювальних записок до річних звітів, а також до кращого дотримання строків бюджетного процесу. Окремо було наголошено на відсутності детальних планів впровадження, нечітко визначених обов'язках органів державного управління, слабкій документації щодо стратегічного планування, програмування бюджету та його виконання. Завдяки рекомендаціям аудиту спостерігаються покращення, зокрема у публікації звітів про щорічні заходи державної політики та податкові витрати. Сьогодні ВОА підвищили прозорість щодо чинних податкових пільг, методологій, що використовуються для розрахунку пов'язаних із ними податкових витрат, та актуальності цієї інформації для оцінювання компромісів між втраченими доходами та очікуваними результатами політики. Крім того, уряд створив новий технічний підрозділ, якому доручено покращити ідентифікацію та оцінювання нефіскальних переваг податкових пільг. Було розроблено систе-

му інвентаризації та управління нерухомістю центрального уряду для усунення ризиків, пов'язаних із ненадійною інформацією. Поточний перехід на нову систему бухгалтерського обліку у Рахунку соціального страхування дозволив провести точніше оцінювання активів нерухомості, наблизивши їхню облікову вартість до справедливої ринкової вартості.

Досвід Польщі підтвердив необхідність перехресних перевірок між різними департаментами, залученими до роботи над одним проектом. Так, ВОА Польщі — *Najwyższa Izba Kontroli* (NIK) — здійснив аудит готовності уряду до розподілу коштів, які надавалися Польщі в межах багаторічної фінансової програми Європейського Союзу. Аудит ефективності був зосереджений на оцінюванні середньо- та довгострокових стратегій подальшого економічного і соціального розвитку країни. Основною метою аудиту було оцінювання підготовки польською державною адміністрацією стратегічних документів, пов'язаних із фінансовою перспективою Європейського Союзу на 2014-2020 роки [44]. Сфера аудиту охоплювала Офіс Прем'єр-міністра та сім міністерств: Міністерство регіонального розвитку, Міністерство адміністрації та цифровізації, Міністерство економіки, Міністерство культури та національної спадщини, Міністерство транспорту, будівництва та морського господарства, Міністерство праці та соціальної політики, а також Міністерство сільського господарства та розвитку сільських територій. Аудит здійснювали сім організаційних підрозділів ВОА Польщі, діяльність яких координувало регіональне відділення у Варшаві. Кожен підрозділ відповідав за проведення аудиту у відповідному галузевому міністерстві, визначеному як об'єкт перевірки. У звіті за результатами аудиту було виявлено низку недоліків в урядовій моделі стратегічного планування. Основними з них стали недостатня інституційна спроможність та слабка координація між суб'єктами, залученими до процесу планування, що передбачалося урядовими документами. Аудит також встановив, що Міністерство регіонального розвитку взяло на себе провідну роль у стратегічному плануванні, однак не було забезпечене необхідними інструментами для ефективної координації цього процесу. У зв'язку з цим було рекомендовано створити спеціалізований центр стратегічного планування, наділений відповідними повноваженнями та ресурсами для координації цієї діяльності. Такий підрозділ сприяв би усуненню виявленого під час аудиту розриву між стратегічним плануванням, довгостроковими бюджетними перспективами та поточним бюджетним процесом. На думку

ВОА Польщі, подолання невідповідностей між цими трьома сферами має критично важливе значення, оскільки їх наявність створює суттєву вразливість у системі державного управління загалом. Складність аудиту ефективності в даному прикладі полягає в тому, що аудит ефективності потребував комплексного підходу та ґрунтового оцінювання міжгалузевої діяльності різних організацій, залучених до системи стратегічного планування. ВОА Польщі спиралася на власну інституційну експертизу та продемонструвала свою значущість у фаховій дискусії щодо стратегічного планування. Вона також брала участь у роботі відповідних парламентських комітетів. Цей процес сприяв поглибленню внутрішнього розуміння проблематики та водночас підкреслив необхідність подальшого системного моніторингу й аналізу прогресу уряду у реалізації визначеної стратегії. Варто відзначити, що, оскільки ВОА Польщі не залучав зовнішніх експертів для формування власної аудиторської позиції, у процесі проведення аудиту виникли певні труднощі з пошуком кваліфікованого персоналу для участі у складному міжгалузевому аудиті, що охоплював спеціалізовані тематичні питання та потенційно створював ризики збільшення бюджету самого проекту, а отже — додаткових витрат.

Не можна не відзначити досвід Сполучених Штатів Америки (далі — США) з проведення аудиту ефективності реформ та проєктів. Урядове контрольно-ревізійне управління США (GAO) (далі — КРУ США) зверталосся до Конгресу щодо підтримки впровадження Закону про модернізацію результативності та підзвітності уряду (GPRAMA). КРУ США готує звіти та рекомендації, адресовані як органам виконавчої влади, так і Конгресу. Значна частина інноваційних ініціатив КРУ США у цій сфері, висвітлених у різних посібниках, аналітичних матеріалах та довідниках, була здійснена на спеціальний запит Конгресу. КРУ США щорічно звітує про свою діяльність на відкритому офіційному сайті. Використовуючи досліджені джерела [45], потрібно відзначити, що контрольні заходи та аудити, проведені КРУ США, охоплюють усі види діяльності, пов'язані з оцінюванням модернізації, результативності та підзвітності уряду США. КРУ США продемонструвало один із найбільших викликів і водночас можливостей для розвитку аудиту ефективності, який виходить за межі аналізу окремої «одиниці аналізу» (наприклад, однієї програми). Традиційно ВОА розпочинали оцінювання з окремої програми, застосовуючи типову логічну модель, що передбачає аналіз вхідних ресурсів, процесів та результатів, після чого

формували висновки щодо ефективності та результативності програми, часто оцінюючи ступінь досягнення запланованих результатів. Значущість такого підходу свідчить про те, що він і надалі залишатиметься важливою складовою діяльності вищих органів аудиту. Водночас для розуміння міжгалузевих механізмів державної політики ВОА мають системно розпочинати аналіз із визначення результату як основної одиниці аналізу, а вже потім переходити до дослідження різних програм, які спрямовані на досягнення цього результату. Коли результат розглядається як ключова одиниця аналізу, відкриваються нові аналітичні можливості, що дозволяють виявляти перекриття, дублювання або фрагментацію між програмами в межах певної сфери політики. Такі висновки, як правило, не можуть бути отримані, якщо одиницею аналізу виступає лише окрема програма. КРУ США оперує інформацією відповідно до встановлених вимог та з ретельно відібраними інструментами і методами її аналізу й представлення. Так, інформаційне представлення повноважень Конгресу в оцінюванні, модернізації, визначенні результативності та підзвітності уряду США було представлене у вигляді обґрунтування прикладів використання Конгресом інформації про результативність діяльності агентств під час прийняття управлінських і бюджетних рішень [46]. Ця ініціатива сприяла кращому інформуванню Конгресу щодо можливостей надання рекомендацій з таких питань: визначення результатів, яких мають прагнути досягти федеральні агентства; способів досягнення цих результатів, включаючи узгодження та координацію діяльності агентств з іншими пов'язаними програмами; методів вимірювання прогресу з урахуванням складності федеральних програм; а також підходів до звітування про досягнуті результати. Вони демонструють взаємозв'язок між наданням агентствами інформації про результативність та її використанням Конгресом у процесі прийняття рішень.

Окремої уваги потребує створення керівництва з надання допомоги членам Конгресу США та їхньому персоналу щодо забезпечення корисності консультацій, передбачених Законом про модернізацію результативності та підзвітності уряду, для потреб Конгресу; підвищення ефективності використання інформації про результативність, що надається органами виконавчої влади під час виконання різних функцій у процесі прийняття рішень у Конгресі, зокрема під час затвердження програм або положень податкового законодавства, здійснення асигнувань, формування бюджетів та реалізації наглядових функцій. Керівництво було пі-

дготовлено на запит Конгресу, який визнав цінність внеску КРУ США у трансформацію міжсекторальної перспективи щодо подібних питань у різних сферах публічного управління. Документ також орієнтований на органи виконавчої влади та закликає їх подавати інформацію про результативність своєї діяльності у формі, що є більш зрозумілою, придатною для інтерпретації та подальшого використання [47].

КРУ США розробило консолідований індекс для відстеження використання інформації про результативність діяльності в різних установах. Індекс було сформовано на основі серії опитувань, проведених у 2007 та 2011 роках. Він відображає, якою мірою керівники використовують інформацію про результативність під час прийняття управлінських рішень та здійснення інших управлінських функцій. Результати аналізу КРУ США засвідчили, що в період між 2007 та 2013 роками два агентства продемонстрували статистично значуще зростання використання інформації про результативність, тоді як у чотирьох агентствах було зафіксовано її суттєве зниження [48]. Практика США доводить, що для аудиту ефективності можуть використовуватися різні методи та інструменти представлення інформації для аналізу і подальшого звітування за результатами самого предмета аудиту.

Висновки та рекомендації аудиту у сфері публічних фінансів надають критично важливу інформацію для широкого кола зацікавлених сторін. Регулярні наглядові заходи, зокрема щорічні аудити виконання бюджету, дозволяють своєчасно виявляти та вирішувати фінансові проблеми, підвищуючи прозорість управління публічними фінансами та сприяючи прийняттю рішень на основі доказів. Водночас ефективність таких аудитів значною мірою залежить від своєчасного подання аудиторських звітів парламенту та відкритого оприлюднення їх результатів. У багатьох випадках, особливо в найменш розвинених країнах, країнах інституційно не готових до змін, обмеження інфраструктури та інституційної спроможності суттєво ускладнюють реалізацію цих процесів. Деякі ВОА не мають навіть базових інструментів комунікації, зокрема офіційних вебсайтів, що обмежує можливості оприлюднення результатів аудиту та їх доведення до громадськості. Аудит ефективності, зокрема, набуває дедалі більшого значення як інструмент оцінювання управління публічними фінансами, незалежно від регіональних особливостей чи відмінностей у інституційних можливостях. Він застосовується до широкого кола питань у сфері публічних фінансів і використовується у поєднанні з методологіями фінансового аудиту та аудиту відповідності.

Список використаної літератури до розділу 3

1. International Organization of Supreme Audit Institutions. (2016). *ISSAI 100: Fundamental principles of public sector auditing*. https://rp.gov.ua/upload-files/About/Standards/ISSAI_100.pdf
2. International Organization of Supreme Audit Institutions. (2010). *INTOSAI P-1: Quality control for audit organizations of Supreme Audit Institutions*. https://rp.gov.ua/upload-files/About/Standards/INTOSAI_P1.pdf
3. International Organization of Supreme Audit Institutions. (1997). *Lima declaration of guidelines on auditing precepts*. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/998_090#Text
4. International Organization of Supreme Audit Institutions. (2026). *ISSAI — International standards of supreme audit institutions*. <https://www.issai.org/>
5. United Nations, Department of Economic and Social Affairs, Division for Public Institutions and Digital Government. (2025). *World public sector report 2025: Supreme audit institutions and the Sustainable Development Goals*. United Nations. <https://desapublications.un.org/sites/default/files/publications/2026-01/World%20Public%20Sector%20Report%202025.pdf>
6. Barzelay, M. (1997). Central audit institutions and performance auditing: A comparative analysis of organizational strategies in the OECD. *Governance*, 10(3), 235-260. <https://doi.org/10.1111/0952-1895.411997041>
7. Kells, S. (2011). The seven deadly sins of performance auditing: Implications for monitoring public audit institutions. *Australian Accounting Review*, 21(4), 383-396. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2011.00150.x>
8. Guthrie, J. E., & Parker, L. D. (2002). A quarter of a century of performance auditing in the Australian federal public sector: A malleable masque. *Abacus*, 38(3), 302-332. <https://doi.org/10.1111/1467-6281.00048>
9. Reichborn-Kjennerud, K. (2013). Political accountability and performance audit: The case of the auditor general in Norway. *Public Administration*, 91(3), 680-695. <https://doi.org/10.1111/padm.12025>
10. Funnell, W., Wade, M., & Jupe, R. (2016). Stakeholder perceptions of performance audit credibility. *Accounting and Business Research*, 46(6), 601-619. <https://doi.org/10.1080/00014788.2016.1157680>
11. Liu, Y. (2023). Performance audit: The development conditions in China. *Finance: Theory and Practice*, 27(4), 80-92. <https://doi.org/10.26794/2587-5671-2023-27-4-80-92>
12. Dragusin, C.-P., Pitulice, I. C., & Stefanescu, A. (2021). Harmonisation and emergence concerning the performance audit of the EU member states' public sector: Romania's case. *Sustainability*, 13(7), 3673. <https://doi.org/10.3390/su13073673>
13. Setyaningrum, D., Azhar, Z., Kuntadi, C., & Dharmayuni, L. (2025). Revitalizing accountability: Exploring the impact of performance audits in Indonesia's public sector. *Journal of Entrepreneurship and Public Policy*, 14(2), 311-328. <https://doi.org/10.1108/JEPP-01-2024-0010>

14. Sembiyeva, L., Ismailova, A., Christauskas, C., & Nurmaganbetova, B. (2024). Enhancement of performance audit for effective budget investments. *Public Policy and Administration*, 23(1), 39-50. <https://doi.org/10.5755/j01.ppaa.23.1.33809>
15. Sari, D. A., Margules, C., Lim, H. S., Sayer, J. A., Boedhihartono, A. K., Macgregor, C. J., Dale, A. P., & Poon, E. (2022). Performance auditing to assess the implementation of the sustainable development goals (SDGs) in Indonesia. *Sustainability*, 14(19), 12772. <https://doi.org/10.3390/su141912772>
16. Mukhamedyarova, L., Tussibayeva, G., Shakharova, A., Rudzioniene, K., Christauskas, C., & Rakayeva, A. (2025). The influence of public audit bodies on the effectiveness of local budget governance. *Administrative Sciences*, 15(12), 493. <https://doi.org/10.3390/admsci15120493>
17. Bucek, J. (2019). Have the Czech SAO's audits carried out in the area of the state budget revenues resulted in a higher number of legislative changes when compared to the audits in the domain of the state property management? *NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*, 12(1), 9-41. <https://doi.org/10.2478/nispa-2019-0001>
18. Briers, M., & Hirst, M. (1990). The role of budgetary information in performance evaluation. *Accounting, Organizations and Society*, 15(4), 373-398. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90024-O](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90024-O)
19. Буди́ко, О. В., & Корнієнко, О. В. (2022). Аудит фінансових результатів: Організаційно-методичні засади проведення. *Економічний вісник Дніпровського державного технічного університету*, 1(4), 79-87. [https://doi.org/10.31319/2709-2879.2022iss1\(4\).264869pp79-87](https://doi.org/10.31319/2709-2879.2022iss1(4).264869pp79-87)
20. Парушина, Н. В., & Литнева, Н. А. (2019). Особливості організації внутрішнього фінансового аудиту в бюджетних установах. *Аудитор*, 11, 23-30. https://doi.org/10.12737/article_5dae9fb56e5051.23098217
21. Milojevic, I., Andzic, R., & Vladislavljevic, V. (2018). Accounting aspects of auditing the budget system. *Ekonomika Poljoprivrede*, 65(1), 337-348. <https://doi.org/10.5937/EKOPOLJ1801337M>
22. Stefanescu, A., & Trincu-Dragusina, C.-P. (2020). Performance audit in the vision of public sector management: The case of Romania. *Accounting and Management Information Systems*, 19(4), 778-798. <https://doi.org/10.24818/jamis.2020.04007>
23. Parker, L. D., Jacobs, K., & Schmitz, J. (2019). New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 280-306. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2964>
24. Organisation for Economic Cooperation and Development. (2012). *Government at a glance 2011: OECD indicators*. <https://web.archive.oecd.org/pdfViewer?path=/2012-06-14/96930-47638204.pdf>
25. Organisation for Economic Cooperation and Development. (2016). *Supreme audit institutions and good governance: Oversight, insight and foresight*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264263871-en>

26. International Organization of Supreme Audit Institutions. (1997). *Guidance for reporting on the effectiveness of internal controls: SAI experiences in implementing and evaluating internal controls (INTOSAI GOV 9110)*. INTOSAI. <https://www.issai.org/pronouncements/endorsed-as-intosai-gov-9110/>
27. United Nations General Assembly. (2014). *Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions (A/RES/69/228)*. United Nations. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/intosai_and_united_nations/69_228_2014/EN_un_resol_69_22_8.pdf
28. Netherlands Court of Audit. (2006). *Manual for performance audits*. Netherlands Court of Audit. <https://www.courttofaudit.nl>
29. Michael, B. (2025). Performance auditing trends at a Supreme Audit Institution: UK National Audit Office. *Financial Accountability & Management*. <https://doi.org/10.1111/faam.12439>
30. Friday, S. C., Lawal, C. I., Ayodeji, D. C., & Sobowale, A. (2024). Reviewing the effectiveness of digital audit tools in enhancing corporate transparency. *International Journal of Advanced Multidisciplinary Research and Studies*, 4(6), 1679-1689. <https://doi.org/10.62225/2583049X.2024.4.6.4099>
31. Herrera-Sanchez, M. J. (2024). Digital transformation in internal auditing and its effect on operational efficiency. *Scientific Journal Science and Method*, 2(3), 13-25. <https://doi.org/10.55813/gaea/rcym/v2/n3/45>
32. Sanoran, K., & Ruangprapun, J. (2023). Initial implementation of data analytics and audit process management. *Sustainability*, 15(3), 1766. <https://doi.org/10.3390/sul5031766>
33. Eltrudis, D., Monfardini, P., & Pattaro, A. F. (2025). Public auditors' perception of digital platforms for popular reporting: Insights from the case study of OpenBDAP. *International Journal of Public Sector Management*, 38(7), 783-800. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2024-0012>
34. Betti, N., Sarens, G., & Poncin, I. (2021). Effects of digitalisation of organisations on internal audit activities and practices. *Managerial Auditing Journal*, 36(6), 872-888. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2020-2792>
35. Lois, P., Drogalas, G., Karagiorgos, A., & Tsikalakis, K. (2020). Internal audits in the digital era: Opportunities, risks and challenges. *EuroMed Journal of Business*, 15(2), 205-217. <https://doi.org/10.1108/EMJB-07-2019-0097>
36. Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions. (2018). *Coordinated audit of the sustainable development goals: Executive summary*. <https://www.olacefs.com/wp-content/uploads/2018/09/Executive-Summary-Latin-America-SDG-Audit-web.pdf>
37. Brower, H. H., Nicklas, B. J., Nader, M. A., Trost, L. M., & Miller, D. P. (2021). Creating effective academic research teams: Two tools borrowed from business practice. *Journal of Clinical and Translational Science*, 5(1), e74. <https://doi.org/10.1017/cts.2020.553>

38. Netherlands Court of Audit. (2006). *Performance audit manual*. Netherlands Court of Audit. https://www.psc-intosai.org/wp-content/uploads/2022/06/Manual_Performance_Audits_Netherlands_2006.pdf
39. Organisation for Economic Co-operation and Development. (2015). *OECD public governance reviews: Estonia and Finland — Fostering strategic capacity across governments and digital services across borders*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264229334-en>
40. Cameron, S., Jonung, L., & Larch, M. (2021). OECD's review of Finland's independent fiscal institution. *OECD Journal on Budgeting*, 2021(3). <https://doi.org/10.1787/16812336>
41. National Audit Office. (2023). *Managing government borrowing*. <https://www.nao.org.uk/reports/managing-government-borrowing/>
42. Tribunal de Contas de Portugal. (2011). *The internal audit function in the state owned enterprises (Report No. 08/2011 — 2nd Chamber)*. https://www.tcontas.pt/en/reports/audit_report_08-2011-2s_abstract.pdf
43. Lim, G. L. (2021). *The importance of budget credibility to SAI Jamaica and related issues*. Auditor General's Department of Jamaica.
44. Supreme Audit Office of Poland. (2012). *Preparation of government strategic documents for the 2014-2020 perspective (Audit No. P/12/181)*. <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/12/181/>
45. U.S. Government Accountability Office. (2026). *Performance and accountability report: Fiscal year 2025 (GAO-26-900644)*. <https://www.gao.gov/products/gao-26-900644>
46. U.S. Government Accountability Office. (2011). *Managing for results: Opportunities for Congress to address government performance issues (GAO-12-215R)*. <https://www.gao.gov/products/gao-12-215r>
47. U.S. Government Accountability Office. (2012). *Managing for results: A guide for using the GPRA Modernization Act to help inform congressional decision making (GAO-12-621SP)*. <https://www.gao.gov/products/gao-12-621sp>
48. U.S. Government Accountability Office. (2014). *Managing for results: Agencies' trends in the use of performance information to make decisions (GAO-14-747)*. <https://www.gao.gov/products/gao-14-747>