

УДК 657.6

Абасов В.А.

аспірант,  
Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана

### ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИТРАТ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ В ЕНЕРГЕТИЧНІЙ ГАЛУЗІ

*Дослідження організації аудиту ефективності витрат державного бюджету енергетичної галузі проведено відповідно до кращої міжнародної практики та міжнародних стандартів ISSAI. Виокремлено та деталізовано стадію планування тематики аудиту ефективності, визначено критерії оцінки актуальності тематики аудиту ефективності та проведено співставлення нормативної бази міжнародних стандартів державного аудиту з практикою їх застосування. Запропоновано враховувати при виборі тем аудиту ефективності важливість впливу інформації, пов'язаних з діяльністю об'єкта перевірки енергетичної галузі, на громадянське суспільство та оцінку ризиків та їх наслідків. Проаналізовано міжнародні підходи до визначення теми аудитів ефективності та цілей їх виконання на прикладі аудитів витрат держави енергетичної сфери зарубіжних країн. Запропоновано інструментарій для виконання стратегічного планування аудитів ефективності бюджетних витрат в енергетичній галузі*

**Ключові слова:** організація, аудит ефективності, планування, етапи державного аудиту, стандарти аудиту, органи державного аудиту.

### ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ РАСХОДОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТА В ЭНЕРГЕТИЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ

Абасов В.А.

*Исследование организации аудита эффективности расходов государственного бюджета энергетической отрасли проведено в соответствии с лучшей международной практикой и международными стандартами ISSAI. Выделена и детализирована стадия планирования тем аудита эффективности, определены критерии оценки актуальности тем аудита эффективности и исполнено сопоставление нормативной базы международных стандартов государственного аудита с практикой их применения. Предложено учитывать при выборе тем аудита эффективности важность влияния информации, связанной с деятельностью объекта проверки энергетической отрасли, на гражданское общество и оценку рисков и их последствий. Проанализированы международные подходы к определению темы аудитов эффективности и целей их выполнения на примере аудита расходов государства энергетической сферы зарубежных стран. Предложен инструментарий для выполнения стратегического планирования аудита эффективности бюджетных расходов в энергетической отрасли*

**Ключевые слова:** организация, аудит эффективности, планирование, этапы государственного аудита, стандарты аудита, органы государственного аудита.

### ORGANIZATION OF THE PERFORMANCE AUDIT OF THE STATE BUDGET EXPENDITURES IN THE ENERGY SECTOR

Abasov V.

*The study of the organization of the performance audit of the state budget expenditures in the energy sector was conducted in accordance with best international practice and international standards of ISSAI. The stage of planning of the performance audit subject is elaborated and detailed, the criteria for assessing the relevance of the performance audit issue are identified, and the comparison of regulations on the international standards of the state audit with the practice of their application is conducted. It is proposed to take into account, when choosing the topics of the performance audit, the importance of influencing information related to the activities of the object of verification of the energy sector, on civil society and the assessment of risks and their consequences. The international approaches to the definition of the topic of performance audits and the objectives of their implementation are analyzed on the example of audits of expenditures of the state energy sector of foreign countries. The tools for carrying out strategic planning of performance audits of budget expenditures in the energy sector is proposed.*

**Keywords:** organization, performance audit, planning, stages of state audit, standards of audit, bodies of state audit.

**Постановка проблеми.** Енергетична галузь в Україні є важливою складовою паливно-енергетичного комплексу країни. В розвинених країнах енергетика – це сучасна галузь, що динамічно розвивається

і є рушієм економіки, стимулює виробництво, зайнятність, технології. В Україні енергетична сфера належить до найбільш проблемних сфер економіки країни, оскільки є збитковою і потребує постійної та значної

фінансової підтримки з боку держави. Тому проведення Рахунковою палатою аудиту ефективності цього напрямку використання бюджетних коштів є актуальною та вагомою темою діяльності органу державного аудиту (далі – ОДА) законодавчої влади. Метою аудиту ефективності є не лише перевірка витрат уряду за встановленими критеріями, але й пошук відповідей на питання неефективного витрачання коштів. До них належать питання проведення заходів чи прийняття управлінських рішень з урахуванням інтересів національної економіки, їх ефективності, чи переймається відповідальне керівництво питаннями вимірювання ефективності його діяльності або програм.

Дослідження організації аудиту ефективності витрат державного бюджету енергетичної галузі відповідно до кращої міжнародної практики надасть можливість в умовах обмежених ресурсів та тиску олігархічних кіл, що володіють значною часткою енергетичного бізнесу, надати незалежну, об'єктивну та систематичну оцінку державному управлінню та виконанням соціальних обов'язків перед громадянами в енергетичній сфері.

#### **Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

У вивченні питання організації аудиту ефективності у вітчизняній літературі утвердилось два основних підходи: традиційний та міжнародно-спрямований. М.Т. Білуху, Калюгу Є.В., Булгакову С.О., Бутиця Ф.Ф. можна вважати прихильниками традиційного підходу, що ґрунтується на історично сформованих відповідно до контрольної практики етапів контролю та їх змісту.

Міжнародно-спрямований підхід був покладений в основу робіт таких вчених як Дрозд І.К., Любенко А.М., Мамишева А., Мниха Є.В., Стефанюка І.Б., Чумакової І.Ю., які досліджували національний порядок проведення контрольного заходу через призму норм міжнародних стандартів та кращої зарубіжної практики. Суть їх поглядів полягає в тому, що існує три різновиди державного аудиту і своєрідність організації кожного з них залежить від того, які цілі та завдання ставляться перед аудитом ефективності, фінансовим аудитом та аудитом відповідності. На їхню думку, особливість організації кожного виду державного аудиту залежить, перш за все, і від нормативного регулювання в країні та чинної практики.

Ще у 2004 році Дрозд І.К. вперше запропонувала схему організації контрольного процесу під час аудиту ефективності, і внесла такі нові компоненти до попередньої стадії аудиту, як «безперервний моніторинг», «вибір проблеми для аудиту», «формулювання та оцінка гіпотези для аудиту», що відрізнялись від традиційних бачень такого процесу в країні [1, с. 268-269].

Якщо говорити про сучасний стан вивчення проблеми організації аудитів ефективності після майже 20-ти років його проведення Рахунковою палатою, то необхідно відзначити появу цілого ряду робіт, в яких питанням детального опису процесу організації аудиту ефективності та його впливу на результативність всього заходу приділяється значна увага. Розробляються не лише окремі аспекти організації цього виду державного аудиту, а й пропонуються цілі методологічні концепції [2, 3, 4], які можуть бути покладені в основу подальших досліджень.

Особливо слід виділити роботи Слободяник Ю.Л., яка пропонує цілісну концепцію аудиту ефективності та його організації [4, с. 277]. Використовуваний нею

теоретичний підхід дозволяє розглядати організацію аудиту ефективності під призмою норм міжнародних стандартів ISSAI з кореляцією на конкретну галузі економіки, установи якої підлягають перевірці. Цінність цієї концепції полягає ще і в тому, що вона досить універсальна, що дозволяє застосовувати її для вивчення особливості організації аудитів ефективності різних галузей національної економіки. Для енергетичної галузі країни, яка є важливою з точки зору економіки та громадських інтересів, в частині аудиту ефективності таких досліджень не проводилось. Цим обґрунтовується напрямок даної роботи.

**Формулювання цілей статті.** Метою дослідження є поглиблення теоретичних засад організації аудиту ефективності витрат державного бюджету енергетичної галузі на стадії планування з урахуванням норм міжнародних стандартів державного аудиту та кращої зарубіжної практики.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Аудит ефективності планується, виконується та звітує відповідно до чинної законодавчої бази, яка сформована під впливом і з урахуванням не лише вітчизняних реалій, але й професійних стандартів аудиту ISSAI, прийнятих INTOSAI.

Ключовими організаційними завданнями аудиту ефективності на всіх його етапах є визначення цілей та критеріїв аудиту для оцінки ефективності енергетичної сфери, як об'єкту перевірки, збір доказів, необхідних для оцінки ефективності по відношенню до критеріїв, підготовка звіту про позитивні та негативні результати та його оприлюднення всім користувачам, включаючи громадськість, парламент, уряд.

Організація проведення контрольного заходу відбувається під час етапу планування.

Для забезпечення максимально ефективного використання ресурсів ОДА формується структурований вибір тем, заснований на логічному їх обґрунтуванні. Вибір тематики аудиту ефективності має важливе значення для забезпечення програми аудиту ефективності, яка є комплексним та добре спланованим документом. В аудиторській програмі адекватним чином визначено пріоритети, ресурси, обсяг яких зумовлено переліком підконтрольних об'єктів з найбільшим потенційним очікуванням результату.

Для аналізу відповідності поточної практики аудиту ефективності з вимогами ISSAI використаємо додатковий інструментарій у вигляді структурованого співставлення норм стандартів з їх практичною реалізацією, розроблений автором у таблиці 1. Такі дані дозволять визначити потреби в реалізації стратегічного планування при складанні програми аудиту ефективності.

Перша виділена нами у таблиці 1 вимога стандартів щодо вибору теми аудиту ефективності надає загальне визначення того, які аудити будуть проводитися, і це є частиною процесу стратегічного планування ОДА. Формальні методи підготовки процесу стратегічного планування, такі як аналіз ризиків або оцінка проблем, можуть допомогти структурувати процес, але вони повинні бути доповнені професійними судженнями, щоб уникнути односторонніх оцінок. Якщо стратегічне планування ув'язується із системою щорічного планування ОДА, то воно стає корисним інструментом у визначенні пріоритетів та вибору потенційних тем для аудитів, які мають бути виконані. В іншому контексті це може слугувати механізмом вибору майбутніх тем для аудиту, як основи більш детального планування.

**Таблиця 1. Реалізація норм міжнародних стандартів ISSAI в процесі планування тематики аудиту ефективності**

Критерій	Практична реалізація згідно норми стандарту	Стандарт ISSAI*
1. Аудитор повинен вибирати теми аудиту через процес стратегічного планування шляхом аналізу потенційних тем та проведення досліджень з метою виявлення ризиків та проблем	ОДА здійснює стратегічне планування та формує стратегічний план; стратегічний план містить дані про очікувані результати за наслідками аудиту; вибір сфери аудиту включає стратегічний підхід та критерії відбору; стратегічне планування ґрунтується на оцінці ризиків або аналізі показників існуючих або потенційних проблем; формальні методи (оцінка ризиків, аналіз проблем) доповнені професійним судженням; прийняті теми аудиту узгоджені зі стратегічним планом; інструкція та рекомендація ОДА щодо вибору питань аудиту ефективності розглядає основу проблеми та (або) оцінки ризиків, зосереджуючи увагу на результатах, отриманих завдяки державному управлінню.	ISSAI 300 п.36
2. Аудитор повинен враховувати важливість даних, пов'язаних з діяльністю об'єкта перевірки, під час вибору питань аудиту ефективності для громадян	Інструкція з вибору питань аудиту ефективності розглядає перспективи важливості даних для громадян; під час вибору питань тематики ефективності мають дотримуватись принципи прозорості та підзвітності; доказовою базою для актуалізації тематики може бути використання телевізійних інтерв'ю, статей, публікацій та коментарі громадськості, надані через веб-сайт ОДА при розгляді питань для аудиту ефективності;	ISSAI 3100 п.10; ISSAI 12 ISSAI 20 ISSAI 21
3. ОДА обирає теми, які максимізують очікуваний вплив аудиту, беручи до уваги виділені ресурси та можливості	Аудитори повинні зосередитись на важливих питаннях, які, ймовірно, будуть вагомими та представляють інтерес для зацікавлених сторін. Для оцінки вагомості теми враховують: а) підконтрольна установа має важливий вплив на результати для громадян, в суспільстві тощо; б) область високого ризику; в) суттєві суми фінансування; г) область поточного інтересу для парламенту, державного управління, громадськості; д) аудит призведе до підвищення продуктивності, відповідальності чи інших цінностей для користувачів. ОДА має достатньо людських ресурсів для проведення перевірок та наявності у аудиторів відповідних професійних навичок.	ISSAI 300 п.36; ISSAI 3100 п.11
4. ОДА обирає теми, пов'язані з результатами аудиту, на основі оцінки ризиків	Інструкція щодо вибору питань аудиту ефективності розглядає основу проблеми та / або оцінки ризиків, зосереджуючи увагу на результатах, отриманих шляхом застосування державної політики	ISSAI 3100 п. 11

*Джерело: складено автором за матеріалами ISSAI 12 «Значення і переваги вищих органів аудиту – вплив на життя громадян» [5], ISSAI 20 «Принципи прозорості і підзвітності» [6], ISSAI 21 «Принципи прозорості і підзвітності: кращі практики» [7], ISSAI 300 «Фундаментальні принципи аудиту ефективності» [8], ISSAI 3100 «Керівні принципи аудиту ефективності» [9]*

Процес стратегічного планування може бути здійснений, коли спочатку визначити потенційні аудиторські сфери, з яких буде розроблений стратегічний вибір, а потім встановити критерії відбору, які використовуватимуться для цього вибору. Вибір областей аудиту передбачає стратегічний вибір з урахуванням кількості потенційних областей та можливостей ОДА. Головним критерієм вибору, на нашу думку, є внесок аудиту в оцінку та вдосконалення функціонування центральної влади та пов'язаних з ним органів. Загальні критерії відбору будуть такими:

додана вартість: перспектива проведення корисного аудиту ефективності прямо або опосередковано обмежує своїми результатами неекономічні рішення урядової політики. Додавання цінності полягає у наданні нових знань та перспектив для поліпшення управління у питаннях використання бюджетних коштів;

важливі проблеми або проблемні області: чим більший ризик для наслідків з точки зору економічності, результативності та ефективності чи довіри громадськості, тим важливіші проблеми. Проблема може вважатися важливою або матеріальною, якщо знання про

неї, ймовірно, вплинуть на користувача звіту про ефективність діяльності. Активний та проблемний моніторинг полегшує визначення областей аудиту;

ризиків або невизначеність: стратегічне планування може ґрунтуватися на аналізі ризиків або на аналізі даних про існуючі або потенційні проблеми галузі чи напрямку витрачання бюджетних коштів. Чим сильніше громадська зацікавленість, коли є підстави підозрювати неефективність або й шахрайство, тим вищі ризики і більша невизначеність. Сукупність таких показників чи факторів, пов'язаних з установою або державною програмою, може стати важливим сигналом для ОДА та повинно спонукати їх планувати перевірки, чий масштаб та обсяг буде залежати від виявлених показників.

Традиційно фактори, які свідчать про підвищений ризик (або невизначеність), є такими:

суми витрат бюджетних коштів є значними, або у попередній бюджет були внесені суттєві зміни;

сфери, які традиційно характеризуються високим ступенем ризику (закупівлі, інфраструктура, енергетична галузь, ІТ-технології, тощо);

проведені нові або невідкладні заходи, змінилися умови або вимоги;

управлінські структури є складними, і може бути деяка плутанина щодо відповідальності;

не існує надійної, незалежної та оновленої інформації про ефективність та дієвість державної програми.

Аналіз вибору тем вищих органів державного аудиту зарубіжних країн показав, що деякі роблять це на основі стратегічного підходу, а не критеріїв вибору. Наприклад, GAO USA уже в поточному році включили до стратегічного плану аудит ефективності витрачання коштів на програму перепису населення США, який відбудеться у 2018 році.

Приклад вибору тем для аудиту ефективності в енергетичній галузі продемонструємо у таблиці 2, в якій представлена тематика аудитів ефективності, проведених вищим органом державного аудиту Австралії Australian National Audit Office (ANAO) [10]. Аналіз тем аудитів ефективності здійснювався автором за 1999-2017 роки.

Акцентуємо увагу на повторюваність протягом проаналізованих 17 років у ANAO тем аудитів енергетичної сфери, що є результативним інструментом стратегічного планування для посилення відстеження впливів і дієвості аудиту ефективності.

Іноді стратегічні рішення щодо планування тем аудиту можуть відображати конституційні та правові умови та встановлені традиції. Вони також можуть відображати «політичні реалії» (тобто певні теми, як очікується, не підлягатимуть аудиту).

Другою нормою стандартів щодо організації аудитів ефективності на етапі планування тематики (за таблицею 1) визначено наслідки таких аудитів, пов'язані з діяльністю підконтрольного об'єкта, для потенційних

користувачів звітів, і перш за все громадян. Як зазначено у ISSAI 12 «Значення і переваги вищих органів аудиту – вплив на життя громадян», важливо врахувати інтереси громадян у проведенні аудиту ефективності [5]. Громадяни є джерелом інформації для аудиту ефективності та користувачами звітів про аудит ефективності. ОДА повинні розробити власну комунікативну політику та застосувати інструментарій для кращого спілкування з громадськістю [6; 7].

Третя виокремлена нами норма стандартів ISSAI при виборі тематики аудиту стосується очікуваного впливу від проведеного аудиту, беручи до уваги його ресурси та можливості [8; 9]. Важливо, що тематика, вибрана для аудиту, призводить до вагомих наслідків для державних фінансів, уряду та широкої громадськості. Попередня оцінка можливих переваг аудиту за потенційною темою має бути зроблена ще на етапі стратегічного планування. Якщо детальний аудит в сфері конкретного напрямку витрачання коштів, імовірно, не матиме суттєвого впливу, рекомендації навряд чи призведуть до відповідних дій. Зважаючи на цей фактор, слід спрогнозувати, як саме детальний аудит у відповідній галузі витрачання бюджетних коштів, імовірно, може змінити ситуацію з ефективністю управління, інакше не буде виправдання застосування аудиторських ресурсів, як правило, обмежених, для цієї теми. Всі аудитори повинні мати достатній професійний рівень для виконання своїх завдань. ОДА повинні залучати персонал відповідної кваліфікації, прийняти належну кадрову політику та процедури для підготовки державних аудиторів до ефективного виконання своїх завдань, підтримати їх навички та досвід.

**Таблиця 2. Тематика аудитів ефективності в галузі енергетики, проведених вищим органом державного аудиту Австралії**

Тема	Цілі	Рік
Ефективність використання енергії в урядових операціях	Цілі аудиту полягали в формуванні думки про управління дотриманням вимог енергоефективності і визначенні областей кращої практики в галузі управління енергоспоживанням.	1999
Енергоефективність урядових операціях, контроль за аудитом	Проведені ANAO оцінки успіхів в реалізації семи рекомендацій аудиторського звіту за 1998-1999 роки «Ефективність використання енергії в урядових операціях». Цілі подальшої перевірки полягали в тому, щоб уточнити, наскільки міністерства виконали рекомендації Звіту за 1998-1999 роки з урахуванням будь-яких обставин, що змінилися або нових виявлених адміністративних проблем, які впливають на виконання цих рекомендацій; запропонувати Парламенту подальшу гарантію управління дотриманням агентствами вимог енергоефективності, а також виявити області кращої практики управління енергоспоживанням цими установами.	2002
Управління енергоспоживанням в країні	В ході цієї перевірки були розглянуті дії, вжиті в зв'язку з рекомендаціями аудиторського звіту 2002 року «Управління енергоспоживанням установ». Мета цієї подальшої перевірки полягала в тому, щоб оцінити, чи виконали міністерства та установи заходи щодо рекомендацій.	2012
Управління програмою з поновлюваних джерел енергії	Метою перевірки була оцінка ефективності Департаменту з управління ресурсами, енергетикою Програмою з поновлюваних джерел енергії (REDP), включаючи прогрес в досягненні цілей програми.	2012
Адміністрування Національної системи звітності про теплоенергії та енергетиці	Метою перевірки була оцінка ефективності Департаменту з питань зміни клімату та енергоефективності в реалізації і адмініструванні Національної системи звітності по теплоенергії та енергетиці	2012
Розробка і впровадження програми надання інформаційних ресурсів з енергоефективності	Метою перевірки була оцінка ефективності розробки і реалізації програми EEIG. У центрі уваги аудиту була підготовка і проведення першого раунду фінансування програми.	2013
Облік і звітність оцінок і прогнозів викидів парникових газів в Австралії	Метою аудиту була оцінка ефективності заходів Департаменту з питань довкілля та енергетики для підготовки та подання даних про оцінки і прогнози викидів в атмосферу парникових газів в Австралії.	2017

Четвертою обов'язковою вимогою стандартів ISSAI, виокремленою нами і відображеною у таблиці 1, є ризик-орієнтований підхід для визначення актуальності тематики аудиту ефективності та доцільності її включення в стратегічний план.

Вибір проблеми з аудиту є ключовим завданням для ОДА. Незалежність керівництва ОДА у вирішенні того, які проблеми стануть об'єктом аудиторського дослідження, часто пов'язані з реальним авторитетом ОДА в країні, а не лише його правовим статусом. У деяких країнах парламентарі мають великий вплив на вибір проблеми, тоді як інші ОДА абсолютно незалежні від такого роду впливу. У ситуації, коли ОДА ініціює аудит, існує низка критеріїв відбору, які можуть бути використані для порівняння можливих проблем аудиту. Найважливішими з них є:

а) актуальність проблеми: включає сутєвість (залучені гроші, значення для громадян), ризик (неефективність) та тип проблеми (структурна, довгострокова проблема тощо);

б) можливість проведення аудиту: включає в себе методи аудиту, наявні ресурси (бюджет, транспорт, час), належні аудиторські навички та оцінки, які вже проводились іншими органами;

в) потенціал змін: включає можливі рішення (за винятком збільшення асигнувань) та здатність і зацікавленість у змінах керівництвом установи, що перевіряється. Зазвичай на вибір тем впливають проблемні показники, наприклад недоліки в обслуговуванні

громадян, скарги, зростаючі витрати тощо. Оцінка ризику допомагає оцінити пріоритети та вирішувати різні можливості для включення до програми аудиту ефективності. Під час проведення оцінки ризику аудитор повинні: а) визначити сфери, операції та заходи, схильні до неефективного та неекономічного розподілу та використання ресурсів; б) визначити конкретні ризику; в) встановити інформацію щодо контролю та управління коштами. Для цього аудитор оцінюють ступінь ризику з точки зору ймовірності, частоти, значимості, ступеня або наслідків для даної сфери.

**Висновки з проведеного дослідження.** Підводячи підсумок дослідження, слід зазначити, що організація аудиту ефективності є складним, багаторівневим процесом, який формується під впливом міжнародної та вітчизняної практики з урахуванням регламентованих вимог його здійснення.

Фундаментом цього процесу є стандартизовані константи, що представляють собою стратегію виконання результативного контрольного заходу.

Враховуючи положення міжнародних стандартів державного аудиту нами було запропоновано організацію планування аудиту ефективності в енергетичній галузі та визначено критерії, за допомогою яких воно здійснюється. Наступним напрямком дослідження організаційної складової аудиту ефективності є розробка компонентів основної та заключної (звітної) стадії аудиту ефективності для енергетичного сектору з урахуванням особливостей цілей та завдань перевірки.

1. Дрозд І.К. *Контроль економічних систем: монографія*. К.: Імекс ЛТД. – 2004. – 312 с.

2. Любенко А.М. *Трансформація контролю діяльності суб'єктів державного сектору економіки до міжнародних стандартів [Текст]: автореферат дис. ... д-ра екон. наук. 08.00.09 – бух.облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльн.)*. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 36 с.

3. *Державний фінансовий аудит: методологія і організація: монографія / за ред. Є.В. Мниха*. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 319 с.

4. Слободяник Ю. Б. *Формування системи державного аудиту в Україні: монографія*. Суми: ФОП Наталуха А.С., 2014. – 321 с.

5. ISSAI 12 «Value and Benefits of SAIs – making a difference to the life of citizens» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/view/article/issai-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-liv.html>

6. ISSAI 20 «Principles of Transparency and Accountability». INTOSAI International Organization of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-20-principles-of-transparency-and-accountability.html>

7. ISSAI 21 – Principles of Transparency - Good Practices [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-21-principles-of-transparency-and-accountability-principles-and-good-practices.html>

8. ISSAI 300 – Fundamental Principles of Performance Auditing [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-300-fundamental-principles-of-performance-auditing.html>

9. ISSAI 3100 – Performance Audit Guidelines: Key Principles [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-3100-performance-audit-guidelines-key-principles.html>

10. Australian National Audit Office (ANAO) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [<https://www.anao.gov.au/pubs/performance-audit>]

E-mail: [zentr\\_ipo@ukr.net](mailto:zentr_ipo@ukr.net)