

УДК 351.72

DOI: <http://doi.org/10.5281/zenodo.4650269>

### Л.В. БОРЕЦЬ,

доцент кафедри фінансового права Київського національно-економічного університету імені Вадима Гетьмана, кандидат юридичних наук, доцент, м. Київ, Україна; e-mail: [larysa.borets@gmail.com](mailto:larysa.borets@gmail.com);

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2923-7151>

### А.О. БІДЮКОВА,

магістрантка юридичного інституту Київського національно-економічного університету імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна;

e-mail: [anni7017@gmail.com](mailto:anni7017@gmail.com);

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3989-9135>

## ПРАВОВИЙ РЕЖИМ ФІНАНСОВОГО АУДИТУ, АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА АУДИТУ ВІДПОВІДНОСТІ

### L.V. BORETS,

Associate Professor, Chair of financial law, Vadym Hetman Kyiv National Economic University, Ph.D. in Law, Ass. Professor, Kyiv, Ukraine;

e-mail: [larysa.borets@gmail.com](mailto:larysa.borets@gmail.com);

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2923-7151>

### A.O. BIDIUKOVA,

Master of Laws, Law institute, Vadym Hetman Kyiv National Economic University, Kyiv, Ukraine; e-mail: [anni7017@gmail.com](mailto:anni7017@gmail.com);

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3989-9135>

## THE LEGAL FRAMEWORK OF FINANCIAL AUDIT, EFFICIENCY AUDIT AND COMPLIANCE AUDIT

АНОТАЦІЇ (ABSTRACTS), КЛЮЧОВІ СЛОВА (KEY WORDS)

**Постановка проблеми.** На сьогодні поняття фінансового аудиту, аудиту ефективності та аудиту відповідності у законодавстві України не визначено. У доктринальних дослідженнях з фінансового права відсутні єдині методичні підходи щодо сутності, розмежування даних понять, що відображається на практиці їх застосування. **Завданнями** статті є: розкрити сутність вищезазначених понять, ґрунтуючись на національному законодавстві, встановити прогалини щодо правового регулювання державного зовнішнього фінансового контролю та зробити порівняльно-правовий аналіз його форм. Для цього використано **методи** – системно-структурний метод для характеристики форм державного зовнішнього фінансового контролю та систематизації їх особливостей, доктринальний та формально-юридичний метод – для розгляду нормативно-правових актів, що регулюють фінансовий контроль, герменевтичний – для з'ясування змісту норм та виявлення прогалин нормативного регулювання, метод моделювання – для удосконалення понятійно-категорійного апарату щодо нормативного визначення наукових категорій та уникнення у подальшому їхнього отождолення. **Результати.** Зазначено, що фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідності є формами державного зовнішнього фінансового контролю. Висловлена думка щодо недоцільності отождолення аудиту з державним зовнішнім фінансовим контролем. Охарактеризовано фінансовий аудит у правозастосовній діяльності Рахункової палати, який включає аудит відповідності, де останній покликаний встановити дотримання законності здійснення фінансового обліку на об'єкті контролю. Автори дійшли до твердження з огляду на міжнародні стандарти INTOSAI (п.25 ISSAI 100), що аудит ефективності є формою державного зовнішнього фінансового контролю, який має перевірити три основні принципи – економії, ефективності та результативності. **Висновки.** Розкрито сутність понять "фінансовий аудит", "аудит ефективності" й "аудит відповідності" та систематизовано їхні особливості. Запропоновано удосконалити понятійно-категорійний апарат щодо їх нормативного визначення, щоб уникнути у подальшому їхнього отождолення.

**Ключові слова:** аудит; принципи INTOSAI; форми державного зовнішнього фінансового контролю

\*\*\*

**Problem statement.** To date, the concepts of financial audit, performance audit and compliance audit are not defined in the legislation of Ukraine. In doctrinal studies on financial law, there are no uniform methodological approaches to the essence, delimitation of these concepts, which in turn is reflected in the practice of their application. The authors set the following **tasks**: to reveal the essence of the above concepts based on national legislation, to establish gaps in the legal regulation of public external financial control and to make a comparative legal analysis of its forms. For this purpose, general scientific and special **methods** were used during the study. The general scientific ones include analysis, system-structural method, due to which the forms of state external financial control were characterized and their features were systematized. **Special methods** were used to interpret and disclose the essence of the categories used: "form", "public external financial control, as well as "financial audit", "efficiency audit", "compliance audit" – a doctrinal method, formal-legal method – for regulatory consideration – legal acts regulating financial control, hermeneutic, which clarified the content of norms and identified gaps in regulation and modeling method – to improve the conceptual and categorical apparatus for the normative definition of the above categories to avoid further identification. **Results.** It is noted that financial audit, efficiency audit, compliance audit are forms of public external financial control. The opinion was expressed on the inexpediency of identifying the audit with the state external financial control, as the audit is a narrower concept, although this did not prevent the legislator to equate them in part 2 of Art. 15-1 of the Budget Code of Ukraine, part 2 of Art. 4 of the Law of Ukraine "On the Accounting Chamber". Describes the financial audit in the law enforcement activities of the Accounting Chamber, which includes a compliance audit, where the latter is designed to establish compliance with the legality of financial accounting at the object of control. The authors came to the conclusion given the international standards INTOSAI (paragraph 25 of ISSAI 100) that a performance audit is a form of public external financial control, which should test three main principles: the principle of economy, efficiency and effectiveness. **Conclusions.** The study reveals the essence of the concepts of "financial audit", "performance audit" and "compliance audit". Because of the analysis of the above audits and their characteristics, their features were systematized. The authors proposed to improve the conceptual and categorical apparatus about their normative definition to avoid their further identification.

**Key words:** *audit; INTOSAI principles; forms of state external financial control*

### Постановка проблеми

Для фінансової безпеки держави велике значення має незалежний контроль за використанням публічних видатків і безпосередньо якість нормативно-правового регулювання, наявність належного методологічного інструментарію у сфері здійснення державного зовнішнього фінансового контролю.

У фінансовому праві фінансовий контроль розглядається як інститут, що прямо пов'язаний з аудитом як формою контролю. Проблематика питання визначення та розмежування: фінансового аудиту, аудиту ефективності та аудиту відповідності визначаються в тому, що на нормативному рівні немає визначення форм фінансового контролю, що спричиняє, на нашу думку, розбіжності у визначенні цих понять.

Щодо стану сучасних досліджень наукової проблеми, то, наприклад, С. Базика висвітлив різні наукові підходи до визначення сутності аудиту, публічного аудиту та їхніх форм: фінансового аудиту, аудиту відповідності, аудиту ефективності [1]. О. Височан і Н. Литвиненко узагальнили та структурували елементи аудиту ефективності як форми державного фінансового контролю, довівши його важливість в державному механізмі контролю [2]. Ю. Лядова у дослідженні державного аудиту запропонувала нову класифікацію форм державного аудиту: фінан-

совий аудит, аудит ефективності та операційний аудит [3]. Л. Савченко визначає основними елементами фінансово-контрольного права фінансовий контроль та аудит, що законодавством не врегульовані [4].

В свою чергу, Р. Мейер (Meyer, 2020) фінансовий аудит розглядає в контексті міжнародних стандартів та державних, зокрема, характеризуючи аудиторську документацію [5]. Т. М. Монтенегро та Ф.А. Брес (Montenegro and Brás, 2018) висвітлюють погляд американського правового регулювання з позиції всебічного аналізу літератури щодо якості аудиту за три десятиріччя [6]. А. Чопра, М. Чадхарі (Chopra and Chaudhary, 2020) розглядають зовнішній аудит із врахуванням міжнародних стандартів та характеристики вимоги до нього [7].

При цьому, оскільки у науковців наявною є обмеженість порівняння означених понять між собою без розкриття сутності кожної форми аудиту у сфері здійснення державного зовнішнього фінансового контролю, метою статті є визначення стану правового регулювання державного зовнішнього фінансового контролю та співвідношення його форм: фінансового аудиту, аудиту ефективності та аудиту відповідності. Її новизна полягає в доведенні самостійності кожної з форм державного зовнішнього фінансового контролю, виходячи з систематизації їхніх відмін-

ностей як в теоретичному, так в практичному аспектах. Завдання дослідження: розкрити сутність вищезазначених понять, ґрунтуючись на національному законодавстві встановити прогалини щодо регулювання державного зовнішнього фінансового контролю та зробити порівняльно-правовий аналіз його форм.

### Нормативне регулювання аудиту

В ст.98 Конституції України визначено, що контроль за надходженням коштів до державного бюджету та їх використання здійснює Рахункова палата від імені Верховної Ради України, що унормовано і у Бюджетному кодексі України в ст.110 [8; 9].

Об'єктом контролю Рахункової палати є державні, місцеві органи, інші бюджетні установи, суб'єкти господарювання, громадські організації, фонди загальнообов'язкового державного страхування, Національний банк України та інші фінансові установи відповідно до частини 2 ст.7 Закону України "Про Рахункову палату" від 02.07.2015 р. № 576–VIII (далі – Закон № 576) [10].

Державний зовнішній фінансовий контроль є незалежною перевіркою фінансової діяльності з метою встановлення показників достовірності, ефективності та законності, який здійснюється через контрольні заходи Рахункової палати, визначені в ст.4 Закону № 576 [10]. До заходів державного зовнішнього фінансового контролю законодавець відносить невичерпний перелік: фінансовий аудит, аудит ефективності, експертизи, аналіз та інші контрольні заходи.

В частині 2 ст.15-1 Бюджетного кодексу України та в частині 2 ст.4 Закону України № 576 державний зовнішній фінансовий контроль отожднюється з аудитом [9]. На нашу думку, аудит є вужчим за змістом поняттям, тож вони мають бути як родові та видові поняття, а не рівнозначними. Деякі науковці, серед яких С.К. Базика та І.Р. Данчевська, визначають аудит як форму державного контролю [1; 11, с.54].

Наразі в Україні органом здійснення та проведення заходів державного зовнішнього фінансового контролю є Рахункова палата, основним регулюючим її діяльність нормативно-правовим актом є Закон № 576 [10], в якому визначено не тільки правовий статус Рахункової палати, але й основні правові основи здійснення контролю.

Також Рахункова палата орієнтується на положення, визначені у Методичних рекомендаціях з проведення Рахунковою палатою фінансо-

вого аудиту № 5-5, затверджених у 2015 році та на Рекомендації з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою [12; 13].

З цього можна дійти висновку, що вищезазначені нормативно-правові акти носять більш загальний характер вимог та критеріїв оцінки результатів контрольних заходів Рахункової палати, що не дає підстав для розмежування вищезазначених понять – стандартизованими залишаються лише висновки результатів аудитів, хоча з огляду на звіти Рахункової палати зовнішня форма цих звітів носить суб'єктивний характер.

### Форми аудиту

В міжнародній практиці, у порівнянні з українською, здійснюються різні форми аудиту – самостійно, не поглинаючи один одного: фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідності (Франція, Польща). При цьому в деяких країнах аудит відповідності не розглядається як окремий вид перевірки, а входить у фінансовий аудит, як і в Україні (фінансовий аудит, аудит ефективності на практиці в Україні включають аудит відповідності, де останній покликаний встановити дотримання законності здійснення фінансового обліку на об'єкті контролю).

Слід зазначити, що питання форм аудиту та їхнє співвідношення з видами є доволі дискусійним, оскільки ISSAI 100 визначає саме "types of public-sector audit" – види/типи державного сектору аудиту. З іншого боку, деякі науковці, серед яких Ю.О. Лядова, Л.А. Савченко, О.А. Хаблюк, Л. Будник і С.Р. Яцицин, стверджують, що фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідності є саме формами, а не видами [3, с.29; 4, с.97; 14, с.152; 15, с.828].

В цілому, проблематика розмежування постає внаслідок невизначеності на законодавчому рівні форм державного аудиту та його видів. Міжнародні стандарти аудиту ISSAI, прийняті INTOSAI (міжнародна організація вищих органів фінансового контролю) – визначають (за точним перекладом з англійської мови) саме види державного аудиту, але з огляду на доктринальний підхід, до видів державного аудиту відносять зовнішній та внутрішній, а стосовно форм як способу здійснення – виділяють фінансовий аудит, аудит ефективності.

Категорія "форма" і "вид" – це відмінні між собою поняття: форма – це спосіб зовнішнього вираження контрольних дій, а поняття "вид" можна трактувати як певний різновид якогось

явища, діяльності чи елемента. Вид державного зовнішнього фінансового контролю ширше, ніж поняття форми державного зовнішнього фінансового контролю. В той же час, методи – це прийоми і способи, за допомогою яких досліджується фінансова діяльність бюджетної установи.

На нашу думку, доцільно саме визначити ці аудити як форми здійснення державного зовнішнього фінансового контролю, оскільки форма відрізняється від виду тим, що вид є більш узагальненим поняттям, різновидом діяльності, а форма є більш вузьким визначенням, конкретно зовнішньою організаційною реалізацією певного елемента чи діяльності органу.

Також необхідно внести зміни до Закону України "Про Рахункову палату", де визначити форми та методи здійснення державного зовнішнього фінансового контролю. Крім того, необхідно прийняти Закон "Про публічний фінансовий контроль", у якому визначити й розмежувати основні категорії: фінансовий контроль, фінансовий аудит, публічний фінансовий контроль, державний зовнішній фінансовий контроль, державний внутрішній фінансовий контроль, види публічного контролю (зовнішній державний фінансовий контроль та внутрішній), форми, методи.

Постає питання щодо доцільності об'єднання аудиту відповідності та фінансового аудиту, хоча це, з однієї сторони, є певною оптимізацією процесу, а з іншої – більшим завантаженням аудитора. В країнах Європейського Союзу, як Великобританія, Нідерланди, Португалія, навіть спостерігається тенденція впровадження четвертого виду аудиту в ІТ-сфері щодо ІТ-систем.

Аналізуючи міжнародні стандарти аудиту ISSAI 100, можна визначити, що фінансовий аудит є перевіркою з метою виявити відповідність наданої фінансової інформації до прийнятої системи фінансової звітності та законодавчої бази [16]. Аудит ефективності має на меті виявити, чи відповідає діяльність об'єкту державного контролю принципам економічності, ефективності та результативності, а також, чи є можливість модернізувати її. У свою чергу, аудит відповідності є певною оцінкою дотримання законності здійснення фінансових операцій та бухгалтерського обліку [17].

Закон № 576 визначає, що фінансовий аудит здійснюється такими методами, як перевірка, аналіз, оцінка правильності ведення звітності [10]. По суті фінансовий аудит поглинає аудит відповідності в українській моделі державного

зовнішнього фінансового контролю, оскільки має на меті не тільки встановити фактичний стан справ про цільове використання коштів, але й – дотримання законодавства при здійсненні фінансових операцій.

Аудит ефективності має встановити фактичний стан справ об'єкту аудиту та надати оцінку щодо своєчасності, продуктивності, результативності, економності використання бюджетних коштів їх розпорядниками.

Відповідно до міжнародних стандартів аудиту ISSAI 300 принцип економії означає мінімізацію витрат: використані ресурси мають бути доступними у визначений час, у потрібному обсязі, належної якості та за найкращою ціною [17]. У свою чергу, принцип ефективності ставить за мету досягнення високих результатів діяльності з мінімальною витратою трудових ресурсів та бюджетних коштів. Саме аудит ефективності сприяє забезпеченню прозорості та підзвітності, завдяки чому можна відстежити певні закономірності між витратами та результативністю реалізації поставлених цілей.

Аудит ефективності визначено Лімською декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів, прийнятою на Дев'ятому Конгресі INTOSAI у 1977 році [18]. У Лімській декларації визначено, що наряду з фінансовим аудитом, аудит ефективності служить певним чином для віддзеркалення результативності та економічності державного управління.

Ефективне та цільове використання коштів платників податків та інших джерел поповнення бюджету є вкрай актуальним з огляду на економічну ситуацію в країні. Багато науковців, зокрема, В.Ю. Трайтлі, О.А. Хаблюк, С.Р. Яцишин, виділяють значну роль аудиту ефективності як впливового засобу покращення результативності здійснення бюджетних програм [19, с.216; 15, с.830]. За думкою вчених, завданням аудиту ефективності є не тільки оцінка результатів, але й аналіз витрат, що дозволяє запропонувати певні рекомендації стосовно управління бюджетними коштами [15, с.831].

Але цей доволі ефективний засіб фінансового контролю має низку проблемних аспектів, до яких О. Височан, Н. Литвиненко віднесли:

- відсутність чітких методик для оцінки ефективності, що може призвести до суб'єктивних висновків та рекомендацій зі сторони аудитора;
- ускладненість автоматизації та низький рівень формалізації аудиторських процедур у зв'язку з індивідуальним підходом до кожного об'єкту перевірки, що може зумовити довготри-

валість подібних оцінок;

- використання непрямих доказів, що може стати предметом дискусії та не допомогти в рекомендаційному аспекті ефективно перерозподілити витрачання державних коштів;

- невизначеність: яка саме інформація падає до об'єкта перевірки для оцінки управлінських рішень, що також може спричинити додаткові витрати часу через неструктурованість джерел [2, с.191].

Аудит ефективності встановлює, в першу чергу, рівень дієвості системи управління бюджетними ресурсами, по-друге, внаслідок аналізу документів, що відображають діяльність організації, установи, визначає доцільність використання державних коштів для виконання функцій і завдань.

Аудит відповідності та фінансовий аудит мають відмінності, до яких можна віднести характер оцінки діяльності установи, що виявляється в різних цільових аспектах здійснення контролю. Аудит відповідності полягає у перевірці діяльності розпорядника державних коштів щодо дотримання актів законодавства, а також процедур і планів управління державним майном. Таким чином, ототожнювати фінансовий аудит та аудит відповідності не можливо у зв'язку із постановкою різних цілей та завдань.

Фундаментом регулювання аудиту відповідності є принципи аудиту відповідності, встановлені ISSAI 400 та стандарт аудиту відповідності – ISSAI 4000 [20; 21]. У законодавстві України не врегульовано поняття аудиту відповідності у сфері здійснення державного зовнішнього фінансового контролю на відміну від правового регулювання фінансового аудиту та аудиту ефективності.

У Законі № 576 також не визначено поняття фінансового аудиту та аудиту ефективності (визначена лише мета), отже, вищезазначені форми зовнішнього державного фінансового контролю не розрізнені на законодавчому рівні, а на доктринальному – немає єдиного методологічного підходу щодо їх визначення.

Фінансовий аудит має тісний зв'язок з аудитом ефективності в об'єкті перевірки: система внутрішнього контролю, бюджетні програми, адміністративні послуги та функції. За своїм призначенням аудит ефективності дає змогу побачити куди витрачаються кошти, за якими векторами реалізуються програми бюджету та яка їх результативність.

Із аналізу правозастосовної діяльності Рахункової палати за 2019–2021 роки, можна зазна-

чити, що найбільш поширеною формою здійснення державного зовнішнього фінансового контролю є аудит ефективності використання коштів державного бюджету та місцевих бюджетів, зокрема. Із звітів Рахункової палати було з'ясовано, що аудит відповідності є елементом і фінансового аудиту, і аудиту ефективності, де в останньому часто можна зустріти оцінку стану дотримання законодавства та оцінку законності.

Підсумовуючи попередні характеристики понять "фінансовий аудит", "аудит ефективності" та "аудит відповідності", нами встановлено такі їх особливості:

- різна мета: аудит відповідності має встановити дотримання законності щодо виконання бюджету, проведення фінансових операцій; аудит ефективності – встановити дієвість використання бюджетних коштів та рівень системи управління з огляду на міжнародні принципи; фінансовий аудит – аналіз достовірності, правильності ведення фінансової звітності;

- різний об'єкт: для аудиту відповідності – фінансові операції; для аудиту ефективності – бюджетні програми, плани та фінансові операції; для фінансового аудиту – фінансова звітність та бухгалтерський облік;

- різний зміст: для аудиту відповідності – перевірка відповідності операцій та інших документарних джерел до норм законодавства; для аудиту ефективності – аналіз організації управління, оцінка доцільності використання коштів та реалізації визначених проектів, планів; для фінансового аудиту – документарна, фактична перевірка окремих фінансових операцій, порядку ведення бухгалтерського обліку та управлінських процедур;

- різні міжнародні керівні стандарти: для аудиту відповідності – ISSAI 4000-4999, аудиту ефективності – ISSAI 3000-3999, фінансового аудиту – ISSAI 1000-2999 [16, 17, 22, 23].

## Висновки

1. Фінансовий аудит є перевіркою з метою виявити відповідність наданої фінансової інформації до прийнятої системи фінансової звітності та законодавчій бази.

2. Аудит ефективності є перевіркою, що встановлює рівень дієвості системи управління бюджетними ресурсами, внаслідок аналізу документів, що відображають діяльність організації, установи, визначає доцільність використання державних коштів для виконання функцій і завдань.

3. Аудит відповідності полягає у перевірці діяльності розпорядника державних коштів щодо дотримання актів законодавства, а також процедур та планів управління державним майном. Таким чином, ототожнювати фінансовий аудит та аудит відповідності не можливо у зв'язку із постановкою різних цілей та завдань.

4. Вищезазначені форми державного зовнішнього фінансового контролю мають багато відмінних елементів: мета, об'єкт, зміст, міжнародні керівні стандарти, але це не заважає з метою оптимізації часу перевірок уповноваженим особам аудит відповідності включати в фінансовий аудит та аудит ефективності. Дані форми контролю мають бути самостійними, не

поглинати один одного.

5. Пропонуємо внести зміни до нормативно-правових актів для вирішення проблемного аспекту щодо ототожнення аудиту з державним зовнішнім фінансовим контролем, оскільки аудит є вужчим за змістом поняттям, а також створити стандартизовані критерії для визначення форм державного контролю.

#### Конфлікт інтересів

На думку авторів конфлікт інтересів відсутній.

#### Вираз вдячності

Дослідження проведено за ініціативою авторів і не отримало будь-якого фінансування.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Базика С. К. Аудит ефективності як перспективна форма аудиту публічного сектору в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2016. № 1. <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1267> (дата звернення 14.04.2021)
2. Височан О. С., Литвиненко Н. О. Порядок проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів: INTOSAI-підхід. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. № 3 (71). С. 184–193.
3. Лядова Ю. О. Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю. *Economics: time realities*. 2015. № 4. С. 27–32.
4. Савченко Л. А. Фінансовий контроль, аудит, бухгалтерський облік – основні категорії фінансово-контрольного права. *Публічне право*. 2016. № 4. С. 96–101.
5. Rebecca A. Meyer. (2020). Chapter 6. Standards for financial audits. In: *The New Yellow Book: Government Auditing Standards, 2018 Version*. P. 6-1–6.21. <https://doi.org/10.1002/9781119784722.ch6>
6. Tânia Menezes Montenegro; Filomena Antunes Brás. A review of the concept and measures of audit quality across three decades of research. *International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation*. 2018. Vol. 14. No. 2/3. <https://doi.org/10.1504/IJAPE.2018.091063>
7. Chopra A., Chaudhary M. (2020). External Audit. In: *Implementing an Information Security Management System*. Apress, Berkeley, CA. [https://doi.org/10.1007/978-1-4842-5413-4\\_9](https://doi.org/10.1007/978-1-4842-5413-4_9)
8. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text> (дата звернення 14.04.2021)
9. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456–VI. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення 14.04.2021)
10. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576–VIII. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення 14.04.2021)
11. Данчевська І. Р. Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08. Львів, 2018. 222 с.
12. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту: від 22.09.2015 № 5-5. <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15#n4> (дата звернення 14.04.2021)
13. Рекомендації з управління і контролю якості контрольних заходів, що проводяться Рахунковою палатою: від 10.11.2015 № 8-5. [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr8\\_5150-15#Text](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr8_5150-15#Text) (дата звернення 14.04.2021)
14. Хаблюк О., Будник Л. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення. *Галицький економічний вісник*. 2013. № 4. С. 151–158.
15. Хаблюк О. А., Яцишин С. Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні. *Економіка і суспільство*. 2017. № 10. С. 827–831.
16. ISSAI 100. Fundamental Principles of Public-sector Auditing. 16 p. <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/579931faebbd1af091fef23a/1469657594657/3.9++ISSAI+100+-+Fundamental+Principles+of+Public+Sector+Auditing.pdf> (дата звернення 14.04.2021)
17. ISSAI 300. Performance Audit Principles.

- [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issai\\_300/ISSAI\\_300\\_en\\_2019.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/ISSAI_300_en_2019.pdf) (дата звернення 14.04.2021)
18. Лімська декларація керівних принципів контролю: від 01.01.1977. [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001#Text) (дата звернення 14.04.2021)
  19. Трайтлі В. Ю. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм: стан, напрями модернізації та необхідність стандартизації. *Економічний вісник*. 2017. № 1. С. 209–218.
  20. Compliance Audit Standard. ISSAI 4000. <https://www.issai.org/pronouncements/issai-4000-compliance-audit-standard> (дата звернення 14.04.2021)
  21. Fundamental Principles of Compliance Auditing. ISSAI 400. <https://www.audit.gov.bz/wp-content/uploads/2018/06/ISSAI-400-Fundamental-Principles-of-Compliance-Auditing.pdf> (дата звернення 14.04.2021)
  22. ISSAI 400. Основополагающие принципы аудита соответствия. 35 с. [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issai\\_400/issai\\_400\\_ru.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_400/issai_400_ru.pdf) (дата звернення 14.04.2021)
  23. ISSAI 1000-2999. Financial Audit Guidelines. 1222 p. <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58db14d7db29d6aa4b6371e3/1490752833041/1.+ISSAI+Financial+Audit+Guidelines+1000-2999.pdf> (дата звернення 14.04.2021)

## REFERENCES

1. Bazyka, S. K. (2016). Audyt efektywnosti yak perspektyvna forma audytu publicznego sektoru v Ukraini [Performance audit as a promising form of public sector audit in Ukraine]. *Derzhavne upravlinnya: udoskonalennya ta rozvytok*, (1). <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1267> (in Ukr.).
2. Vysochan, O. S., & Lytvynenko, N. O. (2019). Poryadok provedennya audytu efektywnosti vykorystannya byudzhethnykh koshtiv: INTOSAI-pidkhid [Procedure for auditing the effectiveness of the use of budget funds: INTOSAI-approach]. *Problemy systemnoho pidkhodu v ekonomitsi*, 3(71), 184–193 (in Ukr.).
3. Lyadova, YU. O. (2015). Klasyfikatsiya derzhavnogo audytu yak skladovoyi derzhavnogo finansovoho kontrolyu [Classification of public audit as a component of public financial control]. *Economics: time realities*, (4), 27–32 (in Ukr.).
4. Savchenko, L. A. (2016). Finansovyy kontrol, audyt, bukhgalterskyi oblik – osnovni katehoriyi finansovo-kontrolnoho prava [Financial control, audit, accounting – the main categories of financial control law]. *Publichne pravo*, (4), 96–101 (in Ukr.).
5. Rebecca A. Meyer. (2020). Chapter 6. Standards for financial audits. In: *The New Yellow Book: Government Auditing Standards, 2018 Version*. P. 6-1–6.21. <https://doi.org/10.1002/9781119784722.ch6>
6. Tânia Menezes Montenegro, & Filomena Antunes Brás. (2018). A review of the concept and measures of audit quality across three decades of research. *International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation*, 2/3(14). <https://doi.org/10.1504/IJAPE.2018.091063>
7. Chopra, A., & Chaudhary, M. (2020). External Audit. In: *Implementing an Information Security Management System*. Apress, Berkeley, CA. [https://doi.org/10.1007/978-1-4842-5413-4\\_9](https://doi.org/10.1007/978-1-4842-5413-4_9)
8. *Konstytutsiya Ukrainy* [Constitution of Ukraine]. Zakon Ukrainy (28.06.1996 No. 254k/96-VR). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vp#Text> (in Ukr.).
9. *Byudzhetnyy kodeks Ukrainy* [Budget Code of Ukraine]. Zakon Ukrainy (08.07.2010 No. 2456–6). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (in Ukr.).
10. *Pro Rakhunkovu palatu* [About the Accounting Chamber]. Zakon Ukrainy (02.07.2015 No. 576–8). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (in Ukr.).
11. Danchevska, I. R. (2018). *Derzhavnyy finansovyy kontrol vykorystannya koshtiv mistsevykh byudzhetiv Ukrainy* [State financial control over the use of local budgets of Ukraine]. Candidate's thesis (08.00.08). Lviv (in Ukr.).
12. *Metodychni rekomendatsiyi z provedennya Rakhunkovoyu palatoyu finansovoho audytu* [Methodical recommendations for conducting financial audit by the Accounting Chamber]. (22.09.2015 No. 5-5). <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15#n4> (in Ukr.).
13. *Rekomendatsiyi z upravlinnya i kontrolyu yakosti kontrolnykh zakhodiv, shcho provodyatsya Rakhunkovoyu palatoyu* [Recommendations on management and quality control of control measures carried out by the Accounting Chamber]. (10.11.2015 No. 8-5). [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr8\\_5150-15#Text](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr8_5150-15#Text) (in Ukr.).
14. Khablyuk, O., & Budnyk, L. (2013). Sut audytu efektywnosti ta zarubizhnyy dosvid yoho stanovlennya [The essence of performance audit and foreign experience of its formation]. *Halytskyy ekonomichnyy visnyk*, (4), 151–158 (in Ukr.).

15. Khablyuk, O. A., & Yatsyshchyn, S. R. (2017). Audyт efektyvnosti v systemi derzhavnoho finansovoho kontrolyu, yoho sut ta neobkhdnist uprovdzhennya v Ukrayini [Performance audit in the system of public financial control, its essence and the need for implementation in Ukraine]. *Ekonomika i suspilstvo*, (10), 827–831 (in Ukr.).
16. ISSAI 100. Fundamental Principles of Public-sector Auditing. 16 p. <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/579931faebbd1af091fef23a/1469657594657/3.9++ISSAI+100+-+Fundamental+Principles+of+Public+Sector+Auditing.pdf>
17. ISSAI 300. Performance Audit Principles. [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issai\\_300/ISSAI\\_300\\_en\\_2019.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/ISSAI_300_en_2019.pdf)
18. *Limska deklaratsiya kerivnykh pryntsyviv kontrolyu* [Lima Declaration of Control Guidelines]. (01.01.1977). [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001#Text) (in Ukr.).
19. Traytli, V. YU. (2017). Derzhavnyy finansovyy audyt vykonannya byudzhetykh prohram: stan, napryamy modernizatsiyi ta neobkhdnist standartyzatsiyi [State financial audit of budget programs: status, directions of modernization and the need for standardization]. *Ekonomichnyy visnyk*, (1), 209–218 (in Ukr.).
20. Compliance Audit Standard. ISSAI 4000. <https://www.issai.org/pronouncements/issai-4000-compliance-audit-standard>
21. Fundamental Principles of Compliance Auditing. ISSAI 400. <https://www.audit.gov.bz/wp-content/uploads/2018/06/ISSAI-400-Fundamental-Principles-of-Compliance-Auditing.pdf>
22. ISSAI 400. Osnovopolagayushchiye printsipy audita sootvetstviya [Fundamental Principles of Compliance Auditing]. 35 c. [https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open\\_access/ISSAI\\_100\\_to\\_400/issai\\_400/issai\\_400\\_ru.pdf](https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_400/issai_400_ru.pdf) (in Russ.).
23. ISSAI 1000-2999. Financial Audit Guidelines. 1222 p. [https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58db14d7db29d6aa4b6371e3/1490752833041/1.+ISSAI\\_Financial\\_Audit\\_Guidelines+1000-2999.pdf](https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58db14d7db29d6aa4b6371e3/1490752833041/1.+ISSAI_Financial_Audit_Guidelines+1000-2999.pdf)

## ІНФОРМАЦІЯ ПРО СТАТТЮ (ARTICLE INFO)

**Published in:**  
 Форум права: 67 pp. 12–19 (2).

**Related identifiers:**  
 10.5281/zenodo.4650269  
[http://forumprava.pp.ua/files/012-019-2021-2-FP-Borets,Bidiukova\\_4.pdf](http://forumprava.pp.ua/files/012-019-2021-2-FP-Borets,Bidiukova_4.pdf)  
[http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP\\_index.htm\\_2021\\_2\\_4.pdf](http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2021_2_4.pdf)

**License (for files):**  
[Creative Commons Attribution 4.0 International](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

**Received:** 06.04.2021  
**Accepted:** 16.04.2021  
**Published:** 23.04.2021

**Cite as:**  
 Борець, Л. В., Бідюкова, А. О. (2021). Правовий режим фінансового аудиту, аудиту ефективності та аудиту відповідності. *Форум Права*, 67(2), 12–19. <http://doi.org/10.5281/zenodo.4650269>

Borets, L. V., & Bidiukova, A. O. (2021). Pravovyy rezhym finansovoho audytu, audytu efektyvnosti ta audytu vidpovidnosti [The Legal Framework of Financial Audit, Efficiency Audit and Compliance Audit]. *Forum Prava*, 67(2), 12–19. <http://doi.org/10.5281/zenodo.4650269>