УДК 657.6

DOI: https://doi.org/10.32782/2520-2200/2022-2-16

Слободяник Ю.Б.
доктор економічних наук, професор,
професор кафедри аудиту
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана
Крігер Ю.Ю.
аспірант кафедри аудиту
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана

Slobodianyk Yuliia, Kriher Yuliia
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ: ПОНЯТТЯ ТА ПРИНЦИПИ

PERFORMANCE AUDIT: CONCEPTS AND PRINCIPLES

Проаналізовано передумови становлення аудиту ефективності. Визначено його роль у забезпеченні ефективності управління бюджетними коштами та покращенні результатів управлінської діяльності. Розглянуто наукові підходи до трактування сутності поняття «аудит ефективності». Обґрунтовано доцільність проведення аудиту ефективності для суб'єктів приватного сектору. Охарактеризовано принципи аудиту ефективності, що належать до концепції «3E's» та описані у стандартах ISSAI, а також сучасні підходи до розширення їх переліку. На підставі аналізу змісту та принципів аудиту ефективності запропоновано та охарактеризовано принципи доцільності (expediency) та розвитку (evolution). Визначено тенденції подальшого розвитку аудиту ефективності, який пропонується визначати як форму аудиту, яка спрямована на аналіз та оцінку того, наскільки економічно, ефективно та результативно суб'єкт використовує свої ресурси відповідно до цілей сталого розвитку та етичних цінностей.

Ключові слова: аудит ефективності, ефективність, економічність, результативність, принцип, сталий розвиток.

The article analyzes the prerequisites for the formation of performance auditing. Its role in ensuring the efficiency of budget management is determined. It was revealed that the widespread use of performance audit in the world is associated with such factors as the expansion of the scope of governments, the activation of their role in socio-economic development, the increase in public spending and the scarcity of resources, the development of democratic institutions and the growth of public consciousness. Scientific approaches to the interpretation of the nature of performance auditing are considered. It was found that in developed countries, performance audits have long gone beyond the public sector, audit companies perform it for clients regardless of their ownership. At the same time, in Ukraine, performance audits are conducted only for the state organizations, enterprises and institutions and are practically not considered by audit companies or their clients as a promising direction. Domestic scientists also mostly consider it only for the budget sphere, which is due to the relevant requirements of Ukrainian legislation. The expediency of conducting performance audit for the private sector is substantiated. The performance audit principles, which belong to the «3E's» concept and are described in ISSAI – economy, efficiency and effectiveness – are characterized. The authors analyzed modern approaches to including the principles of environment, equity, ethics, economic welfare into the list of performance audit principles. The authors proposed and characterized the principles of expediency and evolution. It was determined that conducting performance audit can become a kind of tool for achieving the goals of sustainable development and at the same time help the enterprise to improve the results of its activities. Trends in the further development of performance auditing are revealed, which is proposed to be defined as a form of audit that aims to analyze and assess how economically, efficiently and effectively the entity uses its resources in accordance with the goals of sustainable development and ethical values.

Key words: performance audit, efficiency, economy, effectiveness, principle, sustainable development.

Постановка проблеми. Історія розвитку аудиту ефективності, як окремої форми аудиту, розпочалася під впливом економічних, політичних і соціальних чинників не так давно – з середини XX століття. Його поява у практиці таких країн, як Канада, Фінляндія, Швеція, пов'язана з розвитком контролю у державному секторі, коли громадськість почала цікавитися не лише законністю витрачання бюджетних коштів, а й ефективністю управління ними. Сьогодні поняття аудиту ефективності трактується значно ширше, адже його розповсюдження у практиці багатьох країн світу та поява нових викликів (наприклад, пов'язаних з необхідністю забезпечення сталого розвитку) обумовили створення методики його проведення для державного сектору, зокрема, у складі стандартів Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI).

Слід зауважити, що в розвинених країнах аудит ефективності давно вийшов за межі державного сектору, аудиторські компанії виконують його для клієнтів незалежно від форми їх власності. Водночас в Україні аудит ефективності проводиться лише для державних організацій, підприємств і установ та практично не розглядається ні аудиторськими компаніями, ні їх клієнтами, як перспективний напрямок. При цьому й вітчизняні науковці, даючи визначення аудиту ефективності, переважно розглядають його як складову державного фінансового контролю, звужуючи предмет дослідження до ефективного використання бюджетних коштів. Такий підхід не сприяє поширенню використання інструментарію аудиту ефективності у вітчизняній практиці та гальмує розвиток його методології.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам аудиту ефективності присвячені праці багатьох українських та закордонних вчених. Так, Бурлан С.А. і Каткова Н.В. досліджували теоретичні та методичні аспекти аудиту ефективності діяльності підприємства [1]. Височан О.О. і Литвиненко Н.О. розглянули теоретичні аспекти аудиту ефективності, а також навели можливості практичного використання технології встановлення ефективності використання ресурсів за параметрами результативності, ефективності (продуктивності) та економності [2]. Науковці Хаблюк О.А. та Яцишин С.Р. проаналізували суть та значення аудиту ефективності, а також описали причини, які стримують запровадження його в Україні [3]. Абасов В.А. досліджував еволюцію концептуальних засад аудиту ефективності, розглядаючи його в контексті визначення ефективності виконання державних функцій, замовлень і програм розпорядниками бюджетних коштів [4]. Георгіу А. (Gheorghiu Anda) пояснює, як компанії чи державні установи оцінюють свої програми, функції, операції або системи управління з метою досягнення економічності, ефективності та результативності використання наявних ресурсів [5]. Торрес Л. (Torres Lourdes), Єтано А. (Yetano Ana), Піна В. (Pina Vicente) визначили два основних способи впливу рекомендацій, включених до звітів про аудит ефективності, на його результативність та ефективність [6]. Утім питання проведення аудиту ефективності для приватного сектору потребують додаткових досліджень, зокрема в частині визначення основних понять та принципів.

Метою статті є дослідження змісту поняття «аудит ефективності», а також визначення його принципів відповідно до сучасних викликів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для розуміння сутності аудиту ефективності важливе значення має аналіз передумов його виникнення. Так, XX століття характеризується значними змінами у всіх сферах життя країн, які зазнали найбільшого впливу після Другої світової війни, що спровокувала кризу в економічній та соціальній сферах. Однією з актуальних проблем став оптимальний розподіл бюджетних коштів між галузями, секторами та сферами економіки з метою якнайшвидшого усунення наслідків війни. Класичний фінансовий аудит, що забезпечував достовірність фінансової звітності державних установ та приватних компаній, не давав відповіді на питання щодо результативності, економічності та ефективності витрачених ресурсів. І коли почала зміцнюватися та ставати непорушною фінансова дисципліна, як зазначає Любенко А. М., в країнах з розвиненою ринковою економікою почав переважати аудит ефективності [7, с. 37].

Таким чином, у 1960-х роках у деяких країнах Європи, Сполучених Штатах Америки та Канаді державні аудитори почали проводити аудит ефективності використання бюджетних коштів. Підтвердженням важливості результатів аудиту ефективності стало його закріплення на міжнародному рівні в 1977 році в Лімській декларації керівних принципів аудиту, яка надалі стала основою для створення міжнародних стандартів державного аудиту INTOSAI – ISSAI.

Згідно з ISSAI 300 аудит ефективності (performance audit) є незалежною, об'єктивною та достовірною перевіркою заходів, систем, операцій, програм, дій чи організацій на відповідність принципам економічності, результативності та ефективності і на предмет того, чи є потенціал для їх покращення [8].

З 1980-х років аудит ефективності набув розповсюдження в світі, що було обумовлено розширенням сфери діяльності урядів, активізацією їх ролі у соціально-економічному розвитку, збільшенням розміру державних витрат і дефіцитом ресурсів, що вимагав більш ефективного

їх розподілу та удосконалення внутрішніх систем управління, а також розвитком демократичних інституцій та зростанням громадської свідомості [9]. З часом коло питань, що можуть потребувати оцінки ефективності, лише розширювалося. Так, у Канаді в 1995 році до Закону про Генерального аудитора було внесено зміни, що вимагають від Генерального аудитора привернути увагу до всього, що він вважає важливим і таким, що має бути доведено до відома парламенту. Відповідні питання можуть включати також і розгляд екологічних наслідків витрат у контексті сталого розвитку [10]. Отже, відповідно до сучасних підходів до аудиту ефективності його проведення розглядається не лише стосовно перевірки ефективності використання бюджетних коштів та ресурсів. Попри надання визначення терміну «аудит ефективності» в стандартах ISSAI, серед сучасних дослідників його єдиного визначення не надано (табл. 1).

Отже, окремі автори розглядають аудит ефективності як елемент в системі державного фінансового контролю, при цьому вказуючи, що він є його складовою, а не окремою формою аудиту чи контролю. Вітчизняні науковці більшою мірою розглядають його лише для бюджетної сфери, що обумовлено відповідними вимогами українського законодавства. Водночас ми вважаємо, що не слід настільки звужувати сферу застосування аудиту ефективності, адже оцінка ефективності діяльності підприємств є актуальною для всіх учасників ринку, незалежно від форми

Таблиця 1

Трактування сутності поняття «аудит ефективності»

№ з/п	Автор	Трактування поняття «аудит ефективності»
1	Анін В.І., Бондар О.А., Куліков П.М., Шкуропат О.Г. [11]	форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають
2	Бугай Н. [12]	сегмент державного фінансового контролю, мета якого полягає у визначенні того, наскільки результативно, продуктивно і ощадливо органами виконавчої влади й бюджетними установами використовуються державні асигнування в ході здійснення їх функцій і виконання завдань, які поставлені перед ними
3	Бурлан С.А., Каткова Н.В. [1]	завдання з надання впевненості, що передбачає оцінку ефективності системи управління підприємством та перевірку результативності його господарської діяльності
4	Полякова Л.М., Билень З.В. [13]	незалежна, конфіденційна, платна форма фінансового контролю, яка спрямована на оцінювання результативності самої системи управління суб'єкта господарювання та практичної його діяльності незалежними спеціалістами на договірних засадах
5	Редько О.Ю. [14]	надання практичної допомоги адміністрації та економічним службам підприємства у веденні справ та управлінні його фінансовими ресурсами
6	Хаблюк О.А., Яцишин С.Р. [3]	перевірка діяльності органів державної влади, одержувачів державних коштів, підприємств, установ і організацій, які використовують державне і комунальне майно, з метою визначення ефективності використання державних фінансових ресурсів і майна
7	Gheorghiu A. [5]	систематична, цілеспрямована, організована та об'єктивна перевірка діяльності уряду. Його сфера охоплює перевірку економічності, ефективності, ефективності витрат і екологічного впливу діяльності уряду; процедури оцінювання ефективності, відносин підзвітності, захисту державних активів та дотримання повноважень
8	Milandru M., Floștoiu S. [15]	об'єктивне та систематичне вивчення діяльності, систем та стандартів управління організації з метою оцінки того, наскільки ця організація, намагаючись досягти заздалегідь поставлених цілей, використовувала свої активи економічно, результативно та ефективно
9	Muda I., Erlina, Yahya I., Nasution A.A. [16]	систематичний процес отримання та оцінки доказів щодо результатів діяльності організації, програми, функції чи діяльності, що здійснюються на основі економічних аспектів та ефективності операцій, ефективності у досягненні бажаних результатів та дотримання відповідних законів, правил та політики

Джерело: узагальнено авторами за [1; 3; 5; 11–16]

їх власності. Проведення аудиту ефективності діяльності підприємства дасть можливість управлінцям поглянути на використання ресурсів з іншої точки зору [17].

Закордонні вчені акцентують систематичність аудиту ефективності, а також спираються на три основні його принципи – економічність (economy), ефективність (efficiency) і результативність (effectiveness) [5; 8; 15; 16]. На нашу думку, саме через принципи можна точніше розкрити сутність аудиту ефективності.

Принцип економічності означає мінімізацію витрат ресурсів, які повинні бути доступні своєчасно, у відповідній кількості та якості та за найкращою ціною [8]. Аудитору слід проаналізувати чи серед запропонованих альтернативних варіантів підприємство обрало найбільш вигідний. При цьому слід враховувати, що низька ціна не має впливати на якість. Отрусінова М. (Otrusinova M.) і Пастушкова Е. (Pastuszkova E.) вважають, що економічність – це найменша можлива витрата коштів у межах відповідної якості (продуктивність по відношенню до ціни), критерій оцінки вхідних даних, заснований на принципі «робити речі недорого» [18].

Слід зважати, що даний принцип стосується не лише матеріалів для виробництва, а й інших ресурсів, зокрема людських. Адже більш кваліфікований працівник може швидше та на належному рівні виконати свої обов'язки, але при цьому оплата праці в нього може бути більшою. Тобто, має враховуватися не лише мінімізація витрат, а й якість та швидкість виробничого процесу.

Принцип ефективності означає отримання максимуму від наявних ресурсів. Це стосується співвідношення між використаними ресурсами та отриманими результатами за кількістю, якістю та термінами [8]. Практичний посібник з аудиту ефективності Канадської фундації аудиту та підзвітності, наприклад, ілюструє ефективність як концепцію, що стосується використання фінансових, людських і матеріальних ресурсів таким чином, щоб результати були максимальними для будь-якого заданого набору ресурсів [19]. Тобто аудиторам слід проаналізувати чи могло підприємство виробляти таку саму кількість продукції, зменшивши при цьому використання ресурсів. Але слід зазначити, що сучасні реалії вимагають від підприємців виконання складнішого завдання – виробляти більше при меншій кількості використаних ресурсів.

Принцип результативності стосується досягнення поставлених цілей і отримання намічених результатів [8]. Кожен суб'єкт господарювання ставить собі певну мету та завдання, які він планує виконати задля досягнення цієї мети за певний проміжок часу. Це можуть бути плани щодо виробництва продукції, освоєння нових ринків, діяльності компанії на рік, п'ять років чи більше.

Бугай Н. зазначає, що результативність діяльності певної організації перевіряється за результатами вирішення завдань, поставлених перед нею, тобто за досягненням фактичних результатів у порівнянні із запланованими показниками з урахуванням обсягу ресурсів, які для цього виділені [12]. Отже, під час аудиту ефективності аудитором розглядається рівень досягнення цілей, аналіз та оцінка фактичних результатів та їх співвідношення з плановими показниками, що дає змогу скорегувати мету та цілі задля постановки реальних завдань для майбутньої діяльності підприємства.

Як зазначає Георгіу А. (Gheorghiu Anda), деякі організації також інтегрують екологічні міркування у виконання завдань з аудиту ефективності. Тому нею було запропоновано четвертий принцип, яким є екологічна стійкість [5].

У цьому контексті слід відмітити, що компанія KPMG розширила перелік принципів аудиту ефективності з трьох (концепція «3E's», що отримала назву від перших літер її складових – economy, efficiency, effectiveness) до семи:

– навколишнє середовище (environment) – наголошується на важливості сталого розвитку для задоволення нинішніх потреб без шкоди для можливостей майбутніх поколінь задовольняти власні потреби;

– справедливість (equity) – справедливе та неупереджене використання коштів;

– етика (ethics) – стосується чесності та доброчесності управлінської ланки підприємства;

– економічний добробут (economic welfare) – може бути досягнутий після виконання попередніх шести принципів, адже саме їх дотримання призведе до економічного добробуту підприємства [20].

Аналіз цілей сталого розвитку доводить, що принципи аудиту ефективності тісно пов'язані з їх досягненням. Тобто проведення аудиту ефективності може стати своєрідним інструментом для досягнення цілей сталого розвитку і при цьому допоможе підприємству покращити результати власної діяльності.

На нашу думку, описані вище принципи аудиту ефективності, враховуючи його сутність, можуть бути доповнені такими:

– доцільність (expediency) – дотримання логіки використання ресурсів, що забезпечуватиме підприємству відповідну вигоду;

– розвиток (evolution) – перехід до більш раціонального, покращеного функціонування підприємства, оскільки за результатами проведення аудиту надається висновок та рекомендації щодо кроків, які потрібно зробити для більш ефективної та результативної діяльності, що призведе до його розвитку.

Висновки. На підставі аналізу сутності та принципів аудиту ефективності можемо стверджувати, що його становлення та розвиток спричинені впливом нових викликів як для системи державного управління, так і для бізнесу. Сучасний аудит ефективності у державному секторі є не лише перевіркою програм, установ та підприємств, щоб зрозуміти чи ефективно вони функціонують, але й покликаний надавати рекомендації щодо потрібних дій для покращення результатів діяльності.

Враховуючи вищевикладене, пропонуємо трактувати аудит ефективності як форму аудиту, яка спрямована на аналіз та оцінку того, наскільки економічно, ефективно та результативно суб'єкт використовує свої ресурси відповідно до цілей сталого розвитку та етичних цінностей.

На нашу думку, аудит ефективності набуває більшої значущості в умовах розширення концепції прозорості та гласності, зокрема у приватному секторі. Безумовні переваги аудиту ефективності, що полягають у покращенні результатів діяльності суб'єктів господарювання, актуалізуються у повоєнний час для забезпечення розвитку економіки України.

Список використаних джерел:

1. Бурлан С.А., Каткова Н.В. Аудит ефективності діяльності підприємства: методичний аспект. *Проблеми економіки.* 2015. № 1. С. 187–193. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2015_1_24.
2. Височан О.О., Литвиненко Н.О. Аудит ефективності як засіб підтвердження результативності, економності та продуктивності використання бюджетних коштів у державному секторі економіки України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство.* 2019. Вип. 25. Ч. 1. С. 44–48.
3. Хаблюк О.А., Яцишин С.Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні. *Економіка та суспільство.* 2017. Вип. 10. С. 827–831. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/28936.
4. Абасов В.А. Еволюція концептуальних засад аудиту ефективності. *Innovative Solutions in Modern Science.* 2017. № 4 (13). С. 4–20. URL: https://naukajournal.org/index.php/ISMSD/article/viewFile/1197/1303.
5. Gheorghiu A. Performance auditing – a complex concept. *Hyperion International Journal of Econophysics* & *New Economy.* 2012. Vol. 5. Issue 1. P. 159–176. URL: https://www.researchgate.net/profile/Anda-Gheorghiu/publication/274371971_PERFORMANCE_AUDITING_-_A_COMPLEX_CONCEPT/links/551c0d3f0cf20d5fbde250aa/PERFORMANCE-AUDITING-A-COMPLEX-CONCEPT.pdf?origin=publication_detail.
6. Torres L., Yetano A., PinaV. Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices. *Administration* & *Society.* 2019. Vol. 51. Issue 3. P. 1–32. URL: https://zaguan.unizar.es/record/78132/files/texto_completo.pdf.
7. Любенко А.М. Концептуальні засади державного фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів : монографія. Київ : УБС НБУ, 2014. 406 с.
8. ISSAI 300 «Performance Audit Principles». URL: https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=300-399.
9. Daujotaitė D., Mačerinskienė I. Development of performance audit in public sector. *Business and management'2008:* 5th International Scientific Conference. 16–17 May, 2008. P. 177–185. URL: https://www.researchgate.net/publication/237772531_Development_of_performance_audit_in_public_sector.
10. Direct Engagement Manual / Office of the Auditor General of Canada. URL: https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/101.shtm.
11. Анін В.І., Бондар О.А., Куліков П.М., Шкуропат О.Г. Аудит ефективності як системний елемент галузевого аудиторського моніторингу. *Будівельне виробництво.* 2017. № 63/2. С. 36–42. URL: https://ndibv.kiev.ua/wp-content/uploads/2019/04/BV63-2Anin.pdf.
12. Бугай Н. Аудит ефективності як сегмент державного фінансового контролю: необхідність сучасності та міжнародні орієнтири. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації.* 2017. № 3–4. С. 21–29. URL: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/26223/315-629-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
13. Полякова Л.М., Билень З.В. Аудит ефективності управлінських систем і практичної діяльності підприємств. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Проблеми економіки та управління.* 2012. № 722. С. 211–215. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12470/1/42_211-215_Vis_722_menegment.pdf.
14. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія. *Бухгалтерський облік та аудит.* 2009. № 1. С. 46–57.
15. Milandru M., Floștoiu S. Theoretical Guidelines Regarding Performance *Audit in the Military Organization. Knowledge-Based Organization* : International Conference. Volume 27. Issue 2. June 2021. URL: https://www.researchgate.net/publication/353197601_Theoretical_Guidelines_Regarding_Performance_Audit_in_the_Military_Organization.

16. Muda I., Erlina, Yahya I., Nasution A.A. Performance audit and balanced scorecard perspective. *International Journal of Civil Engineering and Technology.* 2018. Volume 9. Issue 5. P. 1321–1333. URL: https://www.researchgate.net/profile/Iskandar-Muda/publication/336716168_Performance_Audit_and_Balanced_Scorecard_Perspective/links/5b4dc680a6fdcc8dae24d17c/Performance-Audit-and-Balanced-Scorecard-Perspective.pdf.
17. Слободяник Ю.Б. Концепція ефективності в аудиті. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету.* 2021. № 11–12. С. 101–109. DOI:10.32680/2409-9260-2021-11-12-288-289-101-109.
18. Otrusinova M., Pastuszkova E. Concept of 3 E's and Public Administration Performance. International *Journal of Systems Applications, Engineering & Development.* 2012. Volume 6. Issue 2. URL: https://naun.org/main/UPress/saed/16-119.pdf.
19. Practice Guide to Auditing Efficiency / Canadian Audit and Accountability Foundation. URL: https://www.caaf-fcar.ca/en/efficiency-concepts-and-context/efficiency-economy-and-effectiveness.
20. Performance Auditing / KPMG. URL: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/Performance-Auditing.pdf.

References:

1. Burlan S. A., Katkova N. V. (2015). Audyt efektyvnosti diialnosti pidpryiemstva: metodychnyi aspekt [Enterprise Performance Efficiency Audit: The Methodological Aspect]. *The Problems of Economy*, no. 1, pp. 187–193. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2015_1_24.
2. Vysochan O., Lytvynenko N. (2019). Audyt efektyvnosti yak zasib pidtverdzhennia rezultatyvnosti, ekonomnosti ta produktyvnosti vykorystannia biudzhetnykh koshtiv u derzhavnomu sektori ekonomiky Ukrainy [Performance audit as a means of confirming the effectiveness, economy, and efficiency of using public funds in the public sector of the Ukrainian economy]. *Uzhorod National University Herald. International Economic Relations and World Economy,* vol. 25 (1), pp. 44–48.
3. Khablyuk O.A., Yatsyshyn S.R. (2017). Audyt efektyvnosti v systemi derzhavnoho finansovoho kontroliu, yoho sut ta neobkhidnist uprovadzhennia v Ukraini [The audit of efficiency in the state financial control, its nature and the need to introduce in Ukraine]. *Economy and Society,* vol. 10, pp. 827–831. Available at: http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/28936.
4. Abasov V.A. (2017). Evoliutsiia kontseptualnykh zasad audytu efektyvnosti [Evolution of the conceptual foundations of performance audit]. *Innovative Solutions in Modern Science,* no. 4 (13), pp. 4–20. Available at: https://naukajournal.org/index.php/ISMSD/article/viewFile/1197/1303.
5. Gheorghiu A. (2012). Performance auditing – a complex concept. *Hyperion International Journal of Econophysics* & *New Economy,* vol. 5, no. 1, pp. 159–176. Available at: https://www.researchgate.net/profile/Anda-Gheorghiu/publication/274371971_PERFORMANCE_AUDITING_-_A_COMPLEX_CONCEPT/links/551c0d3f0cf20d5fbde250aa/PERFORMANCE-AUDITING-A-COMPLEX-CONCEPT.pdf?origin=publication_detail.
6. Torres L., Yetano A., PinaV. (2019). Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices. *Administration* & *Society,* vol. 51, no. 3, pp. 1–32. Available at: https://zaguan.unizar.es/record/78132/files/texto_completo.pdf.
7. Lyubenko A. (2014). Kontseptualni zasady derzhavnoho finansovoho kontroliu vidpovidno do mizhnarodnykh standartiv [Conceptual principles of public financial control in accordance with international standards]. Kyiv : UBS NBU. [in Ukrainian]
8. ISSAI 300 «Performance Audit Principles». Available at: https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=300-399.
9. Daujotaitė D., Mačerinskienė I. (2008). Development of performance audit in public sector. *Business and management'2008:* 5th International Scientific Conference. 16–17 May, 2008, pp. 177–185. Available at: https://www.researchgate.net/publication/237772531_Development_of_performance_audit_in_public_sector.
10. Direct Engagement Manual / Office of the Auditor General of Canada. Available at: https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance-audit/manual/101.shtm.
11. Anin V.I., Bondar O.A., Kulikov P.M., Shkuropat O.H. (2017). Audyt efektyvnosti yak systemnyi element haluzevoho audytorskoho monitorynhu [Performance audit as a systemic element of industry audit monitoring]. *Construction Production,* no. 63/2, pp. 36–42. Available at: https://ndibv.kiev.ua/wp-content/uploads/2019/04/BV63-2Anin.pdf.
12. Bugay N. (2017). Audyt efektyvnosti yak sehment derzhavnoho finansovoho kontroliu: neobkhidnist suchasnosti ta mizhnarodni oriientyry [Audit efficiency as a segment of public financial control: the present time necessity and international feature]. *The institute of accounting, control and analysis in the globalization circumstances. International scientific journal,* no. 3–4, pp. 21–29. Available at: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/26223/315-629-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
13. Poliakova L.M., Bylen Z.V. (2012). Audyt efektyvnosti upravlinskykh system i praktychnoi diialnosti pidpryiemstv [Audit of the effectiveness of management systems and practical activities of

enterprises]. *Bulletin of the National University «Lviv Polytechnic». Series: Problems of economics and management,* no. 722, pp. 211–215. Available at: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12470/1/42_211-215_Vis_722_menegment.pdf.
14. Redko O.Iu. (2009). Yakist audytorskykh posluh: filosofiia ta mifolohiia [Quality of audit services: philosophy and mythology]. *Accounting and auditing,* no. 1, pp. 46–57.
15. Milandru M., Floștoiu S. (2021). Theoretical Guidelines Regarding Performance Audit in the Military Organization. *Knowledge-Based Organization :* International Conference, vol. 27, no. 2, June 2021. Available at: https://www.researchgate.net/publication/353197601_Theoretical_Guidelines_Regarding_Performance_Audit_in_the_Military_Organization.
16. Muda I., Erlina, Yahya I., Nasution A.A. (2018). Performance audit and balanced scorecard perspective. *International Journal of Civil Engineering and Technology,* vol. 9, no. 5, pp. 1321–1333. Available at: https://www.researchgate.net/profile/Iskandar-Muda/publication/336716168_Performance_Audit_and_Balanced_Scorecard_Perspective/links/5b4dc680a6fdcc8dae24d17c/Performance-Audit-and-Balanced-Scorecard-Perspective.pdf.
17. Slobodianyk Y.B. (2021). Kontseptsiia efektyvnosti v audyti [The concept of efficiency in audit]. Scientific *Bulletin of the Odessa National Economic University,* no. 11–12, pp. 101–109. DOI:10.32680/2409-9260-2021-11-12-288-289-101-109.
18. Otrusinova M., Pastuszkova E. (2012). Concept of 3 E's and Public Administration Performance. *International Journal of Systems Applications, Engineering & Development,* vol. 6, no. 2. Available at: https://naun.org/main/UPress/saed/16-119.pdf.
19. Practice Guide to Auditing Efficiency. Canadian Audit and Accountability Foundation. Available at: https://www.caaf-fcar.ca/en/efficiency-concepts-and-context/efficiency-economy-and-effectiveness.
20. Performance Auditing. KPMG. Available at: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/Performance-Auditing.pdf.