doi: https://doi.org/10.33763/finukr2025.03.111

УДК 657.6

Л. В. Гнилицька
доктор економічних наук, професор,
професор кафедри бухгалтерського обліку
та консалтингу Київського національного
економічного університету імені Вадима Гетьмана,
Київ, Україна, hnylytska.larysa@kneu.edu.ua
ORCID ID: https://orcid.org/0000-0003-2113-2064

С. С. Хмельницький
здобувач ступеня доктора філософії
за спеціальністю 071 "Облік і оподаткування"
Київського національного економічного
університету імені Вадима Гетьмана,
Київ, Україна, shaznafer@gmail.com
ORCID ID: https://orcid.org/ 0009-0003-2365-2474

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ У ДЕРЖАВНОМУ ТА НЕДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Анотація. *Вступ.* У сучасних умовах аудит ефективності стає важливим інструментом оцінки діяльності як державних, так і приватних підприємств. Його основною метою є аналіз використання ресурсів, економічності, продуктивності та результативності процесів.

Проблематика. Відсутність чітких методологічних підходів та законодавчих регламентів щодо проведення такого аудиту в приватному секторі та їх обмеженість у державному секторі створюють перешкоди для його ефективного впровадження.

Мета – обґрунтування необхідності проведення аудиту ефективності на підприємствах недержавного сектору економіки та формування оновленої методологічної бази цього напряму аудиту в контексті розширення запитів стейкхолдерів щодо оцінювання ефективності як у приватному, так і в державному секторах.

Методи. Використано методи індукції та дедукції, оцінки, порівняльного аналізу, узагальнення нормативних документів, а також синтезу й аналізу міжнародних стандартів.

Результати. Обґрунтовано доцільність розширення концепції аудиту ефективності, що спирається на оцінку ефективності з точки зору "3Е" (економічність, продуктивність, результативність), через включення нефінансових критеріїв оцінки. Рекомендовано формування показників оцінювання здійснювати залежно від ролі такого аудиту: як частини аудиту фінансової звітності, аудиту інтегрованої звітності та самостійного напряму аудиту.

Висновки. Методологічне підґрунтя аудиту ефективності потребує модернізації. Орієнтація на міжнародні стандарти не дає можливості всебічно оцінити ефективність діяльності не лише підприємств приватного сектору, а й державних підприємств. Сформульовано методологічні рекомендації щодо оцінки ефективності діяльності підприємств залежно від специфіки аудиту. Подальші дослідження слід спрямувати на формування єдиних стандартів аудиту ефективності для приватного сектору та удосконалення таких стандартів для державного сектору.

Ключові слова: аудит ефективності, державний аудит, концепція "3Е", нефінансова звітність, корпоративне управління, міжнародні стандарти аудиту.

Табл. 1. **Літ.** 24.

Larysa Hnylytska
Dr. Sc. (Economics), Professor, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman,
Kyiv, Ukraine,
hnylytska.larysa@kneu.edu.ua
ORCID ID: https://orcid.org/0000-0003-2113-2064

Serhii Khmelnytskyi
Kyiv National Economic University
named after Vadym Hetman,
Kyiv, Ukraine,
shaznafer@gmail.com
ORCID ID: https://orcid.org/0009-0003-5411-5401

PERFORMANCE AUDIT IN THE PUBLIC AND NON-PUBLIC SECTOR

Abstract *Introduction.* In modern conditions, performance audit is becoming an important tool for assessing the activities of both public and private enterprises. Its primary goal is to analyze the use of resources, economy, efficiency, and effectiveness of processes.

Problem Statement. The lack of clear methodological approaches and legislative regulations for conducting performance audit in the private sector, as well as their limitations in the public sector, creates obstacles to the effective implementation of such audit.

Purpose. To justify the necessity of conducting performance audits in non-governmental sector enterprises and to develop proposals for an updated methodological framework for this type of audit, considering the growing demand of stakeholders for evaluating efficiency in both private and public economic sectors.

Methods. The study used the method of induction and deduction, comparative analysis methods, a generalization of regulatory documents as well as a synthesis and analysis of international standards.

Results. The justification for expanding the concept of performance audit is provided by incorporating non-financial assessment criteria into the traditional "3E" framework (economy, efficiency, effectiveness). It is recommended that the formation of evaluation indicators be carried out depending on the role of such an audit: as part of a financial statement audit, an integrated reporting audit, and an independent audit.

Conclusions. The methodological framework for performance audit requires modernization. The reliance on international performance audit standards does not allow for a comprehensive assessment of efficiency, not only for private sector enterprises but also for state-owned enterprises. The article formulates methodological recommendations for evaluating enterprise efficiency depending on the specifics of the audit. Further research should focus on developing unified performance audit standards for the private sector and improving such standards for the public sector.

Keywords: performance audit, public audit, "3E" concept, non-financial reporting, corporate governance, international standards.

JEL classification: H83, M42.

Вступ. Аудит ефективності – це незалежна та системна оцінка здатності підприємства досягати операційних та стратегічних цілей шляхом оптимального використання ресурсів і забезпечення результативності та ефективності діяльності.

Батьківщиною аудиту ефективності вважається Швеція, де в середині 60-х років XX ст. було обґрунтовано концептуальні основи цього виду аудиту як оцінки ефективності управління ресурсами підприємства через досягнення їх економії (economy), продуктивності (efficiency) та результативності (effectiveness). У подальшому аудит ефективності почали асоціювати з незалежною, об'єктивною та надійною перевіркою того, чи державні підприємства свої операції, програми і заходи здійснюють відповідно до принципів економії, продуктивності та результативності [1].

Наразі аудит ефективності є видом аудиторської перевірки, спрямованої на оцінювання економічності, продуктивності та результативності публічних (державних) організацій, який охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування публічного сектору, включно з перевіркою систем організації та управління [2]. Разом з тим у країнах Західної Європи та США аудит ефективності широко застосовується для оцінювання фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів не лише в державному, а й у приватному секторі.

В Україні аудит ефективності асоціюють зі складовою державного аудиту і пов'язують насамперед із оцінкою ефективності використання бюджетних коштів чи функціонування державних програм. Натомість аудит ефективності в контексті оцінювання діяльності суб'єктів приватного сектору в середовищі практикуючих аудиторів трапляється вкрай рідко. Водночас у наукових публікаціях неодноразово порушувалися питання щодо доцільності такої перевірки як складової оцінювання безперервності діяльності суб'єктів господарювання приватного сектору чи їхньої інвестиційної привабливості.

Аналіз досліджень і постановка проблеми. Ю. Б. Слободяник та Ю. Ю. Крігер [3] наполягають на доцільності проведення аудиту ефективності для суб'єктів приватного сектору в контексті оцінювання резервів покращання результатів операційної та управлінської діяльності.

К. О. Назарова та М. А. Зубаха [4], досліджуючи особливості аудиту ефективності діяльності суб'єктів суспільного інтересу, акцентують увагу на необхідності впровадження такого аудиту стосовно ефективності підприємств приватного сектору як перспективної форми контролю, що дає змогу оцінити досягнення цілей підприємства, проаналізувати його фактичні результати діяльності та їхню відповідність плановим показникам.

О. А. Петрик та О. В. Пацарнюк [5] розкривають особливості аудиту ефективності інноваційної діяльності підприємств та пропонують уніфікований підхід до його проведення.

Л. М. Кіндрацька, не посилаючись безпосередньо на аудит ефективності, зазначає, що бухгалтерський облік та аудит більше не пов'язані з формуванням та перевіркою тільки фінансових показників. Облік та аудит стають частиною набагато складнішої системи оцінювання підприємства та його ролі в економічному середовищі, яке базується на виявленні тенденцій і ризиків діяльності в умовах сталого розвитку [6].

Ю. В. Максимів та ін. підкреслюють вагу інтеграції фінансових і нефінансових показників, пов'язаних із соціальними та екологічними аспектами діяльності підприємства, для проведення комплексної оцінки його ефективності [7].

Попри істотний внесок вітчизняних і зарубіжних авторів у розвиток методологічних положень аудиту ефективності, слід акцентувати увагу на їх-ній фрагментарності, орієнтованості переважно на "3E"-концепт в оцінюванні. Натомість у сучасних економічних умовах багатоаспектність діяльності суб'єктів господарювання потребує оцінювання їхньої не лише фінансової, а й нефінансової ефективності, що, своєю чергою, вимагає вдосконалення методології аудиту ефективності та розширення його методичного інструментарію.

Метою статті є обґрунтування необхідності проведення аудиту ефективності на підприємствах недержавного сектору економіки та формування оновленої методологічної бази цього напряму аудиту в контексті розширення запитів стейкхолдерів щодо оцінювання ефективності як у приватному, так і в державному секторах.

Методи дослідження. Використано метод індукції та дедукції, коли на основі потреб користувачів звітності формувалося цілісне розуміння, що має охоплювати аудит ефективності, метод оцінки, методи порівняльного аналізу, узагальнення нормативних документів, які можуть бути використані для проведення аудиту ефективності, а також синтез і аналіз міжнародних стандартів: аудиту, оцінки якості й нефінансової звітності.

Результати дослідження. Основна мета аудиту фінансової звітності, крім підтвердження достовірності її даних, полягає в оцінці безперервності діяльності суб'єкта господарювання. Тобто в наданні впевненості, що такий суб'єкт зможе продовжувати фінансово-господарську діяльність протягом щонайменше 12 місяців з дати звітності. При цьому Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 570 "Безперервність діяльності" [8] серед критеріїв, що визначають наявність потенційних проблем із безперервністю діяльності підприємства, виокремлює негативний власний капітал, істотні збитки, високий рівень заборгованості, низьку кредитоспроможність тощо. Отже, поряд із показниками, які традиційно характеризують фінансову незалежність та платоспроможність підприємства, на забезпечення безперервності діяльності впливають і показники ефективності.

Крім того, МСА 570 надає перелік операційних ризиків безперервності діяльності, серед яких збій у постачанні сировини та матеріалів, відплив ключових працівників, неефективне управління запасами або виробництвом, труднощі у підтриманні необхідного рівня якості продукції, втрата основного ринку й скорочення діяльності. Ці показники характеризують ефективність операційної діяльності підприємства та опосередковано впливають на його фінансову стійкість, оскільки ефективна операційна діяльність забезпечує створення доданої вартості і, як наслідок, нарощування власного капіталу.

Таким чином, можна стверджувати про необхідність проведення аудиту ефективності не лише в контексті оцінювання програм фінансування підприємств публічного сектору, а й для формування висновку щодо впевненості у безперервності діяльності суб'єктів приватного сектору економіки.

На користь аудиту ефективності у приватному секторі економіки свідчить і той факт, що останніми роками значно змінився інформаційний ракурс аудиту. Якщо раніше запевнення аудитора щодо безперервності діяльності було беззаперечним орієнтиром інвестиційної привабливості підприємства, то сьогодні інвестори прагнуть не тільки впевнитися у його перспективній платоспроможності та фінансовій стійкості, а й посилити уявлення про потенційні резерви підвищення ефективності. Їх цікавлять не лише поточні фінансові показники підприємства, а й те, яким чином воно досягає поставлених цілей, наскільки ефективно використовує свої ресурси, в якому ступені є конкурентоспроможним та якою мірою є адаптивною до змін бізнес-середовища управлінська система підприємства. Усі ці аспекти безпосередньо впливають на ефективність діяльності підприємства.

Тому не дивно, що аудиторські компанії України надають послуги оцінювання ефективності діяльності недержавних підприємств, хоч і не завжди використовують цей термін.

Зокрема KPMG пропонує клієнтам послуги з аудиту ефективності у приватному секторі економіки й розглядає цей аудит як методику для оцінювання економічності, продуктивності та результативності їхньої діяльності. Компанія Deloitte здійснює аудит ефективності для своїх клієнтів, визначаючи його як незалежну послугу з надання впевненості. Вона спрямована на оцінку виконання проєктів, програм, заходів і функцій із точки зору економічності, продуктивності та результативності, а також враховує аспекти екологічної стійкості й справедливості. Компанія Ernst & Young, хоч і не використовує термін "аудит ефективності", надає клієнтам послуги, спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємства у ситуаціях, пов'язаних із переглядом і трансформацією його бізнес-цілей, оптимізацією витрат, адаптацією до ринкових змін та змін у законодавстві. PricewaterhouseCoopers пропонує послуги з підвищення ефективності бізнесу, зокрема оптимізацію ланцюгів постачання та впровадження інноваційних технологій.

Підкреслюючи той факт, що існує попит на вказаний вид аудиторських послуг, їхня частка залишається доволі незначною порівняно з аудитом фінансової звітності. Насамперед це пов'язано з відсутністю чітких регламентів проведення аудиту ефективності у приватному секторі економіки. Більшою мірою аудитор орієнтується на свою інтуїцію при виборі методичних підходів до його проведення, спираючись на такі норми міжнародних стандартів аудиту чи стандарти управління якістю, що побічно розглядають питання ефективності, результативності та економічності:

- INTOSAI – міжнародні стандарти аудиту ефективності на державних підприємствах можуть бути використані при оцінюванні ефективності діяльності підприємств недержавного сектору з позицій економії та продуктивності [9];
- Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3000 "Завдання з надання впевненості, що не є аудитом або оглядом історичної фінансової інформації" може бути використаним в аудиті ефективності для перевірки нефінансової інформації, включно з ефективністю

управління, продуктивністю операцій, екологічною та соціальною відповідальністю підприємства, щодо якого проводився аудит [2];

- МСА 315 "Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища" може бути використаним в аудиті ефективності для оцінки ризиків в управлінні та внутрішньому контролі [10];
- МСА 520 "Аналітичні процедури" може використовуватися аудитором для формування уявлення про ефективність на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими й нефінансовими даними [11];
- ISO 9001:2015 "Системи управління якістю" може бути використаний для оцінки ефективності процесів, продуктивності персоналу, оптимізації бізнес-процесів усередині підприємства [12];
- SO14001:2015 "Системи екологічного менеджменту" можна використати для оцінювання екологічної ефективності підприємства [13];
- ISO 50001:2018 "Системи енергетичного менеджменту", норми якого можуть бути застосовані для аналізу ефективності використання енергоресурсів та оцінки можливості їх оптимізації [14].

У контексті оцінювання не лише фінансової, а й нефінансової ефективності аудитор може орієнтуватися на стандарти нефінансової звітності, наприклад на Європейські стандарти звітності зі сталого розвитку (European Sustainability Reporting Standards, ESRS) [15], що містять елементи оцінки ефективності та оцінки сталого розвитку, корпоративного управління й управління ризиками компанії, та інтегрованої звітності (Integrated Reporting Framework, IR) [16], що описує підхід до інтегрованої звітності та оцінку складових зазначеного в ній капіталу.

Наведений перелік міжнародних актів може бути розширений низкою вітчизняних регламентів, що конкретизують правила проведення аудиторської перевірки з позицій оцінювання ефективності діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання. Зокрема, Бюджетний кодекс України наполягає на проведенні аудиту ефективності державних підприємств. У ст. 26 зазначено, що аудит ефективності є одним із видів державного фінансового контролю і здійснюється з метою оцінки економного, продуктивного та результативного використання бюджетних коштів і державного майна [17].

Закон України "Про Рахункову палату" [18] визначає її функції та повноваження при проведенні аудиту ефективності. Згідно зі ст. 7 Рахункова палата здійснює аудит ефективності, що полягає в оцінці законності та раціональності використання державних коштів, у т. ч. їхньої економності, продуктивності й результативності.

Положення про здійснення внутрішнього аудиту в системі Міністерства фінансів України [19] регламентує діяльність підрозділів внутрішнього аудиту. Згідно з цим Положенням, аудит ефективності – це специфічний вид аудиту, який спрямований на оцінку та покращання процесів управління, контролю та корпоративного управління в організації, забезпечуючи досягнення її стратегічних цілей.

Разом із тим навіть комплексне використання цих нормативних актів не вирішує нагальних питань аудитора при наданні впевненості стосовно ефективності діяльності суб'єктів господарювання. Жоден регламент не встановлює чітких критеріїв позитивного чи негативного звіту з аудиту ефективності, а лише наголошує на дотриманні "3Е"-концепту через оцінювання результативності, продуктивності та економічності діяльності об'єкта перевірки.

На відміну від аудиту фінансової звітності, який ґрунтується на чітких вимогах МСА, аудит ефективності не має таких суворих правил. Як зазначає М. Інсе [20], міжнародні стандарти INTOSAI залишають багато речей на самостійний розгляд аудитора. Вони не містять чітких процедур проведення аудиту ефективності та не надають універсальних моделей оцінювання економічності, продуктивності та результативності, що ускладнює їх застосування в країнах з різним рівнем економічного розвитку.

Отже, перед практикуючими аудиторами постає безліч викликів, починаючи від достатньо складного трактування окремих норм міжнародних стандартів з аудиту ефективності (INTOSAI) і закінчуючи їхньою низькою пристосованістю до регіональних та галузевих особливостей окремих суб'єктів господарювання. Відсутність детальних інструкцій змушує кожну аудиторську компанію визначати власні критерії та показники оцінювання ефективності, що зазвичай характеризуються високим рівнем суб'єктивності. Це створює нерівномірність у якості аудиторських висновків і часто призводить до розбіжностей в інтерпретації результатів аудиту.

Щоб підвищити об'єктивність процесу обґрунтування показників оцінювання ефективності діяльності суб'єктів приватного сектору, необхідно передусім розібратися в тому, як в умовах сьогодення трактується економічна ефективність. А також упевнитися, чи можливе її всебічне вимірювання на рівні прописаного у законодавстві "3Е"-концепту.

Як наголошує у своїх дослідженнях П. Г. Перерва, ефективність визначається рівнем економічної обґрунтованості й результативністю на основі економічного та продуктивного перетворення ресурсів на результат у процесі досягнення поставлених цілей підприємства [21]. Це тлумачення більшою мірою пов'язане з розумінням ефективності з позицій власника. Тому оцінка ефективності на рівні показників результативності, економічності та продуктивності, що становить підґрунтя "3Е"-концепту, є виправданою.

Водночас ефективність діяльності підприємства з позицій інвесторів визначається насамперед як спроможність створювати стійку додану вартість за рахунок оптимізації фінансових потоків, упровадження інноваційних та екологічно відповідальних технологій, соціально відповідального управління та максимально ефективного використання людського капіталу, що разом сприяє збалансованому розвитку й конкурентоспроможності на ринку. Тобто в сучасному розумінні економічна ефективність підприємств приватного сектору – це інтегральний показник, який відображає їхню здатність функціонувати в умовах конкуренції і нарощувати обсяги діяльності за рахунок інновацій та ефективного управління ресурсами.

Зрозуміло, що "3Е"-концепту недостатньо для оцінки ефективності з цієї точки зору. Застосування методології INTOSAI, яка концентрується лише на відображенні співвідношення результатів і витрат, не дає змоги оцінити здатність підприємства адаптуватися до нових умов, а також визначити рівень його інноваційності й фінансової стійкості в довгостроковій перспективі.

Тому компанії, що проводять аудит ефективності, зокрема так звана Велика четвірка, розроблюють власну методологію оцінювання, поєднуючи внутрішній і зовнішній ракурс у розумінні економічної ефективності суб'єктів господарювання. Компанії KPMG, Deloitte, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers, проводячи такий аудит у приватному секторі, не лише фокусуються на фінансових аспектах, а й беруть до уваги фактори зовнішнього середовища, зокрема ринкові умови та конкуренцію, що можуть суттєво впливати на ефективність.

Відтак, вважаємо, при розробленні методології аудиту ефективності для підприємств приватного сектору слід урахувати такі особливості:

– фінансовий і нефінансовий характер показників ефективності (KPI);
– галузеву специфіку підприємств різних видів економічної діяльності;
– додатково до "3Е"-концепту здійснювати оцінку виробничих, інноваційних, екологічних та конкурентних аспектів діяльності підприємства.

Методологія формування показників оцінювання ефективності теж залежить від ролі аудиту ефективності у складі форм контролю. На нашу думку, при здійсненні аудиту ефективності як автономної послуги найбільш виправданим методологічним підходом до формування показників оцінювання буде Система збалансованих економічних показників. У ситуації, коли аудит ефективності є складовою аудиту фінансової звітності, в основу критеріальної оцінки ефективності доцільно покласти показники, що характеризують оборотність, рентабельність та виробничу стійкість підприємства. Якщо аудит ефективності розглядати як складову аудиту інтегрованої звітності, критеріальна оцінка ефективності має ґрунтуватися на показниках, що характеризують ефективність використання складових капіталу підприємства. Умовний склад показників оцінювання ефективності залежно від ролі аудиту ефективності наведено в таблиці.

Хоча методологія аудиту ефективності в державному секторі є усталеною і ґрунтується на принципах "3Е" в оцінюванні, вважаємо, що в умовах сьогодення надання впевненості стосовно ефективності державних програм чи діяльності держустанов, виходячи лише з порівняння витрат і результатів, є недостатнім. Тому погоджуємося з думками авторів [24], які пропонують розширити функціональні зони оцінювання ефективності, доповнивши "3Е"-концепт до "6Е". Окрім оцінювання економічності використання фінансових ресурсів та визначення ефективності й результативності діяльності держустанов при формуванні аудиторського висновку слід ураховувати такі нефінансові аспекти:

Таблиця. **Умовний перелік показників оцінювання в аудиті ефективності підприємств приватного сектору**

Роль аудиту ефективності	Критерії та показники оцінювання ефективності
Складова аудиту фінансової звітності	Оборотність: дебіторської заборгованості; кредиторської заборгованості; запасів
	Рентабельність: задіяного капіталу; активів; діяльності; виробництва
	Виробнича стійкість: запас міцності; точка беззбитковості; фактор операційного важеля
Складова аудиту інтегрованої звітності	Фінансовий капітал: рентабельність продажів на основі EBITDA; рентабельність задіяного капіталу; дохід (прибуток) на акцію EPS
	Виробничий капітал: коефіцієнт використання виробничих потужностей; коефіцієнт оновлення основних засобів; фондовіддача
	Соціально-репутаційний капітал: рівень сплати податків і зборів до бюджету; коефіцієнт поточних соціальних витрат; частка ринку
	Природний капітал енергоємність виробництва; рентабельність природоохоронної діяльності
Автономний вид аудиту (аудиторська послуга)	Фінансові результати: рентабельність задіяного капіталу; рентабельність діяльності; коефіцієнт загальної оборотності активів
	Кадровий потенціал: рентабельність персоналу; коефіцієнт плинності кадрів; продуктивність праці
	Внутрішні бізнес-процеси: рентабельність виробництва; коефіцієнт запасу міцності; фактор операційного важеля
	Співпраця з контрагентами: частка нових продуктів та нових клієнтів у структурі реалізації; частка сумнівних і безнадійних боргів у сумі дебіторської заборгованості; частка зірваних (неритмічних) поставок у загальній сумі поставок підприємства

Складено з урахуванням [22; 23].

– екологія (environment), що означає задоволення потреб нинішніх поколінь без загрози для можливості майбутніх поколінь задовольняти власні потреби;
– справедливість (equity), що стосується чесності та неупередженості у використанні державних коштів, тобто оцінювання того, чи є процедура відбору отримувачів коштів справедливою та вільною від впливу зацікавлених сторін;
– етика (ethics), що означає чесність і доброчесність в особистій поведінці та відданість обов'язкам як керівника державних фінансів.

Отже, актуалізується необхідність перегляду нормативних положень щодо проведення аудиту ефективності держпідприємств та надання практикуючим аудиторам актуальних методичних рекомендацій щодо здійснення аудиторської перевірки й формування аудиторського висновку.

Висновки. Аудит ефективності набуває популярності як у державному, так і в приватному секторі, оскільки його користувачами стають не лише державні органи, а й інвестори та партнери підприємства.

Разом із тим методологічне підґрунтя цього виду аудиту потребує модернізації. Орієнтація на міжнародні стандарти аудиту ефективності (INTOSAI) не дає можливості всебічно оцінити ефективність діяльності й підприємств приватного сектору, і державних підприємств.

Відсутність детальних інструкцій змушує кожну компанію з аудиту визначати власні критерії та показники оцінювання ефективності, що зазвичай характеризуються високим рівнем суб'єктивності. Тому нами запропоновано методичний інструментарій аудиту ефективності для приватних і державних підприємств. Вибір методичного інструментарію залежить від того, які завдання виконує аудитор при оцінюванні ефективності діяльності суб'єктів господарювання, а також від того, хто виступає замовником аудиту.

Зокрема при здійсненні аудиту ефективності як автономної послуги, що замовляється інвестором, рекомендовано формувати показники оцінювання на основі Системи збалансованих економічних показників. У ситуації, коли аудит ефективності є складовою аудиту фінансової звітності, в основу критеріальної оцінки ефективності доцільно покласти показники, що відображають оборотність, рентабельність та виробничу стійкість підприємства. Якщо аудит ефективності розглядати як складову аудиту інтегрованої звітності, критеріальна оцінка ефективності може базуватися на показниках, які характеризують ефективність використання складових капіталу підприємства.

Подальші дослідження в галузі аудиту ефективності мають бути спрямовані на розроблення його стандартів для приватного сектору та оновлення цих стандартів для підприємств державного сектору з урахуванням розширених критеріїв оцінювання.

Список використаних джерел

1. ISSAI INTOSAI 300. Performance Audit Principles. 2019. P. 8–9. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/ISSAI_300_en_2019.pdf.

2. ISSAI INTOSAI 3000. Performance Audit Standard. 2019. P. 8–13. URL: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf.

3. *Слободяник Ю. Б., Крігер Ю. Ю.* Аудит ефективності: поняття та принципи. *Проблеми системного підходу в економіці.* 2022. № 2 (88). URL: https://doi.org/10.32782/2520-2200/2022-2-16.

4. *Назарова К. О., Зубаха М. В.* Основні детермінанти аудиту ефективності діяльності підприємств суспільного інтересу. *Ефективна економіка.* 2022. № 1. URL: https://doi.org/10.32702/2307-2105-2022.1.3.

5. *Петрик О. А., Пацарнюк О. В.* Організаційно-методичні підходи до проведення аудиту ефективності інноваційної діяльності підприємства. *Бізнес Інформ.* 2021. № 3. С. 105–112. URL: https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-3-105-112.

6. *Кіндрацька Л. М.* Інноваційні трансформації обліково-аналітичного забезпечення управління бізнесом. *Фінанси України.* 2024. № 3. С. 116–128. URL: https://doi.org/10.33763/finukr2024.03.115.

7. *Максимів Ю. В., Якубів В. М., Пилипів Н. І., П'ятничук І. Д., Гориславець П. А.* Переосмислення суті управлінського обліку в контексті досягнення Цілей сталого розвитку. *Фінанси України.* 2023. № 1. С. 117–128. URL: https://doi.org/10.33763/finukr2023.01.117.

8. Міжнародний стандарт аудиту 570 (переглянутий) "Безперервність діяльності". *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг* / IFAC. 2020. С. 515. URL: https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/04/Ukr_IAASB_HB_2020-Part_%D0%86.pdf.

9. The International Standards of Supreme Audit Institutions. 2019. URL: https://www.intosai.org/documents/open-access.html.

10. International Standard on Auditing 315 / IAASB. 2019. URL: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf.

11. International Standard on Auditing 520 / FRC. 2022. URL: https://media.frc.org.uk/documents/ISA_UK_520_-_Updated_May_2022.pdf.

12. ISO 9001:2015 Quality management systems – Requirements. 2015. URL: https://www.iso.org/standard/62085.html.

13. ISO 14001:2015 Environmental management systems – Requirements with guidance for use. 2015. URL: https://www.iso.org/standard/60857.html.

14. ISO 50001:2018 Energy management systems – Requirements with guidance for use. 2018. URL: https://www.iso.org/standard/69426.html.

15. European Sustainability Reporting Standards / European Commission. 2023. URL: https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en.

16. Integrated Reporting Framework (IR). 2021. URL: https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2024/08/IntegratedReporting_Framework_061024.pdf.

17. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-V. Ст. 26. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text.

18. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. Ст. 7. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text.

19. Положення про здійснення внутрішнього аудиту в системі Міністерства фінансів України : затв. наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2022 № 172. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/172_%D0%B7%D1%96_%D0%B7%D0%BC%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BC%D0%B8_23_10_2023.pdf.

20. *İnce M.* Challenges Encountered in Implementing INTOSAI Auditing Standards and Solution Proposals. 2023. URL: https://www.researchgate.net/publication/371235505_CHALLENGES_ENCOUNTERED_IN_IMPLEMENTING_INTOSAI_AUDITING_STANDARDS_AND_SOLUTION_PROPOSALS.

21. *Перерва П. Г., Кравчук А. В.* Ефективність як економічна категорія. *Вісник НТУ "ХПІ"*. 2018. № 15 (1291). С. 137–143. URL: https://core.ac.uk/download/pdf/161789675.pdf.

22. *Гнилицька Л., Мельничук Д., Богуславська С., Підвальна О., Чечетова-Терашвілі Т.* Безпекові пріоритети в оцінюванні ефективності діяльності вітчизняних підприємств. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2021. № 2 (37). С. 374–385. URL: https://doi.org/10.18371/fcaptp.v2i37.230312.

23. *Безверхий К., Гнилицька Л., Юрченко О., Поддубна Н.* Аналітичні процедури аудиту інтегрованої звітності корпоративних підприємств. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice.* 2023. № 3 (50). С. 87–101. URL: https://doi.org/10.55643/fcaptp.3.50.2023.4045.

24. Performance Auditing / KPMG. URL: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/Performance-Auditing.pdf.

References

1. INTOSAI. (2019). *ISSAI 300. Performance Audit Principles*, pp. 8–9. Retrieved from https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/ISSAI_300_en_2019.pdf.

2. INTOSAI. (2019). ISSAI 3000. *Performance Audit Standard* (pp. 8–13). Retrieved from https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf.

3. Slobodyanyk, Y. B., Kriger, Y. Y. (2022). Performance audit: Concept and principles. *Problems of Systematic Approach in Economics*, 2 (88), 1–10. DOI: 10.32782/2520-2200/2022-2-16 [in Ukrainian].

4. Nazarova, K., & Zubakha, M. (2022). Main determinants of audit of efficiency of public interest enterprises. *Efektyvna ekonomika*, 1. DOI: 10.32702/2307-2105-2022.1.3 [in Ukrainian].

5. Petryk, O. A., & Patsarniuk, O. V. (2021). The Organizational and Methodological Approaches to Auditing the Efficiency of the Enterprise's Innovative Activities. *Business Inform*, 3, 105–112. DOI: 10.32983/2222-4459-2021-3-105-112 [in Ukrainian].

6. Kindratska, L. (2024). Innovative transformations of accounting and analytical support for business management. *Finance of Ukraine*, 3, 116–128. DOI: 10.33763/finukr2024.03.115 [in Ukrainian].

7. Maksymiv, Yu., Yakubiv, V., Pylypiv, N., Piatnychuk, Iu., & Horyslavets, P. (2023). Rethinking the essence of management accounting in the context of achieving Sustainable Development Goals. *Finance of Ukraine*, 1, 117–128. DOI: 10.33763/finukr2023.01.117 [in Ukrainian].

8. IFAC. ISA 570 (Revised 2024), Going Concern. In *International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services*, p. 515. Retrieved from https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/04/Ukr_IAASB_HB_2020-Part_%D0%86.pdf [in Ukrainian].

9. The International Standards of Supreme Audit Institutions. (2019). Retrieved from https://www.intosai.org/documents/open-access.html.

10. IAASB. (2019). *International Standard on Auditing 315*. Retrieved from https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf.

11. FRC. (2022). *International Standard on Auditing 520.* Retrieved from https://media.frc.org.uk/documents/ISA_UK_520_-_Updated_May_2022.pdf.

12. ISO 9001:2015 Quality management systems - Requirements. (2015). Retrieved from https://www.iso.org/standard/62085.html.

13. ISO 14001:2015 Environmental management systems - Requirements with guidance for use. (2015). Retrieved from https://www.iso.org/standard/60857.html.

14. ISO 50001:2018 Energy management systems - Requirements with guidance for use. (2018). Retrieved from https://www.iso.org/standard/69426.html.

15. European Commission. (2023). *European Sustainability Reporting Standards*. Retrieved from https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en.

16. Integrated Reporting Framework (IR). (2021). Retrieved from https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2024/08/IntegratedReporting_Framework_061024.pdf.

17. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Budget Code of Ukraine* (Act No. 2456-V, July 8), art. 26. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text [in Ukrainian].

18. Verkhovna Rada of Ukraine. (2015). *About the Accounting Chamber* (Act No. 576-VIII, July 2), art. 7. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text [in Ukrainian].

19. Ministry of Finance of Ukraine. (2022). *Regulations on the implementation of internal audit in the system of the Ministry of Finance of Ukraine* (Order No. 172, June 15). Retrieved from https://mof.gov.ua/storage/files/172_%D0%B7%D1%96_%D0%B7%D0%BC%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BC%D0%B8_23_10_2023.pdf [in Ukrainian].

20. İnce, M. (2023). *Challenges Encountered in Implementing INTOSAI Auditing Standards and Solution Proposals.* Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/371235505_CHALLENGES_ENCOUNTERED_IN_IMPLEMENTING_INTOSAI_AUDITING_STANDARDS_AND_SOLUTION_PROPOSALS [in Ukrainian].

21. Pererva, P. G., & Kravchuk, A. V. (2018). Efficiency as an economic category. *Bulletin of the National Technical University "KhPI"*, 15 (1291), 137–143. Retrieved from https://core.ac.uk/download/pdf/161789675.pdf [in Ukrainian].

22. Hnylytska, L., Melnychuk, D., Boguslavska, S., Pidvalna, O., & Chechetova-Terashvili, T. (2021). Security priorities in assessing the effectiveness of domestic enterprises. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 2 (37), 374–385. DOI: 10.18371/fcaptp.v2i37.230312.

23. Bezverkhyi, K., Hnylytska, L., Yurchenko, O., & Poddubna, N. (2023). Analytical procedures of the audit of integrated reporting of corporate enterprises. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 3(50), 87–101. DOI: 10.55643/fcaptp.3.50.2023.4045.

24. KPMG. (n. d.). *Performance Auditing.* Retrieved from https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/Performance-Auditing.pdf.