

## КОНЦЕПЦІЯ ЕФЕКТИВНОСТІ В АУДИТІ

**Слободяник Ю. Б.**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри аудиту, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

e-mail: yslobodyanik@ukr.net

ORCID: 0000-0002-5838-2342

***Анотація.** Мета статті полягає у дослідженні сутності концепції ефективності в сучасному аудиті та перспектив її подальшої реалізації в Україні. У ході дослідження застосовано системний підхід, а також методи індукції, дедукції, порівняння, узагальнення, контент-аналіз. Визначено, що основною метою аудиту ефективності є конструктивна підтримка економічного, ефективного та результативного управління, що також сприяє підзвітності та прозорості. У результаті дослідження обґрунтовано, що поширення принципів сталого розвитку та транспарентності на діяльність приватних компаній, що проявляється у розповсюдженні практики складання інтегрованих звітів, звітів зі сталого розвитку, звітів з управління, може стати стимулом для запровадження аудитів ефективності. З практичного погляду проведення аудитів ефективності для приватного сектору сприятиме розвитку ринку аудиторських послуг в Україні.*

**Ключові слова:** аудит ефективності, результативність, економічність, критерії аудиту.

## THE CONCEPT OF EFFICIENCY IN AUDIT

**Slobodianyuk Yuliia**, Doctor of Economics, Professor of the Audit Department, SHEE «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman», Kyiv, Ukraine

e-mail: yslobodyanik@ukr.net

ORCID: 0000-0002-5838-2342

***Abstract.** The purpose of the article is to study the essence of the concept of effectiveness in modern audit and prospects for its further implementation in Ukraine. The study used a systematic approach, as well as methods of induction, deduction, comparison, generalization, content analysis. It is determined that the main purpose of the performance audit is to constructively support economic, efficient and effective management, which also promotes accountability and transparency. The principles of economy, efficiency and effectiveness are described. It is argued that the development of the concept of accountability, sustainable development will contribute to the efforts of economic entities not only to provide reliable and complete financial information, but also to disclose their social, environmental and other obligations to stakeholders. To maintain competitiveness today, it is no longer enough to confirm the financial statements; an in-depth analysis of the strengths and weaknesses of the enterprise is required. It is determined that performance audit is a relatively new area in the theory and practice of audit compared to financial audit. And although its origins and development are related to the public sector, the experience of developed countries confirms the tangible benefits of its dissemination in the private sector. As a result, it is substantiated that the extension of the principles of sustainable development and transparency to the activities of private companies, which is manifested in the spread of integrated reporting, sustainable development reports, management reports, can be an incentive for the implementation of performance audits. From a practical point of view, conducting performance audits for the private sector will contribute to the development of the audit services market in Ukraine.*

**Keywords:** performance audit, effectiveness, efficiency, economy, audit criteria.

**JEL Classification:** M420.

**Постановка проблеми.** Аудит ефективності у західній практиці нині є розповсюдженою формою аудиту, що спрямовується на оцінку результативності, економічності та ефективності здійснення фінансово-господарської діяльності та управління економічних суб'єктів як у державному, так і в приватному секторах економіки. Україна не має достатнього досвіду проведення аудитів ефективності, які відповідно до вимог чинного законодавства почали виконуватися у державному секторі на початку 2000-х років Державною фінансовою інспекцією України (наприкінці 2015 року перетворена на Державну аудиторську службу України) та з 2015 року – Рахунковою палатою України. Вітчизняні незалежні аудитори та аудиторські фірми, на жаль, мало знайомі з цим перспективним напрямком діяльності. Водночас аудиторські компанії Великої четвірки (Big Four) широко пропонують аудит ефективності своїм клієнтам, мають напрацьовані методики його здійснення у різних секторах та відповідний досвід.

Ураховуючи останні концептуальні зміни у законодавстві, що регулює діяльність аудиторів та аудиторських фірм в Україні [1], розширення ринку аудиторських послуг, подальшу популяризацію та підтримку у суспільстві концепції сталого розвитку, аудити ефективності

можуть стати доволі прибутковим напрямком діяльності, про що переконливо свідчить досвід зарубіжних країн.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У вітчизняній практиці аудит ефективності традиційно розглядається як завдання для державного сектору економіки, зокрема щодо оцінки результативності, економності та продуктивності використання бюджетних коштів і забезпечення фінансово-економічної стійкості держави в цілому. Проблематиці методики та результативності аудиту ефективності присвячені праці таких вітчизняних учених, як О. О. Височан, Н. О. Литвиненко [2], А. М. Любенко [3], В. Ф. Піхоцький, В. В. Рисін [4], А. В. Хомутенко [5] та багатьох інших.

**Відокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Разом з тим аудит ефективності залишається малодослідженим для приватного сектору в Україні, що потребує розробки відповідних методичних підходів та інструментарію.

**Мета дослідження.** Мета статті полягає у дослідженні сутності концепції ефективності в сучасному аудиті та перспектив її подальшої реалізації в Україні.

**Основний матеріал.** Появу аудиту ефективності як окремого напрямку аудиторської діяльності пов'язують, насамперед, з державним сектором. Класична модель фінансового аудиту виконувала покладену на неї функцію і до середини ХХ ст. набула поширення у державному секторі багатьох країн. Позитивні результати державних фінансових аудитів, що проявлялися у мінімізації перекручень фінансових звітів, налагодженні механізму контролю законності бюджетних витрат, дотриманні цільового їх спрямування, водночас дали підстави стверджувати, що законне та цільове витрачання коштів та достовірне подання інформації про це громадськості не завжди забезпечує інтереси суспільства у довгостроковій перспективі. Як справедливо зазначає у своєму дослідженні А. М. Любенко, аудит ефективності у країнах із розвинутою ринковою економікою стає переважною формою контролю тоді, коли зміцнюється і стає непорушною фінансова дисципліна [3, с. 37].

Вперше ідею необхідності розширення повноважень державних аудиторів було реалізовано у Швеції у 1960-х рр. Відповідно фінансові аудити продовжували здійснюватися на рівні держави, проте їх було віднесено до повноважень спеціальних урядових органів. Натомість вища контрольна інституція Швеції – Національне ревізійне бюро – отримала повноваження здійснювати аудити ефективності бюджетних витрат і діяльності державних установ та організацій. Аналогічний розподіл функцій між контрольними органами законодавчої та виконавчої гілок влади почав відбуватися у Канаді, Фінляндії, США та інших країнах світу.

З прийняттям у 1977 році Лімської декларації керівних принципів аудиту на міжнародному рівні було закріплено термін «аудит ефективності» (performance audit), під яким розумілася діяльність, орієнтована на вивчення ефективності, економності та результативності державного управління [6]. У декларації наголошувалося на тому, що аудит ефективності охоплює не тільки конкретні фінансові операції, але й увесь спектр діяльності уряду, включаючи його організаційну та адміністративну системи.

Слід зазначити, що Лімська декларація, яка наразі належить до фундаментальних принципів Концептуальної основи професійних стандартів INTOSAI – IFPP, закріпила застосування англومовного терміну «performance audit» для аудиту ефективності. У той час, як у різних країнах на позначення сутності цієї форми аудиту широко застосовувалися такі поняття, як операційний аудит (operational audit), аудит ефективності витрачання коштів (value for money audit), комплексний аудит (comprehensive audit) тощо.

Аналіз наукової та фахової літератури з питань становлення аудиту ефективності як окремого напрямку аудиторської діяльності доводить тотожність застосовуваних понять «performance audit», «operational audit», «value for money audit», «comprehensive audit», оскільки всі вони базуються на визначенні ефективності, економності та результативності діяльності економічного суб'єкта [3, с. 6-10].

Загальновідома концепція «3E's», що отримала свою назву від перших літер її складових (economy, efficiency, effectiveness), полягає у тому, що оцінка економності (economy), ефективності (efficiency) та результативності (effectiveness) є основою для аналізу ефективності діяльності економічного суб'єкта та визначення перспектив його подальшого розвитку. Аудит ефективності у цьому контексті спрямований на оцінку ефективності використання ресурсів суб'єкта відповідно до зазначених критеріїв, а також на розробку рекомендацій щодо покращення результативності досягнення цілей.

Якщо представити процес функціонування будь-якого економічного суб'єкта у вигляді ланцюга перетворень вхідних ресурсів на результати (рис. 1), то принципи економності, ефективності та результативності можна описати наступним чином.

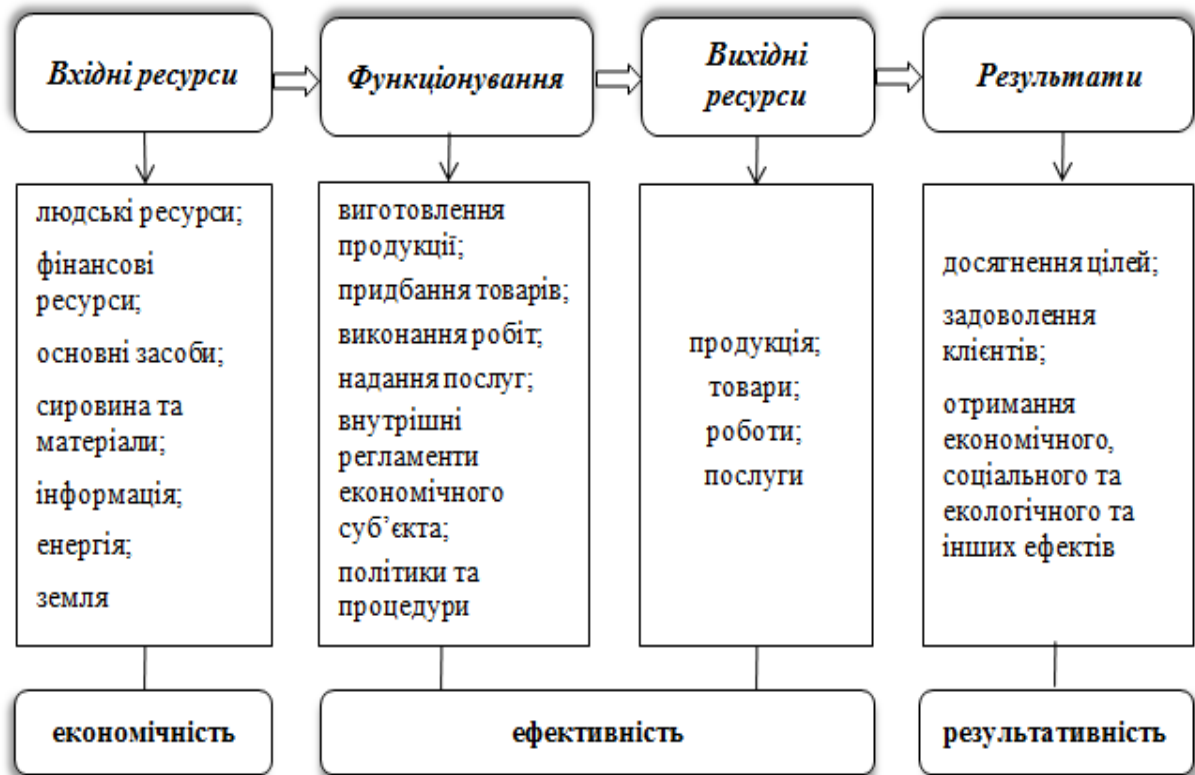


Рис. 1. Взаємозв'язок вхідних ресурсів та результатів у моделі 3E's  
Джерело: розроблено автором з урахуванням матеріалів [11]

Принцип економічності (витратити менше) пов'язаний з мінімізацією витрат на вкладені у діяльність ресурси з урахуванням відповідної якості. При цьому можливість економії витрат чітко пов'язана з придбанням ресурсів відповідної якості та кількості у визначений час. Оцінці піддається здатність суб'єкта економічно і раціонально придбавати (отримувати), зберігати і використовувати свої ресурси (персонал, майно, площі, запаси тощо), а також визначати причини нераціональності та неекономічності діяльності.

Принцип ефективності (витратити правильно) пов'язаний з підвищенням продуктивності праці – це взаємозв'язок між вихідними та вхідними ресурсами, які використовуються для отримання результатів. Ефективність демонструє, скільки економічний суб'єкт отримує у порівнянні з тим, що вкладено. Отже, ефективність – це максимальний рівень вихідних ресурсів для будь-якого набору вхідних ресурсів або мінімальний рівень вхідних ресурсів для будь-якої кількості та якості наданих товарів чи послуг. Ефективність пропонується вимірювати за формулою 1 [7].

$$\text{Ефективність} = \frac{\text{Фактично використані ресурси}}{\text{Заплановані до використання ресурси}} \times 100 \% \quad (1)$$

Вимірювання ефективності передбачає дослідження процесу, який слід виконати для завершення роботи, наступний аналіз кожної частини процесу для розуміння потреб у ресурсах, що стає подальшим орієнтиром для вимірювання ефективності. Отримані дані виконують роль своєрідного еталону, з яким далі порівнюється вся майбутня діяльність. В результаті можна побачити, наскільки більше чи менше ресурсів витрачається. Будь-які зміни процесу також вимірюються, щоб перевірити, чи є вони більш-менш ефективними.

Принцип результативності (витратити розумно) стосується визначення того, наскільки досягнуті цілі. Результативність вимірюється шляхом встановлення чітких цілей перед початком роботи та наступної оцінки того, чи були досягнуті зазначені цілі (формула 2) [7].

$$\text{Результативність} = \frac{\text{Фактичні результати}}{\text{Очікувані результати}} \times 100 \% \quad (2)$$

Таким чином, оптимальним використанням ресурсів для досягнення наміченого результату вважається ситуація, коли витрати низькі, продуктивність висока і досягнуто успішних результатів.

Слід зауважити, що у вітчизняній практиці аудит ефективності отримав нормативне регулювання лише для державної сфери. Законом України «Про Рахункову палату» було визначено сутність терміну «аудит ефективності» та параметри оцінювання ефективності [12]. Разом з тим порівняльний аналіз змісту відповідних понять, представлених у Міжнародних стандартах державного аудиту [6] та згаданому законі, доводить наявність певних розбіжностей у розумінні основних принципів ефективності (табл. 1).

Так, термін «есопому» було перекладено з англійської як «економність», що відповідним чином позначилося на визначенні його сутності, яка обмежується мінімізацією витрат бюджетних коштів. Утім практика свідчить, що дешевше не значить якісно та своєчасно. Термін «efficiency» було перекладено як «продуктивність», що у цілому є допустимим, оскільки продуктивність є синонімом ефективності, а також з огляду на доцільність уникнення повторювання слова «ефективність» у назві форми аудиту та одного з принципів, за яким відбувається оцінювання.

Наголосимо, що у діяльності незалежних аудиторів в Україні аудит ефективності поки що не набув поширення. У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» міститься згадка про визначення ефективності лише в контексті оцінки систем внутрішнього контролю клієнта та самого суб'єкта аудиторської діяльності [1].

Таблиця 1

## Порівняння визначення принципів аудиту ефективності

<b>ISSAI 300</b> <b>Принципи аудиту ефективності</b>	<b>Стаття 4 Закону України «Про Рахункову палату»</b>
Принцип економності (есопому) означає мінімізацію витрат ресурсів. Використані ресурси повинні бути доступні своєчасно, у відповідній кількості та якості та за найкращою ціною	Оцінка економності використання бюджетних коштів передбачає встановлення стану досягнення розпорядником та одержувачем таких коштів запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів
Принцип ефективності (efficiency) означає отримання максимальної віддачі від наявних ресурсів. Стосується взаємозв'язку між залученими ресурсами та результатами, отриманими з точки зору кількості, якості та термінів	Оцінка продуктивності використання бюджетних коштів передбачає встановлення співвідношення між результатами діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами бюджету
Принцип результативності (effectiveness) стосується досягнення поставлених цілей та запланованих результатів	Оцінка результативності використання бюджетних коштів передбачає встановлення ступеня відповідності фактичних результатів діяльності розпорядника та одержувача бюджетних коштів запланованим результатам

*Джерело: складено автором за матеріалами [6, 12]*

Разом з тим проведений контент-аналіз веб-сайтів аудиторських компаній Великої четвірки, що активно працюють на вітчизняному ринку та мають лідируючі позиції, доводить, що зазначені компанії пропонують проведення аудитів ефективності для своїх клієнтів поза межами українського сегменту ринку. Так, KPMG на своєму офіційному сайті описує аудит ефективності як методику, яка використовується внутрішніми аудиторями для оцінки економності, ефективності та результативності діяльності організації [13].

При цьому наголошується, що масштаб аудиту виходить за межі фінансового аудиту,



оскільки передбачає оцінку управління, прав та можливостей працівників, командної праці, ризиків, комунікації, розподілу ресурсів, а також вимірювання продуктивності тощо. Водночас підкреслюються переваги аудиту ефективності, за результатами проведення якого можливе надання організаціям інноваційних рішень та нових ідей.

Зазначимо, що на сайті також розкриваються згадувані вище принципи економічності, ефективності та результативності, а їх трактування повністю відповідає концепції, представленій у Міжнародних стандартах державного аудиту [6]. Крім того, KPMG пропонує своїм клієнтам як у державному, так і у приватному секторах розширене трактування ефективності, що включає додаткові E, які змінюють відому модель до «6E's»:

- навколишнє середовище (environment) – сталий розвиток, що означає задоволення потреб теперішніх поколінь без шкоди для можливостей майбутніх поколінь задовольняти власні потреби;

- справедливість (equity) – стосується справедливості та неупередженості використання публічних коштів та представляє собою процедуру відбору бенефіціарів коштів, що є справедливими і позбавленими впливу;

- етику (ethics) – стосується якостей чесності та доброчесності в особистій поведінці та відданості обов'язку керуючого публічними коштами [13].

Аналогічну інформацію розміщує для своїх клієнтів і компанія Deloitte, що характеризує аудит ефективності як незалежну послугу з надання впевненості, яка забезпечує впевненість у виконанні проєктів, програм, заходів та функцій з погляду економічності, ефективності та результативності, а також щодо аспектів навколишнього середовища та справедливості [14].

Метою аудиту ефективності компанія визначає надання рекомендацій щодо можливих удосконалень, а також виявлення ймовірного впливу, який вони можуть мати. Крім того, компанія Deloitte наголошує на тому, що не лише має висококваліфікованих та досвідчених експертів, здатних провести аудит ефективності для клієнтів у державному та приватному секторах, а й розробила власний стандартизований та перевірений об'єктивно орієнтований підхід. Необхідність проведення аудиту ефективності у приватному секторі Deloitte обґрунтовує наявністю конкурентного середовища, оскільки аудит є надійним інструментом для управління, фокусується не лише на фінансових аспектах, але й на організаційних, включає аналіз господарських процесів клієнта тощо [14].

Ernst & Young пропонує своїм клієнтам послуги з підвищення ефективності, прямо не називаючи їх аудитами ефективності. Зазначені послуги передбачають надання допомоги у вирішенні поширених викликів і проблем, пов'язаних з переосмисленням або перетворенням цілей і моделей бізнесу клієнтів, управлінням витратами та ефективністю, реагуванням на ринковий тиск та регулювання, операційні виклики тощо [15].

Послуги з підвищення ефективності бізнесу надає і PricewaterhouseCoopers, що включає підвищення ефективності ланцюгів поставок та впровадження загальних інноваційних технологій з акцентом на розумне використання даних та аналітики [16].

Результати проведеного контент-аналізу дають підстави стверджувати, що наразі не існує єдиної точки зору на місце аудиту ефективності в діяльності незалежних аудиторів – його розглядають як форму аудиту, завдання з надання впевненості, супутні аудиторські послуги, консультування тощо.

На нашу думку, розвиток концепції підзвітності, сталого розвитку сприятиме намаганням економічних суб'єктів не лише повідомляти достовірну і повну фінансову інформацію, а й розкривати свої соціальні, екологічні та інші зобов'язання для стейкхолдерів. Для підтримання конкурентоспроможності нині вже недостатньо підтвердження показників фінансової звітності, потрібне проведення глибокого аналізу слабких та сильних сторін організації.

З огляду на зазначене доцільно звернутися до характеристик аудиту ефективності, наданих Міжнародними стандартами державного аудиту, які, на нашу думку, повністю відповідають запитам клієнтів незалежних аудиторів. Отже, аудит ефективності покликаний надати нову інформацію, аналіз або міркування, за необхідності – рекомендації з поліпшення. При цьому нова інформація, знання або оцінка стосуються:

- нових аналітичних суджень (широкий або більш глибокий аналіз чи нові перспективи);
- представлення існуючої інформації у більш доступному вигляді для різних стейкхолдерів;
- незалежної та авторитетної думки чи висновку на основі аудиторських доказів;
- рекомендацій на основі аналізу результатів аудиту [6].

На рисунку 2 представлений взаємозв'язок основних елементів аудиту ефективності.

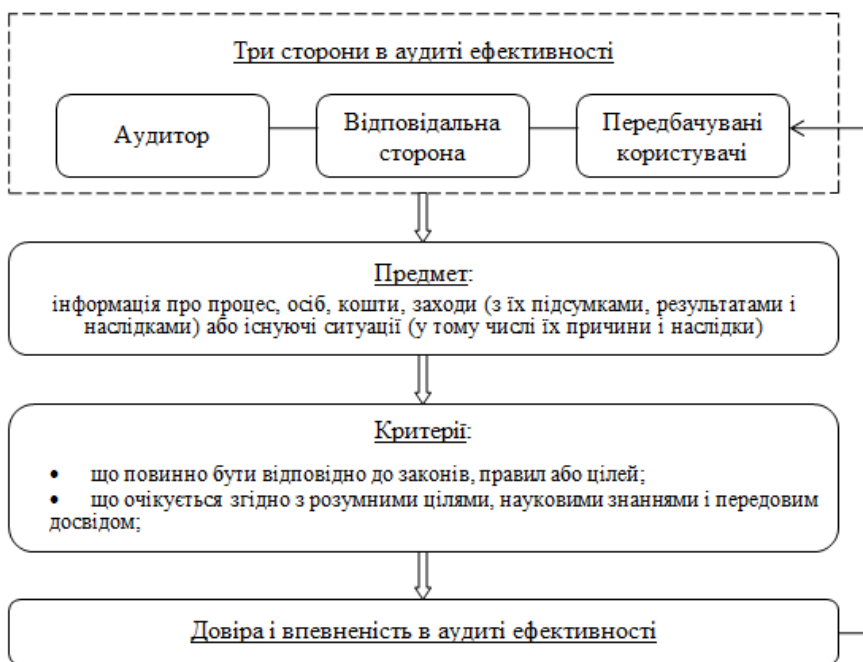


Рис. 2. Взаємозв’язок елементів аудиту ефективності

Джерело: розроблено автором з урахуванням матеріалів [6, 17, 18]

Найбільш чітко характеристика основних рис аудиту ефективності проявляється при порівнянні його з фінансовим аудитом (табл. 2).

Таблиця 2

Порівняльна характеристика фінансового аудиту та аудиту ефективності

Параметр порівняння	Фінансовий аудит	Аудит ефективності
Нормативне регулювання	Міжнародні стандарти аудиту (приватний сектор), Міжнародні стандарти державного аудиту (державний сектор), Кодекс професійної етики	Міжнародні стандарти аудиту в частині виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, а також супутніх послуг (приватний сектор), Міжнародні стандарти державного аудиту (державний сектор), Кодекс професійної етики
Мета аудиту	підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування	оцінка здійснення діяльності відповідно до принципів економічності, ефективності та результативності та виявлення причин відхилень від визначених критеріїв та можливостей для удосконалення, внесення рекомендацій щодо поліпшення

Предмет аудиту	дані бухгалтерського обліку та фінансова звітність	будь-яка інформація, що стосується процесу, осіб, коштів, заходів (з їх підсумками, результатами і наслідками)
Користувачі результатів аудиту	переважають зовнішні користувачі	переважають внутрішні користувачі
Методи аудиту	перевірка, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання, запит, аналітичні процедури	опитування, інтерв'ю, фокус-групи, спостереження, аналіз документів, тестування, а також аналіз економічних, фінансових і виробничих показників тощо
Підсумковий документ	звіт аудитора стандартизованої форми	звіт аудитора відповідно до поставлених завдань і запитів клієнта
Відкритість результатів	для обов'язкового аудиту – оприлюднення звіту; для ініціативного – поширення за рішенням клієнта	оприлюднення результатів не передбачене, проте може відбуватися за рішенням власника чи менеджерів

Джерело: складено автором за матеріалами [6, 17, 18]

Основною метою аудиту ефективності є конструктивна підтримка економічного, ефективного та результативного управління, що також сприяє підзвітності та прозорості. Логіка проведення аудиту ефективності представлена на рисунку 3.

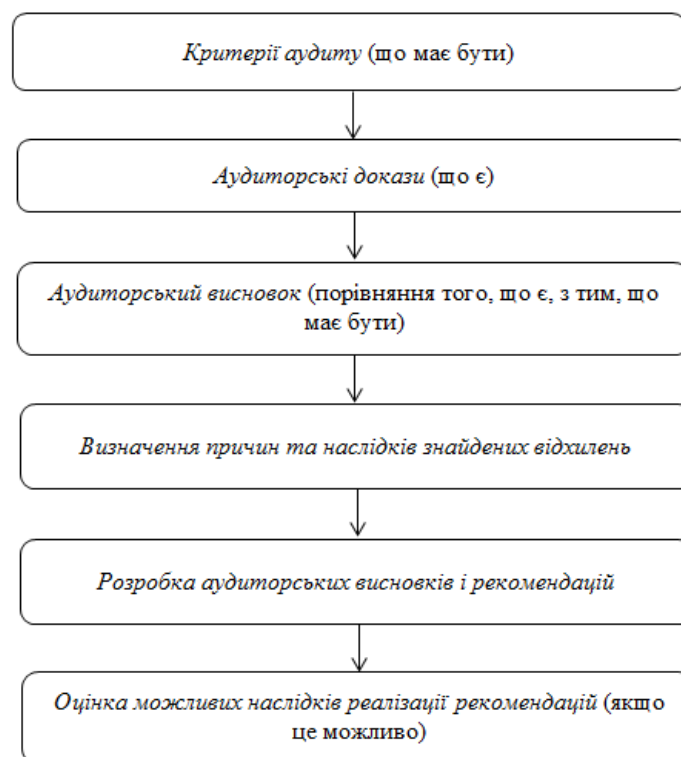


Рис. 3. Логіка аудиторського процесу в аудиті ефективності

Джерело: розроблено автором

Найбільш складним етапом аудиту ефективності є визначення критеріїв, що відповідатимуть принципам економічності, ефективності (продуктивності), результативності, сталого розвитку, етики тощо. Крім того, особливої уваги заслуговує і розширений перелік методів, що застосовуватимуться під час пошуку аудиторських доказів, які виходять за межі звичних аудиторських процедур та потребують від аудиторів відповідних розширених компетенцій, знань та певного досвіду.

**Висновки.** Підводячи підсумок, зауважимо, що аудит ефективності – відносно нова сфера в теорії та практиці аудиту порівняно з фінансовим аудитом. І хоча його витoki і розвиток пов'язані з державним сектором, досвід розвинутих країн підтверджує відчутні переваги його поширення і у приватному секторі. Розповсюдження принципів прозорості та гласності на звітність приватних компаній, намагання їх власників та керівництва збільшити обізнаність стейкхолдерів у різних аспектах діяльності компаній призвели до поширення практики складання інтегрованих звітів, звітів зі сталого розвитку, звітів з управління тощо. Отже, ринок аудиторських послуг в Україні, який набуває стрімкого розвитку у зв'язку з оновленням законодавства і розширенням сфери обов'язкових фінансових аудитів, може отримати й інші стимули для зростання, зокрема і за рахунок впровадження аудитів ефективності.

### Список літератури

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
2. Височан О. О., Литвиненко Н. О. Аудит ефективності як засіб підтвердження результативності, економічності та продуктивності використання бюджетних коштів у державному секторі економіки України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Вип. 25 (1). С. 44-48. URL: [http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/25\\_1\\_2019ua/11.pdf](http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/25_1_2019ua/11.pdf). (дата звернення 01.12.2021).
3. Любенко А. М. Концептуальні засади державного фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів: монографія. Київ, УБС НБУ, 2014. 406 с.
4. Піхоцький В. Ф., Рісін В. В., Любенко А. М. Ефективність фінансового контролю та державного аудиту для забезпечення фінансово-економічної стійкості держави. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. № 1(28). С. 205-215. URL: <http://dx.doi.org/10.18371/fcaptr.v1i28.164008>. (дата звернення 01.12.2021).
5. Хомутенко А. В. Державний контроль ефективності управління державними фінансами України. *Економіка та держава*. 2020. № 2. С. 48-56. URL: [http://www.economy.in.ua/pdf/2\\_2020/11.pdf](http://www.economy.in.ua/pdf/2_2020/11.pdf). (дата звернення 01.12.2021).
6. The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. URL: <https://www.issai.org/> (дата звернення 01.12.2021).
7. Kalubanga M., Kakwezi P. Value for Money Auditing and Audit Evidence from a Procurement Perspective. *International Journal of Advances in Management and Economics*. 2013. Vol. 2. Issue 5. Pp. 115–124.
8. Lane D. C. The Operational Audit: A Business Appraisal Approach to Improved Operations and Profitability. *The Journal of the Operational Research Society*. 1983. Vol. 34(10). Pp. 961–973.
9. Newcomer K. E. Opportunities and Incentives for Improving Program Quality: Auditing and Evaluating. *Public Administration Review*. 1994. Vol. 54(2). Pp. 147–154.
10. Parker L.D. Value-for-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues. *Australian Accounting Research Foundation*. 1986. № 1. Pp. 79–92.
11. 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>. (дата звернення 01.12.2021).
12. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення 01.12.2021).
13. Performance Auditing / KPMG. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/Performance-Auditing.pdf>. (дата звернення 01.12.2021).
14. Performance Auditing and Business Process Reviews / Deloitte. URL: <https://www2.deloitte.com/za/en/pages/risk/solutions/performance-auditing-and-business-process-reviews.html> (дата звернення 01.12.2021).
15. Performance improvement / Ernst & Young. URL: [https://www.ey.com/en\\_ua/performance](https://www.ey.com/en_ua/performance)



improvement. (дата звернення 01.12.2021).

16. Improve business performance / PwC Global. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/issues/data-and-analytics/improve-business-performance.html>. (дата звернення 01.12.2021).

17. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. URL: <https://www.mof.gov.ua>. (дата звернення 01.12.2021).

18. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина II. URL: <https://www.mof.gov.ua>. (дата звернення 01.12.2021).

## References

1. Verkhovna Rada of Ukraine (2017) On the audit of financial statements and auditing activities (Act No. 2258-VIII, December 21). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> [In Ukrainian].

2. Vysochan, O. & Lytvynenko N. (2019) Performance audit as a means of confirming the effectiveness, economy, and efficiency of using public funds in the public sector of the Ukrainian economy. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu*, 25 (1), 44-48. Retrieved from [http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/25\\_1\\_2019ua/11.pdf](http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/25_1_2019ua/11.pdf). (accessed December 1, 2021) [In Ukrainian].

3. Lyubenko, A. (2014) Kontseptualni zasady derzhavnoho finansovoho kontroliu vidpovidno do mizhnarodnykh standartiv. Kyiv, UBS NBU. [In Ukrainian].

4. Pikhotskyi, V., Rysin, V. & Lyubenko, A. (2019) Effectiveness of financial control and state audit in providing the financial and economic stability of the state. *Finansovo-kredytna dijialnistj: problemy teorii ta praktyky*, (1(28)), 205-215. <http://dx.doi.org/10.18371/fcaptp.v1i28.164008>. [In Ukrainian].

5. Khomutenko, A. (2020) State control of efficiency of management of state finance of Ukraine. *Ekonomika ta derzhava*, (2), 48-56. Retrieved from [http://www.economy.in.ua/pdf/2\\_2020/11.pdf](http://www.economy.in.ua/pdf/2_2020/11.pdf). [In Ukrainian].

6. The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements. Retrieved from <https://www.issai.org/> (accessed December 1, 2021).

7. Kalubanga, M. & Kakwezi, P. (2013) Value for Money Auditing and Audit Evidence from a Procurement Perspective. *International Journal of Advances in Management and Economics*, 2 (5), 115–124.

8. Lane, D. C. (1983) The Operational Audit: A Business Appraisal Approach to Improved Operations and Profitability. *The Journal of the Operational Research Society*, 34(10), 961–973.

9. Newcomer, K. E. (1994) Opportunities and Incentives for Improving Program Quality: Auditing and Evaluating. *Public Administration Review*, 54 (2), 147–154.

10. Parker, L. D. (1986) Value-for-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues. *Australian Accounting Research Foundation*, 1, 79–92.

11. Canadian Audit and Accountability Foundation (2021). Practice Guide to Auditing Efficiency. Retrieved from <https://www.caaf-fcar.ca/en/efficiency-concepts-and-context/efficiency-economy-and-effectiveness> (accessed December 1, 2021).

12. Verkhovna Rada of Ukraine. (2015) On the Accounting Chamber (Act No. 576-VIII, July 2). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19> [In Ukrainian].

13. KPMG (2021). Performance Auditing. Retrieved from <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/Performance-Auditing.pdf>. (accessed December 1, 2021).

14. Deloitte (2021). Performance Auditing and Business Process Reviews. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/za/en/pages/risk/solutions/performance-auditing-and-business-process-reviews.html> (accessed December 1, 2021).

15. Ernst & Young (2021). Performance improvement. Retrieved from [https://www.ey.com/en\\_ua/performance-improvement](https://www.ey.com/en_ua/performance-improvement). (accessed December 1, 2021).

16. PwC Global (2021). Improve business performance. Retrieved from <https://www.pwc.com/gx/en/issues/data-and-analytics/improve-business-performance.html>. (accessed December 1, 2021).

17. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Edition 2016–2017. Volume I. Retrieved from <https://www.mof.gov.ua>. (accessed December 1, 2021). [In Ukrainian].

18. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Edition 2016–2017. Volume II. Retrieved from <https://www.mof.gov.ua> (accessed December 1, 2021). [In Ukrainian].