

Семенюк О. В.

головний спеціаліст Департаменту внутрішнього моніторингу,
магістр з публічного управління та адміністрування, магістр з обліку та
аудиту

Рибойчук І. І.

здобувачка першого (бакалаврського) рівня
Західноукраїнський національний університет
м. Тернопіль, Україна

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПІДВИЩЕННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Забезпечення фінансової безпеки держави в умовах затяжної воєнної та економічної кризи вимагає кардинального перегляду підходів до управління публічними ресурсами. Якщо раніше ключовим завданням контрольних органів була фіксація фактів нецільового використання коштів, то нині акцент зміщується на превентивну діяльність та аналіз доцільності управлінських рішень. Аудит ефективності публічного управління перестав бути факультативною опцією і трансформувався у критично важливий механізм виявлення системних диспропорцій у функціонуванні державного сектору економіки [5, с. 183].

Підприємства державного сектору традиційно відіграють стратегічну роль у національній економіці, забезпечуючи надання суспільно значущих послуг та формуючи значну частину ВВП. Водночас, їхня діяльність часто характеризується нижчою результативністю порівняно з приватними аналогами, хронічною збитковістю та високими корупційними ризиками. Існуюча модель фінансового контролю, регламентована Законом України «Про аудиторську діяльність» [3], фокусується переважно на ретроспективному підтвердженні

достовірності фінансової звітності. Такий підхід, безумовно, важливий для забезпечення прозорості, проте він є недостатнім для оцінки якості управління. Проста констатація того, що кошти витрачено відповідно до кошторису, не дає відповіді на питання, чи було досягнуто запланованої мети найоптимальнішим шляхом. У цьому контексті аудит має еволюціонувати від суто фіскального інструменту до невід’ємної складової системи стратегічного менеджменту, що здатна генерувати додану вартість для підприємства та держави [2, с. 373].

Фундаментальною відмінністю аудиту ефективності від традиційного фінансового аудиту є його спрямованість на майбутнє та орієнтація на результат. Методологічним підґрунтям для впровадження цього інструменту в Україні виступає міжнародний стандарт вищих органів аудиту ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності». Згідно з цим документом, архітектура аудиту будується навколо трьох ключових елементів, відомих як концепція «трьох Е»: економність (economy), продуктивність (efficiency) та результативність (effectiveness) [4].

Принцип економності передбачає мінімізацію витрат ресурсів, необхідних для виконання певної діяльності, при збереженні належної якості. Аудитор, досліджуючи цей аспект, має з’ясувати, чи придбаває підприємство ресурси (сировину, обладнання, людський капітал) за найвигіднішими умовами, чи існують можливості для скорочення накладних витрат без шкоди для операційної діяльності.

Принцип продуктивності стосується співвідношення між випущеною продукцією (наданими послугами) та використаними ресурсами. Ключове питання тут – максимізація віддачі від кожної вкладеної гривні. Аудитор аналізує бізнес-процеси на предмет наявності «вузьких місць», дублювання функцій, простоїв обладнання або неефективного використання робочого часу персоналу.

Принцип результативності є найбільш складним для оцінки, оскільки він вимірює ступінь досягнення стратегічних цілей підприємства та вплив його діяльності на суспільство. Для державних підприємств це часто означає

балансування між отриманням прибутку та виконанням соціальних функцій. Оцінка результативності вимагає аналізу того, чи досягнуто запланованих результатів і чи є ці результати наслідком діяльності менеджменту, а не впливу зовнішніх факторів.

Практична імплементація зазначених принципів в діяльність українських держпідприємств нашоухується на низку системних перешкод. Однією з головних проблем є відсутність уніфікованих методологічних підходів до визначення критеріїв ефективності. Як зазначають С. Бардаш та С. Свірко, складність полягає у багатовимірності діяльності суб'єктів державного сектору, де економічний ефект тісно переплітається із соціальним [1].

Наприклад, збитковість пасажирських перевезень державної залізничної компанії з точки зору фінансового аудиту є негативним явищем. Однак з позиції аудиту ефективності, якщо ці перевезення забезпечують мобільність трудових ресурсів та соціальну стабільність у регіонах, такий результат може бути прийнятним за умови, що збитки мінімізовані, а рівень дотування є обґрунтованим. Відсутність чітко затверджених нефінансових показників результативності (KPI) у стратегічних планах багатьох держпідприємств робить оцінку їхньої ефективності суб'єктивною та залежною від професійного судження аудитора.

Крім того, значним викликом залишається якість інформаційного забезпечення. Аудит ефективності потребує опрацювання великих масивів нефінансових даних (натуральні показники виробництва, статистика завантаженості потужностей, показники задоволеності споживачів тощо). На багатьох державних підприємствах системи управлінського обліку є застарілими, неінтегрованими та фрагментарними, що ускладнює збір достовірної інформації та підвищує трудомісткість аудиторських процедур.

Окремої уваги в контексті аудиту ефективності потребує сфера публічних закупівель, яка традиційно залишається однією з найбільш корупціогенних та ризикових зон управління державними фінансами. Формальне дотримання

процедур, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі», не гарантує ефективності витрачання коштів. Часто підприємства закуповують товари чи послуги за завищеними цінами або сумнівної якості, формально не порушуючи тендерного законодавства.

Сучасні підходи до аудиту закупівель, які пропонують застосовувати Н. Шмиголь та О. Гальцова, передбачають перехід від перевірки тендерної документації до комплексного аналізу всього життєвого циклу закупівлі [6]. Цей цикл включає етап планування (обґрунтування потреби), етап проведення процедури (конкурентність та прозорість вибору постачальника) та етап виконання договору (контроль якості та повноти виконання зобов'язань). Практика свідчить, що найбільші втрати ефективності виникають саме на етапі планування, коли штучно завищуються обсяги закупівлі або формуються дискримінаційні технічні вимоги під конкретного постачальника, а також на етапі виконання, коли відбувається прийняття неякісних робіт або безпідставне збільшення ціни договору. Аудит ефективності дозволяє виявити ці приховані втрати через аналіз ринкових цін, бенчмаркінг та перевірку фактичного використання придбаних активів.

Для того, щоб аудит ефективності став дієвим інструментом підвищення результативності діяльності підприємств державного сектору, необхідно реалізувати комплекс заходів на законодавчому, методологічному та організаційному рівнях.

По-перше, доцільно впровадити ризик-орієнтований підхід до планування аудиторської діяльності. Ресурси органів державного фінансового контролю та служб внутрішнього аудиту є обмеженими, тому вони мають бути сконцентровані на тих напрямках діяльності та бізнес-процесах, де ризики неефективності та зловживань є найвищими. Це вимагає розробки матриць ризиків для кожного конкретного підприємства, що враховують специфіку галузі, обсяги фінансування та попередню історію порушень.

По-друге, критично важливою є розробка галузевих систем індикаторів ефективності (KPI). Аудиторам потрібні об'єктивні критерії для порівняння. Створення баз даних бенчмарків (середньогалузевих показників продуктивності праці, енергоємності, рентабельності активів тощо) дозволить нівелювати суб'єктивність оцінок. Порівняння результатів конкретного держпідприємства з показниками лідерів ринку або аналогічних компаній приватного сектору дасть змогу виявити резерви для зростання.

По-третє, необхідно посилити аналітичну складову аудиту через впровадження сучасних ІТ-інструментів. Використання методів аналізу великих даних та автоматизованого моніторингу транзакцій дозволить виявляти аномалії та індикатори шахрайства в режимі реального часу.

По-четверте, варто змінити парадигму взаємодії між аудиторами та менеджментом державних підприємств. Результатом аудиту ефективності має бути не лише звіт про виявлені недоліки, а й конструктивна програма дій – «дорожня карта» змін. Аудитори повинні надавати рекомендації щодо оптимізації організаційної структури, перегляду інвестиційних програм, вдосконалення системи внутрішнього контролю. Тільки за умови партнерської взаємодії та розуміння менеджментом цінності аудиторських рекомендацій можливе реальне підвищення ефективності.

Отже, можна стверджувати, що впровадження та розвиток аудиту ефективності є безальтернативним шляхом для реформування державного сектору економіки України. Цей інструмент дозволяє вийти за межі формального контролю та зосередитися на суті економічних процесів – створенні цінності. Трансформація системи державного фінансового контролю на засадах стандартів ISSAI, посилення уваги до сфери публічних закупівель та застосування ризик-орієнтованого підходу дозволять підвищити інвестиційну привабливість державних активів, забезпечити раціональне використання обмежених бюджетних ресурсів та зміцнити фінансову безпеку держави.

Список використаних джерел

1. Бардаш С. В., Свірко С. В. Ефективність державного фінансового контролю: підходи до оцінювання та умови підвищення. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2024. №2(58). С. 3–11.
2. Мелень О. Роль і місце аудиту в системі державного фінансового контролю. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 1 (52). С. 372–376. URL: <https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-52-52>.
3. Про аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
4. Стандарт ISSAI 300 – Основні принципи аудиту ефективності. International Organization of Supreme Audit Institutions. URL: <https://www.issai.org>.
5. Штанцель С. Е. Аудит ефективності публічного управління у забезпеченні фінансової безпеки держави. *Український економічний часопис*. 2024. № 6. С. 182–189.
6. Shmygol N., Galtsova O. Modern approaches to public procurement efficiency audit. *Pryazovskyi economic herald*. 2022. № 1(30). URL: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2022-1-22>.