

УДК 657.6

JEL Classification M42

DOI [https://doi.org/10.33146/2518-1181-2026-3\(113\)-196-206](https://doi.org/10.33146/2518-1181-2026-3(113)-196-206)

Formation of a Methodological Basis for Performance Auditing Based on the International Practices

Larysa Hnylytska¹, Serhiy Khmelnytskyi²

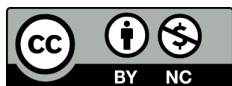
Abstract. Amid the complexity of business processes, audit has transformed from a tool for retrospective financial control into a mechanism for assessing operational efficiency and supporting the strategic development of enterprises. At the same time, performance audit in the private sector remains insufficiently standardized due to the lack of a unified regulatory and methodological framework, which limits the reproducibility of audit results and largely determines their dependence on the auditor's professional judgment. The article aims to analyze successful international cases of applying performance audits in the private sector and to identify key elements for developing a universal audit methodological framework to create added value in private-sector enterprises. The theoretical basis of the study is the concepts of operational audit and performance audit, and the principles of the "3E" model (economy, productivity, effectiveness), which were used as an analytical framework for evaluating practical cases. The empirical basis of the study covers international practical cases of operational and performance audits published in open professional sources. The research methodology consists of methods of analysis and synthesis, logical generalization, comparison, classification, and abstract-logical modeling. The researchers systematized practical cases in three main areas: optimization of logistics processes, improvement of production activities, and evaluation of internal control systems. The results of the study show that financial losses are mostly a consequence of hidden operational shortcomings, in particular, inefficient organization of business processes, insufficient effectiveness of control procedures, delays in information flows, and a low level of human capital development. The article proposes a universal methodological matrix for efficiency audits, built on four interrelated areas: control, processes, response speed, and personnel. The use of the proposed approach ensures the systematization of the search for the causes of operational inefficiency, increases the reproducibility of audit procedures, and helps managers identify internal reserves to increase the efficiency and sustainability of enterprises. In addition, the study showed that traditional financial accounting and financial reporting data are an insufficient information base for performance auditing due to their retrospective and aggregated nature, which necessitates the use of operational and non-financial indicators.

Keywords: performance audit, operational audit, internal control, audit methodology, consulting, efficiency, business process optimization.

Received: 23 July 2026 | **Revised:** 13 August 2026 | **Accepted:** 17 August 2026 | **Published:** 30 September 2026

Suggested Citation

Hnylytska, L., & Khmelnytskyi, S. (2026). Formation of a Methodological Basis for Performance Auditing Based on the International Practices. *Oblik i finansi*, 3(113), 196-206. [https://doi.org/10.33146/2518-1181-2026-3\(113\)-196-206](https://doi.org/10.33146/2518-1181-2026-3(113)-196-206)



This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 License (<http://www.creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>), which permits use and distribution in any medium, provided the original work is properly cited and the use is non-commercial.

© The Author(s) 2026

¹ Larysa Hnylytska, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Ukraine.

ORCID 0000-0003-2113-2064

E-mail: larysa@kneu.edu.ua (Corresponding author)

² Serhiy Khmelnytskyi, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Ukraine.

ORCID 0009-0003-5411-5401

Формування методологічної бази аудиту ефективності на основі міжнародних практик

Лариса Гнилицька¹, Сергій Хмельницький¹

¹ Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, Україна

Анотація. В умовах ускладнення бізнес-процесів аудит перетворився з інструменту ретроспективного фінансового контролю в механізм оцінювання операційної ефективності та підтримки стратегічного розвитку підприємств. Водночас аудит ефективності у приватному секторі залишається недостатньо стандартизованим через відсутність уніфікованої нормативно-методичної бази, що обмежує відтворюваність результатів аудиторських оцінок і значною мірою зумовлює їх залежність від професійного судження аудитора. Метою статті є аналіз успішних міжнародних кейсів застосування аудиту ефективності у приватному секторі та визначення ключових елементів для розробки його універсальної методологічної бази як інструменту створення доданої вартості на підприємствах приватного сектору. Теоретичну основу дослідження становлять концепції операційного аудиту, аудиту ефективності та принципи моделі «ЗЕ» (економічність, продуктивність, результативність), які використовувалися як аналітична основа для оцінювання практичних кейсів. Емпіричну базу дослідження сформовано на основі міжнародних практичних кейсів операційного аудиту та аудиту ефективності, оприлюднених у відкритих професійних джерелах. В процесі дослідження використано методи аналізу й синтезу, логічного узагальнення, порівняння, класифікації та абстрактно-логічного моделювання. Дослідники систематизували практичні кейси за трьома основними напрямками: оптимізація логістичних процесів, удосконалення виробничої діяльності та оцінювання систем внутрішнього контролю. Результати дослідження показують, що фінансові втрати здебільшого є наслідком прихованих операційних недоліків, зокрема неефективної організації бізнес-процесів, недостатньої дієвості контрольних процедур, затримок інформаційних потоків та низького рівня розвитку людського капіталу. У статті запропоновано універсальну методологічну матрицю аудиту ефективності, побудовану за чотирма взаємопов'язаними напрямками: контроль, процеси, швидкість реагування та персонал. Використання запропонованого підходу забезпечує систематизацію пошуку причин операційної неефективності, підвищує відтворюваність аудиторських процедур і сприяє виявленню внутрішніх резервів підвищення результативності та стійкості підприємств. Крім того, обґрунтовано, що традиційні дані фінансового обліку та фінансової звітності є недостатньою інформаційною базою для аудиту ефективності через їх ретроспективний і агрегований характер, що зумовлює необхідність використання операційних і нефінансових показників.

Ключові слова: аудит ефективності, операційний аудит, внутрішній контроль, методологія аудиту, консалтинг, ефективність, оптимізація бізнес-процесів.

Постановка проблеми. В нинішніх умовах розвитку світової економіки та високого рівня ринкової турбулентності забезпечення довгострокової конкурентоспроможності підприємств вимагає безперервного пошуку внутрішніх резервів та оптимізації бізнес-процесів. Традиційна функція аудиту, яка історично сприймалася виключно як інструмент ретроспективного контролю та підтвердження фінансової звітності, більше не здатна повною мірою задовольнити стратегічні запити власників та вищого керівництва підприємств. Це зумовило стрімку еволюцію аудиту ефективності у приватному секторі, який поступово трансформується з формальної перевірки дотримання процедур у стратегічний інструмент управлінського консалтингу та створення доданої вартості.

Поряд з цим, незважаючи на зростаючу затребуваність з боку бізнесу, розвиток аудиту ефективності у приватному секторі зіткнувся із серйозною концептуальною перешкодою – відсутністю єдиної нормативно-методологічної бази. На відміну від державного сектора, діяльність у

якому регулюється чіткими стандартами INTOSAI, оцінка ефективності приватних компаній залишається нерегламентованою. Як наслідок, проведення такого аудиту сьогодні базується здебільшого на інтуїції, емпіричному досвіді та особистих судженнях конкретних аудиторів. Така суб'єктивність і фрагментарність перетворює аудит ефективності радше на неформалізоване ремесло, аніж на сувору наукову дисципліну. Відтак, нагальною проблемою стає необхідність подолання цієї суб'єктивності шляхом комплексного аналізу успішних міжнародних практик та формування на їх основі універсального методологічного забезпечення, здатного стандартизувати процеси оцінки на всіх рівнях: від логістики та виробництва до систем контролю і штучного інтелекту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика впровадження та розвитку аудиту ефективності у приватному секторі економіки посідає чільне місце в міжнародному науковому та професійному дискурсі, зокрема в контексті комплексного оцінювання результативності бізнес-

процесів та оптимізації використання ресурсів. Як зазначають Ю.Б. Слободяник та Ю.Ю. Крігер [1], актуалізація цього напрямку аудиторської діяльності зумовлена глобальним трендом до розширення концепцій корпоративної прозорості та підзвітності. Вказуючи на критичну важливість аудиту ефективності для побудови надійної системи управління ризиками, М. Басаннанг, Н. Дармаянт та Т. Лестарі [2] наголошують на його безпосередньому впливі на поліпшення операційних та фінансових показників підприємств. Цю тезу доповнюють дослідження Н.Д. Вуландарі та Ш. Трісананінгсіх [3], які описують вагомий внесок даного інструменту в підвищення якості корпоративного управління та забезпечення досягнення стратегічних цілей організації.

Водночас результати останніх емпіричних досліджень підтверджують практичний вплив внутрішнього та операційного аудиту на підвищення ефективності діяльності підприємств. Так, Н. Вейдесанго та Г. Мувіші [4] доводять, що системне використання інструментів внутрішнього аудиту сприяє підвищенню операційної ефективності, покращенню фінансових результатів і вдосконаленню управлінських процесів. Аналогічних висновків доходять Е. Сетьоріні, Є. Аббас та співавтори [5], які емпірично підтверджують позитивний вплив операційного аудиту та системи внутрішнього контролю на результативність діяльності приватних підприємств. С.О. Тульчинська та А.Ю. Погребняк [6] обґрунтовують визначальну роль виробничих процесів, технологічних чинників і якості управління у формуванні операційної ефективності підприємств.

Еволюційну парадигму аудиту підтримує Л.М. Кіндрацька [7], підкреслюючи, що сучасний аудит неминує виходить за вузькі межі верифікації суто фінансових індикаторів. Він трансформується у невід'ємний елемент інтегрованої системи оцінювання сталого розвитку, етичної поведінки та корпоративної соціальної відповідальності бізнесу.

Цю тезу підтверджує також А. Скляренко [8], яка узагальнюючи результати міжнародних досліджень, зазначає, що внутрішній аудит дедалі більше розглядається як інструмент підвищення продуктивності бізнес-процесів, зміцнення системи внутрішнього контролю та управління операційними ризиками.

Водночас вагомим бар'єром на шляху інституціоналізації аудиту ефективності залишається проблема його суб'єктивності та відсутність уніфікованої нормативно-методологічної бази. На цій концептуальній прогалині наголошує низка вчених. Зокрема К.К. Спесен досліджуючи дефініцію аудиту ефективності, оцінює його як процес, що залишається «відкритим для суджень та інтерпретацій» [9]. Дослідник переконливо доводить, що така суб'єктивність є критичною вразливістю, яка зводить аудит ефективності до рівня емпіричного «ремесла», відмежованого від суворой науково-професійної методології. Зрештою, це ускладнює стандартизацію процесу та створює суттєві перешкоди для

підтримання інституційної легітимності такого аудиту в довгостроковій перспективі.

Мета статті – проаналізувати успішні міжнародні кейси застосування аудиту ефективності у приватному секторі та визначити ключові елементи для розробки його універсальної методологічної бази як інструменту створення доданої вартості на підприємствах приватного сектору.

Методологія дослідження. Гіпотеза дослідження полягає в тому, що попри галузеві особливості діяльності підприємств значна частина причин операційної неефективності має спільний характер, а їх систематизація на основі міжнародних практичних кейсів дає змогу сформувати універсальні методологічні підходи до проведення аудиту ефективності у приватному секторі.

Для перевірки поставленої гіпотези використано комплекс загальнонаукових і спеціальних методів дослідження. Теоретичну основу дослідження становлять концепції операційного аудиту, аудиту ефективності та принципи моделі «3Е» (економічність, продуктивність, результативність), які використовувалися як аналітична основа для оцінювання практичних кейсів.

Емпіричну базу дослідження сформовано на основі міжнародних практичних кейсів операційного аудиту та аудиту ефективності, оприлюднених у відкритих професійних джерелах, зокрема матеріалах міжнародних аудиторських компаній, професійних організацій та наукових публікаціях. До аналізу включалися кейси, що містили детальний опис проблемної ситуації, проведених аудиторських процедур, запропонованих рекомендацій і отриманих результатів, що забезпечувало можливість їх порівняльного аналізу.

На першому етапі дослідження здійснено відбір та систематизацію кейсів за трьома основними напрямками: оптимізація логістичних процесів, удосконалення виробничих процесів та оцінювання систем внутрішнього контролю. На другому етапі проведено їх порівняльний аналіз з метою виявлення повторюваних причин виникнення операційної неефективності, застосованих інструментів аудиту та отриманих результатів. На третьому етапі методом узагальнення і абстрагування сформовано концептуальну модель універсальної методології аудиту ефективності, структуровану за чотирма взаємопов'язаними напрямками: системи контролю, бізнес-процеси, швидкість управлінського реагування та людський капітал.

Для обробки отриманих результатів застосовано методи аналізу й синтезу, логічного узагальнення, порівняння, класифікації та абстрактно-логічного моделювання. Це дозволило перейти від аналізу окремих практичних ситуацій до формування універсальних методологічних положень щодо проведення аудиту ефективності на приватних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Сьогодні функція аудиту еволюціонувала від традиційного інструменту ретроспективного контролю та верифікації

фінансової звітності до стратегічного механізму створення доданої вартості підприємства. Найбільш репрезентативним проявом цієї тенденції є стрімке зростання популярності аудиту ефективності. Цей напрям аудиторської діяльності, що первинно формувався як засіб оцінки раціональності використання ресурсів у державному секторі, дедалі активніше імплементується в корпоративну практику приватного бізнесу завдяки своєму потужному інструментарію ідентифікації прихованих резервів та оптимізації бізнес-процесів.

Наразі серед практиків аудит ефективності більше не обмежується перевіркою відповідності простого виконання правил і процедур. Аудит ефективності перетворився на стратегічний інструмент, що дозволяє власникам та вищому керівництву ідентифікувати приховані резерви для покращення діяльності підприємства та оптимізувати наявні бізнес-процеси.

Аудит ефективності може бути як складовою аудиту фінансової звітності, складовою аудиту інтегрованої звітності, так і автономним видом аудиту. Найпоширенішою формою практичної реалізації аудиту ефективності як автономної послуги є операційний аудит, який функціонує або як невід'ємна складова системи внутрішнього аудиту, або як спеціалізована послуга управлінського консалтингу під час залучення незалежних зовнішніх аудиторів [10].

Водночас аудит ефективності у приватному секторі перебуває на етапі методологічного становлення і не характеризується наявністю єдиного нормативно-методичного підґрунтя. На відміну від державного сектору, де відповідні аудиторські процедури здійснюються відповідно до стандартів INTOSAI, у приватному секторі аудит ефективності переважно спирається на професійне судження аудитора, галузеві рекомендації та внутрішні методики суб'єктів аудиторської діяльності. Це зумовлює варіативність підходів до визначення критеріїв ефективності, вибору процедур перевірки та інтерпретації отриманих результатів.

Проте навіть такий підхід не має системного нормативного регулювання, що зумовлює високий

рівень суб'єктивності процесу, оскільки вибір методологічного інструментарію цілком залежить від професійного судження конкретного аудитора. Створення методологічної бази є необхідним для вирішення проблеми суб'єктивності аудиту ефективності.

Беззаперечним є твердження, що аудит ефективності на концептуальному рівні має ґрунтуватися на класичній тріаді «3Е»: економність (*economy*), продуктивність (*efficiency*) та результативність (*effectiveness*). Зазначені категорії становлять фундаментальні принципи оцінювання діяльності будь-якого комерційного підприємства. Попри те, що вказана методологія першочергово регламентована стандартами Міжнародної організації вищих органів аудиту INTOSAI для державного сектору, переважна більшість дослідників [10] солідарні у думці щодо релевантності та універсальності цих показників і для суб'єктів приватного права.

З огляду на це, постає об'єктивна необхідність комплексного та ґрунтовного аналізу практичних кейсів застосування аудиту ефективності. Це дозволить верифікувати їхню відповідність концепції «3Е» та встановити, яким чином і в якій мірі реалізовані аудиторські заходи забезпечують оптимізацію витрат (економічність), інтенсифікацію використання ресурсів (продуктивність) та досягнення стратегічних цілей (результативність) підприємства. Метою такого дослідження є виокремлення ключових елементів, здатних слугувати концептуальним підґрунтям для розробки комплексної методологічної бази в майбутньому. Для системного оцінювання результативності аудиту ефективності – як у форматі управлінського консалтингу, так і в межах внутрішнього операційного аудиту – доцільно здійснити класифікацію наявних прикладів за категоріями поставлених аудиторських завдань.

Відповідно до досліджених зарубіжних кейсів завдання аудиту ефективності можна об'єднати у три категорії (табл. 1).

Таблиця 1. Категорії завдань з практики аудиту ефективності

№	Категорія завдання	Пояснення
1	Оптимізація логістики та ланцюгів постачання	Аудит транспортних витрат, централізація управління підрядниками, усунення «вузьких місць» у маршрутах та підвищення наскрізної видимості руху активів
2	Оптимізація виробництва	Пошук резервів для збільшення випуску продукції, зниження рівня браку, перехід до превентивного обслуговування обладнання та максимізація використання виробничих потужностей
3	Оцінка якості працюючих контролів всередині організації	Перевірка розмежування повноважень всередині організації, виявлення побудованих контролів, перевірка дисципліни виконання прописаних процедур з контролів

Джерело: складено авторами на основі практичних кейсів розібраних у цій статті.

Категорія 1. Оптимізація логістики та ланцюгів постачання

1.1. Опис кейсу

Репрезентативним прикладом виконання завдань першої категорії є кейс великої американської виробничої компанії [11].

У період пандемії COVID-19 логістичні витрати підприємства перевищили 1 млрд дол. США на рік. Проведений спільно з компанією ЕУ операційний аудит виявив системні недоліки в організації логістичних процесів, зумовлені надмірною децентралізацією управління. Окремі структурні підрозділи самостійно залучали велику кількість постачальників логістичних послуг за різними тарифами, не використовуючи переваги вже укладених корпоративних контрактів. Контроль логістичних витрат мав переважно ретроспективний характер і здійснювався лише під час підготовки квартальної звітності, тоді як планування перевезень переглядалося лише один раз на рік.

За результатами аудиту було проведено реінжиніринг операційної моделі логістики. У межах реалізації запропонованих заходів консолидовано вантажопотоки та скорочено кількість логістичних підрядників у США з 200 до 100. Ключовим елементом нової моделі став цифровий логістичний хаб, який об'єднав функції бронювання перевезень, централізованого управління та моніторингу логістичних операцій на основі двадцяти аналітичних панелей. Одночасно було впроваджено програмний контроль, який унеможливив замовлення послуг у постачальників, що не мали чинних корпоративних контрактів або погоджених тарифів, а також забезпечив перехід від статичного до динамічного планування логістичних процесів.

Реалізація запропонованих заходів забезпечила повну прозорість ланцюгів постачання та надала керівництву можливість здійснювати моніторинг маршрутів і вартості кожного перевезення в режимі реального часу. У результаті було усунуто дублювання управлінських рішень, скорочено необґрунтовані логістичні витрати та досягнуто зниження сукупних витрат на перевезення на 15% незалежно від виду транспорту.

Оцінюючи релевантність наведеного кейсу для формування аналітичного забезпечення аудиту ефективності, варто відзначити його високу універсальність, що нівелює прив'язку до специфіки конкретного суб'єкта господарювання.

1.2. Кореляція кейсу з концепцією 3Е

У контексті фундаментальної концепції «3Е» у цьому прикладі було успішно розв'язано завдання забезпечення економічності та продуктивності. Зокрема, оцінка економічності дозволила нівелювати проблему хаотичних переплат на етапі закупівлі логістичних послуг. В свою чергу, підвищення продуктивності було досягнуто завдяки впровадженню аналітичних панелей, що надало менеджменту змогу здійснювати моніторинг логістичних процесів у режимі реального часу за мінімальних трудових та фінансових витрат

1.3. Чи може даний кейс слугувати інформативною базою для створення універсальної методології з аудиту ефективності?

Зазначений кейс ілюструє, що надмірна автономія підрозділів у питаннях логістичного забезпечення за відсутності наскрізного моніторингу призводить до порушення координації операційної діяльності. Відтак до універсальної методології аудиту ефективності доцільно включити обов'язковий блок оцінки корпоративного управління. Цей етап має передбачати оцінку узгодженості локальних рішень філій із глобальною стратегією та генеральними контрактами головного офісу, а також аудит прозорості процедур вибору контрагентів на місцях, оскільки ці аспекти є критичними для будь-якого підприємства, що використовує у своїй діяльності матеріально-технічні ресурси. Окрім цього, досліджуваний прецедент викриває деструктивний характер статичного річного планування. Отже, у методологічному інструментарії аудиту ефективності має бути регламентовано, що аналітична оцінка має охоплювати не лише констатацію факту виконання планових завдань, а й спроможність системи актуалізувати логістичні та фінансові маршрути в режимі реального часу під впливом динамічних чинників зовнішнього та внутрішнього середовища.

1.4. Статистичні показники, які можна запропонувати для використання аудиторам

Згідно нашого аналізу розібраного кейсу для оцінювання ефективності логістичної системи підприємства в межах операційного аудиту доцільно застосовувати уніфіковану систему аналітичних індикаторів, що охоплює такі метрики:

❖ Середнє відхилення від ринкового бенчмарку – математично обґрунтоване зіставлення логістичних тарифів, що застосовуються підприємством, із релевантними середньоринковими індексами для оцінювання економічності доцільності витрат.

❖ Рівень покриття автоматизованими системами – кількісний та якісний показник інтеграції цифрових рішень у процеси моніторингу, пошуку та управління логістичними потоками.

❖ Коефіцієнт OTIF (On-Time In-Full) – ключовий інтегральний індикатор якості логістичного сервісу, що визначає питому вагу замовлень, виконаних із дотриманням часових та кількісних параметрів. У контексті аудиту ефективності позитивна динаміка або стабільність цього показника на тлі зниження операційних витрат свідчить про високу результативність впроваджених заходів.

❖ Часовий лаг моніторингу витрат – показник, що демонструє своєчасність відображення інформації, що вимірюється інтервалом часу від моменту фізичного резервування транспортного ресурсу до фіксації відповідного фінансового зобов'язання в системі для прийняття управлінських рішень.

Категорія 2. Завдання з оптимізації виробництва**2.1. Опис кейсів**

Наступним вектором практичної реалізації аудиту ефективності є оптимізація виробничих процесів підприємства. Репрезентативним у цьому контексті виступає досвід проведення внутрішнього аудиту ефективності на виробничому підприємстві Avitex [12]. Функціонування зазначеного суб'єкта господарювання тривалий час обтяжувалося системними дестабілізаційними чинниками, що виявлялися у хронічному порушенні графіків випуску продукції та нерациональному розподілі наявних виробничих потужностей.

Оскільки традиційні управлінські підходи виявилися неспроможними забезпечити необхідний рівень операційної стійкості, виникла об'єктивна потреба в ініціюванні комплексного операційного аудиту. У процесі реалізації цього завдання аудитором було здійснено критичний аналіз архітектури робочих потоків, а також проведено оцінку ефективності залучення трудових і матеріальних ресурсів на кожному етапі виробничого циклу. Завдяки проведеним дослідженням та спостереженням вдалося чітко локалізувати неефективні робочі зони, де надмірна частка ручних операцій провокувала деградацію загальної динаміки виробництва. Додатковим деструктивним фактором, виявленим під час перевірки, стала відсутність у керівництва інструментів моніторингу за виробничим процесом в режимі реального часу, що позбавляло менеджмент можливості оперативно втручатися в процеси та коригувати виробничі відхилення на початкових стадіях їх виникнення.

Спираючись на експертні висновки аудиторів, керівництво підприємства впровадило стратегію оптимізації, базовими елементами якої стали комплексна автоматизація рутинних операцій та глибока модернізація системи управління людським капіталом. Синергетичний ефект від цифровізації окремих ділянок виробництва та інтеграції систем моніторингу продуктивності дозволив забезпечити повну прозорість виробничого циклу й досягти планових індикаторів операційної ефективності.

Аналогічні тенденції простежуються в кейсі турецького підприємства [13] з виробництва кабельної продукції, де операційний аудит відіграв критичну роль в оптимізації витрат на мідну сировину. Аналіз виробничих індикаторів виявив аномальне зростання технологічних відходів з 4% до 7% на протязі одного року. Діагностика технологічного ланцюга дозволила ідентифікувати першопричини цієї деструктивної динаміки: розбалансування калібрувальних параметрів устаткування та недостатній рівень професійної кваліфікації операторів. За рекомендаціями аудиторів було впроваджено регламент щоденного технічного калібрування агрегатів і системи візуального моніторингу відходів на кожній ділянці, що дозволило повернути показники використання сировини до нормативних значень протягом одного

кварталу. Отже, реалізація аудиторських процедур забезпечила виявлення латентних виробничих втрат та їх ліквідацію через оптимізацію внутрішнього контролю й підвищення виконавчої дисципліни персоналу.

2.2 Як ці кейси корелюють з концепцією 3Е

Систематизація результатів досліджених практичних кейсів дозволяє верифікувати їхню повну відповідність фундаментальним принципам класичної концепції «3Е». У межах оцінки економності (economy) впроваджені аудиторські заходи забезпечили оптимізацію витрат шляхом усунення нерационального розподілу та використання наявних матеріально-технічних і трудових ресурсів підприємства. Критерій продуктивності (efficiency) було реалізовано через розв'язання проблеми уповільнення загальної динаміки виробничих процесів, де завдяки комплексній автоматизації операцій та підвищенню кваліфікаційного рівня персоналу було забезпечено інтенсифікацію виробництва та збільшення обсягів випуску готової продукції за аналогічний проміжок часу. Зрештою, відповідність критерію результативності (effectiveness) підтверджується ліквідацією хронічного невиконання виробничих планів і порушень графіків відвантаження, що дозволило суб'єктам господарювання відновити операційну стійкість та успішно досягти запланованих стратегічних ключових показників ефективності (KPI).

2.3. Чи можуть ці кейси слугувати інформативною базою для створення універсальної методології з аудиту ефективності?

Аналіз досліджених кейсів дозволив виокремити типові проблеми виробничих підприємств і сформулювати три обов'язкові аналітичні блоки універсальної методології аудиту ефективності. Перший блок передбачає декомпозицію виробничого циклу для оцінювання частки ручних операцій, виявлення вузьких місць і обґрунтування доцільності автоматизації окремих процесів. Другий блок охоплює оцінку наявності та ефективності інструментів моніторингу в режимі реального часу, що дає змогу визначити швидкість реагування підприємства на виробничі відхилення. Третій блок спрямований на аналіз першопричин виникнення браку із застосуванням статистичних методів, зокрема кореляційного аналізу, для встановлення взаємозв'язку між характеристиками виробничих процесів, кваліфікацією персоналу та обсягами виробничих відходів. Фундаментальним принципом запропонованої методології є положення, що фінансові втрати не є першопричиною операційної неефективності, а лише відображають наявність прихованих недоліків у бізнес-процесах, системі управління та внутрішнього контролю.

2.4. Аналітичні показники, які можна запропонувати для використання аудиторам

Система аналітичних інструментів операційного аудиту виробничих процесів повинна ґрунтуватися на комплексі взаємопов'язаних показників, що

відображають рівень виробничих відходів і браку, частку ручних операцій у загальній тривалості виробничого циклу, тривалість та структуру цього циклу, а також коефіцієнт завантаження виробничих потужностей підприємства. Для мінімізації суб'єктивності аудиторських висновків до методології доцільно інтегрувати методи статистичного аналізу, зокрема коефіцієнт кореляції Пірсона для оцінювання сили та напрямку зв'язку між кваліфікацією персоналу й рівнем виробничого браку, а також коефіцієнт варіації для аналізу коливань рівня браку між окремими змінами або виробничими бригадами. Використання зазначеного аналітичного інструментарію забезпечує формування аудиторських висновків на основі об'єктивних емпіричних даних, підвищує їх доказовість і створює надійну інформаційну основу для прийняття управлінських рішень щодо підвищення ефективності виробничих процесів.

Категорія 3. Оцінка якості працюючих систем контролю на підприємстві

3.1. Опис кейсів

Третьою виділеною категорією практичних завдань є оцінка якості та дієвості наявних систем внутрішнього контролю в межах компанії. Важливість раціонального проєктування та моніторингу контрольних процедур ілюструє кейс великої британської ритейл-мережі, яка об'єднує понад 2400 торговельних точок [14]. Унаслідок проведення внутрішньої реструктуризації компанія зіткнулася зі стрімким зростанням операційних витрат через латентні втрати товарно-матеріальних цінностей у 100 найбільших супермаркетах. Результати аудиту ефективності, проведеного незалежною компанією RGIS, засвідчили, що трансформація організаційної структури управління призвела до суттєвого послаблення операційного контролю на місцях, зокрема регламенти приймання та списання товарів виконувалися формально або ігнорувалися персоналом. Задля мінімізації ризиків було залучено спеціалізованого аудитора, який розробив уніфікований чек-лист із 70 індикаторів, що охоплював усі критичні зони: складські приміщення, торговельні зали, адміністративні офіси та касові зони. Регулярне здійснення незалежними аудиторами позапланових перевірок із наданням оперативного зворотного зв'язку менеджменту дозволило підвищити індекс відповідності стандартам внутрішнього контролю з початкових 40–50% до 90% протягом чотирьох місяців. У підсумку це забезпечило суттєве скорочення фінансових втрат компанії та масштабування розробленої програми контролю на всю торговельну мережу.

Подібні проблеми були виявлені під час внутрішнього аудиту відділу приймання товарів універмагу «Buy Rite» [15], де рівень товарних втрат перевищував середньогалузеві показники. Аудиторські процедури засвідчили наявність суттєвих недоліків у системі внутрішнього контролю за процесом оформлення замовлень. Зокрема, покупці практикували усне оформлення телефонних

замовлень без їх належного документального підтвердження. Унаслідок цього під час надходження товарів на склад приблизно у 20% випадків були відсутні копії замовлень, що затримувало приймання товарів і унеможливлювало пред'явлення претензій постачальникам у разі виявлення нестач.

Крім того, вибіркові аудиторські тести встановили невідповідність між фактичною вартістю окремих товарів та цінами, зазначеними у первинних документах, у 5% перевірених випадків, що призводило до прямих втрат операційного прибутку підприємства. Водночас контрольні процедури були зосереджені виключно на етапі складського приймання, тоді як подальше внутрішнє переміщення товарів до торговельних залів фактично не контролювалося. Відсутність опломбування транспортних засобів створювала додаткові можливості для внутрішніх розкрадань під час транспортування товарів.

Окремим джерелом ризику було вилучення товарів працівниками маркетингового підрозділу із зони приймання до завершення процедур їх облікового оформлення, що порушувало достовірність облікових даних. Рівень операційного ризику також підвищували відсутність наскрізної нумерації етикеток для повернення товарів і неналежне здійснення службою безпеки вибіркового контролю відвантажень.

Для усунення виявлених недоліків аудитори рекомендували запровадити обов'язків регламент, який забороняє оприбуткування товарів без належно оформлених первинних документів, а також розробити чітку матрицю розмежування повноважень між працівниками складу та маркетингового підрозділу. Крім того, було запропоновано проводити регулярні позапланові інвентаризації з метою зіставлення фактичної наявності товарів із даними бухгалтерського обліку. Реалізація запропонованих заходів забезпечила істотне скорочення втрат активів уже в наступному звітному періоді та підтвердила ефективність операційного аудиту як інструменту зміцнення системи внутрішнього контролю й оптимізації операційних витрат підприємства.

3.2. Як ці кейси корелюють з концепцією 3Е

Результати аналізу наведених кейсів підтверджують їх відповідність основним принципам концепції «3Е». З позиції економічності (economy) запропоновані аудиторами заходи забезпечили скорочення необґрунтованих втрат товарно-матеріальних цінностей, що виникали через недоліки системи внутрішнього контролю. Критерій продуктивності (efficiency) реалізовано шляхом упорядкування операційних процесів, зокрема через використання деталізованих чек-листів, запровадження обов'язкового пломбування транспортних засобів, наскрізної нумерації первинної документації та чіткого розмежування функціональних обов'язків між суміжними підрозділами. Відповідність критерію результативності (effectiveness) підтверджується тим, що впроваджені аудиторські рекомендації дали змогу

не лише усунути системні недоліки внутрішнього контролю, а й скоротити операційні втрати, стабілізувати фінансові результати діяльності та відновити ключові показники ефективності підприємств.

3.3. Чи можуть дані кейси слугувати інформативною базою для створення універсальної методології з аудиту ефективності?

Аналіз досліджених кейсів свідчить, що одним із ключових елементів універсальної методології аудиту ефективності має стати оцінка незалежності контрольних процедур та розмежування повноважень між учасниками бізнес-процесів. Методологія повинна передбачати обов'язкову перевірку того, чи не поєднані в межах компетенції однієї посадової особи функції виконання операцій, їх авторизації, облікового відображення та контролю. Для цього доцільно використовувати матрицю розподілу повноважень, яка дає змогу виявити потенційні конфлікти інтересів і зони підвищеного операційного ризику. Якщо підрозділ, відповідальний за виконання операцій, одночасно здійснює контроль їх результатів або ведення обліку, така ситуація повинна розглядатися аудитором як суттєвий недолік системи внутрішнього контролю.

Досвід британської ритейл-мережі також підтверджує, що формальна наявність внутрішніх регламентів сама по собі не гарантує їх фактичного дотримання. Це свідчить про необхідність включення до методології аудиту ефективності процедур перевірки виконання контрольних заходів безпосередньо на місцях. Отже, аудит ефективності не повинен обмежуватися аналізом документів або звітності. Він має передбачати використання уніфікованих чек-листів для оцінювання кожної критичної ділянки діяльності підприємства, проведення позапланових інвентаризацій, спостереження за виконанням операцій та інших контрольних процедур, які дозволяють отримати об'єктивні докази фактичного функціонування системи внутрішнього контролю.

Проведений аналіз дає підстави стверджувати, що ефективність діяльності підприємства безпосередньо залежить від рівня керованості та контрольованості його бізнес-процесів. Відповідно, одним із центральних завдань аудиту ефективності має бути оцінка не лише формального існування контрольних процедур, а й їх практичної дієвості та здатності своєчасно запобігати втратам активів, виникненню браку, шахрайству й іншим проявам операційної неефективності.

3.4. Статистичні показники, які можна запропонувати для використання аудиторам

Запропонована система індикаторів має переважно якісно-кількісний характер і спрямована на комплексну оцінку надійності внутрішнього операційного контролю. До ключових метрик, що рекомендуються для впровадження в аудиторську практику, належать:

❶ Індекс відповідності регуляторним процедурам – показник, що характеризує середній відсоток

виконання обов'язкових регламентів та контрольних процедур, що фіксується під час планових і позапланових аудиторських перевірок

❷ Рівень невідомих втрат – відсоткове співвідношення втрат товарно-матеріальних цінностей внаслідок розкрадань або неврахованих списань до загального обсягу товарообігу або середнього залишку активів на складі.

❸ Частка формально виконаних процедур внутрішнього контролю – визначена шляхом аудиторської вибірки питома вага первинних документів, заповнених із порушенням встановленого порядку, без належної авторизації або без підписів матеріально відповідальних осіб.

4. Комплексний аудит

Розібрані вище кейси з аудиту ефективності були локальними, оскільки вони були спрямовані на вирішення певної наявної проблеми – логістика, виробництво, наявні системи контролю. Водночас операційний аудит має значний потенціал для реалізації функції комплексного вдосконалення діяльності підприємства в цілому і бути частиною фахової підтримки для масштабної оптимізації бізнесу.

Проведений нами аналіз міжнародних кейсів операційного аудиту свідчить, що комплексний аудит ефективності підприємства повинен ґрунтуватися на системному підході та охоплювати чотири взаємопов'язані напрями оцінювання.

Першим напрямом є оцінка системи внутрішнього контролю, яка передбачає перевірку ефективності контрольних процедур, розмежування повноважень і відповідальності працівників, а також виявлення потенційних конфліктів інтересів.

Другий напрям охоплює аналіз бізнес-процесів і взаємодії структурних підрозділів з метою виявлення неефективних етапів, дублювання функцій, затримок інформаційних потоків і резервів підвищення операційної ефективності.

Третій напрям передбачає оцінку швидкості реагування системи управління на відхилення від установлених параметрів діяльності. У межах цього блоку аналізуються оперативність комунікацій, своєчасність прийняття управлінських рішень та здатність підприємства адаптуватися до змін внутрішнього і зовнішнього середовища.

Четвертий напрям охоплює оцінку корпоративної культури та рівня дотримання внутрішніх політик підприємства. Він включає аналіз якості стандартизованих операційних процедур, системи професійного навчання персоналу, а також ефективності внутрішнього аудиту, зокрема щодо проведення раптових перевірок і контролю діяльності відокремлених підрозділів.

Практична реалізація запропонованої методології потребує відповідного інформаційного забезпечення. Проведене дослідження показало, що даних традиційного фінансового обліку недостатньо для оцінювання операційної ефективності. Бухгалтерський облік фіксує результати господарських операцій переважно у

ретроспективному розрізі та не містить більшості операційних показників, необхідних для аудиту ефективності, зокрема інформації про тривалість окремих операцій, затримки у виконанні процесів, завантаження виробничих потужностей, виконання контрольних процедур або розподіл функціональних повноважень між працівниками.

У зв'язку з цим інформаційною основою аудиту ефективності повинна стати інтеграція даних фінансового, управлінського та оперативного-технічного обліку, що формуються в ERP-системах та інших корпоративних інформаційних системах.

З огляду на це доцільним є розвиток системи управлінського обліку на підприємствах шляхом формування щоквартального звіту про операційну ефективність і стан системи внутрішнього контролю. Такий звіт може бути структурований за трьома аналітичними блоками: логістика, виробництво та система внутрішнього контролю. Саме він має стати основним джерелом інформації для аудитора під час проведення аудиту ефективності, оцінювання ключових показників і формування обґрунтованих рекомендацій щодо підвищення ефективності діяльності підприємства.

Висновки. Результати дослідження підтверджують, що в сучасних умовах аудит ефективності у приватному секторі остаточно вийшов за межі традиційного ретроспективного контролю, трансформувавшись у потужний інструмент управлінського консалтингу та проактивного створення доданої вартості. Водночас подальший розвиток цього напрямку суттєво гальмується відсутністю уніфікованої нормативно-методологічної бази, що перетворює процес оцінки на суб'єктивне «ремесло», залежне виключно від інтуїції та індивідуального досвіду конкретного аудитора.

Аналіз репрезентативних міжнародних бізнес-кейсів у ключових операційних сегментах довів, що локальні фінансові втрати підприємств виступають лише симптомами глибинних управлінських і технологічних дисфункцій. Ефективне вирішення цих проблем вимагає не точкового реагування, а системного підходу, оскільки успішні практики операційної оптимізації мають високий рівень універсальності й можуть бути екстрапольовані на суб'єкти господарювання різних галузей.

Особливу увагу в межах дослідження приділено оцінці інформаційного забезпечення аудиту ефективності. Встановлено, що наявні форми

фінансової звітності та стандартний бухгалтерський облік є категорично недостатніми для проведення такого аналізу, оскільки вони орієнтовані на узагальнене і ретроспективне відображення витрат без урахування їхнього технологічного контексту, хронометражу операцій чи міжзмінної варіації. Тому критично необхідним є цілеспрямований розвиток внутрішнього управлінського та операційно-технічного обліку суб'єктів господарювання, інтегрованого з сучасними ІТ-системами що виступає обов'язковою передумовою для формування релевантної та доказової бази аудиту.

Головним результатом дослідження є обґрунтування концептуальних засад розробки універсальної методології комплексного операційного аудиту. Доведено, що базовим діагностичним інструментом має стати стандартизована аналітична матриця, яка інтегрує чотири взаємопов'язані вектори: архітектуру та дієвість внутрішніх контролів, виробничі процеси з підвищеним ризиком неефективності, систему корпоративних комунікацій і швидкість інформаційних потоків, а також якість людського капіталу й рівень його професійних компетенцій. Практичне значення запропонованого підходу полягає в тому, що застосування такої матриці дозволяє декомпонувати будь-який неформалізований запит менеджменту щодо підвищення ефективності діяльності компанії у чіткий, структурований алгоритм ідентифікації прихованих резервів.

Подальші наукові розвідки у цьому напрямі доцільно спрямувати на розробку деталізованих галузевих чек-листів та математично обґрунтованої системи кількісних KPI для кожного з виділених векторів методологічної матриці.

Декларація про конфлікт інтересів

Автори заявляють про відсутність потенційного конфлікту інтересів щодо дослідження, авторства та/або публікації цієї статті.

Таксономія внесків авторів

Лариса Гнилицька: концептуалізація, методологія, перевірка, курація даних, написання – рецензування та редагування; **Сергій Хмельницький:** концептуалізація, методологія, дослідження, формальний аналіз, написання – початковий проєкт.

4 Список використаних джерел

1. Слободяник Ю. Б. Державний аудит ефективності: проблема визначення критеріїв. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія*; зб. матеріалів IV міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.). Тернопіль: THEU, 2018. С. 166–169. URL: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/33106>
2. Basannang S. M., Darmayanti N., Lestari T. The effect of operational audit and internal control on performance. *Journal of Economic and Economic Policy*. 2024. Vol. 1, No. 4. pp. 78–87. <https://doi.org/10.61796/ijecep.v1i4.48>
3. Wulandari N. D., Trisnangsih S. Operational audit analysis in testing the effectiveness of control of operating expenses. *International Journal of Economics, Management and Accounting*. 2024. Vol. 1, No. 4. pp. 25–36. <https://doi.org/10.61132/ijema.v1i4.14>

4. Wadesango N., Muwishi G. Enhancing Operational Efficiency and Financial Performance through Internal Audit: A Case Study of BLESSING Finance. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*. 2024. Vol. 10, No. 3. pp. 157–167. <https://doi.org/10.56578/jafas100304>
5. Setyorini E., Turjayawan H. A., Abbas Y. E. Pengaruh Audit Operasional dan Pengendalian Internal Terhadap Kinerja Perusahaan (Studi Kasus Pada cv. Kyni Sukses) *Accounting Management Journal of Cakrawala (JAMC)*. 2022. Vol. 29, No. 2. pp. 50–67. URL: <https://jurnal.swins.ac.id/index.php/cakrawala/article/view/15/14>
6. Тульчинська С. О., Погребняк А. Ю., Костенко О. М., Крашевська Т. О., Детермінанти ефективності операційної діяльності підприємства. *Економічний вісник КІП*. 2023. № 26. С. 90–95. <https://doi.org/10.20535/2307-5651.26.2023.287413>
7. Кіндрацька Л. М. Формування звітності про сталий розвиток суб'єктами державного сектору. *Фінанси України*. 2024. № 6. С. 108–121. <https://doi.org/10.33763/finukr2024.06.108>
8. Скляренко А. Ефективність внутрішнього аудиту та його вплив на бізнес-операції: систематичний огляд літератури. *Економіка та суспільство*. 2026. № 85. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-85-79>
9. Jeppesen K. K. Jurisdictional competition between private and public sector auditors: The case of the Danish Certified Public Sector Auditor Qualification. *Financial Accountability and Management*. 2012. Vol. 28, No. 2. pp. 215–246. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00543.x>
10. Гнилицька Л. В., Хмельницький, С. С. Стратегічні пріоритети розвитку аудиту ефективності. *Фінанси України*, 2025. № 11. С. 116–128. <https://doi.org/10.33763/finukr2025.11.116>
11. How a manufacturer gained supply chain agility by land, air and sea. EY. 2023. URL: https://www.ey.com/en_us/insights/supply-chain/how-a-manufacturer-gained-supply-chain-agility-by-land-air-and-sea
12. Case Studies. AICG. 2022. URL: <https://www.aicg.com/case-studies>
13. Cost management cable industry. Teolupus. 2024. URL: <https://teolupus.com/en/cost-management-cable-industry/>
14. Loss Prevention Audit in Top Shrink Stores SG. 2023. URL: <https://www.rgis.sg/wp-content/uploads/2023/03/Loss-Prevention-Audit-in-Top-Shrink-Stores-SG.pdf>
15. GDSN Implementation in Retail Audit. Case 107. URL: <https://www.scribd.com/document/916225820/Case-107>

4 References

1. Slobodyanyk, Yu. B. (2018). State performance audit: the problem of defining criteria (pp. 166–169). In: *Accounting, taxation and control: theory and methodology*: Conference Proceeding. Ternopil: TNEU. Retrieved from: <https://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/33106> [in Ukrainian]
2. Basannang, S. M., Darmayanti, N., & Lestari, T. (2024). The effect of operational audit and internal control on performance. *Journal of Economic and Economic Policy*, 1(4), 78–87. <https://doi.org/10.61796/ijecep.v1i4.48>
3. Wulandari, N. D., & Trisnarningsih, S. (2024). Operational audit analysis in testing the effectiveness of control of operating expenses. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 1(4), 25–36. <https://doi.org/10.61132/ijema.v1i4.14>
4. Wadesango, N., & Muwishi, G. (2024). Enhancing Operational Efficiency and Financial Performance Through Internal Audit: A Case Study of BLESSING Finance. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 10(3), 157–167. <https://doi.org/10.56578/jafas100304>
5. Setyorini, E., Turjayawan, H. A., & Abbas, Y. E. (2022). The influence of operational audit and internal control on company performance. *Accounting Management Journal of Cakrawala*, 29(2), 50–67. <https://jurnal.swins.ac.id/index.php/cakrawala/article/view/15/14> [in Indonesian]
6. Tulchynska, S. O., Pohrebniak, A. Yu., Kostenko, O. M., & Krashevskaya, T. O. (2023). Determinants of operational efficiency of the enterprise. *Economic Bulletin of KPI*, 26, 90–95. <https://doi.org/10.20535/2307-5651.26.2023.287413> [in Ukrainian]
7. Kindratska, L. (2024). Sustainability reporting by public sector entities. *Finance of Ukraine*, 6, 108–121. <https://doi.org/10.33763/finukr2024.06.108> [in Ukrainian]
8. Skliarenko, A. (2026). Effectiveness of internal audit and its impact on business operations: A systematic literature review. *Economy and Society*, 85. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2026-85-79> [in Ukrainian]

9. Jeppesen K. K. (2012) Jurisdictional competition between private and public sector auditors: The case of the Danish Certified Public Sector Auditor Qualification. *Financial Accountability and Management*, 28(2), 215–246. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00543.x>
10. Hnylytska, L., & Khmelnytskyi, S. (2025). Strategic priorities for the development of performance audit. *Finance of Ukraine*, 11, 116–128. <https://doi.org/10.33763/finukr2025.11.116> [in Ukrainian]
11. EY. (2023). How a manufacturer gained supply chain agility by land, air and sea. Retrieved from: https://www.ey.com/en_us/insights/supply-chain/how-a-manufacturer-gained-supply-chain-agility-by-land-air-and-sea
12. AICG.(2022). Case Studies. Retrieved from: <https://www.aicg.com/case-studies>
13. Teolupus. (2024). Cost management cable industry. Retrieved from: <https://teolupus.com/en/cost-management-cable-industry/>
14. Loss Prevention Audit in Top Shrink Stores SG. (2023) Retrieved from: <https://www.rgis.sg/wp-content/uploads/2023/03/Loss-Prevention-Audit-in-Top-Shrink-Stores-SG.pdf>
15. GDSN Implementation in Retail Audit. (2025). Case 107. Retrieved from: <https://www.scribd.com/document/916225820/Case-107>