

М. В. Болдуєв,

д. держ. упр., професор, НУ "Запорізька політехніка"

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8889-6555>

О. В. Болдуєва,

д. е. н., доцент, Запорізький національний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5267-1816>

О. В. Артюх,

д. е. н., професор, Одеський національний економічний університет,

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8845-8002>

О. Г. Лищенко,

к. е. н., доцент, НУ "Запорізька політехніка"

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9211-9567>

Т. О. Муренко,

к. е. н., доцент, Одеський національний економічний університет,

ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0002-4152-501X>

DOI: 10.32702/2306-6814.2026.5.22

СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ В УМОВАХ РЕАЛІЗАЦІЇ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

M. Bolduiev,

Doctor of Public Administration, Professor, National University "Zaporizhzhia Polytechnic"

O. Bolduieva,

Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Zaporizhzhia National University

O. Artyukh,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Odesa National University of Economics,

O. Lyshchenko,

PhD in Economics, Associate Professor, National University "Zaporizhzhia Polytechnic"

T. Murenko,

PhD in Economics, Associate Professor, Odesa National University of Economics

SYSTEMIC APPROACH TO PERFORMANCE AUDIT IN THE CONTEXT OF ACHIEVING SUSTAINABLE DEVELOPMENT GOALS

У статті розглянуто трансформацію методології аудиту ефективності в умовах реалізації концепції сталого розвитку. Обґрунтовано необхідність перегляду традиційних підходів до аудиту, які переважно зосереджуються на фінансових та операційних результатах діяльності. Автори підкреслюють, що в сучасних умовах зростання значущості екологічної безпеки, соціальної відповідальності та очікувань стейкхолдерів аудит ефективності має набувати багатовимірного характеру. У цьому контексті запропоновано трактувати його як процес оцінювання досягнення організацією комплексних економічних, соціальних і екологічних цілей, що відповідає викликам сучасного соціально-економічного середовища.

У статті обґрунтовано доцільність застосування системного підходу до аудиту ефективності, за якого організація розглядається як складна ієрархічна система з внутрішніми взаємозв'язками та зовнішніми очікуваннями. Особливу увагу приділено формулюванню цілей аудиту, побудові релевантних критеріїв оцінки, а також комунікації з ключовими групами стейкхолдерів.

This article explores the transformation of approaches to performance auditing in the context of achieving sustainable development goals. The authors emphasize that modern global challenges-such as environmental degradation, social inequality, and resource scarcity-necessitate a rethinking of traditional tools for managing organizational effectiveness. Audit procedures that previously focused primarily on financial indicators no longer provide a complete picture of performance. Therefore, it is appropriate to shift toward a comprehensive analysis that integrates economic, social, and environmental outcomes of organizational activity.

The need to introduce a systemic approach to performance auditing is substantiated. In this framework, the organization is viewed as a complex socio-economic system with a multi-level goal structure, internal processes, and a network of stakeholders. This approach enables assessment not only of achieved results but also of the alignment between strategic goals and stakeholder expectations, management effectiveness, resource utilization efficiency, and the sustainability of external impacts. Special attention is given to the methodology for developing evaluation criteria, emphasizing their relevance, neutrality, reliability, clarity, and continuity.

The study highlights the role of stakeholder communication in shaping relevant evaluation parameters and enhancing the social legitimacy of audit practices. The practical use of internal and external performance audits as diagnostic tools for assessing progress toward sustainable development goals is examined. The article provides a systemic interpretation of the audit process, detailing its participants, objects, scope, procedures, and expected outcomes. The proposed tables and classifications illustrate the authors' approach to implementing updated performance evaluation mechanisms for organizations of various types.

It is concluded that performance audit, in the proposed interpretation, functions not merely as a control tool but as a strategic management instrument. Its implementation supports the harmonization of economic, social, and environmental priorities, fosters trust among market participants, increases organizational transparency, and enhances long-term enterprise resilience. This approach is particularly relevant in the modern context of shaping a new economy based on the principles of sustainable development and responsible governance.

Ключові слова: аудит ефективності, сталий розвиток, системний підхід, економічна, соціальна та екологічна ефективність, стейкхолдери, критерії оцінки, стратегічне управління, внутрішній аудит, зовнішній аудит.

Key words: performance audit, sustainable development, systemic approach, economic social and environmental effectiveness, stakeholders, evaluation criteria, strategic management, internal audit, external audit.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

У сучасних умовах функціонування організаційних систем відбувається стрімке ускладнення зовнішнього середовища, що зумовлене глобальними економічними, соціальними та екологічними викликами. Зміни клімату, деградація природних ресурсів, загострення соціальної нерівності та посилення очікувань стейкхолдерів щодо корпоративної відповідальності формують нові вимоги до стратегічного управління. У цьому контексті концепція сталого розвитку поступово трансформується із загальнодекларативної моделі у практичний орієнтир для систем управління підприємствами.

Одним із ключових інструментів, здатних забезпечити інтеграцію цілей сталого розвитку в управлінську практику, виступає аудит ефективності. Проте традиційні підходи до його проведення залишаються переважно орієнтованими на економічні результати, ігноруючи багатовимірність сучасної ефективності, що включає також соціальні та екологічні складові. Це створює суттєвий розрив між заявленими стратегічними орієнтирами підприємств і практичними механізмами їх оцінювання. Така ситуація актуалізує наукове завдання переосмислення сутності та інструментарію аудиту ефективності у світлі парадигми сталого розвитку.

З огляду на складність організацій як відкритих соціально-економічних систем, особливої актуальності набуває застосування системного підходу до оцінювання результативності їх діяльності. Йдеться не лише про адаптацію існуючих методик, а про формування нового методологічного підґрунтя, яке дозволяє оцінювати

ефективність у взаємозв'язку з очікуваннями ключових стейкхолдерів, ресурсною доцільністю та здатністю організації до забезпечення довгострокової стійкості. Це, у свою чергу, ставить перед наукою завдання створення концептуальних і практичних моделей аудиту, що відображають складну природу цілей сталого розвитку та структуру сучасного бізнес-середовища.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

У сучасних наукових дослідженнях аудит ефективності розглядається як важливий інструмент підвищення результативності управління як у публічному, так і в корпоративному секторах економіки. Значна увага приділяється уточненню сутності та принципів аудиту ефективності, формуванню його концептуальних засад і критеріїв оцінювання (Ю. Б. Слободяник; Ю. Б. Слободяник, Ю. Ю. Крігер), а також дослідженню впливу аудиту ефективності на функціонування підприємств у контексті сталого розвитку (Ю. Крігер). Окремий напрям наукових робіт охоплює організаційно-методичні та аналітичні аспекти проведення аудиту ефективності, зокрема щодо інноваційної діяльності підприємств (О. А. Петрик, О. В. Пацарнюк), операційної діяльності торговельних і виробничих компаній (О. П. Федоренко; А. Д. Пілько; Н. В. Коцеруба), а також у цифровому середовищі та в умовах диджиталізації (А. О. Басін; О. Волот, О. Акименко; С. С. Нестеренко та ін.). Значний масив публікацій присвячено державному аудиту ефективності використання бюджетних коштів і публічних ресурсів, розвитку системи державного фінансового контролю, впровадженню міжнародних підходів та принципів підзвітності (С. К. Бази́ка; О. О. Бутник; О. О. Ви-

сочан, Н. О. Литвиненко; А. С. Тарават; В. А. Абасов; К. М. Бліщук). Разом із тим у працях сучасних дослідників недостатньо систематизовано підходи до використання аудиту ефективності як інструменту комплексної оцінки досягнення цілей сталого розвитку, що зумовлює актуальність подальших наукових пошуків у цьому напрямі.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є обґрунтування необхідності переосмислення традиційних підходів до аудиту ефективності в контексті реалізації цілей сталого розвитку та розроблення концептуальних засад системного підходу до оцінювання результативності організацій, що передбачає врахування економічних, соціальних і екологічних складових, інтеграцію інтересів стейкхолдерів і забезпечення релевантності оціночних критеріїв у стратегічному управлінні.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Ідея сталого розвитку як провідної соціальної концепції набула широкого поширення у другій половині ХХ століття. В цей період міжнародна спільнота почала усвідомлювати критичну обмеженість природних ресурсів та негативні наслідки безконтрольної економічної експансії. Це стало каталізатором переосмислення взаємин між природним середовищем, економічною діяльністю та суспільством [2, 3, 8]. Одним із ключових висновків стало визнання того, що традиційний ринковий механізм, орієнтований виключно на зростання та прибуток, є недостатнім і навіть шкідливим за умов, коли природне середовище втрачає здатність відновлюватися [1]. Екологічна деградація, дефіцит прісної води й родючих ґрунтів, зміни клімату, вирубка тропічних лісів — усе це вказує на наближення до критичної межі, за якою економічна діяльність може втратити свою життєздатність.

Необхідність пошуку глобального підходу до подолання цих викликів знайшла своє відображення в розробці концепції сталого розвитку. Поштовхом до її глобального визнання стала доповідь "Наше спільне майбутнє", підготовлена Всесвітньою комісією з питань навколишнього середовища та розвитку під головуванням Гро Гарлем Брундтланд. Цей документ був представлений 4 серпня 1987 року на 42-й сесії Генеральної Асамблеї ООН і започаткував період широкого суспільного обговорення цілей та засад сталого розвитку [16].

У доповіді було наголошено на наявності глобальних загроз, з якими планета та її мешканці вже не можуть впоратися за умов збереження існуючих моделей розвитку. Причини цих загроз поділяються на два ключові типи: ті, що випливають із вад у самій моделі економічного зростання, та ті, що зумовлені неефективністю механізмів використання природних ресурсів.

Серед ознак глибокої соціальної нерівності відзначається стрімке зростання кількості людей, які живуть у злиднях, страждають від голоду, не мають доступу до якісної питної води, житла та елементарних благ. Аналогічно, продовжується зростання глобального розриву між багатими й бідними країнами, причому жодні чинні міжнародні інституційні механізми наразі не здатні змінити цю динаміку.

З боку довкілля спостерігаються процеси, що несутуть загрозу існуванню як природних екосистем, так і людської цивілізації. Токсичне забруднення ґрунтів, вод і повітря, зумовлене промисловою діяльністю та аграрним виробництвом, не лише ставить під загрозу здоров'я населення, а й унеможливорює очищення середовища навіть за наявності сучасних технологій. Уряди, міжнародні організації та експертне середовище дедалі частіше визнають необхідність інтегрованого підходу, за якого економічний розвиток розглядається невід'ємно від екологічної безпеки. Інакше будь-яке економічне зростання може виявитися руйнівним — як для природи, так і для самого суспільства [16].

Як зазначено у пункті 27 знакової доповіді "Наше спільне майбутнє", людство має потенціал надати розвитку довготривалого і сталого характеру — такого, що здатен задовольняти потреби сучасного покоління, не підриваючи здатність майбутніх поколінь забезпечити власні життєві потреби [16].

У сучасній науковій та практичній парадигмі стало аксіоматичним трактування сталого розвитку як процесу, в межах якого соціально-економічний суб'єкт досягає взаємно збалансованих економічних, соціальних та екологічних цілей [7, 14]. З погляду економіки, концепція сталого розвитку ґрунтується на ідеї забезпечення стабільного потоку доходу за умови, що зберігається або навіть примножується сукупний капітал — природний, виробничий, людський. Це означає необхідність раціонального використання наявних ресурсів і впровадження технологій, які знижують шкоду для довкілля: ресурсозберігаючих, енергоефективних, екологічно безпечних у видобутку, виробництві, утилізації.

Соціальний вимір сталого розвитку зосереджується на збереженні стабільності людських спільнот, культурних норм та соціальних інститутів. Його ціль — зміцнення суспільної згуртованості, зменшення соціальної напруги, уникнення конфліктів, які руйнують структури взаємодії в межах суспільства [9]. У свою чергу, екологічна складова сталого розвитку полягає у збереженні цілісності екосистем та природних процесів, які забезпечують функціонування біосфери в цілому [4]. Виживання людства, як і розвиток будь-якої організації, критично залежить від підтримки життєздатності екологічного середовища.

Складність і масштабність чинників глобальної екологічної та соціальної кризи вимагають колективної відповідальності з боку всіх учасників суспільного розвитку. Необхідно забезпечити цілісну участь усіх суб'єктів — від індивідуальних компаній до міжнародних організацій — у створенні сприятливих умов для сталого зростання. Залежно від ієрархічного рівня, суб'єкти реалізації концепції сталого розвитку класифікуються наступним чином: макрорівень — охоплює глобальні процеси та національні економіки; мезорівень — включає регіональні та галузеві суб'єкти господарювання; мікрорівень — стосується окремих організацій, незалежно від їхнього розміру, форми власності чи сфери діяльності.

На рівні окремої компанії сталий розвиток набуває конкретного змісту: організація вважається сталостійкою лише тоді, коли її економічна діяльність супроводжується активною соціальною відповідальністю та дбайливим ставленням до довкілля [10]. Ігнорування хоча б одного

з цих векторів породжує ризики дестабілізації — як на внутрішньому, так і на зовнішньому рівнях, що в перспективі може перерости у локальні або системні кризи.

У цьому контексті корпоративна відповідальність набуває багатовимірного характеру. З економічного боку компанія має прагнути до досягнення фінансової результативності, яка створює додану вартість. З гуманістичного боку — визнається пріоритетність людського блага як критерію якості внутрішніх і зовнішніх соціальних взаємин. Організація, що діє відповідально, сприяє створенню позитивного соціального клімату, який, своєю чергою, стимулює особистісний і професійний розвиток працівників. У сфері екології підприємство повинно мінімізувати шкоду довкіллю, впроваджуючи природоохоронні практики як безпосередньо (через технології, логістику, матеріали), так і опосередковано (через участь у громадських та освітніх ініціативах).

Підтвердженням актуальності сталого розвитку як принципу ведення діяльності організацій є міжнародна ініціатива — Глобальний договір ООН (The UN Global Compact), започаткований під егідою Організації Об'єднаних Націй. Цей проєкт об'єднує понад 12 800 учасників по всьому світу, які добровільно зобов'язуються дотримуватися принципів сталого розвитку у своїй діяльності [13].

У сучасній міжнародній практиці сформувався цілий спектр інструментів, що дозволяють оцінювати діяльність компаній крізь призму сталого розвитку. Одним із таких інструментів є спеціалізовані фондові індекси, створені на основі екологічних, соціальних та управлінських (ESG) критеріїв. Зокрема, до них належать індекси сталого розвитку Dow Jones (Dow Jones Sustainability Indices), індекси ESG-лідерів від MSCI (MSCI ESG Leaders Indexes), а також низка інших показників, що інтегрують чинники сталості у фінансову аналітику. Ці індикатори не лише слугують орієнтиром для інвесторів, а й стають каталізатором впровадження сталих підходів у бізнес-стратегії компаній.

Таким чином, концепція сталого розвитку як інтеграції економічних, соціальних та екологічних орієнтирів усе чіткіше сприймається не лише як етичний імператив, а й як стратегічна необхідність для суб'єктів мікроекономічного рівня. Вона поступово набуває статусу ключового критерію оцінки ефективності та життєздатності організації в довгостроковій перспективі.

У цьому контексті важливого значення набуває аудит ефективності — інструмент незалежного оцінювання, який дозволяє встановити ступінь досягнення організацією поставлених цілей та обґрунтувати напрями підвищення результативності її діяльності. Сучасне розуміння цього виду аудиту сформувалося у другій половині XX століття й було вперше кодифіковане у Лімській декларації керівних принципів аудиту (ISSAI 1), ухваленій у 1977 році під час IX Конгресу Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) у місті Ліма (Перу) [15].

Цей документ, щоправда, обмежував сферу застосування аудиту ефективності державним сектором, однак подальший розвиток методології відбувався в межах ISSAI 300 "Основоположні принципи аудиту ефективності", а також Стандартів державного аудиту США, які значно деталізували підходи до такого виду контролю.

У загальному вигляді аудит ефективності можна визначити як систематизований і цілеспрямований процес збирання, аналізу та оцінювання достовірних даних щодо результативності, економічності та продуктивності діяльності того чи іншого об'єкта (органу влади, підприємства, організації або програми). Його мета — з'ясувати рівень відповідності діяльності певним критеріям і на цій основі надати висновки та практичні рекомендації щодо підвищення ефективності.

Серед основних напрямів оцінки в межах аудиту ефективності виокремлюють: перевірку досягнення поставлених цілей або результатів програм; аналіз відповідності чинному нормативно-правовому полю; оцінку раціонального використання ресурсів; перевірку достовірності інформації про результати; контроль ефективності управлінських рішень; оцінювання забезпечення збереження активів.

Економічність у цьому контексті трактується як здатність організації досягати необхідних результатів із найменшими можливими витратами без втрати якості. Продуктивність означає досягнення максимального обсягу корисної продукції чи послуг на одиницю витраченого ресурсу. Результативність, у свою чергу, відображає ступінь реалізації запланованих цілей і очікуваних ефектів, що прямо співвідноситься з фактичними результатами діяльності.

Указане трактування аудиту ефективності, орієнтоване на економічні параметри, історично сформувалося під впливом неокласичної економічної теорії, у межах якої поведінка суб'єктів господарювання пояснюється прагненням до максимізації прибутків та мінімізації витрат. Проте сучасні економічні реалії, з огляду на глобальні ризики та посилення суспільного тиску щодо соціальної й екологічної відповідальності, зумовлюють перегляд такої одновимірної логіки.

Відтак, виникає потреба в оновленні підходів до аудиту ефективності, що враховували б багатовимірність цілей сталого розвитку. Для формалізації такого підходу доцільно звернутися до усталених міжнародних підходів до розуміння аудиту. Так, у межах американської традиції А. Арнс і Дж. Лоббек розглядають аудит як стандартизований процес, у якому незалежний кваліфікований фахівець здійснює збирання та критичне оцінювання доказів щодо інформації, підданої кількісному вимірюванню в межах функціонування певної господарської системи. Метою цього процесу є надання обґрунтованого висновку щодо ступеня відповідності досліджуваної інформації визначеним критеріям [11].

Додаткової аналітичної глибини цьому підходу надає International Framework for Assurance Engagements, розроблений Міжнародною федерацією бухгалтерів. Згідно з пунктом 10 цього документа, завдання, що забезпечує упевненість, полягає у формуванні висновку, який підвищує довіру передбачуваних користувачів до об'єкта оцінювання шляхом його аналізу за встановленими критеріями [12].

Виходячи з принципів сталого розвитку, ми пропонуємо адаптоване визначення аудиту ефективності. У цьому контексті аудит ефективності — це структурований і незалежний процес, у межах якого компетентний виконавець збирає об'єктивні дані та проводить їхню експертну оцін-

ку з метою встановлення рівня досягнення економічних, соціальних і екологічних цілей організації, а також формулювання рекомендацій щодо підвищення результативності та підготовки звіту для цільових користувачів.

Варто конкретизувати об'єкт аудиту ефективності в умовах реалізації підприємством принципів сталого розвитку. У такому разі об'єктом є управлінські, операційні та стратегічні процеси, які організація впроваджує для досягнення своїх комплексних цілей у сфері економіки, суспільства та довкілля.

Слід зазначити, що поняття ефективності є одним із найчастотніших у науковій літературі, присвяченій діяльності організацій. Його популярність пояснюється як еволюцією економічної теорії, так і зростанням складності середовища функціонування бізнесу. Зокрема, поширення моделі стейкхолдерської корпорації та утвердження парадигми сталого розвитку зумовили необхідність перегляду традиційних підходів до оцінки результативності організацій.

Замість суто економічної оцінки, що була притаманна неокласичній моделі фірми, сучасний підхід вимагає врахування триєдиного вектора ефективності: економічної, екологічної та соціальної. Ефективність організації, таким чином, трактується як співвідношення між досягнутими цільовими ефектами — включно з впливом на навколишнє середовище та суспільство — і обсягом залучених для цього ресурсів.

Перехід до парадигми, зорієнтованої на зацікавлені сторони, зумовлює потребу у відповідному оновленні підходів до аудиту. В таблиці 1 наведено узагальнені сутнісні характеристики аудиту ефективності діяльності організації, адаптовані до вимог сталого розвитку.

Сучасні підходи до аудиту ефективності організаційного функціонування дедалі частіше виходять за межі виключно економічної оцінки. У контексті сталого розвитку аналіз результативності діяльності підприємства повинен охоплювати не лише фінансову складову, а й соціальні та екологічні аспекти. Така багатовимірність є критично важливою для формування комплексного уявлення про ефективність організації як цілісної системи.

Відповідно, аудит ефективності має реалізовуватися за трьома взаємопов'язаними напрямками: економічна ефективність, що охоплює раціональність використання ресурсів і досягнення фінансових результатів; соціальна ефективність, яка відображає ступінь задоволення інтересів персоналу, партнерів і громади; екологічна ефективність, що визначається впливом організації на природне середовище та рівнем екологічної відповідальності.

Змістове наповнення кожного з цих напрямків, а також їхня методична інтеграція залежать від специфіки діяльності об'єкта аудиту — галузі, масштабів, цільової структури, правового статусу тощо.

У сучасних умовах унеможлиблюється обмеження аудиту ефективності лише економічними параметрами. Вимоги до відповідального управління зумовлюють необхідність комплексного охоплення всіх ключових напрямів діяльності організації — економічного, соціального та екологічного. Такий триєдиний підхід дозволяє врахувати багатовимірний характер цілей сталого розвитку й краще відобразити реальну результативність суб'єкта господарювання.

Для комерційних структур, що орієнтовані на зростання вартості бізнесу та реалізацію економічних інтересів власників, доцільним є структурування аудиту за напрямками, які відображають найбільш значущі сфери ефективності. Зокрема, аудит економічної ефективності доцільно виокремити як базовий компонент, оскільки саме на нього першочергово орієнтоване керівництво таких організацій. У той же час соціальні та екологічні аспекти часто виявляються взаємопов'язаними й охоплюються єдиним контуром оцінювання, що дозволяє врахувати перехресний вплив відповідних показників. Водночас у разі потреби ці два блоки можуть бути розділені для проведення більш деталізованого аналізу.

Результати такого підходу можуть бути узагальнені в інтегральній оцінці, яка забезпечує порівнянність ефективності як у динаміці, так і на тлі показників інших організацій. Така методика формує підґрунтя для прийняття зважених управлінських рішень у межах стратегічного розвитку підприємства.

Однак ефективність як багатовимірна категорія не може бути повноцінно проаналізована без урахування взаємозв'язків між її складовими. Саме тому виникає необхідність застосування системного підходу, який дозволяє розглядати ефективність діяльності не як сукупність ізольованих показників, а як інтегрований результат взаємодії структурних елементів організаційної системи.

Системний підхід у загальнонауковому значенні полягає у створенні теоретичних і практичних інструментів для вивчення та конструювання складноорганізованих об'єктів — систем. Він передбачає, що об'єкт аналізу розглядається як цілісна сукупність елементів, взаємозв'язок яких визначає його інтегральні властивості. При цьому системні характеристики формуються не лише шляхом підсумовування функцій окремих компонентів, а насамперед через специфіку їх структурних взаємодій та ієрархічну впорядкованість.

У межах такого підходу кожна система може водночас виступати як частина більшої системи вищого рівня, і як середовище, що містить у собі системи нижчого порядку. Багаторівнева структура, взаємозалежність і взаємодія елементів формують механізми функціонування як організацій в цілому, так і внутрішніх процесів зокрема.

Таблиця 1. Сутнісні характеристики аудиту ефективності діяльності організації

№	Елемент характеристики	Зміст
1	Визначення	Структурований процес, що здійснюється незалежним компетентним фахівцем з метою збирання та оцінювання доказів щодо досягнення організацією її економічних, соціальних та екологічних цілей, формулювання висновку та рекомендацій
2	Мета	Надання достовірного висновку щодо ефективності досягнення цілей організації та формування пропозицій для підвищення результативності
3	Об'єкт	Процеси, реалізовані організацією для забезпечення економічного, соціального та екологічного ефекту
4	Предмет	Ефективність втілення організаційних процесів у межах комплексної цільової моделі сталого розвитку

Таблиця 2. Інтерпретація аудиту ефективності з позицій системного підходу

Елемент системи	Конкретизація в контексті внутрішнього аудиту ефективності
1. Учасники системи (виконавці, відповідальна сторона, користувачі результатів)	Внутрішні аудитори (включно з внутрішніми ревізорами); керівний склад організації; наглядові органи, зокрема рада директорів та її аудиторський комітет
2. Об'єкт аудиту	Організація як цілісна система; у вузькому розумінні – процеси, які реалізуються для досягнення стратегічних економічних, соціальних та екологічних цілей
3. Предмет аудиту	Оцінка ефективності організаційних процесів у контексті досягнення заявлених цілей сталого розвитку (економіка, соціум, довкілля)
4. Оціночні критерії	Кількісні та якісні показники, що формуються на основі стратегічних цілей організації; можуть базуватися на внутрішніх документах або розроблятися спеціально для аудиту; враховується позиція ключових стейкхолдерів
5. Результати аудиту	Аудиторський звіт щодо рівня досягнення ефективності в усіх трьох вимірах; оформлюється у вигляді офіційного документа відповідно до внутрішніх політик та процедур організації

Застосування системного підходу до інтерпретації аудиту ефективності дозволяє не лише фіксувати логіку його проведення у вигляді лінійної послідовності етапів, а й розглядати внутрішні зв'язки між суб'єктами, об'єктами, ресурсним забезпеченням та регуляторними елементами. Таким чином, аудит ефективності постає як цілісна система, функціонування якої може бути описане через відповідні структурні елементи.

Цей підхід знайшов відображення у таблиці 2, де представлено уявлення про внутрішній аудит ефективності з позиції системного аналізу.

У випадку зовнішнього аудиту ефективності змінюється ключовий компонент — суб'єкт виконання процедури: замість внутрішніх фахівців функцію оцінювання виконують зовнішні аудитори [5]. Крім того, змінюється й структура користувачів аудиторського звіту: до них можуть належати не лише керівники аудованої організації, а й зовнішні зацікавлені сторони, зокрема материнські компанії, інвестори, регулятори, які використовують отримані результати для прийняття стратегічних рішень, зокрема щодо діяльності дочірніх підприємств.

Незалежно від того, йдеться про внутрішній чи зовнішній аудит, системний підхід до його організації й проведення передбачає використання взаємопов'язаних аналітичних елементів, наведених у попередній таблиці (див. табл. 2). Він не лише структурує аудиторський процес, а й задає рамки для ефективної інтеграції його змісту, ресурсного забезпечення та інституційної відповідальності сторін.

На нашу думку, особливої уваги потребує конкретизація двох ключових напрямів застосування системного підходу в контексті використання аналітичного інструментарію для оцінювання ефективності:

1. Чітке визначення системи цілей організації та її деталізація у вигляді формалізованих показників, що застосовуються як оціночні критерії;

2. Розбудова ефективної системи комунікації між усіма учасниками аудиту — як на етапі збору вихідної інформації, так і під час обговорення результатів аудиторського висновку та впровадження рекомендацій.

Сучасні організації функціонують як складні системи з багаторівневими цілями, які охоплюють економічні, соціальні та екологічні виміри. У разі відсутності чітко визначених і взаємоузгоджених цілей об'єктивна оцінка ефективності діяльності стає неможливою. Тому на першому етапі будь-якого аудиту, побудованого на системній логіці, критично важливо забезпечити наявність формалізованої, прозорої ієрархії цілей.

Наступним кроком є побудова системи критеріїв, на основі яких здійснюється вимірювання результатів досягнення цілей. Ці критерії можуть бути кількісними (наприклад, рівень прибутку, коефіцієнт використання ресурсів) або якісними (наприклад, оцінка соціального клімату, іміджу, екологічної відповідальності). Надійність та обґрунтованість результатів аудиту значною мірою залежить від правильності побудови системи таких критеріїв.

Вимоги до якості оціночних критеріїв сформульовані в Міжнародній концепції завдань, що забезпечують упевненість (IFAC), згідно з якою критерії мають бути:

1. Релевантними — відповідати завданням аудиту та інформаційним потребам користувачів;
2. Повними — охоплювати всі суттєві аспекти, що можуть впливати на формування висновку;
3. Надійними — забезпечувати можливість стабільного та достовірного вимірювання результатів;
4. Нейтральними — не створювати упередженості у висновках;

Зрозумілими — бути прозорими й однаково трактованими усіма сторонами [12].

На додаток до зазначених характеристик, ми вважаємо за доцільне доповнити перелік ще однією критично важливою ознакою — наступністю. Йдеться про формування критеріїв таким чином, щоб вони дозволяли здійснювати порівняння результатів у динаміці (від періоду до періоду), а також між різними організаціями, що функціонують у схожому середовищі або належать до однієї галузі. За відсутності цього принципу значно ускладнюється проведення трендового та бенчмаркінгового аналізу.

Паралельно з чіткістю критеріїв, вагомого значення набуває комунікативний аспект аудиту, особливо у світлі стейкхолдерської теорії підприємства [6]. Відповідно до цієї концепції, організація постає як простір перетину інтересів широкого кола зацікавлених сторін — інвесторів, працівників, клієнтів, державних інституцій, партнерів тощо. Кожна з цих груп має власні очікування та може прямо чи опосередковано впливати на стратегічні орієнтири підприємства.

У зв'язку з цим налагодження ефективного інформаційного обміну зі стейкхолдерами стає обов'язковим елементом підготовки до аудиту ефективності. Це дозволяє врахувати реальні очікування ключових агентів впливу, що, своєю чергою, підвищує не лише точність аналітичних висновків, але й соціальну легітимність аудиторського процесу.

Таблиця 3. Ключові групи стейкхолдерів корпорації та очікувані ними тактичні ефекти

Група стейкхолдерів	Очікувані цільові ефекти
1. Власники (акціонери, інвестори)	Зростання добробуту за рахунок дивідендних виплат, підвищення ринкової капіталізації підприємства, зростання вартості акцій або корпоративних часток
2. Персонал (наймані працівники, профспілки)	Гарантоване отримання справедливої та конкурентоспроможної винагороди, створення безпечних і комфортних умов праці, можливості професійного розвитку
3. Ділові контрагенти (постачальники, споживачі, кредитори, партнери за проєктами)	Надійність і передбачуваність у виконанні договірних зобов'язань, формування взаємовигідних умов співпраці
4. Інформаційні та аналітичні інституції (ЗМІ, рейтингові агентства, конкуренти)	Отримання об'єктивної, повної та достовірної інформації про діяльність підприємства для забезпечення прозорості та порівнянності даних
5. Широка громадськість та державні органи	Дотримання чинного законодавства, своєчасне та повне виконання соціальних і екологічних зобов'язань, сприяння суспільному добробуту та сталому розвитку територій присутності

У таблиці 3 наведено узагальнену класифікацію ключових груп стейкхолдерів та відповідні цільові ефекти, які очікуються з їхнього боку в результаті функціонування організації.

Отже, формування економічних, соціальних та екологічних цілей організації безпосередньо зумовлене системою інтересів її внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів. Відповідно, аудиторські критерії, які використовуються для оцінювання ефективності діяльності, повинні розроблятися на основі цих цілей, оскільки саме вони відображають очікувані результати функціонування організації з позиції основних зацікавлених сторін.

Для аудитора важливо не лише мати технічну здатність до вимірювання показників, а й розуміти глибину їхнього значення для різних стейкхолдерських груп. Тому одним із важливих аналітичних завдань у межах аудиту ефективності є оцінювання того, наскільки обрані критерії корелюють із дійсними очікуваннями ключових агентів впливу.

Цю роботу з виявлення та періодичного оновлення очікуваних ефектів може систематично здійснювати й сама організація як об'єкт аудиторського вивчення. Така ініціативність значно підвищує релевантність і достовірність оцінювання.

У межах системного підходу до аудиту ефективності це означає, що організація повинна або:

— забезпечити налагоджену комунікацію з основними групами стейкхолдерів для оперативного отримання їхніх оцінок і побажань;

— або, за відсутності такого механізму, самостійно ідентифікувати найбільш імовірні очікувані ефекти з боку зацікавлених сторін, використовуючи наявні дані, аналітику та експертні оцінки.

Таким чином, тільки за умови узгодженості цілей, критеріїв оцінки та очікувань стейкхолдерів можна досягти цілісного уявлення про ефективність діяльності організації й забезпечити її вдосконалення на засадах сталого розвитку.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Аудит ефективності в умовах реалізації концепції сталого розвитку набуває нової змістовної якості та методологічної глибини. Він уже не може обмежуватися лише аналізом фінансових чи операційних результатів — натомість має враховувати багатовимірність сучасного соціально-економічного контексту, включаючи екологічну відпові-

дальність, соціальну стабільність та інституційну довіру. У цьому зв'язку виникає потреба у переосмисленні предмета аудиту: об'єктом стають не лише окремі господарські операції чи звітні показники, а вся система процесів, спрямованих на досягнення цілей сталого розвитку.

Впровадження системного підходу до аудиту ефективності передбачає розгляд організації як цілісної ієрархічної структури, що функціонує у складному середовищі взаємодії зі стейкхолдерами. Ефективність у цьому випадку оцінюється не лише через досягнуті результати, а й через ступінь відповідності цілей очікуванням зацікавлених сторін, ресурсну доцільність та інтегрованість процесів. Такий підхід формує основу для формулювання релевантних критеріїв оцінки, забезпечує зіставність результатів у динаміці та підвищує прозорість діяльності організації.

Для бізнесу запропонований системний підхід створює низку практичних переваг. Насамперед, він підвищує інвестиційну привабливість компанії завдяки демонстрації комплексного підходу до управління ефективністю. По-друге, посилюється довіра з боку внутрішніх і зовнішніх стейкхолдерів, що сприяє формуванню позитивної репутації, зміцненню партнерських зв'язків і полегшенню доступу до капіталу. Нарешті, системний аудит слугує стратегічним інструментом внутрішнього вдосконалення, забезпечуючи прийняття обґрунтованих управлінських рішень з урахуванням економічних, соціальних та екологічних ризиків.

Унаслідок цього аудит ефективності трансформується зі звичайної процедури контролю в дієвий інструмент стратегічного управління, який у довгостроковій перспективі забезпечує не лише стійкий розвиток самої організації, а й зростання довіри з боку суспільства, держави, інвесторів і партнерів.

Література:

1. Абасов В.А. Аудит ефективності використання ресурсів підприємства: дис.... канд. екон. наук: 08.00.09 / Абасов Віталій Акімович; ДВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана", Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2018. 225 с.

2. Абасов В. А. Міжнародний досвід аудиту ефективності бюджетного планування. Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. 2017. Т. 22, Вип. 4. С. 114—118.

3. Долбнєва Д. В. Необхідність та перспективи утвердження аудиту ефективності як форми державного

фінансового контролю в Україні. Фінансовий простір. 2015. № 4. С. 108—112.

4. Король В. С., Стефінін В. В. Екологічна безпека як невід'ємна складова забезпечення сталого розвитку України. Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 5. — С. 188—192.

5. Косова Т. Д., Шевченко В. В. Організація аудиту ефективності в системі зовнішнього державного фінансового контролю. Молодий вчений. 2018. № 2(1). С. 394–398.

6. Пономарьова Н. А. Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора як фактор підвищення його комунікативної цінності. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2018. № 4. С. 111—114.

7. Сабовчик А., Попович А. Визначення поняття та цілі сталого розвитку. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право. 2024. № 86. Том 5. С. 415—422.

8. Слободяник Ю. Б. Концепція ефективності в аудиті. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2021. № 11—12. С. 101—109.

9. Швидка О. П. Сталій розвиток і бізнес-моделі: інтеграція екологічних та соціальних аспектів. Стратегія економічного розвитку України. 2024. Вип. 55. С. 16—24.

10. Ящишина І. В. Прикладні аспекти сталого розвитку компанії. Наукові праці Міжрегіональної академії управління персоналом. Економічні науки. 2021. Вип. 2. С. 74—80.

11. Arens A. A., Loebbecke J. K. Auditing: An Integrated Approach. Upper Saddle River: Prentice Hall, 2003. 800 с.

12. International Framework for Assurance Engagements [Електронний ресурс]. URL: <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/assurance/standards-and-guidance/international-framework> (дата звернення: 04.10.2025).

13. Our Participants // UN Global Compact [Електронний ресурс]. URL: <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/participants> (дата звернення: 12.11.2025).

14. Rogers P. P., Jalal K. F., Boyd J. A. An Introduction to Sustainable Development. London; Sterling: Earthscan, 2008. 416 с.

15. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts (INTOSAI P 1) [Електронний ресурс]. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_1_en_2019.pdf (дата звернення: 25.08.2025).

16. United Nations General Assembly. Report of the World Commission on Environment and Development: "Our Common Future". A/42/427, 4 August 1987 [Електронний ресурс]. URL: <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n87/184/67/pdf/n8718467.pdf> (дата звернення: 28.09.2025).

References:

1. Abasov, V.A. (2018), "Audit of Enterprise Resource Efficiency", Abstract of Ph.D. dissertation, Accounting, Analysis and Audit, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, Ukraine.

2. Abasov, V.A. (2017), "International experience of performance audit of budget planning", Visnyk Odeskoho natsionalnoho universytetu. Seriya: Ekonomika, vol. 22, no. 4, pp. 114—118.

3. Dolbnieva, D.V. (2015), "Necessity and prospects for the establishment of performance audit as a form of state financial control in Ukraine", Finansovy prostir, vol. 4, pp. 108—112.

4. Korol, V.S. and Stefynin, V.V. (2015), "Environmental security as an integral component of ensuring sustainable development of Ukraine", Visnyk Sumskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Seriya: Ekonomika i menedzhment, vol. 5, pp. 188—192.

5. Kosova, T.D. and Shevchenko, V.V. (2018), "Organization of performance audit in the system of external state financial control", Molodyi vchenyi, vol. 2 (1), pp. 394—398.

6. Ponomarova, N.A. (2018), "Communication of key audit matters in the independent auditor's report as a factor of increasing its communicative value", Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomichni nauky, vol. 4, pp. 111—114.

7. Sabovchik, A. and Popovych, A. (2024), "Definition of the concept and goals of sustainable development", Naukovyi visnyk Uzhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriya: Pravo, vol. 5, no. 86, pp. 415—422.

8. Slobodanyuk, Yu.B. (2021), "The concept of efficiency in auditing", Naukovyi visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu, vol. 11—12, pp. 101—109.

9. Shvydka, O.P. (2024), "Sustainable development and business models: integration of environmental and social aspects", Stratehiia ekonomichnoho rozvytku Ukrainy, vol. 55, pp. 16—24.

10. Yashchyshyna, I.V. (2021), "Applied aspects of sustainable development of a company", Naukovi pratsi Mizhrehionalnoi akademii upravlinnia personalom. Ekonomichni nauky, vol. 2, pp. 74—80.

11. Arens, A.A. and Loebbecke, J.K. (2003), Auditing: An Integrated Approach, Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ, USA.

12. International Framework for Assurance Engagements (n.d.), "International Framework for Assurance Engagements", available at: <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/assurance/standards-and-guidance/international-framework> (Accessed 4 October 2025).

13. UN Global Compact (n.d.), "Our Participants", available at: <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/participants> (Accessed 12 November 2025).

14. Rogers, P.P. Jalal, K.F. and Boyd, J.A. (2008), An Introduction to Sustainable Development, 1st ed, Earthscan, London, UK.

15. INTOSAI (2019), "The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts (INTOSAI P 1)", available at: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_1_en_2019.pdf (Accessed 25 August 2025).

16. United Nations General Assembly (1987), "Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future", available at: <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n87/184/67/pdf/n8718467.pdf> (Accessed 28 September 2025).

Отримано редакцією журналу / Received: 09.02.26

Процеженовано / Revised: 16.02.26

Схвалено до друку / Accepted: 10.03.26