

**Козаченко Я.В.**

здобувач третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти  
Центральноукраїнський національний технічний університет  
м. Кропивницький, Україна

## **РОЗВИТОК ПІДХОДІВ ДО ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ОЦІНЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ**

Сучасні тенденції розвитку корпоративного управління висувають підвищені вимоги до якості, прозорості та вимірюваності діяльності внутрішнього аудиту, що зумовлює необхідність удосконалення підходів до його оцінювання.

Методичними рекомендаціями з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах [3], які були в 2011 році розроблені Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, визначено, що для аналізу ефективності аудиту можуть використовуватися якісні та кількісні показники. До показників ефективності діяльності внутрішнього аудиту запропоновано включати такі: кількість завершених аудитів порівняно із затвердженим планом; кількість проведених за період аудитів одного аудитора; кількість аудитів, проведених відповідно до бюджету; відсоток виконаних аудиторських рекомендацій; кількість повторних аудиторських рекомендацій; пряме скорочення витрат (економія) за результатами виконання рекомендацій аудиту; наявність та кількість оскаржень аудиторських висновків [3]. Також пропонується використовувати показник впливу внутрішнього аудиту на фінансові показники товариства у вигляді суми економії витрат, яку досягнуто завдяки функціонуванню внутрішнього аудиту: різниця між витратами товариства в умовах відсутності служби внутрішнього аудиту та витратами при її наявності СВА; різниця між результатом функціонування служби та вартістю її функціонування [3].

Іванова, Н. А., Куруч, О. В., Ченаш, В. С. описують не лише кількісні та якісні, а і інтегральні показники, до яких відносять: співвідношення «витрати на аудит / економічний ефекти», інтегральний індекс ефективності внутрішнього аудиту (зважена сума кількісних і якісних показників), індекс стабілізаційного впливу аудиту, індекс довіри менеджменту до аудиту [1].

В доповіді «Ключові показники ефективності підрозділу внутрішнього аудиту як основа належного управління функцією (міжнародний досвід)» [2] пропонується сконцентруватися на ключових показниках ефективності (KPI), які поділяються на такі групи: для зовнішніх зацікавлених сторін, для внутрішніх зацікавлених сторін, для об'єктів, для внутрішніх аудиторів (вибір груп зумовлений використанням картки збалансованих показників).

Інститутом внутрішніх аудиторів в 2011 році були розроблені практичні рекомендації щодо оцінки результативності (effectiveness) та ефективності (efficiency) внутрішнього аудиту [5]. На наш погляд, оцінка за такими двома напрямками є логічною, але якщо ми розглядаємо службу внутрішнього аудиту як об'єкт, то доцільно використати підходи аудиту виконання (performance audit), які пропонує INTOSAI [4] і в яких в якості критеріїв оцінки додатково виділяється ще і економія / економічність (economy). Отже, модель 3E (Economy–Efficiency–Effectiveness), що використовується у державному секторі та в методології аудиту виконання, виглядає доречною для проведення оцінки діяльності служби внутрішнього аудиту. У контексті оцінювання діяльності служби внутрішнього аудиту терміни результативність (effectiveness), ефективність (efficiency) та економічність (economy) мають різне, але взаємодоповнювальне значення.

Результативність (effectiveness) відображає ступінь досягнення внутрішнім аудитом своїх стратегічних цілей та очікуваних організаційних результатів. Йдеться не про кількість проведених перевірок, а про реальний вплив аудиту на стан системи внутрішнього контролю, управління ризиками й загальну якість корпоративного управління. Результативність (effectiveness) оцінює досягнення внутрішнім аудитом змістовних результатів і фактичних змін у системі контролю та управління ризиками, тобто те, чи виконані поставлені цілі та чи

створено очікувану цінність для стейкхолдерів. Наприклад, результативним вважатиметься аудит, після якого організація вдосконалила процеси закупівель, знизивши свої ризики.

Ефективність (efficiency) характеризує раціональність використання ресурсів у процесі діяльності служби внутрішнього аудиту та відображає ступінь оптимальності організації процесів, швидкість їх виконання та відсутність зайвих витрат. Ефективність оцінюють через дотримання строків, оптимальне завантаження аудиторів, вартість людинодня, необхідність повторного опрацювання робочих файлів, ступінь використання аналітичних інструментів та автоматизації. Внутрішній аудит вважатиметься ефективним тоді, коли виконання завдань здійснюється в стислі, визначені строки, робочий час використовується продуктивно, витрати на проведення аудиту відповідають встановленим орієнтирам, а процеси побудовані так, що мінімізують повторне виконання процедур і завдань та затримки їх виконання.

У внутрішньому аудиті поняття есоному (економність) інколи недооцінюють, але воно має цілком чітке й практичне застосування. У триєдиній моделі 3E (Economy–Efficiency–Effectiveness) економність (economy) означає отримання необхідних ресурсів у потрібній якості за найнижчою можливістю вартістю. Економність (economy) показує, наскільки раціонально сформовано ресурсну базу внутрішнього аудиту, тобто чи були необхідні людські, матеріальні та технічні ресурси залучені у достатній якості за найнижчою раціональною вартістю.

Отже, у межах системи оцінювання діяльності внутрішнього аудиту категорії економність (economy), ефективність (efficiency) та результативність (effectiveness) відображають три взаємопов'язані виміри його роботи, кожен із яких відповідає на окреме аналітичне запитання. Результативність відповідає на запитання «чи досяг внутрішній аудит потрібних змін?», ефективність - «наскільки раціонально й злагоджено були організовані процеси для досягнення цих змін?», економність – «чи були необхідні ресурси залучені у достатній якості за найнижчою раціональною вартістю?». Разом ці три категорії дають цілісне розуміння якості функціонування служби внутрішнього аудиту (від обґрунтованості витрат на її утримання до продуктивності процесів і реального впливу на управлінські рішення та ризиковий профіль організації), дозволяють перетворити оцінювання внутрішнього аудиту з формальної процедури на дієвий інструмент стратегічного управління.

### Література:

1. Іванова, Н. А., Куруч, О. В., Ченаш, В. С. Оцінювання ефективності внутрішнього аудиту в системі антикризового фінансового управління. *Актуальні питання економічних наук*. 2025. № 15. <https://doi.org/10.5281/zenodo.17173801> (дата звернення 02.10.2025).
2. Кусеурн М. ван, Рудницька Р. Ключові показники ефективності підрозділу внутрішнього аудиту як основа належного управління функцією (міжнародний досвід).
3. Методичні рекомендації з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/documents/metoditchn-rekomendats-z-organizats-vnutrshnyogo-auditu-v-aktsonernih-tovaristvah/> (дата звернення 02.10.2025).
4. INTOSAI. ISSAI 3100. Performance Audit Guidelines – Key Principles. URL: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Withdrawn-ISSAI-3100-E.pdf> (дата звернення 02.10.2025).
5. The Institute of Internal Auditors. Measuring internal audit effectiveness and efficiency. IPPF – Practice guide. December 2010. URL: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/content/articles/guidance/practice-guides/measuring-internal-audit-effectiveness-and-efficiency/practice-guide-measuring-internal-audit-effectiveness.pdf?ref=clarissalucas.com> (дата звернення 02.10.2025).