

УДК 657.471:005.95:658.3

JEL Classification: M54, M21, M42

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2025.13\(46\).2.224-233](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2025.13(46).2.224-233)

Я.В. Козаченко

*Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна*

## Методологічні підходи до оцінки якості та ефективності внутрішнього аудиту

Метою статті є дослідження і узагальнення методологічних підходів до оцінки якості й ефективності внутрішнього аудиту в сучасних умовах розвитку корпоративного управління, конкретизація можливостей їх застосування для формування цілісної системи оцінювання діяльності служби внутрішнього аудиту.

Розроблено підхід, за яким якість внутрішнього аудиту розглядається як інтегральний результат збалансованості економності, ефективності та результативності. Запропоновано використання моделі 3Е «економність + ефективність + результативність» як методологічної рамки оцінювання діяльності служби внутрішнього аудиту, що забезпечує комплексне поєднання ресурсного, процесного та впливового вимірів її функціонування. Виокремлено три групи показників оцінювання внутрішнього аудиту (процесні, впливові та показники спроможності) і обґрунтовано доцільність їх використання в комплексній системі оцінювання. Доведено відповідність зазначених груп показників логіці моделі 3Е («економність + ефективність + результативність»), що забезпечує системне розмежування ресурсного, процесного та впливового вимірів діяльності служби внутрішнього аудиту. Обґрунтовано, що традиційні процесоорієнтовані підходи до оцінювання внутрішнього аудиту, зосереджені на виконанні плану, дотриманні строків і процедур, забезпечують необхідний рівень керованості функції, однак не є достатніми для підтвердження створеної цінності та реального впливу на систему внутрішнього контролю й управління ризиками. Показано, що результативність внутрішнього аудиту доцільно фіксувати через індикатори впровадження та своєчасності виконання рекомендацій, зменшення повторюваності зауважень, посилення контрольних процедур і зниження рівня залишкового ризику, тоді як ефективність відображається показниками продуктивності й організації аудиторського процесу. Доведено, що показники спроможності служби внутрішнього аудиту (кадрова укомплектованість, професійні компетентності, наявність методології, технологічні інструменти та програма забезпечення якості) мають міждисциплінарний характер і виступають передумовою сталого досягнення економності, ефективності та результативності.

Обґрунтовано, що у результаті оцінювання внутрішнього аудиту набуває ролі управлінського інструменту, який підтримує професійну зрілість служби та сприяє підвищенню стійкості організації в умовах зростаючої складності ризик-середовища. Перспективи подальших досліджень полягають у розробці переліку показників для конкретних підприємств, в тому числі різних видів економічної діяльності та розмірів.

**внутрішній аудит, якість внутрішнього аудиту, економність, ефективність, результативність, процесоорієнтовані критерії, впливові критерії, показники спроможності, ризик-менеджмент, внутрішній контроль**

**Постановка проблеми.** Сучасні умови функціонування бізнес-структур характеризуються підвищеною схильністю до ризиків і небезпек внутрішнього та зовнішнього середовища. У відповідь на зростання складності бізнес-процесів, посилення регуляторних вимог та зростання ризиків, пов'язаних із цифровою трансформацією, внутрішній аудит продовжує еволюціонувати у багатофункціональний механізм, його роль стає ще більш комплексною. Така трансформація зумовлена не лише потребами корпоративного управління, але й міжнародними стандартами, які визначають місце внутрішнього аудиту в системі моделі трьох ліній захисту [17]. Сучасні тенденції розвитку корпоративного управління висувають підвищені вимоги до якості, прозорості та вимірюваності діяльності внутрішнього аудиту, що зумовлює необхідність удосконалення підходів до його оцінювання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання розвитку організаційних та методичних аспектів внутрішнього аудиту досліджуються багатьма українськими вченими, зокрема, Каменською Т.О. [1], Назаровою К.О. [7], Пушкарем М.С. та Семанюк В.З. [10], Слободяник Ю.Б. та Зварич Л.В. [12], Огійчуком М.Ф., Рагуліною І.І.,

Новіковим І.Т., Рагуліною М.М. [8]. Основна увага в цих дослідженнях приділяється саме процедурам внутрішнього аудиту, що забезпечує розвиток його методичного інструментарію для дослідження конкретних об'єктів і з конкретною метою. Крутова А.С., Семенець А.О. [2; 11] значну увагу приділяють аналізу історичного розвитку інституту внутрішнього аудиту та його нормативно-правового забезпечення. Досліджуються зміст завдань, враховуючи вимоги міжнародних стандартів, в рамках виконання внутрішнім аудитом своїх функцій [13; 14]. Зарубіжними науковцями також аналізуються підходи до оцінки внутрішнього аудиту [16]

Методичними рекомендаціями з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах [6], 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 аудита; наявність та кількість оскаржень аудиторських висновків [6]. Також пропонується використовувати показник впливу внутрішнього аудиту на фінансові показники товариства у вигляді суми економії витрат, яку досягнуто завдяки функціонуванню служби внутрішнього аудиту (СВА) [6]: різниця між витратами товариства в умовах відсутності СВА та витратами при наявності СВА; різниця між результатом функціонування СВА та вартістю функціонування СВА.

Розроблені рекомендації для оцінки внутрішнього аудиту в державному секторі, зокрема [9; 5], які зацентровані на організаційному процесі оцінки і включають два основних методи: постійний моніторинг і проведення внутрішніх оцінок: В доповіді «Ключові показники ефективності підрозділу внутрішнього аудиту як основа належного управління функцією (міжнародний досвід)» [3] пропонується сконцентруватися на ключових показниках ефективності (KPI), які поділяються на такі групи (вибір груп зумовлений використанням картки збалансованих показників): для зовнішніх зацікавлених сторін, для внутрішніх зацікавлених сторін, для об'єктів, для внутрішніх аудиторів.

Водночас проблематика оцінки діяльності внутрішнього аудиту залишається актуальною з огляду на ускладнення бізнес-процесів, корпоративної структури та розвитку стандартизації внутрішнього аудиту.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження і узагальнення методологічних підходів до оцінки якості й ефективності внутрішнього аудиту в сучасних умовах розвитку корпоративного управління, конкретизація можливостей їх застосування для формування цілісної системи оцінювання діяльності служби внутрішнього аудиту.

**Виклад основного матеріалу.** Інститутом внутрішніх аудиторів в 2011 році були розроблені практичні рекомендації щодо оцінки результативності (effectiveness) та ефективності (efficiency) внутрішнього аудиту [18]. Оцінка за такими двома напрямками є логічною, але якщо розглядати службу внутрішнього аудиту як об'єкт, то доцільно використати підходи аудиту виконання (performance audit), які пропонує INTOSAI [15] і в яких в якості критеріїв оцінки додатково виділяється ще і економія або економічність (economy). Отже, модель 3E (effectiveness + efficiency + economy або результативність + ефективність + економічність) виглядає доречною для проведення оцінки діяльності служби внутрішнього аудиту.

У контексті оцінювання діяльності служби внутрішнього аудиту терміни результативність (effectiveness) та ефективність (efficiency) 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 людино-дня, 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 3Е (economy + efficiency + effectiveness), що використовується у державному секторі та в методології аудиту виконання, 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, а 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, орієнтований на довгостроковий розвиток.

Виходячи з проведеного аналізу можна запропонувати наступні визначення трьох ключових критеріїв оцінювання діяльності внутрішнього аудиту (рис.1).

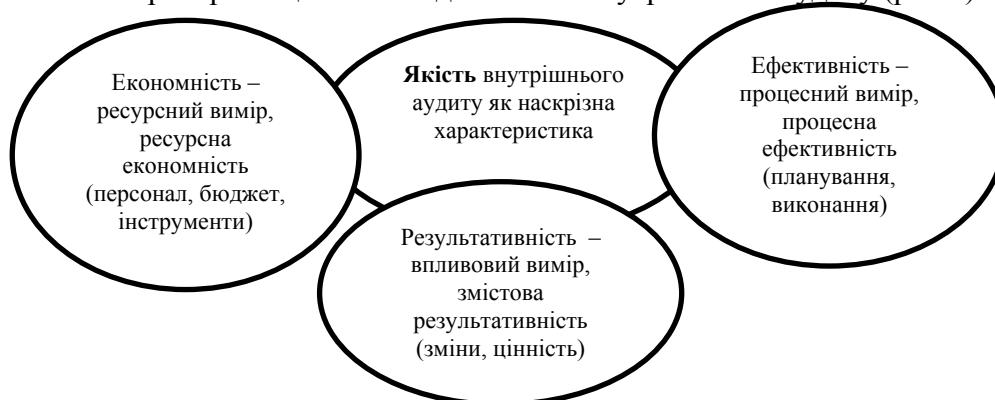


Рисунок 1– Якість внутрішнього аудиту як інтегральний результат збалансованості економності, ефективності та результативності

Джерело: розроблено автором.

Економність (economy) у діяльності служби внутрішнього аудиту доцільно трактувати як характеристику ресурсного забезпечення, що відображає обґрунтованість залучення людських, фінансових і технологічних ресурсів належної якості за мінімально можливою раціональною вартістю з урахуванням вимог до незалежності, професійної компетентності, достатності охоплення та якості виконання аудиторських завдань.

Ефективність (efficiency) внутрішнього аудиту є процесною характеристикою, яка відображає ступінь оптимальності організації та реалізації аудиторських процедур і управління портфелем завдань з погляду продуктивності використання ресурсів, своєчасності виконання, мінімізації непродуктивних витрат, дублювання та повторного опрацювання, при збереженні належної якості виконання аудиторських завдань та дотриманні професійних стандартів.

Результативність (effectiveness) внутрішнього аудиту визначається як характеристика досягнення цілей та створення цінності, що проявляється у доведеному впливі на якість системи внутрішнього контролю й управління ризиками, стійкості впроваджених заходів з покращення діяльності підприємства, підвищенні обґрунтованості управлінських рішень відповідно до очікувань ключових стейкхолдерів.

Традиційно функція внутрішнього аудиту розглядалась як інструмент контролю відповідності та перевірки правильності операційних процедур, що зумовлювало домінування процесоорієнтованих критеріїв оцінки, а саме: виконання річного плану, своєчасність підготовки звітів, дотримання затвердженої методології, повнота документації та формальна відповідність професійним стандартам.

Такі показники є необхідними, оскільки вони підтверджують чіткість процесу, прозорість діяльності та здатність служби внутрішнього аудиту забезпечувати належну якість результату її діяльності. Водночас ці процесоорієнтовані показники не повною мірою відображають реальну цінність внутрішнього аудиту, адже висока «продуктивність» служби внутрішнього аудиту через значну кількість перевірок або швидкість звітування не гарантує поліпшення системи внутрішнього контролю, зменшення ризиків чи підвищення якості управлінських рішень.

У відповідь на зростання очікувань стейкхолдерів, зокрема органів нагляду та вищого керівництва, внутрішній аудит еволюціонує від моделі, в якій головним доказом якості слугує факт виконаної роботи, до моделі, де ключовим стає доведений вплив на контрольне середовище та стан підприємства.

Для ілюстрації цієї різниці покажемо приклад оцінювання внутрішнього аудиту закупівель. Так, процесоорієнтованими критеріями вважатимуться, зокрема, такі: завершення перевірки в межах затвердженого бюджету людино-днів, підготовка звіту протягом визначеного строку, належне документування робочих файлів, відповідність процедур внутрішнім стандартам. Натомість критерії, які орієнтовані на вплив, фокусуються, по-перше, на змінах, які відбулися після аудиту (запровадження конкретних контрольних механізмів, наприклад, розмежування повноважень, скорочення частки закупівель із порушеннями, зменшенні повторюваності аналогічних зауважень у наступних періодах), а по-друге, на своєчасності та повноті виконання високоризикових коригувальних заходів. Таким чином, процесоорієнтовані індикатори відповідають на питання «як» було виконано аудиторське завдання, тоді як індикатори, які орієнтовані на вплив, на питання, «що саме змінилося» у системі контролів і ризиків внаслідок аудиторського втручання та управлінської реакції.

У цій логіці результативність (effectiveness) доцільно трактувати як здатність внутрішнього аудиту підтримувати змістовні зміни: посилення надійності контролю, усунення першопричин порушень, зниження частоти й тяжкості інцидентів, підвищення дисципліни виконання корегуючих заходів і, зрештою, формування більш обґрунтованих управлінських рішень. Такий підхід зміщує акцент з процесу (кількість місій, обсяг рекомендацій) на результат та вплив (зміни у рівні ризику, сталість покращень, зменшення повторюваності проблем), тобто з «output»-показників на «outcome»- та «impact»-показники, що узгоджується із загальною тенденцією переходу до управління, орієнтованого на результати.

У сучасній англомовній літературі з оцінювання та менеджменту широко застосовуються терміни *output* і *outcome*, які не мають однозначних відповідників в українській мові: у перекладі обидва часто передаються як «результат», хоча в концептуальному сенсі позначають різні явища. Щоб уникнути термінологічної неоднозначності, у цьому дослідженні використано такі робочі визначення: надалі під *output* (вихідними результатами) розуміємо безпосередні продукти роботи внутрішнього аудиту (звіти, рекомендації, проведені місії), тоді як під *outcome* (результатами у вигляді змін) - зміни в контрольному середовищі та управлінні ризиками, що виникають внаслідок реалізації рекомендацій.

Методологічно перехід від процесорієнтованості до впливовості потребує поєднання кількісних і якісних інструментів оцінювання та коректного трактування причинності. Але треба враховувати, що впровадження рекомендацій і трансформація процесів є відповідальністю менеджменту та власників процесів, а не функцією служби внутрішнього аудиту. Тому більш коректним підходом є фіксація внеску внутрішнього аудиту через доказову логіку зміни, через зіставлення показників і операцій, через аналіз виконання заходів щодо високоризикових рекомендацій, відстеження повторюваності інцидентів та документування прикладів найсуттєвіших змін в системах внутрішнього контролю та менеджменту. Важливо, що така оцінка має спиратися на прозорі джерела даних і стабільні методики вимірювання. Це забезпечує порівнянність результатів у часі, знижує ризик маніпуляції показниками та підвищує довіру стейкхолдерів до висновків про діяльність внутрішнього аудиту.

Окремого значення набуває процес розробки системи показників, оскільки неправильний акцент в побудові показників або КРІ може стимулювати занадто посилену увагу до кількісних, а не якісних досягнень внутрішнього аудиту та підміну змісту формою. З огляду на це, показники процесної дисципліни мають виконувати роль так званого «гігієнічного мінімуму», підтверджуючи здатність служби працювати у відповідності до стандартів та з належною якістю, тоді як ключовий акцент у сучасній системі оцінювання слід переносити на індикатори впливу та стійких змін.

Збалансований підхід передбачає також інтеграцію економності (*economy*) та ефективності (*efficiency*) [18] як ресурсно-процесних вимірів: економність відображає обґрунтованість залучення ресурсів служби в належній якості за раціональною вартістю, а ефективність - раціональність їх використання у виконанні аудиторських завдань. У сукупності ці категорії формують цілісну рамку оцінювання діяльності внутрішнього аудиту, яка дозволяє відділити вимір «виконаної роботи» від виміру «створеної цінності».

В практичних рекомендаціях щодо оцінки результативності (*effectiveness*) та ефективності (*efficiency*) внутрішнього аудиту [18], розроблених Інститутом внутрішнього аудиту, пропонується Додаток С у вигляді таблиці прикладів показників ефективності та результативності внутрішнього аудиту. Таблиця структурована за категоріями та містить: 1) базові показники; 2) послуги для стейкхолдерів; 3) знання бізнесу; 4) технічний розвиток; 5) інновації; 6) розвиток людей. Водночас індикатори згруповано у три логічні блоки: 1) показники ефективності; 2) показники результативності; 3) показники, що одночасно характеризують ефективність і результативність. Окремо Інститутом внутрішніх аудиторів були розроблені рекомендації для аудиторських комітетів, які пропонують виконувати оцінку за окремими напрямками: якість послуг та достатність ресурсів, комунікація та взаємодія з командою внутрішніх аудиторів, незалежність аудитора, його об'єктивність і професійний скептицизм [4]. Така побудова відображає необхідність забезпечити збалансоване уявлення про діяльність внутрішнього аудиту як про систему, де ресурсно-процесна дисципліна є необхідною умовою, але не вичерпує сутності цінності, яку створює аудит для організації.

У блоці базових показників домінує процесний вимір, який відображає керованість функції через: 1) виконання плану; 2) продуктивність; 3) часові параметри аудиторського циклу. Вимір результативності у таблиці розкрито через показники, що відображають зміни та реакцію менеджменту, зокрема: 1) частку реалізованих рекомендацій; 2) кількість

повторних зауважень; 3) кількість відкритих питань після запланованих строків коригувальних дій; 4) кількість суттєвих виявлень або незадовільних аудиторських висновків. Окремо таблиця містить гібридні показники, що одночасно характеризують ефективність і результативність, насамперед у блоках «послуги для стейкхолдерів», «інновації», «розвиток людей». Це підкреслює подвійний характер частини характеристик внутрішнього аудиту: 1) якість сервісу, управління очікуваннями та взаємини зі стейкхолдерами впливають і на процес виконання завдань, і на прийнятність та реалізованість рекомендацій; 2) інноваційність (використання технологій, участь у командах удосконалення, поширення найкращих практик) підвищує продуктивність і водночас поглиблює аналітичність висновків; 3) розвиток компетентностей (навчання, сертифікації, ротації, утримання кадрів) формує довгострокову спроможність функції підтримувати перехід від «керованості» до «впливовості».

Загалом цей підхід презентує методологічно збалансовану рамку, що дозволяє співвіднести процесорієнтованість і впливовість внутрішнього аудиту в єдиній системі вимірювання. Вона підтверджує, що процесні метрики формують необхідний «гігієнічний мінімум» управління функцією, тоді як показники результативності фокусуються на стійких змінах, а блоки, пов'язані з компетенціями, інноваціями та взаємодією зі стейкхолдерами, розкривають інституційну спроможність внутрішнього аудиту підтримувати та масштабувати вплив у довгостроковій перспективі. Такий підхід є релевантним для обґрунтування еволюції оцінювання внутрішнього аудиту від вимірювання виконання процедур до вимірювання створеної цінності й підтвердженого впливу на контрольне середовище та управління ризиками. В таблиці 1 пропонується власний підхід і перелік показників, розподілених за трьома групами.

Таблиця 1 – Три групи показників оцінювання внутрішнього аудиту

| Процесні показники   | Впливові показники   | Показники спроможності служби внутрішнього аудиту   |
|--|--|---|
| 1. Рівень виконання річного плану внутрішнього аудиту (частка завдань, виконаних у запланованому обсязі).                                | 1. Рівень виконання рекомендацій внутрішнього аудиту (частка рекомендацій, виконаних у повному обсязі).  | 1. Укомплектованість служби внутрішнього аудиту (частка заповнених штатних позицій).  |
| 2. Своєчасність виконання аудиторських завдань (частка завдань, завершених у встановлені строки).  | 2. Своєчасність виконання рекомендацій (частка виконаних у визначені строки).  | 2. Плинність кадрів і утримання ключових фахівців (частка звільнень, стабільність команди).   |
| 3. Своєчасність підготовки та подання аудиторських звітів (час від завершення виконання завдання до подання звіту).                      | 3. Частка прострочених коригувальних заходів (кількість невиконаних заходів після планової дати).  | 3. Рівень професійної кваліфікації персоналу (частка працівників із професійними сертифікатами, профільною освітою, науковими ступенями). |
| 4. Відхилення фактичних трудовитрат від запланованих (людино-години або людино-дні на завдання).   | 4. Зменшення повторюваності зауважень і порушень (наявність/відсутність повторних випадків у наступних періодах).  | 4. Обсяг підвищення кваліфікації (кількість годин навчання на одного аудитора за рік).  |
| 5. Продуктивність використання робочого часу (співвідношення часу на аудиторські завдання до адміністративного часу).                    | 5. Поліпшення контрольних процедур у перевірених процесах (запровадження або посилення контрольних точок, розмежування повноважень).                       | 5. Рівень розвитку галузевої та бізнес-експертизи (участь у профільних навчаннях, володіння специфікою процесів організації).             |
| 6. Якість робочої документації (частка завдань без суттєвих зауважень внутрішнього контролю якості).                                     | 6. Зниження рівня ризику у сферах, де проведено аудит (за оцінками системи управління ризиками).   | 6. Наявність і актуальність методології внутрішнього аудиту (оновлені програми, шаблони, підходи до оцінки ризиків).                      |
| 7. Частота повторного доопрацювання робочих матеріалів і звітів (кількість повернень на суттєве доопрацювання).                          | 7. Зменшення кількості інцидентів, втрат або порушень в процесах (фінансових, операційних, інформаційних, регуляторних).                                   | 7. Результати внутрішньої оцінки якості та заходи з її поліпшення (виконання програми забезпечення якості).                               |
| 8. Оптимальність розподілу навантаження між аудиторами (нерівномірність завантаження, перевантаження окремих виконавців).                | 8. Підвищення рівня дотримання внутрішніх політик і вимог (зменшення випадків невідповідності).  | 8. Рівень технологічної спроможності (наявність інструментів для управління аудитом і аналізу даних, доступ до інформаційних систем).     |
| 9. Рівень застосування аналізу даних та діджиталізації у виконанні завдань (частка перевірок із використанням аналітичних інструментів). | 9. Поліпшення прозорості та керованості процесів (наявність актуальних регламентуючих внутрішніх документів, відповідальних осіб, контрольних показників). | 9. Інноваційність підходів (використання нових методів, аналітики, дистанційних процедур, безперервного моніторингу).                     |
| 10. Дотримання методології та стандартів внутрішнього аудиту (результати внутрішньої оцінки якості).                                     | 10. Зміни у внутрішніх нормативних документах і процедурах на основі результатів аудиту (оновлені положення, інструкції, політики).                        | 10. Участь служби внутрішнього аудиту у робочих групах, комітетах (інституційна інтегрованість).  |
| 11. Оперативність реагування на  |  |   |

|  |   |   |
|--|---|---|
| запити керівництва (середній час реагування на позапланові запити).<br>12. Регулярність і повнота інформування наглядового органу про статус плану та ключові результати (періодичність і зміст звітів). | 11. Підвищення якості управлінських рішень (використання аудиторських висновків у рішеннях керівництва, підтверджене протоколами або наказами).<br>12. Стійкість процесу вдосконалення (збереження досягнутих змін через 6–12 місяців після впровадження рекомендацій). | 11. Здатність до надання консультаційної підтримки без втрати незалежності (баланс між консультаціями і запевненням).<br>12. Рівень довіри та якості взаємодії зі стейкхолдерами (наявність регулярної комунікації, зворотного зв'язку, підтримки мандату). |
|--|---|---|

*Джерело: розроблено автором.*

Процесні показники охоплюють в основному **ефективність**, оскільки відображають продуктивність і організаційну впорядкованість виконання аудиторських завдань; впливові показники безпосередньо відповідають виміру **результативності**, оскільки фіксують досягнуті зміни у контролях і ризиках. Показники спроможності мають міждисциплінарний або міжкритеріальний характер і виступають передумовами, що забезпечують можливість одночасно підтримувати **економність** ресурсного забезпечення, **ефективність** процесів і **результативність** впливу.

З метою підвищення аналітичної чіткості оцінювання діяльності внутрішнього аудиту доречно співставити виокремлені групи показників (процесні, впливові та показники спроможності) з логікою моделі «економність + ефективність + результативність», оскільки така кореляція дає змогу системно відмежувати ресурсний, процесний та результативно-впливовий виміри функціонування служби.

Таблиця 2 - Відповідність груп показників (процесні, впливові, спроможності) моделі 3 Е «економність + ефективність + результативність»

| Група показників              | Економність (ресурсний вимір)  | Ефективність (процесний вимір)  | Результативність (впливовий вимір)  |
|-------------------------------|--|---|---|
| <b>Процесні</b>               | <b>Опосередковано</b> (через планування ресурсів): відхилення фактичних трудовитрат від запланованих; дотримання виконання плану за наявних ресурсів   | <b>Основна відповідність:</b> рівень виконання річного плану; своєчасність виконання завдань; своєчасність підготовки звітів; продуктивність використання робочого часу; оптимальність розподілу навантаження; частота повторного доопрацювання матеріалів; дотримання методології та стандартів            | <b>Опосередковано</b> (як передумова впливу): якість робочої документації; регулярність інформування наглядового органу; оперативність реагування на запити керівництва   |
| <b>Впливові</b>               | <b>Опосередковано</b> (як наслідок правильно спрямованих ресурсів): зменшення втрат, інцидентів і неефективних витрат у перевірених процесах; підвищення дисципліни коригувальних дій  | <b>Часткова відповідність</b> (через керованість змін): частка прострочених коригувальних заходів; своєчасність виконання рекомендацій високої важливості; темп впровадження змін   | <b>Основна відповідність:</b> рівень виконання рекомендацій; зменшення повторюваності порушень; поліпшення контрольних процедур; зниження рівня залишкового ризику; зменшення кількості інцидентів і втрат; зміни у внутрішніх регламентах і процедурах; стійкість поліпшень у часі; підвищення якості управлінських рішень |
| <b>Показники спроможності</b> | <b>Сильна відповідність</b> (формує ресурсну основу): укомплектованість служби; раціональний вибір моделі залучення експертизи (власні ресурси/зовнішні); наявність і достатність інструментів; бюджетна дисципліна; співвідношення витрат на підтримку функції та її потреб | <b>Сильна відповідність</b> (забезпечує продуктивність): наявність і актуальність методології; результати внутрішньої оцінки якості та виконання програми забезпечення якості; технологічна спроможність (системи управління аудитом, аналіз даних); інноваційність підходів; стабільність кадрового складу | <b>Сильна відповідність</b> (забезпечує глибину та прийнятність змін): рівень професійної кваліфікації; розвиток галузевої та бізнес-експертизи; якість взаємодії зі стейкхолдерами; здатність надавати консультаційну підтримку без втрати незалежності; участь у робочих групах та ініціативах удосконалення              |

*Джерело: побудовано автором.*

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Сучасний етап розвитку корпоративного управління та ризик-орієнтованого менеджменту зумовлює необхідність переосмислення ролі внутрішнього аудиту і підходів до оцінювання його діяльності. Еволюція внутрішнього аудиту закономірно веде до трансформації системи його оцінювання: від домінування процесних критеріїв і кількісних індикаторів активності до підходу, орієнтованого на вплив, що фокусується на реальних змінах у контролі та ризиках.

Модель 3Е «економність + ефективність + результативність» є методологічно доречною основою для оцінювання діяльності служби внутрішнього аудиту, оскільки забезпечує цілісне бачення функції крізь призму ресурсного забезпечення, процесної організації роботи та досягнутого впливу на систему внутрішнього контролю й управління ризиками.

Процесоорієнтований підхід до оцінювання (виконання плану, строки, трудовитрати, якість документації, дотримання методології) формує необхідний «гігієнічний мінімум» керованості внутрішнього аудиту та переважно відповідає виміру ефективності, однак сам по собі не дозволяє обґрунтовано оцінювати створену цінність і змістовні зміни в організації. Впливовість внутрішнього аудиту досягається через фокус на результативності, яка виявляється у впровадженні та своєчасності виконання рекомендацій, зменшенні повторюваності порушень, посиленні контрольних процедур, стійкості поліпшень у часі, тобто у вимірюваних змінах за результатами роботи внутрішнього аудиту. Показники спроможності мають крос-вимірний характер і виступають умовами сталого досягнення всіх трьох компонентів моделі 3Е: вони формують основу економності (структура й достатність ресурсів), забезпечують ефективність (наявність методології, технологічні інструменти, програма забезпечення якості) та підтримують результативність (кваліфікація, бізнес-експертиза, довіра стейкхолдерів, здатність впроваджувати зміни). Співставлення показників оцінки процесу, впливу та спроможності із моделлю 3Е дозволяє побудувати збалансовану систему оцінювання, яка мінімізує ризик переважання активності над якістю, забезпечуючи порівнянність у часі через встановлення базових значень, цільових орієнтирів і прозорих методик розрахунку.

Перехід до такої логіки не заперечує важливості відповідності стандартам і якості процесів, а доповнює їх вимогою доказового підтвердження створеної цінності. У результаті оцінювання внутрішнього аудиту набуває ролі управлінського інструменту, який підтримує професійну зрілість служби та сприяє підвищенню стійкості організації в умовах зростаючої складності ризик-середовища. Перспективи подальших досліджень полягають у розробці переліку показників для конкретних підприємств, в т.ч. різних видів економічної діяльності та розмірів.

## Список літератури

1. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія. К.: Інформ.-аналітичне агентство, 2010. 491 с.
2. Крутова А.С., Семенець А.О. Нормативно-правове забезпечення внутрішнього аудиту: вітчизняний досвід та світова практика. *Бізнес Інформ.* 2018. №12. С. 309-316. URL: [https://www.business-inform.net/export\\_pdf/business-inform-2018-12\\_0-pages-309\\_316.pdf](https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2018-12_0-pages-309_316.pdf) (дата звернення 10.11.2024).
3. Кусеурн М. ван, Рудницька Р. Ключові показники ефективності підрозділу внутрішнього аудиту як основа належного управління функцією (міжнародний досвід). URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/2\\_%D0%9A%D0%BB%D1%8E%D1%87%D0%BE%D0%B2%D1%96\\_%D0%BF%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%B8\\_%D0%B5%D1%84%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96\\_%D0%BF%D1%96%D0%B4%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B4%D1%96%D0%BB%D1%83\\_%D0%92%D0%90.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2_%D0%9A%D0%BB%D1%8E%D1%87%D0%BE%D0%B2%D1%96_%D0%BF%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%B8_%D0%B5%D1%84%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96_%D0%BF%D1%96%D0%B4%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B4%D1%96%D0%BB%D1%83_%D0%92%D0%90.pdf) (дата звернення 30.04.2025).
4. Методика оцінка якості внутрішнього аудиту для аудиторських комітетів. Інститут внутрішніх аудиторів, 2021. URL: [https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2024/01/stattya\\_internal-audit-assessment-toolukr.pdf](https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2024/01/stattya_internal-audit-assessment-toolukr.pdf) (дата звернення 30.04.2025).
5. Методичний посібник з оцінки якості внутрішнього аудиту в державних органах. Київ, 2020. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%9E%D0%A1%D0%86%D0%91%D0%9D%D0%98%D0%9A\\_%D0%9E%D0%AF\\_30\\_06\\_2020.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%9E%D0%A1%D0%86%D0%91%D0%9D%D0%98%D0%9A_%D0%9E%D0%AF_30_06_2020.pdf) (дата звернення 30.04.2025).

6. Методичні рекомендації з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/documents/metoditchn-rekomendats-z-organizats-vnutrshnyogo-auditu-v-aktsonernih-tovarisvah/> (дата звернення 30.04.2025).
7. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія. К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2015. 464 с.
8. Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Новіков І.Т., Рагуліна М.М. Внутрішній аудит : Навч. посібник. Вид. 5-те, перероб. і допов. Київ: Алерта, 2022. 390 с.
9. Порядок оцінки та підвищення якості внутрішнього аудиту в системі Міністерства охорони здоров'я України, затверджений наказом Міністерства охорони здоров'я України від 05.06.2013 р. №474. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0474282-13#Text> (дата звернення 30.04.2025).
10. Пушкар М.С., Семанюк В.З. Внутрішній аудит: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 211 с. URL: <http://dspace.wnu.edu.ua/bitstream/316497/37224/1/Внутрішній%20аудит-Semaniuk.pdf> (дата звернення 10.11.2024).
11. Семенець А.О. Історико-компаративний аналіз становлення інституту внутрішнього аудиту. *Проблеми економіки*. 2018. №4(38). С. 330-337. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2018-4-330-337>
12. Слободяник Ю.Б., Зварич Л.В. Внутрішній аудит : навчальний посібник. Суми :ТОВ «ВПП «Фабрика друку», 2018. 248 с. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7523/1/Внутрішній%20аудит.pdf> (дата звернення 10.11.2024).
13. Шалімова Н.С., Андрощук І.І. Розвиток підходів щодо класифікації та видів завдань, що виконуються в рамках внутрішнього аудиту. *Технологічний аудит та резерви виробництва*. 2015. №4/5 (24). С. 52–57. DOI: <https://doi.org/10.15587/2312-8372.2015.47507>
14. Шалімова Н.С., Смірнова І.В., Андрощук І.І. Використання можливостей внутрішнього аудиту при оцінюванні якості трудових відносин та процесів формування і розвитку кадрового потенціалу суб'єктів господарювання. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2023. Вип. 10 (43). С. 212-223. DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.10\(43\).212-223](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.10(43).212-223)
15. 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 30.04.2025).
16. Petreanu E.G. Evaluation of activity of internal audit: theoretical features and practical priorities. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2021. (2(49)). С. 40–47. [https://doi.org/10.26642/pbo-2021-2\(49\)-40-47](https://doi.org/10.26642/pbo-2021-2(49)-40-47)
17. The Institute of Internal Auditors. 2024 Updated. *The IIA'S Three Lines Model. An Update of the Three Lines Defense*. URL: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-english.pdf> (дата звернення 30.04.2025).
18. 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 30.04.2025).

## References

1. Kamenska, T.O. (2010). *Vnutrishnii audyt. Suchasnyi pohliad : monohrafiia [Internal audit. Modern view: monograph]*. K.: Inform.-analytichne ahentstvo [in Ukrainian].
2. Krutova, A.S., & Semenets, A.O. (2018). Regulatory and legal support of internal audit: Domestic experience and world practice. *Biznes Inform*, 12, 309-316. [https://www.business-inform.net/export\\_pdf/business-inform-2018-12\\_0-pages-309\\_316.pdf](https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2018-12_0-pages-309_316.pdf) [in Ukrainian].
3. van Kesteren, M., & Rudnytska, R. (2020, November 19). Key performance indicators of the internal audit unit as a basis for proper function governance (international experience) [Presentation]. Ministry of Finance / National Academy for Finance and Economics. [https://mof.gov.ua/storage/files/2\\_%D0%9A%D0%BB%D1%8E%D1%87%D0%BE%D0%B2%D1%96%D0%BF%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%B8\\_%D0%B5%D1%84%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96\\_%D0%BF%D1%96%D0%B4%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B4%D1%96%D0%BB%D1%83\\_%D0%92%D0%90.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/2_%D0%9A%D0%BB%D1%8E%D1%87%D0%BE%D0%B2%D1%96%D0%BF%D0%BE%D0%BA%D0%B0%D0%B7%D0%BD%D0%B8%D0%BA%D0%B8_%D0%B5%D1%84%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96_%D0%BF%D1%96%D0%B4%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B4%D1%96%D0%BB%D1%83_%D0%92%D0%90.pdf) [in Ukrainian].
4. The Institute of Internal Auditors. (2021). Internal audit assessment tool for audit committees. [https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2024/01/stattya\\_internal-audit-assessment-toolukr.pdf](https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2024/01/stattya_internal-audit-assessment-toolukr.pdf) [in Ukrainian].
5. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2020). Methodological guide to internal audit quality assessment in public authorities. [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%9E%D0%A1%D0%86%D0%91%D0%9D%D0%98%D0%9A\\_%D0%9E%D0%AF\\_30\\_06\\_2020.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9F%D0%9E%D0%A1%D0%86%D0%91%D0%9D%D0%98%D0%9A_%D0%9E%D0%AF_30_06_2020.pdf) [in Ukrainian].
6. Derzhavna komisiia z tsinnykh paperiv ta fondovoho rynku. (2011, September 8). Methodological recommendations on organising internal audit in joint-stock companies (Decision No. 1261). <https://www.nssmc.gov.ua/documents/metoditchn-rekomendats-z-organizats-vnutrshnyogo-auditu-v-aktsonernih-tovarisvah/> [in Ukrainian].
7. Nazarova, K.O. (2015). *Audit: Evolution, potential, efficiency*. Kyiv: Kyiv National University of Trade and Economics [in Ukrainian].

8. Ohiichuk, M.F., Rahulina, I.I., Novikov, I.T., & Rahulina, M.M. (2022). *Internal audit* (5th ed., revised and enlarged). Kyiv: Alerta [in Ukrainian].
9. Ministerstvo okhorony zdorovia Ukrainy. (2013, June 5). Procedure for assessing and improving internal audit quality in the system of the Ministry of Health of Ukraine (Order No. 474). <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0474282-13#Text> [in Ukrainian].
10. Pushkar, M.S., & Semaniuk, V.Z. (2016). *Internal audit*. Ternopil: Ternopil National Economic University. <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37224/1/Внутрішній%20аудит-Semaniuk.pdf> [in Ukrainian]
11. Semenets, A.O. (2018). Historical and comparative analysis of the formation of the internal audit institution. *The Problems of Economy*, 4(38), 330–337 [in Ukrainian]. <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2018-4-330-337>
12. Slobodanyk, Yu.B., & Zvarych, L.V. (2018). *Internal audit*. Sumy: VPP “Fabrika Druku”. <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7523/1/Внутрішній%20аудит.pdf> [in Ukrainian]
13. Shalimova, N.S., & Androshchuk, I.I. (2015). Development of approaches to the classification and types of tasks performed within internal audit. *Technological audit and production reserves*, 4/5(24), 52–57 [in Ukrainian]. <https://doi.org/10.15587/2312-8372.2015.47507>
14. Shalimova, N.S., Smirnova, I.V., & Androshchuk, I.I. (2023). Using the potential of internal audit in assessing the quality of labor relations and the processes of formation and development of the personnel potential of business entities. *Central Ukrainian Scientific Bulletin. Economic Sciences*, 10(43), 212–223 [in Ukrainian]. [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.10\(43\).212-223](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2023.10(43).212-223)
15. International Organization of Supreme Audit Institutions. (n.d.). *ISSAI 3100: Performance audit guidelines - Key principles*. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Withdrawn-ISSAI-3100-E.pdf>
16. Petreanu, E. G. (2021). Evaluation of activity of internal audit: Theoretical features and practical priorities. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, 2(49), 40–47. [https://doi.org/10.26642/pbo-2021-2\(49\)-40-47](https://doi.org/10.26642/pbo-2021-2(49)-40-47)
17. The Institute of Internal Auditors. (2024). *The IIA’s three lines model: An update of the three lines of defense*. <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-ias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-english.pdf>
18. The Institute of Internal Auditors. (2010, December). *Measuring internal audit effectiveness and efficiency* (IPPF Practice Guide). <https://www.theiia.org/globalassets/documents/content/articles/guidance/practice-guides/measuring-internal-audit-effectiveness-and-efficiency/practice-guide-measuring-internal-audit-effectiveness-and-efficiency/practice-guide-measuring-internal-audit-effectiveness.pdf>

**Yaroslav Kozachenko**, Postgraduate

*Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine*

### **Methodological Approaches to Assessing the Quality and Effectiveness of Internal Audit**

The purpose of the article is to examine and synthesise methodological approaches to assessing the quality and efficiency of internal audit in the contemporary context of corporate governance development, and to specify the possibilities of their application for building a comprehensive system for evaluating the performance of the internal audit function.

The paper develops an approach in which internal audit quality is treated as an integral outcome of a balanced relationship between economy, efficiency and effectiveness. It proposes the use of the “economy + efficiency + effectiveness” model as a methodological framework for evaluating the internal audit function, ensuring an integrated combination of its resource, process and impact dimensions. Three groups of internal audit evaluation indicators are identified (process indicators, impact indicators and capability indicators), and the appropriateness of their use within an integrated assessment system is substantiated. The correspondence of these indicator groups to the logic of the 3E model (“economy + efficiency + effectiveness”) is demonstrated, enabling a systematic differentiation of the resource, process and impact dimensions of the internal audit function. It is argued that traditional process-oriented approaches to internal audit evaluation, focused on plan completion and compliance with timelines and procedures, provide a necessary level of functional controllability, yet are insufficient to confirm value creation and real impact on internal control and risk management systems. It is shown that internal audit effectiveness should be captured through indicators of implementation and timeliness of recommendations, reduced recurrence of findings, strengthened control procedures and a decrease in residual risk, whereas efficiency is reflected in productivity and the organisation of the audit process. Capability indicators of the internal audit function (staffing adequacy, professional competences, the availability of methodology, technological tools and a quality assurance programme) are demonstrated to be cross-dimensional in nature and to serve as prerequisites for the sustainable achievement of economy, efficiency and effectiveness.

The article substantiates that, as a result, internal audit evaluation acquires the role of a managerial instrument that supports the professional maturity of the function and enhances organisational resilience in the context of increasing risk-environment complexity. Prospects for further research include developing sets of indicators tailored to specific enterprises, including those of different economic activities and sizes.

**internal audit, internal audit quality, economy, efficiency, effectiveness, process-oriented criteria, impact criteria, capability indicators, risk management, internal control**

*Одержано (Received) 10.05.2025*

*Прорецензовано (Reviewed) 20.05.2025  
Прийнято до друку (Approved) 26.05.2025*