

УДК 657.471:005.95:658.3

JEL Classification: M54, M21, M42

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2024.12\(45\).307-318](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2024.12(45).307-318)

Н.С. Шалімова, проф., д-р екон. наук

Я.В. Козаченко

Центральноукраїнський національний технічний університет,
м. Кропивницький, Україна

Трансформація підходів до впровадження внутрішнього аудиту в сучасних бізнес-структурах: надання впевненості, комплаєнс, форензік

Дослідження представляє аналіз еволюції та новітніх підходів до впровадження внутрішнього аудиту в бізнес-структурах, зокрема оцінку інтеграції функцій надання впевненості, комплаєнсу та форензіку, а також визначення викликів і перспектив їх розвитку.

Обґрунтовано, що сучасний внутрішній аудит у бізнес-структурах еволюціонував від суто контрольної функції до комплексного інструменту корпоративного управління, який поєднує завдання з надання впевненості та консультативні послуги. Визначено, що ключовим є інтеграційний підхід, за якого внутрішній аудит взаємодіє з першою та другою лінією захисту в рамках розробленої Інститутом внутрішніх аудиторів «Моделі трьох ліній», але не замінює їх, а забезпечує незалежне підтвердження та надає рекомендації для підвищення результативності бізнес-процесів, ефективності управління ризиками, систем внутрішнього контролю та комплаєнс-процесів. Виокремлені основні тенденції трансформації підходів до використання внутрішнього аудиту в сучасних бізнес-структурах. По-перше, внутрішній аудит дедалі частіше виконує інтегровану роль, пропонуючи надання впевненості (assurance), перевірку відповідності (compliance) та форензік-розслідування (forensic), оскільки інтеграція цих трьох напрямів створює багатофункціональну систему внутрішнього аудиту, здатну одночасно забезпечувати дотримання норм і стандартів, надавати впевненість керівництву та виявляти шахрайські дії на ранніх етапах. По-друге, роль внутрішнього аудиту у сфері комплаєнсу є двоаспектною: він виступає інструментом надання впевненості щодо відповідності діяльності нормативним, галузевим та внутрішнім вимогам, а також виконує завдання з оцінки ефективності системи комплаєнс-менеджменту в контексті застосування стандарту ISO 37301, який встановлює обов'язковість регулярних внутрішніх аудитів. По-третє, форензік у внутрішньому аудиті має розглядатися переважно як консультативна послуга, спрямована на виявлення, розслідування та запобігання шахрайству, однак за певних умов може трансформуватися в завдання з надання впевненості, наприклад, під час оцінювання систем протидії шахрайству.

Доведено, що визначальною передумовою ефективного виконання як комплаєнс-, так і форензік-завдань є наявність адекватних, релевантних і формалізованих критеріїв оцінки, що відповідає вимогам Глобальних стандартів внутрішнього аудиту. Чіткі критерії дозволяють об'єктивно виявляти відхилення, визначати їх значущість та формулювати обґрунтовані висновки, що безпосередньо впливає на довіру до результатів внутрішнього аудиту. Подальші дослідження мають бути спрямовані на розробку внутрішніх положень та стандартів, які можуть виступати як об'єктивні критерії оцінки, адже при їх відсутності сенс функціонування внутрішнього аудиту як діяльності з надання впевненості втрачається.

внутрішній аудит, надання впевненості, завдання з надання впевненості, консультативні послуги, форензік, комплаєнс, критерії оцінки

Постановка проблеми. Внутрішній аудит у сучасних бізнес-структурах фактично ніколи не існував як інструмент перевірки виключно фінансової звітності та дотримання формальних процедур. Його функціонал із самого початку мав значно ширший характер і охоплював оцінку ефективності системи внутрішнього контролю, моніторинг та управління ризиками, перевірку відповідності діяльності організації внутрішнім політикам і зовнішнім регуляторним вимогам, оцінку ефективності бізнес-процесів тощо. В сучасних Глобальних стандартах внутрішнього аудиту 2024 року підкреслюється, що «первинною функцією внутрішнього аудиту є зміцнення процесів управління, ризик-менеджменту і контролю, ... надання впевненості щодо її операційної ефективності, надійності звітності, дотримання законів та/ або регуляторних документів, збереження активів та культури етики» [2, с. 7; 23].

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 [29].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання розвитку організаційних та методичних аспектів внутрішнього аудиту досліджуються багатьма українськими вченими, зокрема, Каменською Т.О. [5], Назаровою К.О. [11], Пушкарем М.С. та Семанюк В.З. [14], Слободяник Ю.Б. та Зварич Л.В. [18], Огійчуком М.Ф., Рагуліною І.І., Новіковим І.Т., Рагуліною М.М. [1]. 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. [8;16] 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 [18; 20].

В діяльності внутрішнього аудиту активно починають використовувати такі терміни, як: надання впевненості («assurance»), оцінка відповідності («compliance»), розслідування випадків шахрайства («forensic»). У вітчизняній практиці два останніх терміни («compliance», «forensic») використовуються самостійно («комплаєнс», «форензик») і є яскравим прикладом так званого «англїцизму», коли мова активно поповнюється англїйськими словами, а іноді й граматичними або стилїстичними моделями. Ця тенденція яскраво проявляється саме в сферах бізнесу, науки, медіа, інформаційних технологій, що пов'язано з глобалїзацією та домінуванням англїйської мови як мови міжнародної комунїкації. Але термін «assurance» не використовуються, і в практиці зовнішнього, і в практиці внутрішнього аудиту в Україні використовується термін «надання впевненості». Ці нові напрямки потребують ретельного аналізу з точки зору їх відповідності стандартам та можливостям внутрішнього аудиту.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження еволюції та новїтніх підходів до впровадження внутрішнього аудиту в бізнес-структурах, зокрема аналіз інтеграції функцій надання впевненості, комплаєнсу та форензіку, а також визначення викликів і перспектив їх розвитку.

Виклад основного матеріалу. Сучасна модель ролі внутрішнього аудиту «Модель трьох ліній (The Three Lines Model)» запропонована Інститутом внутрішніх аудиторів в 2020 році та доопрацьована в 2024 році [29]. В «Моделі трьох ліній (The Three Lines Model)» внутрішній аудит виступає незалежним стратегїчним партнером органу управління, який, діючи у межах третьої лінії захисту, по-перше, поєднує функції надання впевненості та консультування, доповнюючи роботу першої (операційний менеджмент) та другої лінії (контрольні та комплаєнс-функції), по-друге, сприяє безперервному вдосконаленню бізнес-органїзації, підвищенню ефективності її процесів та досягненню цілей (табл. 1). Його ефективність залежить від чїткого збереження незалежності, об'єктивності, забезпечення компетентності персоналу та налагодження взаємодії з іншими лініями захисту.

Глобальні стандарти внутрішнього аудиту 2024 року визначають внутрішній аудит як «незалежні, об'єктивні послуги з надання впевненості і консультаційні послуги, що додають вартості органїзації і покращують її діяльність» [2, с. 12; 23]. Такий поділ був представлений і в Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту 2017 року [9]. Таким чином, можна зробити висновок, що завдання, які виконуються внутрішнім аудитом, фактично представлені двома великими групами: завдання з надання впевненості та консультаційні завдання. Ці тенденції споріднені з тенденціями розвитку зовнішнього аудиту. На сьогодні широке тлумачення аудиту трансформувалося у визначення завдання з надання впевненості, яке використовується в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості [3]: «завдання, за яким фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступїнь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за належними критерїями».

Таблиця 1 - Побудова «Моделі трьох ліній» для внутрішнього аудиту

Орган управління вищого рівня	Менеджмент		Внутрішній аудит	Зовнішні суб'єкти з надання впевненості
	Перша лінія	Друга лінія	Третя лінія	
<ul style="list-style-type: none"> • Приймає відповідальність перед зацікавленими сторонами за нагляд за організацією. • Взаємодіє із зацікавленими сторонами з метою моніторингу їхніх інтересів та прозорого інформування про досягнення цілей. • Сприяє розвитку культури, що заохочує етичну поведінку та відповідальність. • Створює структури та процеси для управління, включаючи допоміжні комітети, якщо це необхідно. • Делегує відповідальність та надає ресурси керівництву для досягнення цілей організації. • Визначає схильність організації до ризику та здійснює нагляд за управлінням ризиками (включно з контролем). • Здійснює нагляд за дотриманням законодавчих, нормативних та етичних вимог. • Створює та контролює незалежну, об'єктивну та компетентну функцію внутрішнього аудиту. 	<ul style="list-style-type: none"> • Керує та спрямовує дії (включаючи управління ризиками) та застосування ресурсів для досягнення цілей організації. • Підтримує постійний діалог з керівним органом та звітує про заплановані, фактичні та очікувані результати, пов'язані з цілями організації, а також про ризики. • Створює та підтримує відповідні структури та процеси для управління операціями та ризиками (включаючи заходи контролю). • Забезпечує дотримання законодавчих, нормативних та етичних вимог. 	<ul style="list-style-type: none"> • Надає додаткові знання, підтримку, моніторинг та виклики, пов'язані з управлінням ризиками, включаючи: <ul style="list-style-type: none"> - розробку, впровадження та постійне вдосконалення практик управління ризиками (включаючи заходи контролю) на рівні процесів, систем та організації; - досягнення цілей управління ризиками, таких як: дотримання законів, нормативних актів та прийнятної етичної поведінки; заходи контролю; безпека інформації та технологій; сталий розвиток; та забезпечення якості. • Надає аналіз та звіти щодо адекватності та ефективності управління ризиками (включаючи заходи контролю). 	<ul style="list-style-type: none"> • Несе основну відповідальність перед керівним органом і незалежність від обов'язків керівництва. • Надає незалежні та об'єктивні запевнення та поради керівництву та керівному органу щодо адекватності та ефективності управління та управління ризиками (включаючи засоби контролю) для підтримки досягнення організаційних цілей та сприяння і полегшення постійного вдосконалення. • Повідомляє керівний орган про порушення незалежності та об'єктивності та вживає необхідних заходів захисту. 	<ul style="list-style-type: none"> • Надавати додаткові гарантії для: <ul style="list-style-type: none"> - задоволення законодавчих та регуляторних вимог, що служать для захисту інтересів зацікавлених сторін; - задоволення запитів керівництва та керівного органу щодо доповнення внутрішніх джерел гарантії.

Джерело: сформовано авторами на основі [29]

В Глобальних стандартах внутрішнього аудиту послуги з надання впевненості трактуються, як «послуги, за допомогою яких внутрішні аудитори проводять об'єктивні оцінки для надання впевненості», під якими розуміються «свідчення, спрямовані на підвищення рівня впевненості зацікавлених осіб щодо організаційних процесів управління, ризик-менеджменту і контролю над проблематикою, умовами і предметом діяльності, що перевіряється, у порівнянні з встановленими критеріями» [2, с. 10; 233]. Через послуги з надання впевненості внутрішні аудитори забезпечують об'єктивну оцінку відмінностей між існуючими умовами діяльності, що перевіряється, та набором критеріїв оцінки.

Як і у сфері зовнішнього незалежного аудиту консультативні послуги розглядаються як завдання, за допомогою яких внутрішні аудитори надають консультації зацікавленим особам, не надаючи впевненість або не виконуючи обов'язки менеджменту [2, с. 10; 23]. Внутрішні аудитори можуть ініціювати консультативні послуги або надавати їх на запит ради, вищого керівництва чи менеджменту конкретного напрямку діяльності. Характер і обсяг консультативних послуг можуть бути предметом погодження зі стороною, яка запитує послуги. Консультативні послуги внутрішнього аудиту різноманітні і відрізняються ступенем планування, причиною тощо. Наприклад, пропонується така класифікація консультативних послуг: офіційні (формальні) завдання - запланована та письмова угода; неофіційні (неформальні) завдання - регулярний обмін інформацією та участь у проектах, зустрічах тощо; екстрені послуги - тимчасова допомога та спеціальні запити; послуги з оцінки - інформація для керівництва, що допомагає приймати рішення, наприклад, щодо запропонованої нової системи або підрядника; послуги зі сприяння - для вдосконалення та підтримки планування; коригувальні послуги - прийняття на себе безпосередньої ролі для запобігання або усунення проблеми, наприклад, навчання з питань управління ризиками, внутрішнього контролю, питань дотримання вимог, розробки політик [28, с. 494].

Зарубіжними вченими, зокрема Спенсером Пікетом (Spencer Pickett K.H.) підкреслюється фундаментальна зміна ролі внутрішнього аудиту: «Це виводить професію внутрішнього аудиту на сучасний рівень, ставлячи її в авангарді порядку денного корпоративного управління, та уточнює подвійні аспекти - надання впевненості та консультування - які зазвичай охоплює оновлена ("new look") функція внутрішнього аудиту» [28, с. 15].

Вищенаведені висновки чітко показують сутність завдань, які може виконувати внутрішній аудит, а також формують ключові методологічні засади внутрішнього аудиту:

- інтеграція функцій з надання впевненості та консультування, що передбачає надання рекомендацій щодо вдосконалення процесів без втрати незалежності та неупередженості;
- використання міжнародних стандартів з чітким фокусуванням на вимоги Інституту внутрішніх аудиторів;
- модель трьох ліній захисту (Three Lines Model), яка встановлює чітке розмежування функцій стратегічного та операційного менеджменту, функцій контролю та ризик-менеджменту і внутрішнього аудиту, що забезпечує незалежність та об'єктивність виконання функцій;
- ризик-орієнтований підхід, який вимагає фокусування уваги на тих процесах та операціях, які несуть найбільші ризики для досягнення стратегічних цілей компанії.

Що стосується комплаєнсу і його зв'язку із внутрішнім аудитом, то це питання необхідно розглядати з двох сторін: по-перше, комплаєнс як об'єкт внутрішнього аудиту, по-друге, взаємозв'язок внутрішнього аудиту та комплаєнсу в бізнес-структурах як окремих систем.

У світовій практиці значна увага приділяється саме взаємозв'язку внутрішнього аудиту і системи комплаєнсу на підприємствах. Зокрема, в 2021 році Інститутом внутрішніх аудиторів після видання рекомендацій «Модель трьох ліній (The Three Lines Model)» було опубліковано інший документ під назвою «Внутрішній аудит та комплаєнс: ясність та співпраця для більш сильного управління (Internal Audit and Compliance: Clarity and collaboration for stronger governance)» [24], в якому деталізуються вимоги «Моделі трьох ліній». Інститут внутрішніх

аудиторів Австралії пропонує порівнянні внутрішнього аудиту та комплаєнсу за чисельними класифікаційними ознаками [22].

У бізнес-структурах комплаєнс та внутрішній аудит можуть існувати як окремі функції, але з перетином у сфері управління ризиками. Модель трьох ліній захисту пропонує чітке розмежування: комплаєнс - друга лінія захисту (забезпечує контроль і моніторинг відповідності); внутрішній аудит - третя лінія захисту (незалежно оцінює ефективність комплаєнс-системи). Глобальні стандарти внутрішнього аудиту дозволяють поєднання декількох ролей та функцій. Зазначається, що основна роль функції внутрішнього аудиту – проводити діяльність з внутрішнього аудиту і надавати послуги внутрішнього аудиту, але можуть траплятися ситуації, коли крім внутрішнього аудиту керівник внутрішнього аудиту відповідає за інші сфери, такі як ризик-менеджмент або комплаєнс [2; 23]. Підкреслюється, що на додаток до обов'язків управління функцією внутрішнього аудиту, керівника внутрішнього аудиту іноді просять виконувати неаудиторські ролі, які можуть порушити або можуть здатися такими, що порушують незалежність функції внутрішнього аудиту [2; 23]. Приклади включають такі ситуації, як: 1) нові регуляторні вимоги спонукають до негайної потреби в розробці засобів контролю та інших заходів з управління ризиками для забезпечення дотримання вимог; 2) керівник внутрішнього аудиту має найбільш відповідну експертизу для адаптації існуючих заходів з управління ризиками до нового бізнес-сегменту або географічного ринку; 3) ресурси організації занадто обмежені або організація занадто мала, щоб дозволити собі окрему функцію комплаєнс [2; 23].

В Глобальних стандартах внутрішнього аудиту завдання для оцінки відповідності (комплаєнс) прямо відносяться до послуг з надання впевненості [2, с. 12; 23]. В цілому комплаєнс-аудит не є новою концепцією, оскільки «класичні» іноземні підручники початку 90-х років ХХ сторіччя пропонували таку класифікацію аудиту: аудит фінансової звітності, комплаєнс аудит, операційний аудит (управлінський, аудит ефективності) [26; 21]. Мета комплаєнс аудиту визначалась як перевірка того, чи дотримується організація чинного законодавства, нормативних вимог, внутрішніх політик, процедур та стандартів; аудиторі оцінювали не тільки надійність фінансових показників, а й етичну, правову та процедурну поведінку. В Україні питання зв'язку комплаєнсу та аудиту стають все більш актуальними, зокрема, розглядаються питання організації аудиту системи комплаєнс [1], досліджуються відмінності між внутрішнім аудитом та комплаєнс-аудитом [6] та роль внутрішнього незалежного комплаєнс-аудиту в системі стратегій захисту [7].

Але необхідно відмітити, що комплаєнс-аудит саме з використанням терміну «аудит» розглядається як самостійний вид послуг. Водночас, враховуючи зміст функцій внутрішнього аудиту і перелік завдань, які можуть виконувати внутрішні аудиторі відповідно до Глобальних стандартах внутрішнього аудиту, необхідно розглядати його як завдання з надання впевненості і трансформувати назву з використанням терміну «надання впевненості» - послуги з надання впевненості в сфері комплаєнсу (compliance engagement).

Враховуючи необхідність та можливості комплаєнс-менеджменту у бізнес-практиці, ISO 37301 «Системи комплаєнс менеджменту – Вимоги та настанови щодо застосування» [25] вимагає, щоб організація проводила внутрішні аудити через заплановані проміжки часу, щоб отримати інформацію про те, чи система комплаєнс менеджменту:

1) відповідає:

- власним вимогам організації до її системи комплаєнс менеджменту;

- вимогам цього документа;

2) ефективно впроваджена та підтримується.

Отже, необхідно чітко розділяти два концептуально різних завдання, які може виконувати система внутрішнього аудиту і які мають принципово різні об'єкти, предмети та критерії: завдання з надання впевненості в сфері комплаєнсу та завдання з надання впевненості стосовно функціонування системи комплаєнс-менеджменту. Перше завдання може виконуватися на запити користувачів конкретної бізнес-організації. Друге завдання фактично є обов'язковим, оскільки необхідність його проведення передбачена ISO 37301.

Якщо Інститут внутрішніх аудиторів питанням комплаєнсу і внутрішнього аудиту приділяє увагу, то вплив та зв'язок «форензік (forensic)» із внутрішнім аудитом поки залишаються поза увагою. Принципово необхідно звернути увагу на такий важливий момент, як місце згадування комплаєнса та форензіка в Глобальних стандартах внутрішнього аудиту: якщо завдання в сфері комплаєнса розглядаються як послуги з надання впевненості, то форензік-послуги або надання послуг з фінансових розслідувань (офіційний український переклад терміну «forensic services») згадуються як приклад консультаційних послуг. На наш погляд, така класифікація, хоча і показує певне ставлення до кожного виду послуг, не може розглядатися як єдиний затверджений приклад, адже такий предмет завдання як «відповідність внутрішнім регламентам» або «відповідність законодавству» може стосуватися і завдань з надання впевненості, і консультаційних послуг.

Форензік-аудит доволі активно досліджується українськими науковцями, зокрема [12; 17; 4; 15; 10]; зарубіжні науковці також намагаються інтегрувати форензік у вимоги міжнародних стандартів [27]. По суті, як із питанням комплаєнсу, форензік-аудит має чітко визначений предмет завдання – шахрайства, зловживання, крадіжки, маніпуляції, можливі фінансові злочини, неправомірні дії або порушення в бізнес-практиках тощо. Очевидно, що такі об'єкти є об'єктами саме інших завдань з надання впевненості і саме в цьому контексті можливо інтегрувати форензік в практику внутрішнього аудиту. Водночас, враховуючи, що як результат форензік-аудиту (в загальноприйнятому трактуванні) звіт аудитора з надання впевненості може не повною мірою відповідати інформаційним запитам користувачів і можуть вимагатися інші види звітності (наприклад, звіт про встановлення фактів шахрайства з доказами, перелік недоліків внутрішнього контролю процесів і результатів, можливі сценарії та схеми шахрайства [4]), слід погодитися, що форензік як фінансове розслідування є іншими видами послуг, які не є завданням з наданням впевненості та аудитом в класичному розумінні цих термінів відповідно до міжнародних стандартів. З іншого боку, як і в ситуації з комплаєнсом, доцільно чітко розділяти два принципово різних об'єкта для форензіка: по-перше, система протидії шахрайству та зловживанням, по-друге, самі шахрайства, зловживання, маніпуляції тощо. Відповідно назви таких завдань мають включати термін «надання впевненості», наприклад, завдання з надання впевненості в сфері форензік.

Підходи щодо використання комплаєнсу та форензіку в сфері внутрішнього аудиту та їх вплив на суть та зміст завдань, що можуть виконуватися службою внутрішнього аудиту, представлені в табл. 2.

Як головну обов'язкову умову можливості виконання завдань з надання впевненості в сфері комплаєнсу та форензіку визначено наявність адекватних та релевантних критеріїв оцінки як основи об'єктивної оцінки і обґрунтованості висновків – це важлива вимога Глобальних стандартів внутрішнього аудиту [2, с. 107-109; 23], в яких даному питанню присвячений окремий стандарт 13.4 «Критерії оцінки». В цьому простежується принципова відмінність завдань з надання впевненості від консультаційних послуг, для яких критерії не є обов'язковими, якщо це погоджено із зацікавленими сторонами. В якості прикладів адекватних критеріїв пропонують: внутрішні (політики, процедури, ключові показники ефективності або плани діяльності); зовнішні (закони, нормативні акти та договірні зобов'язання); авторитетні практики (підходи, стандарти, інструкції та критерії, характерні для галузі, виду діяльності чи професії); діюча практика організації; очікування, що ґрунтуються на дизайні заходів контролю; процедури, які можуть не бути формально задокументовані. Наприклад, якщо метою завдання є оцінка ефективності процесів контролю в діяльності, що перевіряється, критеріями можуть бути очікувані результати або наслідки процесів контролю діяльності, тоді як стан визначається за фактичними результатами. Наведені вимоги показують, що для виконання повноцінного завдання з надання впевненості службою внутрішнього аудиту стосовно системи комплаєнс-менеджменту або системи протидії шахрайству важливо мати чітко розроблені внутрішні положення, що підкреслює глибину та багатогранність внутрішнього аудиту, як третьої лінії захисту.

Таблиця 2 – Взаємозв’язок комплаєнсу і форензіку із внутрішнім аудитом

Критерій	Комплаєнс		Форензік	
	Завдання з надання впевненості	Консультаційні послуги	Завдання з надання впевненості	Консультаційні послуги
Обов’язкові характеристик	- існують критерії у вигляді нормативних та законодавчих вимог або у вигляді розроблених внутрішніх положень бізнес-організації та відповідають необхідним характеристикам; - тристоронні відносини	- двосторонні відносини; - можливість здійснення процедур в рамках завдання	- існують критерії у вигляді нормативних та законодавчих вимог або у вигляді розроблених внутрішніх положень бізнес-організації та відповідають необхідним характеристикам; - тристоронні відносини	- двосторонні відносини; - можливість здійснення процедур в рамках завдання
Мета	Надати впевненість (розумну або обмежену) щодо відповідності предмета завдання критеріям оцінки	Надати рекомендації та допомогу у вдосконаленні системи комплаєнс менеджменту без формального висновку з надання впевненості.	Надати впевненість (розумну або обмежену) щодо відповідності предмета завдання критеріям оцінки	Допомогти організації виявити причини та схеми шахрайства, зловживань чи інших фінансових порушень, а також розробити заходи для їх запобігання в майбутньому.
Предмет завдання	1. Діяльність та її відповідність формальним (законодавство, міжнародні стандарти) та неформальним (етичним) вимогам 2. Діяльність та виконання внутрішніх політик, процедур та кодексів етики 3. Система комплаєнс менеджменту		1. Діяльність та відсутність випадків шахрайства, зловживань та маніпуляцій 2. Факти шахрайства та порушень 3. Система попередження (раннього виявлення, протидії) шахрайства	
Назва	Завдання з надання впевненості в сфері комплаєнсу (compliance assurance engagement). Приклади: 1. Завдання з надання впевненості щодо відповідності діяльності бізнес-організації вимогам законодавства, стандартів, внутрішніх політик та кодексів етики 2. Завдання з надання	Різноманітні. Приклади: 1. Розробка та оновлення внутрішніх політик і процедур для приведення їх у відповідність до нових законодавчих або галузевих вимог (наприклад, антикорупційні політики, політика захисту персональних даних). 2. Оцінка корпоративної культури доброчесності шляхом	Завдання з надання впевненості в сфері комплаєнсу (forensic assurance engagement). Приклади: 1. Завдання з надання впевненості щодо ризиків наявності шахрайства 2. Завдання з надання впевненості щодо функціонування системи систем протидії	Різноманітні. Приклади: 1. Розробка та впровадження системи раннього виявлення шахрайства, з використанням аналізу даних для виявлення аномалій у транзакціях. 2. Моделювання можливих сценаріїв шахрайства для конкретних бізнес-процесів та рекомендації щодо побудови запобіжних контролів.

Критерій	Комплаєнс		Форензик	
	Завдання з надання впевненості	Консультаційні послуги	Завдання з надання впевненості	Консультаційні послуги
	впевненості щодо функціонування системи комплаєнс-менеджменту відповідно до вимог ISO 37301	інтерв'ю та анкетування персоналу з подальшою підготовкою рекомендацій щодо підвищення рівня етичної поведінки. 3. Аналіз регуляторних змін та підготовка рекомендацій, як адаптувати систему контролю, щоб запобігти потенційним порушенням. 4. Навчання персоналу щодо вимог комплаєнсу, конфлікту інтересів, запобігання хабарництву та механізмів внутрішнього повідомлення (whistleblowing). 5. Тестування нового ІТ-рішення для автоматизації процесів комплаєнсу перед його впровадженням.	(попередження, раннього виявлення) шахрайства	3. Аналіз вразливих точок у бізнес-процесах (наприклад, у сфері закупівель чи управління готівковими коштами) з подальшою розробкою плану усунення слабких місць. 4. Проведення внутрішнього розслідування за запитом менеджменту щодо конкретних підозрілих операцій з підготовкою аналітичного звіту для подальших юридичних дій. 5. Консультації з цифрової криміналістики - надання порад, які інструменти та методи слід застосовувати для збору цифрових доказів у разі інциденту.
Обов'язковість	Обов'язковим є лише оцінка функціонування системи комплаєнс-менеджменту згідно ISO 3701	Необов'язкове	Необов'язкове	Необов'язкове

Джерело: розроблено авторами.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Сучасний внутрішній аудит у бізнес-структурах еволюціонував від суто контрольної функції до комплексного інструменту корпоративного управління, який поєднує завдання з надання впевненості та консультативні послуги, зберігаючи при цьому незалежність і об'єктивність. Запропонована Інститутом внутрішніх аудиторів «Модель трьох ліній» чітко окреслює місце внутрішнього аудиту як третьої лінії захисту, орієнтованої на оцінку ефективності управління ризиками, систем внутрішнього контролю та комплаєнс-процесів. Ключовим є інтеграційний підхід, за якого внутрішній аудит взаємодіє з першою і другою лінією захисту, але не замінює їх, а забезпечує незалежне підтвердження та надає рекомендації для підвищення результативності бізнес-процесів.

Трансформація підходів до внутрішнього аудиту у сучасних бізнес-структурах є неминучою відповіддю на зростання складності бізнес-середовища, посилення регуляторних вимог, збільшення ризиків шахрайства. Внутрішній аудит дедалі частіше виконує інтегровану роль, пропонуючи надання впевненості (assurance), перевірку відповідності (compliance) та форензик-розслідування (forensic). Такий підхід дозволяє своєчасно виявляти ризики, підвищувати ефективність управлінських рішень та зміцнювати корпоративну культуру. Інтеграція цих трьох напрямів створює багатofункціональну систему внутрішнього аудиту, здатну одночасно забезпечувати дотримання нормативів, надавати впевненість керівництву та виявляти шахрайські дії на ранніх етапах. Це підвищує стратегічну цінність внутрішнього аудиту та робить його важливим партнером у забезпеченні сталого розвитку бізнесу.

Комплаєнс та форензик мають різноманітний прояв в функціях внутрішнього аудиту з точки зору змісту завдань відповідно до Глобальних стандартів внутрішнього аудиту: їх об'єкти можуть бути предметом завдань з надання впевненості і консультативних послуг. Роль внутрішнього аудиту у сфері комплаєнсу при виконанні завдань з надання впевненості є двоаспектною: по-перше, він виступає інструментом надання впевненості щодо відповідності діяльності нормативним, галузевим та внутрішнім вимогам; по-друге, виконує завдання з оцінки ефективності системи комплаєнс-менеджменту, що особливо актуально в контексті стандарту ISO 37301, який передбачає регулярні внутрішні аудити. Форензик у внутрішньому аудиті має розглядатися переважно як консультативна послуга, спрямована на виявлення, розслідування та запобігання шахрайству, однак за певних умов може трансформуватися в завдання з надання впевненості, коли йдеться про оцінку систем протидії шахрайству.

Визначальною передумовою ефективного виконання як комплаєнс-, так і форензик-завдань є наявність адекватних, релевантних і формалізованих критеріїв оцінки, що відповідає вимогам Глобальних стандартів внутрішнього аудиту. Чіткі критерії дозволяють об'єктивно виявляти відхилення, визначати їх значущість та формулювати обґрунтовані висновки, що безпосередньо впливає на довіру до результатів внутрішнього аудиту з боку зацікавлених сторін. Подальші дослідження мають бути спрямовані на розробку внутрішніх положень та стандартів, які можуть виступати як об'єктивні критерії оцінки, адже при їх відсутності сенс функціонування внутрішнього аудиту як діяльності з надання впевненості втрачається.

Результати дослідження підкреслюють важливість розвитку освітніх компонентів, орієнтованих на комплаєнс та внутрішній аудит. Запропоновані підходи відповідають європейським стандартам і можуть бути ефективно використані в освітніх практиках, зокрема в межах проєкту EUComplianceM4UA «Implementation of the European approach of Compliance Management in higher education in Ukraine» («Впровадження європейського підходу комплаєнс-менеджменту у вищій освіті України») 101179706, ERASMUS-EDU-2024-CBHE-STRAND-1 ERASMUS-LS.

Список літератури

1. Боберський О.В. Організація аудиту системи комплаєнс вітчизняних підприємств. *Ефективна економіка*. 2024. №9. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.9.62>
2. Глобальні стандарти внутрішнього аудиту. URL: <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/global-internal-audit-standards-ukrainian.pdf> (дата звернення 10.11.2024).
3. Додаток до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх

послуг. Видання 2020 року. Частина III. URL: https://mof.gov.ua/uk/archive_of_translations-760 (дата звернення 20.10.2024).

4. Дубініна М.В., Сирцева С.В., Янковська Т.Ю. Форензік як метод розслідування внутрішньокорпоративних випадків шахрайства. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 38. С. 377-383. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/38_2019_ukr/61.pdf (дата звернення 10.11.2024).
5. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія. К.: Інформ.-аналітичне агентство, 2010. 491 с.
6. Кобелева Т.О. Дослідження взаємозв'язку комплаєнс-контролю з внутрішнім аудитом та внутрішнім контролем на промисловому підприємстві. *Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна*. 2019. №2(21). С. 81-91. URL: <https://economics.donntu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/03/13-Kobelieva-TO.pdf> (дата звернення 10.11.2024).
7. Кобелева Т.О. Стратегії забезпечення комплаєнс-безпеки промислового підприємств. *Економічний журнал Одеського політехнічного університету*. 2019. №3(9). С. 53-61. DOI: 10.5281/zenodo.3804738
8. 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 (дата звернення 10.11.2024).
9. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. URL: <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-ukrainian.pdf> (дата звернення 10.11.2024).
10. Назарова К. О., Нежива М. О., Лосіцька Т. І., Міняйло В. П., Новікова Н. Л. Форензік аудит як імператив економічної безпеки та розвитку компанії в умовах глобальних трансформацій. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2021. 4(35). С. 99–106. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcapter.v4i35.221808>
11. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія. К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2015. 464 с.
12. Нестеренко О. Форензік аудит як ефективний засіб протидії внутрішньо-корпоративному шахрайству в умовах війни. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economicsg*. 2024. Випуск 5. С. 392-405. URL: <https://aab-economics.kmf.uz.ua/aabe/article/view/176> (дата звернення 10.11.2024).
13. 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.
14. Пушкар М.С., Семанюк В.З. Внутрішній аудит: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 211 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37224/1/Внутрішній%20аудит-Semaniuk.pdf> (дата звернення 10.11.2024).
15. Рябчук О.Г., Твердун С.О. Форензік як інструмент протидії економічним злочинам та фінансовому шахрайству на підприємстві. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2021. Вип. 40. С. 77-83. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/40_2021ua/16.pdf (дата звернення 10.11.2024).
16. 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>
17. Семенець А.О. Форензік аудит як ефективний засіб антикризового управління торговельною діяльністю. *Бізнес Інформ*. 2019. №4. С. 280–287. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-4-280-287>
18. Слободяник Ю.Б., Зварич Л.В. Внутрішній аудит : навчальний посібник. Суми :ТОВ «ВПІ «Фабрика друку», 2018. 248 с. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7523/1/Внутрішній%20аудит.pdf> (дата звернення 10.11.2024).
19. 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>
20. 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)
21. Arens Alvin A., Loebbecke James K. Auditing, an Integrated Approach. Prentice-Hall, Inc, 1994. 798 с.
22. Factsheet: Internal Audit versus Compliance. The Institute of Internal Auditors. Australia. URL: <https://www.iianz.org.nz/download/162337/internal-audit-versus-compliance.pdf> (дата звернення 10.11.2024).
23. Global Internal Audit Standards. URL: https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/standards/editable-versions/globalinternalauditstandards_2024january9_editable.pdf (дата звернення 10.11.2024).
24. GLOBAL PERSPECTIVES & INSIGHTS Internal Audit and Compliance: Clarity and collaboration for stronger governance . 2021 The Institute of Internal Auditors. URL: <https://www.theiia.org/globalassets/site/content/articles/global-perspectives-and-insights/2022/gpi-3-lines-and-compliance/iiagpi-threelinesandcompliance.pdf> (дата звернення 10.11.2024).
25. International Organization for Standardization (ISO). 2021. *International Standard ISO 37301 “Compliance management systems - Requirements with guidance for use”*. Geneva: Switzerland.
26. O'Reilly, V.M., Hirsh, M.B., DeFliese, Ph.L., & Jaenicke, H.R. Montgomery's Auditing. Wiley, 1991. 1184 с.

27. Orlando Castellanos Polo, Nelvis Navarro Charris, Enoc Barrientos Perez, Olson Ortiz Tovar, Ingrid Faneth Cárdenas Cantillo Forensic Audit: A Case of Automotive Company, Legal and Accounting Aspect. *Journal of Law and Sustainable Development* December 18, 2023. URL: <https://ssrn.com/abstract=4695902> (дата звернення 10.11.2024).
28. Spencer Pickett K.H. *The Internal Auditing Handbook*. Second edition. Wiley, 2018. URL: <https://opac.feb.uinjkt.ac.id/repository/6dec6eb03d460c60eb7d46abf78ee5c0.pdf> (дата звернення 10.11.2024).
29. 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 10.11.2024).

References

1. Boberskyi, O.V. (2024). Organization of audit of the compliance system of domestic enterprises. *Efektivna ekonomika*, 9. <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.9.62> [in Ukrainian]
2. The Institute of Internal Auditors. (2024). *Global internal audit standards* <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/global-internal-audit-standards-ukrainian.pdf> [in Ukrainian]
3. International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). *Supplement to the handbook of international quality control, auditing, review, other assurance and related services pronouncements* (2020 ed., Vol. III) https://www.apob.org.ua/?page_id=3482 [in Ukrainian]
4. Dubinina, M.V., Syrtseva, S.V., & Yankovska, T.Yu. (2019). Forensics as a method of investigating intra-corporate fraud cases. *Infrastruktura rynku*, 38, 377-383. http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/38_2019_ukr/61.pdf [in Ukrainian]
5. Kamenska, T.O. (2010). *Internal audit. Modern view: monograph*. K.: Inform.-analitichne ahentstvo [in Ukrainian].
6. Kobielieva, T.O. (2019). Research on the relationship between compliance control, internal audit, and internal control at an industrial enterprise. *Naukovi pratsi DonNTU. Seriya: ekonomichna*, 2(21), 81-91. <https://economics.donntu.edu.ua/wp-content/uploads/2021/03/13-Kobielieva-TO.pdf> [in Ukrainian]
7. Kobielieva, T.O. (2019). Strategies for ensuring compliance security of an industrial enterprise. *Ekonomichniy zhurnal Odeskoho politekhnichnoho universytetu*, 3(9), 53-61 [in Ukrainian]. <https://doi.org/10.5281/zenodo.3804738>
8. 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 [in Ukrainian]
9. The Institute of Internal Auditors. (2017). International standards of professional practice of internal audit. <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-ukrainian.pdf> [in Ukrainian]
10. Nazarova, K.O., Nezhyva, M.O., Lositska, T.I., Miniailo, V.P., & Novikova, N.L. (2021). Forensic audit as an imperative of economic security and company development in the conditions of global transformations. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 4(35), 99-106 [in Ukrainian]. <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v4i35.221808>
11. Nazarova, K.O. (2015). *Audit: Evolution, potential, efficiency*. Kyiv: Kyiv National University of Trade and Economics [in Ukrainian]
12. Nesterenko, O. (2024). Forensic audit as an effective means of countering intra-corporate fraud in wartime. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*, (5), 392-405 [in Ukrainian]. <https://aab-economics.kmf.uz.ua/aabe/article/view/176>
13. Ohiichuk, M.F., Rahulina, I.I., Novikov, I.T., & Rahulina, M.M. (2022). *Internal audit* (5th ed., revised and enlarged). Kyiv: Alerta [in Ukrainian]
14. 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]
15. Riabchuk, O.H., & Tverdun, S.O. (2021). Forensic as a tool for countering economic crimes and financial fraud at an enterprise. *Scientific Bulletin of Uzhhorod National University*, (40), 77-83. http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/40_2021ua/16.pdf [in Ukrainian]
16. 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>
17. Semenets, A.O. (2019). Forensic audit as an effective tool of crisis management in trade activities. *Business Inform*, (4), 280-287 [in Ukrainian]. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-4-280-287>
18. Slobodianyk, 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]
19. 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>

20. 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)
21. Arens, Alvin A., & Loebbecke James K. (1994). *Auditing, an Integrated Approach*. Prentice-Hall, Inc.
22. The Institute of Internal Auditors. (n.d.). *Factsheet: Internal audit versus compliance*. The Institute of Internal Auditors Australia. <https://www.iianz.org.nz/download/162337/internal-audit-versus-compliance.pdf>
23. The Institute of Internal Auditors. (2024, January 9). *Global internal audit standards*. https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/globalinternalauditstandards_2024january9_editable.pdf
24. The Institute of Internal Auditors. (2021). *Global perspectives & insights: Internal audit and compliance: Clarity and collaboration for stronger governance*. <https://www.theiia.org/globalassets/site/content/articles/global-perspectives-and-insights/2022/gpi-3-lines-and-compliance/iiagpi-threelinesandcompliance.pdf>
25. International Organization for Standardization. (2021). *ISO 37301: Compliance management systems — Requirements with guidance for use*. ISO.
26. O'Reilly, V. M., Hirsh, M. B., DeFliese, P. L., & Jaenicke, H. R. (1991). *Montgomery's auditing*. Wiley.
27. Castellanos Polo, O., Navarro Charris, N., Barrientos Perez, E., Ortiz Tovar, O., & Cárdenas Cantillo, I. F. (2023, December 18). Forensic audit: A case of automotive company, legal and accounting aspect. *Journal of Law and Sustainable Development*. <https://ssrn.com/abstract=4695902>
28. Pickett, S. K. H. (2018). *The internal auditing handbook* (2nd ed.). Wiley. <https://book.akij.net/eBooks/2018/March/5a9e7b2d97ef6/The%20Internal%20Auditing%20Handbook.pdf>
29. 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-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-english.pdf>

Nataliia Shalimova, Professor, Doctor in Economics (Doctor of Economic Sciences)

Yaroslav Kozachenko, Postgraduate

Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine

Transformation of Approaches to the Implementation of Internal Audit in Modern Business Structures: Assurance, Compliance, Forensics

The study presents an analysis of the evolution and new approaches to the implementation of internal audit in business structures, in particular, an assessment of the integration of assurance, compliance and forensic functions, as well as the identification of challenges and prospects for their development.

It is substantiated that modern internal audit in business structures has evolved from a purely control function to a comprehensive corporate governance tool that combines assurance engagements and consulting services. It is determined that the integration approach is a key one, in which internal audit interacts with the first and second lines of defense within the framework of the “Three Lines Model” developed by the Institute of Internal Auditors, but does not replace them and provides independent assurance and recommendations for improving the effectiveness of business processes, the effectiveness of risk management, internal control systems and compliance processes. The main trends in the transformation of approaches to the use of internal audit in modern business structures are highlighted. First, internal audit increasingly plays an integrated role, offering assurance, compliance and forensics, as the integration of these three areas creates a multifunctional internal audit system that can simultaneously ensure compliance with norms and standards, provide assurance to management and detect fraudulent actions at an early stage. Second, the role of internal audit in the field of compliance is two-fold: it acts as a tool for providing assurance regarding the compliance of activities with regulatory, industry and internal requirements, and also performs engagements to assess the effectiveness of the compliance management system in the context of the application of the ISO 37301 standard, which establishes the mandatory nature of regular internal audits. Third, forensics in internal audit should be considered primarily as a consulting service aimed at detecting, investigating and preventing fraud, but under certain conditions it can be transformed into an assurance engagement, for example, when assessing anti-fraud systems.

It has been proven that the determining prerequisite for the effective performance of both compliance and forensic assurance engagements is the adequate, relevant and formalized assessment criteria that meet the requirements of the Global Internal Audit Standards. Clear criteria allow for objectively identifying deviations, determining their significance and formulating substantiated conclusions, which directly affects the confidence in the results of internal audit. Further research should be aimed at developing internal regulations and standards that can act as objective assessment criteria, because in their absence the significance of the functioning of internal audit as an assurance activity is lost.

internal audit, assurance, assurance engagements, consulting services, forensics, compliance, evaluation criteria

Одержано (Received) 01.12.2024

Прорецензовано (Reviewed) 10.12.2024
Прийнято до друку (Approved) 23.12.2024