

УДК 658-044.922:006]:657.6

DOI: 10.60022/2(6)-8S

Костак Станіслав Геннадійовичздобувач третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти
Державний торговельно-економічний університет, Україна**Kostak Stanislav**

PhD Student

State University of Trade and Economics, Ukraine

ORCID: 0009-0000-9847-6725

Назарова Каріна Олександрівна

докторка економічних наук, професорка

завідувачка кафедри фінансового аналізу та аудиту

Державний торговельно-економічний університет, Україна

Nazarova Karina

Doctor of Economic Sciences, Professor

Head of the Department of Financial Analysis and Audit

State University of Trade and Economics, Ukraine

ORCID: 0000-0002-5019-9244

КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ ТРАНСФОРМАЦІЇ СТАНДАРТІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Анотація. У статті представлено результати комплексного компаративного аналізу еволюції внутрішнього аудиту, з урахуванням сучасних глобалізаційних викликів. Проаналізовано ключові фактори впливу: пандемія COVID-19, війна в Україні, цифрова трансформація бізнесу та внутрішнього аудиту, його ефективності. Досліджені динаміка та зміни в міжнародних регуляторних підходах та ризиках різної етимології, які повинен виявляти та оцінювати внутрішній аудитор, під час документування та узагальнення результатів внутрішнього аудиту. Проведено комплексне, структурне порівняння стандартів внутрішнього аудиту: Міжнародних стандартів професійної практики 2017 року та Глобальних стандартів 2024 року. Запропоновано узагальнену структурну схему нових стандартів та проведено порівняльний аналіз, що дозволило виявити їхні ключові відмінності: посилення стратегічної ролі внутрішнього аудиту, підвищення рівня взаємодії між керівником внутрішнього аудиту та правлінням, а також вдосконалення процесів планування та оцінки ефективності. Детально досліджено розділи стандартів 2024 року де виокремлені вимоги до застосування сучасних технологій (Big Data, штучний інтелект, RPA) та методів машинного навчання, що використовуються для виявлення аномалій, класифікації ризиків та прогнозування загроз. Аналізується інтеграція вимог ESG та цілей сталого розвитку у функцію внутрішнього аудиту, що посилює її роль у забезпеченні нефінансової звітності та створенні доданої вартості. Результатами дослідження підтверджено трансформацію внутрішнього аудиту з контрольної функції у стратегічного бізнес-партнера, здатного підвищити вартість, стійкість та конкурентоспроможність компаній.

Ключові слова: внутрішній аудит, економічний аналіз, Глобальні стандарти внутрішнього аудиту 2024 р., штучний інтелект, ESG-фактори, сталий розвиток, суб'єкт господарювання.

COMPARATIVE ANALYSIS OF THE TRANSFORMATION OF INTERNAL AUDIT STANDARDS

Abstract. The article presents the results of a comprehensive comparative analysis of the evolution of internal audit, taking into account the profound impact of current globalization challenges. The study examines key drivers that have influenced this transformation, including the COVID-19 pandemic, which accelerated the need for resilience and flexible risk management systems; the war in Ukraine, which heightened geopolitical risks and economic uncertainty; and the rapid digital transformation of both business processes and internal audit practices, which has reshaped methodologies, tools, and the criteria of audit effectiveness. Special attention is paid to the dynamics of changes in international regulatory approaches, as well as to the growing

spectrum of risks of various origins—financial, operational, cyber, environmental, and social—that internal auditors are expected to identify, assess, and document within the framework of their professional activity.

The research includes a structural and detailed comparison between the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (2017) and the newly adopted Global Internal Audit Standards (2024). A generalized structural framework of the new standards is proposed, supported by a comparative analysis that highlights their key differences. Among the most significant are the strengthening of the strategic role of internal audit, the intensification of interaction between the chief audit executive and the board of directors, the institutionalization of forward-looking, risk-based planning, and the refinement of approaches to evaluating audit quality and effectiveness.

A particular focus of the article is on the sections of the 2024 Standards that emphasize the integration of advanced technologies into audit practice. These include systematic applications of Big Data analytics, artificial intelligence, robotic process automation, and machine learning methods, which are increasingly deployed for anomaly detection, risk classification, predictive analytics, and the creation of continuous assurance models. The study also examines the integration of ESG requirements and the Sustainable Development Goals into the internal audit function, which expands its role in ensuring the credibility of non-financial reporting, enhancing transparency, and creating sustainable added value for stakeholders.

The findings of the research confirm the ongoing transformation of internal audit from a predominantly control-oriented activity into a strategic business partner. This evolution strengthens its capacity to contribute to value creation, reinforce organizational resilience, and enhance the competitiveness of companies in a rapidly changing and uncertain global environment. Moreover, the comparative framework developed in the article provides a practical reference point for boards, regulators, and chief audit executives in adapting internal audit to the challenges of the 21st century.

Keywords: internal audit, economic analysis, Global Internal Audit Standards 2024, strategic role of internal audit, artificial intelligence, ESG factors, Sustainable Development Goals.

Постановка проблеми. Внутрішній аудит (ВА) в умовах стрімкого розвитку цифрових технологій, підвищення рівня уваги до захисту даних та всеохоплюючих глобалізаційних процесів є ключовим інструментом ефективного господарювання. В свою чергу, ВА ґрунтується на стандартах. Генеза стандартів ВА нараховує понад 80 років. Прийняття нових Глобальних стандартів внутрішнього аудиту 2024 р., що замінили Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту 2017 р., стало відповіддю професійної спільноти на сучасні глобальні виклики. Водночас оновлена редакція стандартів потребує глибшого осмислення у частині їх структурної моделі, практичної імплементації сучасних технологій (Big Data, штучного інтелекту, машинного навчання, RPA) та інтеграції ESG-вимог у процеси внутрішнього аудиту. У наукових і професійних колах обговорюються питання збалансованості принципів та вимог, ступеня адаптивності стандартів до середовища високої невизначеності та їхньої здатності забезпечити стратегічну роль внутрішнього аудиту. Це зумовлює необхідність системного компаративного аналізу стандартів 2017 р. та 2024 р., ідентифікації ключових відмінностей і оцінки їх впливу на розвиток функції ВА в сучасних умовах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання розвитку внутрішнього аудиту (ВА) та його інтеграції в систему корпоративного управління досліджуються у працях багатьох українських і зарубіжних учених і практиків, серед яких ґрунтовними роботами вирізняються професори Т. О. Каменської [1], О. Ю. Редька [2], В. С. Рудницького [3], Н.С. Шалімова [4] та ін. Значний внесок в цьому напрямку зробили також і закордонні вчені, такі як Anna Eulerich [5], Sofik Handoyo [6], Rainer Lenz [7] та інші.

Разом із тим, комплексних порівняльних досліджень еволюції Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту 2017 р. та Глобальних стандартів внутрішнього аудиту 2024 р., з урахуванням впливу сучасних технологій і ESG-факторів, у науковій літературі недостатньо. Це визначає актуальність даної статті.

Метою статті є надати професійно-обґрунтоване судження щодо теоретико-практичних підходів з імплементації Стандартів 24 в практику ВА суб'єкта господарювання.

Для досягнення визначеної мети необхідно: ідентифікувати ключові фактори, що зумовили оновлення стандартів (пандемія COVID-19, геополітична нестабільність, цифрова трансформація, посилення вимог сталого розвитку та ESG-факторів); розробити узагальнену структурну схему нових стандартів; визначити суттєві відмінності їх змісту й механізмів реалізації; проаналізувати відображення

у стандартах 2024 р. сучасних технологій (Big Data, штучного інтелекту, машинного навчання, RPA) та інтеграцію вимог цілей сталого розвитку в діяльність внутрішнього аудиту.

Виклад основного матеріалу. Теоретичні та методологічні підходи до аудиту фінансової звітності в Україні ґрунтовно вивчаються на протязі досить тривалого часу. Закон України «Про аудиторську діяльність», що був прийнятий у 1993 році [8], закріпив правові засади функціонування аудиту як незалежної інституції фінансового контролю. Українська професійна аудиторська спільнота почала активно формувати власні стандарти та практики. Згодом, наукові дослідження та професійні дискусії все частіше висвітлювали суттєві недоліки зовнішнього аудиту, зокрема його ретроспективний характер, що обмежує здатність своєчасно та проактивно впливати на управлінські рішення та запобігати ризикам. У цьому контексті, власники та керівники підприємств почали приділяти більше уваги внутрішньому аудиту, як потужному інструменту не тільки контролю, але й управління ризиками та підвищення ефективності бізнесу.

Тектонічні зрушення у сферах глобальної світової безпеки, державного управління, корпоративного менеджменту, освіти, та інші виклики, сформували запит на нагальне вдосконалення та адаптацію чисельних бізнес та управлінських процесів, зокрема і ВА [6, с. 83-84]. ВА еволюціонував від базової функції фінансового нагляду та перевірки дотримання вимог на діяльність, що створює додаткову вартість, суб'єкта господарювання. Згідно визначенню функції ВА було на сайті Інституту внутрішніх аудиторів: «Внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультацій, яка покликана додавати вартість (add value) і вдосконалювати діяльність підприємства. Він допомагає суб'єкту господарювання досягати своїх цілей, застосовуючи системний і дисциплінований підхід до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління» [9]. Функція ВА забезпечує постійний моніторинг бізнес-процесів, ефективне управління ризиками, підвищує організаційну стійкість суб'єкта господарювання. Сьогодні успішність аудиту залежить від корпоративного управління та етики, а аудитори виступають у ролі стратегічних партнерів [6, с. 25]. Прийняття нових Глобальних стандартів внутрішнього аудиту 2024 року, які замінили видання 2017 року Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, є відповіддю професійної спільноти на ці виклики.

Каталізатором модернізації Міжнародних Стандартів Професійної Практики Внутрішнього Аудиту редакції 2017 року виступили наступні основні фактори:

1. Пандемія COVID-19: глобальний локдаун спричинив революцію в системі управління компаніями, які були вимушені в умовах економічного та соціального шоку адаптувати операційну діяльність до віддаленого режиму. Відповідно, масова цифровізація призвела до суттєвого збільшення кіберризиків. Серед широко ряду інших факторів, пандемія дестабілізувала ланцюги постачання, що призвело до змін в оцінці та управлінні ризиками [10, с. 5-7; 11, с. 17-23].

2. Прискорення цифрової трансформації: глобальна інтеграція Big Data, штучного інтелекту, блокчейну та автоматизованих систем управління ризиками та бізнес-процесами, масовий перехід компаній до хмарних технологій зберігання даних повністю змінили підхід до управління та моніторингу діяльності та поточного стану компаній [12, с. 228-229].

3. Зміни у міжнародних регуляторних підходах: у відповідь на економічну рецесію, викликану COVID-19, корупційні скандали (зокрема Wirecard та низка випадків порушень AML-регулювання у США) і втрату довіри до фінансових інституцій, уряди ЄС та США значно підсилили регуляторний контроль за комплаєнсом, фінансовою звітністю та прозорістю управління. Прийнято нові директиви щодо ESG (екологічного, соціального та корпоративного управління), зокрема CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) у Європі. Впроваджено жорсткіші антикорупційні регуляції для транснаціональних корпорацій [13, с. 1180; 14, с. 330-340; 7, с. 5-6].

4. Геополітичні кризи та економічна нестабільність: повномасштабне вторгнення російської федерації в Україну 24-го лютого 2022 року призвело серед всього іншого, до енергетичної кризи та повного перезавантаження глобальних ринків. На фоні світової інфляції та економічної нестабільності виникають нові ризики санкційного комплаєнсу, викликані жорсткою санкційною політикою США та ЄС щодо держави-агресора [16, с. 1-5; 17, с. 2-3].

5. Підвищена увага до сталого розвитку та ESG-фактори: останні десятиріччя середня річна температура планети, вміст вуглецю в атмосфері, викиди шкідливих речовин стабільно зростають. Це справедливо викликає занепокоєння вчених та суспільства та чинить тиск на уряди і бізнес. Інвестори та акціонери посилюють вимоги до сталого розвитку та екологічної відповідальності компаній, що призвело до запровадження низки зелених ініціатив щодо зменшення екологічного сліду людства, і,

відповідно, до впровадження нових стандартів звітності (GRI, SASB, TCFD) [14, с. 320-355; 17, с. 719-729; 18], тощо.

Глобальні Стандарти Внутрішнього Аудиту, що впроваджені 9 січня 2024 року [19], та вступили в силу 9 січня 2025 року, у відповідь на вище перелічені виклики, зазнали суттєвих структурних змін.

Таблиця 1

Компаратив основних структурних форм стандартів внутрішнього аудиту 2017 та 2024 рр.

Елементи	Стандарти	
	2017 року	2024 року
Загальна структура	Дві категорії: - якісні характеристики; - стандарти діяльності	5 розділів, 15 ключових принципів, які деталізуються 52-ма стандартами та рекомендаціями
Формат подання	Вимоги розділені на обов'язкові положення та інтерпретації	Принципи + стандарти + поради щодо впровадження
Гнучкість застосування	Вимоги адаптуються до специфіки компаній, але мають жорстку структуру	Модель стала гнучкішою, що передбачує масштабування під різні галузі та проекти

Джерело: складено авторами за даними [20]

Глобальні Стандарти 2024 в основі містять 15 Принципів, які забезпечують ефективний внутрішній аудит. Принципи – це широкі описи відповідної групи вимог і аспектів до розгляду.

Кожен з Принципів містить певну кількість стандартів, які складаються з:

- опис вимог – обов'язкові практики внутрішнього аудиту;
- рекомендації щодо впровадження – надають роз'яснення, яким чином можна досягти вимог стандарту, і пропонують найпоширеніші підходи, відповідні ситуації;
- приклади доказів відповідності наводять приклади того, як внутрішні аудитори можуть підтвердити виконання вимог стандарту.

Як можна побачити, нові Глобальні стандарти об'єднують обов'язкові та рекомендовані настанови, а принципи поєднано безпосередньо зі стандартами, що робить розуміння та безпосереднє користування стандартами значно зручнішим за версію стандартів 2017 року, де основні принципи не мають прив'язки до стандартів.

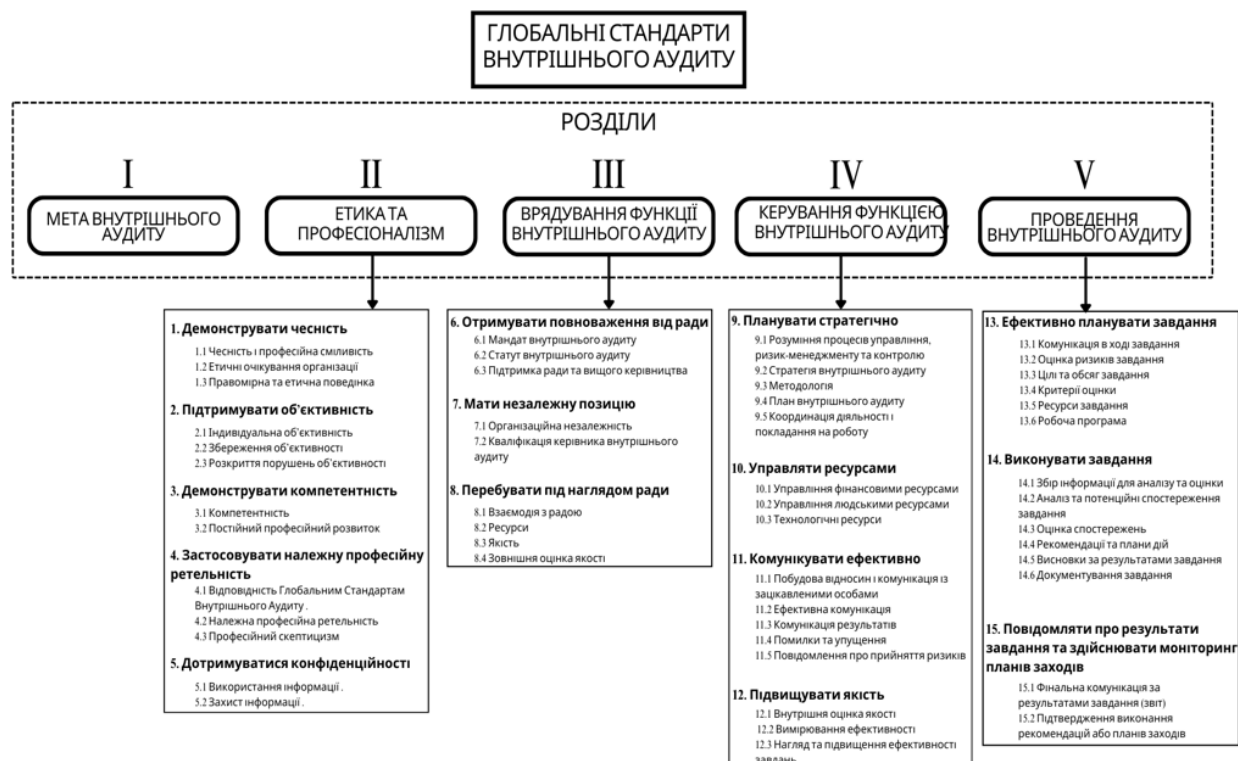


Рис. 1. Узагальнена структура Глобальних стандартів внутрішнього аудиту

Джерело: сформовано авторами за даними [19]

Результати компаративного аналізу стандартів 2017р. та 2024р. демонструють, що оновлені стандарти 2024 року зобов'язують до тіснішої взаємодії між керівником внутрішнього аудиту та правлінням, фактично підвищуючи залученість внутрішнього аудиту у процеси стратегічного корпоративного управління. Розширюються обов'язки керівника внутрішнього аудиту щодо координування пріоритетів та цілей внутрішнього аудиту з цілями суб'єкта господарювання, аналізу технологічних обмежень і їх наслідків, аналізу наявних ресурсів, розробки та корегування методології оцінки аудиторських висновків [7, 19]. Вище перелічене підтверджує тези, щодо переходу внутрішнього аудиту від класичної контролюючої функції, що включає в себе інструменти економічного аналізу, до стратегічно-партнерської ролі, що забезпечує ефективне управління ризиками та створення доданої вартості для компанії.

Таблиця 2

Концептуальні відмінності взаємодії правління та керівника внутрішнього аудиту

Настанови	
Настанови Стандартів 2017	Настанови Стандартів 2024
Періодично переглядати та затверджувати статут ВА	Обговорювати, переглядати та затверджувати статут внутрішнього аудиту, включаючи мандат ВА узгоджений між керівником внутрішнього аудиту (CAE) та вищим керівництвом
Забезпечити розуміння, перегляд та затвердження щорічної оцінки ризиків внутрішнього аудиту та плану внутрішнього аудиту	- інформувати про бачення стратегій, цілей та ризиків суб'єкта господарювання, щоб допомогти керівнику внутрішнього аудиту у визначенні пріоритетів внутрішнього аудиту; - демонструвати підтримку, переглядаючи та затверджуючи початковий річний план, бюджет та план ресурсів внутрішнього аудиту, а також будь-які значні зміни; - сприяти виконанню функції внутрішнього аудиту для досягнення мети внутрішнього аудиту та реалізації його стратегій і цілей
Періодично зустрічатися та спілкуватися безпосередньо з керівником внутрішнього аудиту (CAE), в тому числі обговорювати роботу відділу внутрішнього аудиту: - цілі, повноваження, відповідальність та результати діяльності відносно плану внутрішнього аудиту; - незалежність та об'єктивність; - адекватність ресурсів; - результати програми забезпечення та поліпшення якості («QAIP»), включаючи результати зовнішнього оцінювання («EQA»); - невідповідність обов'язковим настановам	Періодично зустрічатися та спілкуватися безпосередньо з керівником внутрішнього аудиту (CAE) з питань, викладених у поточних настановах, а також: - бачення функції внутрішнього аудиту та стратегічні цілі; - технологічні обмеження та вплив на результативність або ефективність; - критерії оцінювання аудиторських висновків та результатів, включаючи необхідну методологію визначення їх ступенів значимості; - щонайменше щорічно, аналізувати достатність ресурсів з точки зору кількості та компетентності
	- надавати повноваження на призначення та зняття з посади керівника внутрішнього аудиту; - затверджувати річні цілі діяльності внутрішнього аудиту; - надавати інформацію про річні показники діяльності внутрішнього аудиту та керівника внутрішнього аудиту, а також про винагороду керівника внутрішнього аудиту; - визначати порядок дій щодо прийняття керівництвом ризиків, які внутрішній аудит вважає неприйнятними розглядати та затверджувати план зовнішнього контролю якості (EQA) керівника внутрішнього аудиту, включаючи обсяг, терміни, компетенції та незалежність; - безпосередньо отримувати та розглядати результати EQA від незалежних оцінювачів, а також затвердження планів дій та графіку роботи керівника внутрішнього аудиту; - переглядати та затверджувати плани та графік дій керівника внутрішнього аудиту у відповідь на результати EQA та здійснювати моніторинг прогресу

Джерело: складено авторами за даними [21]

Суттєві зміни функцій та обов'язків керівника внутрішнього аудиту є відповіддю на виклики, що

виникли у зв'язку з ускладненням бізнес-середовища, посиленням регуляторного контролю, цифровою трансформацією та інтеграцією ESG-принципів у корпоративне управління.

Фактично, таке розширене залучення означає, що внутрішній аудит перестав бути періодичним процесом перевірки та набув характеру неперервного стратегічного інструменту управління ризиками. Це відображено у посиленні комунікації САЕ з правлінням і вищим керівництвом, підвищеній увазі до технологічних обмежень та адаптації функції внутрішнього аудиту до динамічних змін в операційному середовищі.

Таблиця 3

Ключові відмінності Глобальних стандартів 2024 р. від Стандартів 2017 р.

№	Відмінність	Характеристика
1	«Істотні умови» для правління і вищого керівництва	Нова концепція «Істотні умови» (Стандарти 6.1-8.4) окреслює роль керівника внутрішнього аудиту у підтримці ради директорів та вищого керівництва в нагляді за внутрішнім аудитом
2	Стратегія внутрішнього аудиту	Керівник внутрішнього аудиту повинен розробити стратегію внутрішнього аудиту, узгоджену зі стратегічними цілями суб'єкту господарювання та очікуваннями зацікавлених сторін, включаючи чітке бачення, стратегічні цілі та ініціативи
3	Інтегроване забезпечення якості та план внутрішнього аудиту	План внутрішнього аудиту повинен базуватися на задокументованій оцінці стратегій, цілей та ризиків суб'єкту господарювання. Керівник внутрішнього аудиту повинен координувати свої дії з внутрішніми та зовнішніми надавачами впевненості з метою зменшення дублювання та усунення прогалин у покритті ризиків
4	Оцінювання результатів аудиту	Аудиторські висновки повинні бути ранжовані за ступенем значимості. Пропонується наступна система оцінювання результатів: задовільно, частково задовільно, потребує покращення, незадовільно. Вона не є обов'язковою, і може бути замінена такою, що відповідає поточним потребам
5	Оцінювання ефективності	Керівник внутрішнього аудиту повинен визначити ключові показники ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту, беручи до уваги вказівки ради директорів та вищого керівництва
6	Посилення ролі технологій	Керівник внутрішнього аудиту повинен забезпечити використання відповідних технологій для підтримки процесів аудиту та підвищення ефективності (стандарт 10.3)
7	Удосконалена зовнішня оцінювання якості (EQA)	Зовнішнє оцінювання має проводитися не рідше одного разу на п'ять років кваліфікованим незалежним оцінювачем або групою оцінювачів. Вимога до зовнішньої оцінки якості також може бути виконана шляхом самооцінки з незалежною верифікацією. Правління повинно розглянути результати EQA, а команда з оцінки повинна включати щонайменше одного сертифікованого внутрішнього аудитора (CIA)

Джерело: складено авторами за даними [20]

Розвиток сучасних технологій отримав належне відображення у нових Глобальних стандартах. Зокрема, стандарт 10.3 прямо зобов'язує керівника внутрішнього аудиту впроваджувати технології в процес аудиту:

«Керівник внутрішнього аудиту повинен прагнути до того, щоб функція внутрішнього аудиту мала технології для підтримки процесу внутрішнього аудиту. Керівник внутрішнього аудиту повинен регулярно оцінювати технології, що використовуються функцією внутрішнього аудиту, і шукати можливості для підвищення результативності та ефективності...» [19].

Очевидно, що традиційних методів проведення внутрішнього аудиту вже недостатньо для забезпечення прозорості діяльності суб'єкта господарювання, здійснення контролю та стратегічного планування. Тому дедалі більше застосовуються сучасні технології Big Data, штучний інтелект, RPA (роботизована автоматизація процесів) та безперервний аудит. Зараз ці технології лише набирають популярність, проте, згідно з дослідженням «Generative AI» та «Future of Work in America», до 2030 року генеративний штучний інтелект поставить рутинні професії у сфері внутрішнього аудиту та бухгалтерії в топ-10 професій, що зникають [20].

Одним із ключових викликів сучасного внутрішнього аудиту є протидія шахрайству та мінімізація ризиків, що зумовлює необхідність впровадження високотехнологічних аналітичних рішень. У зв'язку з цим, дедалі активніше впроваджуються високотехнологічні аналітичні рішення на основі методів машинного навчання для виявлення аномалій, класифікації ризикових операцій та прогнозування ризиків [12, с. 234-236]. Найефективнішим інструментом для цього виступають алгоритми машинного навчання, які забезпечують обробку великих масивів даних у режимі реального часу, виявляючи нетипові транзакції та допомагаючи аудиторам у прийнятті рішень. Застосування методів машинного навчання в аудиті закупівельних процесів дає змогу автоматизувати виявлення аномалій і підтримати

аудиторів у їхній роботі, концентруючи увагу на ризикових операціях [22].

До основних напрямів їх застосування у внутрішньому аудиті належать:

- виявлення аномалій – ідентифікація нетипових фінансових та операційних транзакцій, які можуть свідчити про шахрайські дії або порушення внутрішніх регламентів (алгоритми: Isolation Forest, DBSCAN, k-Means);
- класифікація ризикових операцій – систематизація транзакцій та інших господарських операцій відповідно до рівня ризику, що сприяє оперативному ухваленню управлінських рішень (алгоритми: Random Forest, XGBoost);
- прогнозування ризиків – використання математичного моделювання та штучного інтелекту для передбачення потенційних загроз та розробки превентивних заходів для їх мінімізації (алгоритми: Logistic Regression, ANN).

Шахрайські схеми постійно еволюціонують, стаючи дедалі витонченішими, тоді як глобальна економічна нестабільність, геополітичні флуктуації та екологічні виклики суттєво підвищують ризики ухвалення управлінських рішень. Це зумовлює зростаючий попит на вдосконалення технологій штучного інтелекту, які, у відповідь на ці динамічні виклики, продовжуватимуть розвиватись, адаптуючись до нових загроз.

Цілі сталого розвитку (SDGs) Організації Об'єднаних Націй та питання ESG дедалі більше інтегруються в діяльність внутрішнього аудиту, оскільки мають значний вплив на ефективність, репутацію та фінансову стабільність компаній [17, с. 130]. Внутрішні аудитори зобов'язані враховувати вимоги стандартів GRI, ISSB та TCFD [18; 23; 24], координуючи свої дії з різними підрозділами компанії [25, с. 1983-1985] та дотримуючись оновлених стандартів внутрішнього аудиту.

Глобальні настанови, що доповнюють Стандарти 2024р. шляхом надання необов'язкової інформації, порад, і кращих практик при наданні послуг внутрішнього аудиту, розкривають вимоги до аудиту сталого розвитку.

Відповідність діяльності суб'єкта господарювання до сучасних екологічних, соціальних та управлінських вимог може мати цілий перелік переваг, серед яких варто виділити репутаційні вигоди, фінансову стійкість, інноваційну ефективність. Існує декілька звітів, які складаються для підтвердження відповідності цим вимогам. Основні три – це:

- Global Reporting Initiative (GRI);
- International Sustainability Standards Board (ISSB);
- Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD).

Вимоги ESG та SDGs постійно трансформуються, адаптуючись під виклики сьогодення, що вимагає від аудиторів безперервного навчання, що включає участь у спеціалізованих тренінгах, семінарах та конференціях.

Висновки. Сучасне бізнес-середовище характеризується високим рівнем невизначеності та значними управлінськими та фінансовими ризиками, що створює значну турбулентність, особливо в секторах, пов'язаних з енергетикою, кліматом та соціальною відповідальністю. У таких умовах роль внутрішнього аудиту стає ще більш значущою та відповідальною, відкриваючи широкі перспективи для його подальшого розвитку як стратегічного партнера керівництва суб'єкту господарювання. Результати порівняльного аналізу Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту 2017 року та Глобальних стандартів внутрішнього аудиту 2024 року дозволяють зробити ряд концептуальних узагальнень щодо їх еволюції, адаптованості до глобальних викликів та перспектив використання в різних сферах діяльності. Зміни в структурній моделі стандартів підвищили їх адаптивність та практичну актуальність, а впровадження гнучкої моделі дозволяє адаптувати стандарти до специфіки галузі та особливостей компанії. Це розширює можливості впровадження внутрішнього аудиту як функції, що створює додану вартість, та невід'ємного елементу стратегічного управління ризиками. Водночас важливо визнати, що Глобальні стандарти внутрішнього аудиту 2024 року не позбавлені недоліків і вже піддаються професійній критиці. Наприклад, Райнер Ленц і Девід Дж. О'Реган у своїй статті «Глобальні стандарти внутрішнього аудиту – старе вино в нових пляшках?» відзначають недостатній перехід до стандартів, заснованих на принципах, надмірне регулювання, що обмежує професійне судження, недостатню відповідність викликам середовища VUCA/BANI та обмеженість інновацій у підходах [10]. Серед ключових тенденцій у розвитку внутрішнього аудиту варто виділити інтеграцію сучасних технологій, зокрема Big Data, штучного інтелекту, машинного навчання та роботизованої автоматизації процесів, які вже впроваджуються в аудиті для виявлення аномалій, класифікації ризикових операцій та прогнозування загроз. Це свідчить про поступову трансформацію внутрішнього аудиту в інтелектуальну

та аналітичну функцію, що забезпечує проактивне управління ризиками. Особлива увага приділяється нефінансовим аспектам діяльності компаній, що відображається у включенні питань ESG та Цілей сталого розвитку (SDGs) до процесів внутрішнього аудиту. Це підвищує вимоги до внутрішніх аудиторів у плані міжфункціональної співпраці, безперервного навчання та використання міжнародно визнаних стандартів звітності, таких як GRI, SASB та TCFD.

Нове видання Глобальних стандартів внутрішнього аудиту є основою для подальшого вдосконалення функції внутрішнього аудиту як стратегічного бізнес-партнера, здатного забезпечити не тільки контроль і дотримання вимог, але й додаткову цінність, репутаційну стійкість та інноваційну ефективність суб'єктів господарювання.

Література

1. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: методологія та організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2011. 42 с.
2. Каменська Т. О., Редько О. Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні : практичний посібник; Наукова школа аудиту, Національний центр обліку та аудиту. Київ, 2015. 100 с
3. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2000. 187 с.
4. Шалимова Н. С., Смірнова І. В., Андрюс І. І. Використання можливостей внутрішнього аудиту при оцінюванні якості трудових відносин та процесів формування й розвитку кадрового потенціалу суб'єктів господарювання. Центральнотраїнський 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) (дата звернення: 21.08.2025).
5. Ейлеріх, А.; Ейлеріх, М. Яка цінність внутрішнього аудиту? Огляд літератури з якісних та кількісних перспектив. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*. 2020. 94(3/4). С. 83–92. DOI: <https://doi.org/10.5117/mab.94.50375> (дата звернення: 21.08.2025).
6. Хандойо, С. Мапування досліджень ефективності внутрішнього аудиту: бібліометричний підхід. *Cogent Business & Management*. 2024. 11(1). DOI: <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2289200> (дата звернення: 21.08.2025).
7. Ленц, Р.; О'Ріган, Д. Дж. Глобальні стандарти внутрішнього аудиту — нове вино у старих пляшках? *EDPACS*. 2024. 69(3). С. 1–28. DOI: <https://doi.org/10.1080/07366981.2024.2322835> (дата звернення: 21.08.2025).
8. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квіт. 1993 р. № 3125-XII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (дата звернення: 21.08.2025).
9. Зе Інстїт'ют оф Інтернал Одиторз. Визначення внутрішнього аудиту. The Institute of Internal Auditors. 2024. URL: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/> (дата звернення: 21.08.2025).
10. Ярва, Г.; Цайтлер, Т. Наслідки пандемії COVID-19 для внутрішнього аудиту: польове дослідження. *Journal of Applied Accounting Research*. 2023. 24(4). С. 743–762. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAAR-12-2021-0333> (дата звернення: 21.08.2025).
11. Зе Інстїт'ют оф Інтернал Одиторз. Внутрішній аудит у пост-COVID світі: глобальні перспективи та інсайти. The Institute of Internal Auditors. 2022. URL: <https://www.theiia.org/en/content/global-perspectives-insights/internal-audit-in-a-post-covid-world> (дата звернення: 21.08.2025).
12. Архам, М. Інтеграція штучного інтелекту та блокчейну у внутрішньому аудиті: підвищення ефективності та виявлення шахрайства. *Open Journal of Accounting*. 2025. 14(2). С. 225–241. DOI: <https://doi.org/10.4236/ajibm.2025.152011> (дата звернення: 21.08.2025).
13. Крістенсен, Г. Б.; Гейл, Л.; Лойц, К. Обов'язкова звітність зі сталого розвитку та CSR: економічний аналіз і огляд літератури. *Review of Accounting Studies*. 2021. 26(3). С. 1176–1248. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11142-021-09609-5> (дата звернення: 21.08.2025).
14. Хуммель, К.; Йобст, Д. Огляд законодавства ЄС щодо корпоративної звітності зі сталого розвитку. *Accounting in Europe*. 2024. 21(3). С. 320–355. DOI: <https://doi.org/10.1080/17449480.2024.2312145> (дата звернення: 21.08.2025).
15. Коростельова, Дж. Наслідки вторгнення Росії в Україну для енергетичного ринку ЄС та бізнесу. *British Journal of Management*. 2022. 33(4). С. 1–5. DOI: <https://doi.org/10.1111/1467-8551.12654> (дата звернення: 21.08.2025).
16. Фолкнер, Р. Енергетика як зброя та зміна клімату: оцінка реакції Європи на війну в Україні.

- LSE Public Policy Review. 2023. DOI: <https://doi.org/10.31389/lseppr.78> (дата звернення: 21.08.2025).
17. Наїм, Н.; Чанкая, С.; Білдік, Р. Чи впливає ESG-результативність на фінансові показники екологічно чутливих галузей? Порівняння ринків, що розвиваються, та розвинених ринків. *Borsa Istanbul Review*. 2022. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bir.2022.11.014> (дата звернення: 21.08.2025).
18. Глобал Репортінг Інішіатів. Стандарти GRI 2021. Global Reporting Initiative. 2021. URL: <https://www.globalreporting.org> (дата звернення: 21.08.2025).
19. Зе Інстіт'ют оф Інтернал Одиторз. Глобальні стандарти внутрішнього аудиту. The Institute of Internal Auditors. 2024. URL: <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards> (дата звернення: 21.08.2025).
20. KPMG. Орієнтування у нових глобальних стандартах внутрішнього аудиту. KPMG. 2025. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/th/pdf/2025/01/navigating-the-new-global-internal-audit-standards-en.pdf> (дата звернення: 21.08.2025).
21. Protiviti. Розуміння глобальних стандартів внутрішнього аудиту. Protiviti. 2024. URL: <https://www.protiviti.com/us-en/blogs/understanding-global-internal-audit-standards> (дата звернення: 21.08.2025).
22. Зе Інстіт'ют оф Інтернал Одиторз. Крок у майбутнє. Internal Auditor. 2024. URL: <https://internalauditor.theiia.org/en/articles/2024/april/stepping-into-the-future/> (дата звернення: 21.08.2025).
23. IFRS Foundation. Стандарти ISSB: IFRS S1 та S2. International Sustainability Standards Board. 2023. URL: <https://www.ifrs.org> (дата звернення: 21.08.2025).
24. Підсумковий звіт: Рекомендації Робочої групи з питань фінансових розкриттів, пов'язаних із кліматом (TCFD). Task Force on Climate-related Financial Disclosures. Financial Stability Board. 2017. URL: <https://www.fsb-tcfd.org/publications/final-recommendations-report/> (дата звернення: 21.08.2025).
25. Сабаурі, Л. Інтернал Одіт'с Роль внутрішнього аудиту у підтримці звітності зі сталого розвитку. *International Journal of Sustainable Development & Planning*. 2024. DOI: <https://doi.org/10.18280/ijstdp.190537> (дата звернення: 21.08.2025).

References

1. Kamenska, T. O. (2011). *Vnutrishnii audyt: metodolohiia ta orhanizatsiia* : avtoref. dys. ... d-ra ekon. nauk: 08.00.09. Kyiv.
2. Kamenska, T. O., & Redko, O. Yu. (2015). *Vnutrishnii kontrol i audyt v upravlinni* : praktychnyi posibnyk; Naukova shkola audytu, Natsionalnyi tsentr obliku ta audytu. Kyiv.
3. Rudnytskyi, V. S. (2000). *Vnutrishnii audyt: metodolohiia, orhanizatsiia* : monohrafiia. Ternopil: Ekonomichna dumka. (accessed August 21, 2024).
4. Shalymova, N. S., Smirnova, I. V., & Andriutsos, I. I. (2023). Vykorystannia mozhlyvostei vnutrishnoho audytu pry otsiniuvanni yakosti trudovykh vidnosyn ta protsesiv formuvannia y rozvytku kadrovoho potentsialu subiektiv hospodariuvannia. *Tsentrlnoukrainskyi naukovyi visnyk. Ekonomichni nauky*, 10(43), 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) (accessed August 21, 2024).
5. Eulerich, A., & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing? A literature review on qualitative and quantitative perspectives. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 94(3/4), 83–92. DOI: <https://doi.org/10.5117/mab.94.50375> (accessed August 21, 2024).
6. Handoyo, S. (2024). Mapping the landscape of internal auditing effectiveness study: a bibliometric approach. *Cogent Business & Management*, 11(1). DOI: <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2289200> (accessed August 21, 2024).
7. Lenz, R., & O'Regan, D. J. (2024). The global internal audit standards – Old wine in new bottles? *EDPACS*, 69(3), 1–28. DOI: <https://doi.org/10.1080/07366981.2024.2322835> (accessed August 21, 2024).
8. Verkhovna Rada of Ukraine. (1993, April 22). Pro audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 22 kvit. 1993 r. № 3125 XII. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12> (accessed August 21, 2024).
9. The Institute of Internal Auditors. (2024). Definition of internal auditing. Retrieved January 30, 2025. Available at: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/> (accessed August 21, 2024).
10. Jarva, H., & Zeitler, T. (2023). Implications of the COVID-19 pandemic on internal auditing: A field study. *Journal of Applied Accounting Research*, 24(4), 743–762. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAAR-12-2021-0333> (accessed August 21, 2024).
11. The Institute of Internal Auditors. (2022, October). Internal audit in a post-COVID world: Global perspectives & insights. Available at: <https://www.theiia.org/en/content/global-perspectives-insights/internal->

audit-in-a-post-covid-world (accessed August 21, 2024).

12. Arham, M. (2025). Artificial intelligence and blockchain integration in internal auditing: Enhancing efficiency and fraud detection. *Open Journal of Accounting*, 14(2), 225-241. DOI: <https://doi.org/10.4236/ajbm.2025.152011> (accessed August 21, 2024).

13. Christensen, H. B., Hail, L., & Leuz, C. (2021). Mandatory CSR and sustainability reporting: Economic analysis and literature review. *Review of Accounting Studies*, 26(3), 1176–1248. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11142-021-09609-5> (accessed August 21, 2024).

14. Hummel, K., & Jobst, D. (2024). An overview of corporate sustainability reporting legislation in the European Union. *Accounting in Europe*, 21(3), 320–355. DOI: <https://doi.org/10.1080/17449480.2024.2312145> (accessed August 21, 2024).

15. Korosteleva, J. (2022). The implications of Russia's invasion of Ukraine for the EU energy market and businesses. *British Journal of Management*, 33(4), 1-5. DOI: <https://doi.org/10.1111/1467-8551.12654> (accessed August 21, 2024).

16. Falkner, Robert. (2023). Weaponised Energy and Climate Change: Assessing Europe's Response to the Ukraine War. *LSE Public Policy Review*. DOI: <http://dx.doi.org/10.31389/lseprr.78> (accessed August 21, 2024).

17. Naeem, Nasruzzaman & Çankaya, Serkan & Bildik, Recep. (2022). Does ESG performance affect the financial performance of environmentally sensitive industries? A comparison between emerging and developed markets. *Borsa Istanbul Review*. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bir.2022.11.014> (accessed August 21, 2024).

18. GRI. (2021). GRI standards 2021. Global Reporting Initiative. Available at: <https://www.globalreporting.org> (accessed August 21, 2024).

19. The Institute of Internal Auditors. (2024, January 9). Global internal audit standards. Available at: <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards> (accessed August 21, 2024).

20. KPMG. (2025, January). Navigating the new global internal audit standards. Available at: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/th/pdf/2025/01/navigating-the-new-global-internal-audit-standards-en.pdf> (дата звернення: 19.08.2025).

21. Protiviti. (2024, January 30). Understanding the Global Internal Audit Standards. Protiviti. Available at: <https://www.protiviti.com/us-en/blogs/understanding-global-internal-audit-standards> (accessed August 21, 2024).

22. The Institute of Internal Auditors. (2024, April). Stepping into the future. *Internal Auditor*. Available at: <https://internalauditor.theiia.org/en/articles/2024/april/stepping-into-the-future/> (accessed August 21, 2024).

23. IFRS Foundation. (2023). ISSB standards: IFRS S1 and S2. International Sustainability Standards Board. Available at: <https://www.ifrs.org> (accessed August 21, 2024).

24. Task Force on Climate related Financial Disclosures. (2017). Final report: Recommendations of the Task Force on Climate related Financial Disclosures. Financial Stability Board. Available at: <https://www.fsb-tcfd.org/publications/final-recommendations-report/> (accessed August 21, 2024).

25. Sabauri, L. (2024). Internal Audit's Role in Supporting Sustainability Reporting. *International Journal of Sustainable Development & Planning*. DOI: <https://doi.org/10.18280/ijstdp.190537> (accessed August 21, 2024).