

Оцінювання ефективності внутрішнього аудиту в Міністерстві оборони України: інтегрований підхід на основі KPI та управління, орієнтованого на результат

Assessing the Effectiveness of Internal Audit in the Ministry of Defence of Ukraine: An Integrated Approach Based on KPIs and Results-Based Management

Олександр Шпиталь

Oleksandr Shpytal

ад'юнкт, e-mail: shpital777@ukr.net, ORCID ID: 0009-0003-5261-1954

PhD student, e-mail: shpital777@ukr.net, ORCID ID: 0009-0003-5261-1954

Національний університет оборони України, м. Київ, Україна

National Defense University of Ukraine, Kyiv, Ukraine

Received: December 04, 2025 | Revised: December 16, 2025 | Accepted: December 31, 2025

УДК 657.6

DOI: <https://doi.org/10.33445/sds.2025.15.6.32>

Мета роботи. Обґрунтування та розроблення методичного підходу до оцінювання ефективності внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України на засадах ключових показників ефективності та моделі (Results-Based Management, RBM), що забезпечить його трансформацію з контрольно-наглядового органу у стратегічного партнера та каталізатор позитивних змін в оборонному відомстві.

Метод дослідження. Аналіз та синтез.

Результати дослідження. Розроблено комплексну матрицю ключових показників ефективності (KPI) внутрішнього аудиту МОУ, що інтегрує стратегічні й операційні індикатори за чотирма вимірами: цінність для ключових зацікавлених осіб (стейкхолдерів), операційна ефективність внутрішніх процесів, розвиток персоналу та ефективність управління ресурсами. Побудовано логічну модель RBM, яка відображає “ланцюжок створення цінності” внутрішнього аудиту від вхідних ресурсів (Inputs) і діяльності (Activities) до результатів (Outputs), кінцевих результатів (Outcomes) та довгострокового впливу (Impact). Виявлено ключовий ризик — “розрив у результативності” між підготовкою аудиторських звітів і їх фактичним упровадженням та впливом на процеси в системі МОУ. Запропоновано дорожню карту імплементації інтегрованої системи оцінювання, що охоплює етапи оцінювання готовності, розроблення, пілотного впровадження та навчання персоналу.

Теоретична цінність дослідження. Інтегровано та адаптовано дві визнані міжнародні управлінські концепції — KPI на основі збалансованої системи показників (Balanced Scorecard, BSC) і RBM — для формування єдиної, логічно обґрунтованої рамки оцінювання ефективності внутрішнього аудиту в державному секторі, зокрема в умовах оборонного відомства. Дослідження гармонізує дві парадигми аудиту — національну (Державний внутрішній фінансовий контроль, ДВФК), орієнтовану переважно на контроль, та міжнародну, зосереджену на створенні цінності й стратегічному партнерстві, — пропонуючи модель, у якій ефективний контроль розглядається як необхідна умова створення цінності.

Практична цінність дослідження. Розроблено та надано прикладний інструментарій: матриці KPI (табл. 1), логічної моделі RBM (табл. 2) та плану трансформації (табл. 3), що спрямовані на розвиток і підвищення спроможності внутрішнього аудиту в оборонному відомстві.

Тип статті. Теоретичний.

Purpose. To substantiate and develop a methodological approach to assessing the effectiveness of internal audit in the system of the Ministry of Defence of Ukraine based on key performance indicators and the Results-Based Management (RBM) model, enabling its transformation from a control and oversight body into a strategic partner and a catalyst for positive change within the defence sector.

Method. Analysis and synthesis.

Findings. A comprehensive matrix of key performance indicators (KPIs) for the internal audit of the Ministry of Defence of Ukraine has been developed, integrating strategic and operational indicators across four dimensions: value for key stakeholders, operational efficiency of internal processes, staff development, and effectiveness of resource management. A logical RBM model has been constructed to reflect the “value creation chain” of internal audit, from inputs and activities to outputs, outcomes, and long-term impact. A key risk—namely, the “performance gap” between the preparation of audit reports and their actual implementation and impact on processes within the Ministry of Defence of Ukraine—has been identified. A roadmap for implementing an integrated performance assessment system is proposed, covering the stages of readiness assessment, development, pilot implementation, and staff training.

Theoretical implications. Two internationally recognized management concepts—KPIs based on the Balanced Scorecard (BSC) and Results-Based Management (RBM)—have been integrated and adapted to form a unified, logically grounded framework for assessing the effectiveness of internal audit in the public sector, particularly within the defence domain. The study harmonizes two audit paradigms: the national paradigm (State Internal Financial Control), traditionally oriented toward control, and the international paradigm, focused on value creation and strategic partnership, proposing a model in which effective control is viewed as a necessary condition for value creation.

Practical implications. Applied tools have been developed and presented, including a KPI matrix (Table 1), an RBM logical model (Table 2), and a transformation plan (Table 3), aimed at strengthening and enhancing the capacity of internal audit within the defence sector.

Paper type. Theoretical.

Ключові слова: внутрішній аудит, оцінювання ефективності, ключові показники ефективності, Міністерство оборони України.

Key words: Internal Audit, Effectiveness Assessment, Key Performance Indicators, Ministry of Defence of Ukraine.

Вступ

В умовах широкомасштабної збройної агресії проти України та безпрецедентних викликів для національної безпеки Міністерство оборони України (МОУ) функціонує в середовищі максимального напруження та підвищеної відповідальності. Ефективне управління колосальними оборонними ресурсами, що охоплюють як кошти національного бюджету, так і масштабну міжнародну військову та фінансову допомогу, стає не просто адміністративним завданням, а одним із ключових чинників стійкості та обороноздатності держави. У цьому контексті суттєво зростають суспільні очікування щодо забезпечення прозорості, підзвітності та нульової толерантності до корупції й неефективності в оборонному секторі.

За таких умов роль внутрішнього аудиту МОУ зазнає фундаментальної трансформації. Традиційна модель державного внутрішнього фінансового контролю (ДВФК), складовою якої є внутрішній аудит, орієнтована переважно на виявлення порушень і контроль за дотриманням формальних процедур, залишається необхідною, проте вже є недостатньою. Сучасні виклики потребують переходу до парадигми внутрішнього аудиту як стратегічного партнера керівництва МОУ. Нова роль передбачає надання об'єктивних ризик-орієнтованих рекомендацій, аналітичне оцінювання управлінських і операційних процесів, а також прогнозування потенційних загроз, що в підсумку сприяє підвищенню ефективності, результативності та рівня боєготовності Збройних Сил України.

Для реалізації такої трансформації необхідні сучасні інструменти управління, які дають змогу не лише здійснювати контроль за діяльністю, а й вимірювати її ефективність та демонструвати реальну додану вартість. У дослідженні запропоновано комплексну модель, що поєднує два взаємодоповнювані підходи — систему ключових показників ефективності (Key Performance Indicators, KPI) та методологію управління, орієнтованого на результат (Results-Based Management, RBM). Запропонована модель має на меті надати керівнику Служби внутрішнього аудиту МОУ структуровану дорожню карту для вимірювання власної ефективності, управління нею та комунікації результатів діяльності, що дозволяє трансформувати Службу внутрішнього аудиту з контролюючого органу на каталізатор позитивних змін у системі оборонного відомства.

Теоретичні основи дослідження

Теоретичний базис оцінювання ефективності внутрішнього аудиту (ВА) сформовано на основі двох ключових підходів — кількісно-метричного та якісно-ціннісного. Перший підхід ґрунтується на нормативних рамках Інституту внутрішніх аудиторів, зокрема на вимогах до Програми забезпечення та підвищення якості (QAIP) і Глобальних стандартів внутрішнього аудиту (GIAS 2025). Відповідно до цього підходу запропоновано набір чітких KPI для моніторингу операційної діяльності, таких як відсоток виконання річного плану, своєчасність підготовки та випуску аудиторських звітів, а також рівень прийняття рекомендацій [5; 15].

Водночас наукова думка еволюціонувала в напрямі якісно-ціннісного підходу, визнаючи обмеженість використання виключно кількісних показників. Ще М. Діттенгофер (M. Dittenhofer) наголошував на необхідності розширення методів оцінювання за межі простих фінансових метрик [16]. Цю ідею розвинув Р. Чемберс (R. Chambers) у моделі “довіреного радника” (Trusted Advisor), у межах якої ефективність внутрішнього аудиту вимірюється його здатністю надавати стратегічне бачення та здійснювати прогнозування, а не лише виконувати ретроспективний аналіз [17]. У свою чергу К. Рідл (C. Riddle) запропонував інтегрувати оцінювання ВА в загальну систему управління ризиками (Enterprise Risk Management, ERM), зосереджуючи увагу на метриках покриття аудитом саме стратегічних ризиків [18]. Такий зсув від аудиту “відповідності” до аудиту “впливу” безпосередньо корелює з логікою управління, орієнтованого на результат (Results-Based Management, RBM), що є концептуально ключовим для цього дослідження.

Третій вимір теоретичної основи стосується ситуаційних чинників (драйверів) ефективності, що є особливо актуальним для складного інституційного середовища Міністерства оборони України. У своїй “ситуаційній моделі” Р. Ленц та К. Ган (R. Lenz & K. Hahn) довели, що ефективність ВА не є статичною характеристикою, а істотно залежить від контекстних чинників, зокрема рівня підтримки з боку вищого керівництва, ступеня організаційної незалежності та професійної компетентності аудиторів [19]. Дослідження М. Арени та Г. Аззоне (M. Arena & G. Azzone) також ідентифікували ключові “драйвери” ефективності внутрішнього аудиту, емпірично підтвердивши визначальну роль організаційної підтримки та належного ресурсного забезпечення [20]. Прикладні дослідження у державному секторі, зокрема роботи Д. Мірета та А. Їсмау (D. Mihret & A. Yismaw) в Ефіопії [21], а також А. Альзебана і Д. Гвілліама (A. Alzeban & D. Gwilliam) у Саудівській Аравії [22], додатково підтвердили критичну роль підтримки вищого керівництва та наявності кваліфікованих людських ресурсів у забезпеченні ефективності ВА.

В українському науковому просторі проблематику адаптації зазначених міжнародних підходів досліджувала Н. Дорош [23]. У працях Т. Каменської внутрішній аудит розглянуто як ключовий елемент системи корпоративного управління; увагу авторки зосереджено на організаційних і методичних засадах ВА, які нерозривно пов’язані з оцінюванням його результативності [24]. Провідним фахівцем в Україні з теорії та практики внутрішнього аудиту є Л. Нападівська, яка ґрунтовно досліджувала його концептуальні засади та організаційні моделі, приділяючи значну увагу критеріям дієвості й ефективності ВА [25].

Таким чином, теоретичний синтез оцінювання ефективності внутрішнього аудиту потребує застосування інтегрованого підходу, що поєднує операційні КРІ з якісним оцінюванням стратегічного впливу діяльності ВА та враховує ключові організаційні драйвери ефективності в конкретному інституційному середовищі.

Постановка проблеми

Сучасна концепція внутрішнього аудиту визначає його ключову мету як “додавання цінності” організації шляхом об’єктивного оцінювання з надання впевненості та здійснення консультацій. У діяльності Міністерства оборони України це означає безпосереднє сприяння підвищенню ефективності та результативності його функціонування через удосконалення організації й практики роботи систем управління, внутрішнього контролю та управління ризиками [1]. Водночас здатність підрозділу внутрішнього аудиту в системі МОУ довести наявність цієї доданої вартості є не менш важливою, ніж безпосередньо її створення.

Наукова проблема полягає в тому, що чинна в Україні система оцінювання функціонування внутрішнього аудиту в державних органах, як внутрішня [6], так і зовнішня [7], орієнтована переважно на перевірку процесів, а не на вимірювання кінцевих результатів і реального впливу аудиторської діяльності. Фактично вона зводиться до контролю дотримання процедур і наявності необхідних регламентних документів. Водночас такі показники фіксують рівень активності, але не відображають ефективність, оскільки не дають відповіді на ключові запитання: чи призвели дії внутрішнього аудиту до системних удосконалень; чи було досягнуто цілей, визначених в аудиторських звітах; чи сприяє внутрішній аудит досягненню стратегічних цілей МОУ; чи є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту справді ефективною. Застосовуваний підхід не забезпечує інструментарію для вимірювання дієвості аудиту та його реального впливу на вдосконалення системи управління в МОУ. У результаті керівництво МОУ та Аудиторський комітет фактично позбавлені об’єктивного інструменту для всебічного оцінювання ефективності діяльності внутрішнього аудиту.

Водночас ключовим імперативом сучасного професійного регулювання стає Стандарт 12.2 “Вимірювання ефективності” Глобальних стандартів внутрішнього аудиту (GIAS 2025), відповідно до якого керівники підрозділів внутрішнього аудиту зобов’язані розробляти

конкретні показники ефективності (Key Performance Indicators, KPI), що відображають стратегію аудиту, та звітувати за результатами їх досягнення [5]. Таким чином, вимірювання ефективності трансформується з рекомендованої практики на обов'язкову умову професійної відповідності внутрішнього аудиту міжнародним стандартам.

Наукова новизна статті полягає в розробленні інтегрованої моделі оцінювання, спрямованої на вимірювання доданої цінності внутрішнього аудиту. Шляхом синтезу процесних KPI, що відображають кількісний вимір діяльності, та індикаторів управління, орієнтованого на результат (Results-Based Management, RBM), які фокусуються на якісному вимірі впливу, сформовано механізм визначення реальної дієвості внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України.

Методологія дослідження

Теоретичну основу дослідження становить аналіз національної нормативно-правової бази та міжнародних стандартів, спрямований на чітке розмежування наглядової та стратегічної парадигм внутрішнього аудиту. У роботі застосовано синтез двох управлінських підходів: збалансованої системи показників (Balanced Scorecard, BSC) для структурування системи KPI та управління, орієнтованого на результат (Results-Based Management, RBM), для формування логічного ланцюжка результатів.

Метод моделювання використано для розроблення інтегрованої системи оцінювання ефективності внутрішнього аудиту, що включає матрицю KPI та модель RBM, а також для формування структурованої дорожньої карти її поетапного впровадження в діяльність відповідного підрозділу.

Результати

Ефективна система вимірювання результативності внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України має ґрунтуватися на поєднанні вимог національного законодавства, відомчого регулювання та передових міжнародних професійних стандартів.

Так, основоположні вимоги до функції внутрішнього аудиту в державному секторі України закладені в ключових нормативно-правових актах.

По-перше, у фундаментальних вимогах Бюджетного кодексу України (БКУ): статтею 26 БКУ на розпорядників бюджетних коштів, зокрема на керівництво МОУ, покладено пряму управлінську відповідальність за організацію та функціонування двох взаємопов'язаних систем — внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Внутрішній контроль реалізується як комплекс заходів, спрямованих на забезпечення дотримання законності, ефективності використання коштів і досягнення визначених цілей. Водночас внутрішній аудит як незалежна й об'єктивна діяльність покликаний надавати оцінки та консультації з метою вдосконалення системи управління, внутрішнього контролю та управління ризиками, тим самим сприяючи підвищенню ефективності й результативності всієї діяльності міністерства, тобто "додаванню цінності" організації [1]. Таким чином, відповідно до законодавства керівництво МОУ зобов'язане не лише формально мати підрозділ внутрішнього аудиту, а й забезпечувати його реальне та ефективне функціонування.

По-друге, у Порядку здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту (ПКМУ № 1001) [2] і Стандартах внутрішнього аудиту (Стандарти ВА) [3]. Постанова Кабінету Міністрів України № 1001 є базовим підзаконним актом, що регулює діяльність внутрішнього аудиту в державному секторі, деталізуючи вимоги до організаційної та функціональної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту, їхніх прав на безперешкодний доступ до документів, інформації та баз даних, а також обов'язків, зокрема щодо інформування керівництва про виявлені ознаки шахрайства чи корупційних діянь [2]. Важливо, що цією постановою закладено також основи для створення аудиторських комітетів

як консультативно-дорадчих органів, покликаних посилити нагляд за функцією внутрішнього аудиту. Здійснення внутрішнього аудиту ґрунтується на єдиних підходах і обов'язкових правилах, визначених Стандартами ВА.

По-третє, у Порядку проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України (НМОУ № 475) [4], який адаптує загальнодержавні норми до специфіки оборонного відомства. Цей наказ визначає єдині підходи до проведення аудитів Службою внутрішнього аудиту МОУ, деталізує права внутрішніх аудиторів, зокрема доступ до приміщень, складів, арсеналів, а також право проводити опитування персоналу. Важливо, що в наказі наголошено на необхідності постійного професійного розвитку аудиторів та наявності у них відповідних знань, навичок і компетентностей для виконання покладених завдань, що створює відомчу основу для впровадження показників, пов'язаних із розвитком персоналу.

Для забезпечення найвищої якості та довіри до результатів внутрішнього аудиту його діяльність має відповідати міжнародно визнаним професійним стандартам. Глобальні стандарти внутрішнього аудиту (GIAS 2025) [5], розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів (IIA), є еталоном, що встановлює вимоги до фундаментальних принципів, якими мають керуватися внутрішні аудитори, зокрема чесності, об'єктивності, конфіденційності та компетентності. Також GIAS 2025 передбачають організаційну незалежність функції внутрішнього аудиту, тобто пряме підпорядкування та звітування на такому рівні, який дає змогу виконувати професійні обов'язки без адміністративних чи функціональних перешкод.

Ключовими для мети цієї статті є вимоги Стандарту 12.2 “Вимірювання ефективності” GIAS 2025 [5], що підкреслюють імператив системного вимірювання ефективності. Стандарт прямо зобов'язує керівника підрозділу внутрішнього аудиту розробити та впровадити показники ефективності (KPI), які відображають стратегію внутрішнього аудиту, а також забезпечити комунікацію результатів раді (у контексті МОУ — Аудиторському комітету) і вищому керівництву. Таким чином, вимірювання ефективності перестає бути “бажаною практикою” і набуває статусу обов'язкової вимоги для відповідності міжнародним стандартам.

Відповідно до GIAS 2025, зокрема в межах Домену IV “Управління функцією внутрішнього аудиту”, вимога щодо якості та постійного вдосконалення залишається фундаментальною. Керівник функції внутрішнього аудиту зобов'язаний розробити й підтримувати Програму забезпечення та підвищення якості (QAIP), яка має охоплювати всі аспекти діяльності та включати періодичне внутрішнє й зовнішнє оцінювання для підтвердження відповідності Стандартам.

Важливою складовою програми QAIP є постійне вдосконалення, що реалізується через безперервний моніторинг результативності. Ключові показники ефективності як основний інструмент такого моніторингу дають змогу системно відстежувати ефективність, виявляти можливості для поліпшення та своєчасно впроваджувати необхідні зміни з метою підвищення цінності функції внутрішнього аудиту.

Аналіз національного та міжнародного регулювання виявляє фундаментальну відмінність парадигм, покладених в їх основу. Ця відмінність водночас формує виклик і створює можливість для побудови збалансованої та ефективної системи KPI.

Національне законодавство, зокрема ПКМУ № 1001 [2], історично тяжіє до контрольної-ревізійної моделі. Його основний фокус зосереджений на запобіганні фактам незаконного, неефективного й нерезультативного використання бюджетних коштів та інших активів, а також виникненню помилок і недоліків у діяльності державного органу. Права аудиторів, деталізовані в НМОУ № 475, зокрема доступ до складів і матеріальних ресурсів, підкреслюють контрольну, “наглядову” функцію внутрішнього аудиту.

На відміну від цього, GIAS 2025 просувають значно ширшу парадигму, яка розвиває та конкретизує роль внутрішнього аудитора, виходячи за межі традиційного контролю. Нова концепція внутрішнього аудиту чітко визначає його завдання як допомогу керівництву в

досягненні поставлених цілей шляхом надання незалежних висновків і консультаційної підтримки. У результаті парадигма остаточно зміщується від “наглядової” функції до ролі “стратегічного радника”. Внутрішній аудит постає агентом змін, оскільки його діяльність спрямована на вдосконалення процесів і усунення системних перешкод на шляху до досягнення цілей організації, а не лише на фіксацію порушень і недоліків.

Ефективна система KPI для внутрішнього аудиту в системі МОУ має гармонізувати ці дві парадигми, оскільки не може обмежуватися показниками, що фіксують виключно контрольну діяльність, такими як “кількість виявлених порушень” або “сума завданих збитків”. Вона має включати метрики, які демонструють якісний контроль, виявлення ризиків і створення реальної цінності для оборонного відомства. Наприклад, KPI “Економічний ефект від впроваджених рекомендацій” безпосередньо пов’язує контрольну дію (виявлення неефективних витрат) зі створенням цінності (економія коштів, які можуть бути спрямовані на інші пріоритетні потреби). У такий спосіб система KPI стає містком між вимогою законодавства “контролювати” та вимогою стандартів “створювати цінність”, демонструючи, що перше є необхідною умовою для другого.

Для створення всеосяжної та збалансованої системи вимірювання ефективності внутрішнього аудиту доцільно використати методологічну основу “Збалансованої системи показників” (BSC). Цей підхід дає змогу вийти за межі традиційних операційних чи фінансових метрик і оцінити діяльність за чотирма вимірами, що забезпечує цілісне бачення ефективності функції внутрішнього аудиту. Так, у межах першого виміру оцінюють цінність для ключових зацікавлених сторін (стейкхолдерів) і стратегічний вплив. Цей вимір зосереджений на стратегічних KPI та орієнтований на оцінювання результативності внутрішнього аудиту крізь призму його спроможності досягати визначених цілей і сприяти поліпшенню діяльності МОУ.

До складу цього виміру включено такі індикатори:

індекс задоволеності стейкхолдерів — комплексний показник, що розраховується за шкалою від 1 до 5 на основі щорічних анонімних опитувань ключових стейкхолдерів. Оцінюванню підлягають такі параметри, як своєчасність подання інформації, ясність викладення, якість і практична значущість аудиторських висновків, а також рівень професіоналізму та комунікаційні компетенції аудиторської команди. Цей KPI є прямим індикатором сприйняття “доданої вартості” внутрішнього аудиту; рівень виконання та впровадження аудиторських рекомендацій — вимірюється як відсоток співвідношення загальної кількості наданих рекомендацій за результатами аудитів і кількості офіційно виконаних керівництвом об’єкта аудиту; аналогічно розраховується показник кількості вчасно впроваджених рекомендацій, особливо тих, що мають високий рівень пріоритетності. Низький рівень виконання може вказувати на нерелевантність чи необґрунтованість рекомендацій, а низький рівень упровадження — на недостатню переконливість аудиторів або відсутність механізмів подальшого моніторингу [8];

кількісно вимірний вплив внутрішнього аудиту — відображає фінансовий і нефінансовий ефект від виконання або впровадження рекомендацій за результатами аудитів, може включати суму підтвердженої економії бюджетних коштів, обсяг втрат, яким вдалося запобігти, а також кількісно вимірюване підвищення ефективності процесів (наприклад, оптимізацію часу логістичних операцій). Ключовою умовою є наявність прямого причинно-наслідкового зв’язку між поліпшенням діяльності та імплементацією аудиторських рекомендацій [9];

рівень покриття ключових стратегічних ризиків — визначається як відсоток аудиторських завдань у річному плані, безпосередньо спрямованих на аудит процесів, пов’язаних із десятьма найбільшими стратегічними ризиками в системі МОУ (наприклад, у сферах оборонних закупівель, кібербезпеки, управління активами). Цей KPI є індикатором стратегічного узгодження діяльності внутрішнього аудиту з пріоритетами та основними

загрозами для оборонного відомства [10];

рентабельність інвестицій у ROI — слугує кількісним підтвердженням економічної доцільності функціонування Служби внутрішнього аудиту МОУ. У цьому вимірі ROI демонструє додану вартість, доводячи ефективність використання бюджетних коштів на утримання аудиторської функції через співвідношення понесених витрат і збережених активів.

Запропоновані KPI є індикаторами релевантності та практичної цінності аудиторської роботи для ключових стейкхолдерів, до яких належать вище керівництво МОУ, Аудиторський комітет, керівники структурних підрозділів і міжнародні партнери.

Другий вимір зосереджений на оцінюванні операційної ефективності внутрішніх процесів внутрішнього аудиту. Запропонована група показників призначена для вимірювання продуктивності ключових етапів проведення внутрішнього аудиту — від планування до моніторингу виконання та впровадження рекомендацій. До складу цього виміру включено такі показники: рівень виконання річного плану внутрішнього аудиту — визначається як відсоток завершених аудиторських завдань від загальної кількості запланованих. Значні відхилення від плану можуть вказувати на недоліки в процесі планування, неоптимальний розподіл ресурсів або домінування великої кількості позапланових контрольних заходів [9]; середня тривалість виконання аудиторського завдання — розраховується як співвідношення загальної кількості робочих днів (від офіційного початку аудиту до дати реєстрації фінального звіту) за всіма завданнями та кількості завдань за планом. Оптимізація цього циклу за умови збереження належної якості безпосередньо підвищує своєчасність і актуальність аудиторської інформації для прийняття управлінських рішень [8]; частка повторних аудиторських знахідок — вимірюється як відсоток недоліків або порушень, які були ідентифіковані повторно та вже зафіксовані у звітах за попередні періоди. Високе значення цього показника вказує на системні проблеми внутрішнього контролю об'єкта аудиту або недостатню глибину попереднього аналізу першопричин з боку аудиторів, нерелевантність рекомендацій чи неефективність процесу моніторингу [10]; рівень застосування автоматизації аналізу даних — визначається як відсоток аудиторських завдань, під час яких були використані спеціалізовані програмні інструменти та методики аналізу великих масивів даних (наприклад, для виявлення аномалій, дублюючих транзакцій, порушень у процедурах закупівель). Цей KPI є індикатором технологічної зрілості, що підвищує ефективність аудиторських процедур [11]. Запропонований вимір дає змогу ідентифікувати проблемні зони та оптимізувати внутрішні процеси Служби внутрішнього аудиту МОУ.

Третій вимір запропонованої системи оцінювання зосереджений на ефективності управління персоналом. Професійна компетентність і належна мотивація аудиторського персоналу є фундаментальними передумовами надання якісних та об'єктивних аудиторських послуг. Запропоновано застосувати такі показники ефективності (KPI): рівень безперервного професійного розвитку (CPD) — виражається в середньорічній кількості годин навчання (на тренінгах, семінарах, курсах підвищення кваліфікації) на одного аудитора. Вибір цього KPI зумовлений необхідністю імплементації вимог міжнародних (IIA) та національних стандартів внутрішнього аудиту, які визначають постійне оновлення професійних знань як критичну умову ефективності функції внутрішнього аудиту; рівень професійно сертифікованого персоналу — визначається як відсоток аудиторів, які володіють відповідними національними сертифікатами або міжнародними кваліфікаціями. Цей показник слугує індикатором загального рівня професіоналізму та прихильності команди до кращих практик; рівень плинності кадрів — розраховується як відсоток співробітників, що залишили підрозділ протягом звітного року. Надмірно високий рівень плинності може вказувати на системні проблеми в управлінні персоналом, недостатні мотиваційні чинники або незадовільні умови праці, що призводить до втрати інституційної пам'яті та зниження стабільності операційної діяльності; рівень задоволеності та вмотивованості персоналу — інтегральний показник, який

базується на результатах регулярних анонімних опитувань співробітників, спрямованих на оцінювання рівня їхньої задоволеності роботою, мотивації, сприйняття організаційної культури та якості керівництва. Цей інструмент є важливим для діагностики внутрішнього клімату та своєчасного виявлення проблем у колективі.

Четвертий вимір моделі оцінювання зосереджений на двох взаємопов'язаних аспектах: ефективності використання виділених ресурсів (бюджетних, часових, технологічних) і здатності Служби внутрішнього аудиту МОУ адекватно реагувати на унікальні ризики, притаманні оборонному сектору. До цієї групи включено такі ключові показники ефективності (KPI): відхилення фактичних трудовитрат від запланованого бюджету часу — розраховується як відсоткова різниця між запланованими та фактичними годинами, витраченими на виконання аудиторських завдань. Цей KPI слугує індикатором точності планування, ефективності управління часом і дисципліни виконання [10]; вартість однієї години аудиту — визначається шляхом ділення загальних річних витрат на утримання Служби внутрішнього аудиту МОУ (включно з фондом оплати праці з нарахуваннями, витратами на комунальні послуги, закупівлю та підтримку програмного забезпечення, навчання та сертифікацію, відрядження, амортизацію обладнання тощо) на загальну кількість продуктивних (аудиторських) людино-годин. Цей показник дає змогу оцінити вартісну ефективність функції внутрішнього аудиту та є базисом для порівняння з альтернативними моделями (наприклад, аутсорсингом аудиторських послуг), а також для більш точного прогнозування й обґрунтування бюджетів річного плану аудиту [10]; рівень аудиторського покриття високоризикових операцій (зокрема частка досліджених контрактів закупівель із високим рівнем ризику) — визначається як відсоток від загальної вартості оборонних контрактів, що підпадають під критерії високого ризику (наприклад, закупівлі в одного учасника, термінові закупівлі за спрощеною процедурою, контракти з постачальниками з непрозорою структурою власності) і були охоплені аудитом протягом звітного періоду. Цей ключовий показник відображає якість ризик-орієнтованого підходу та ефективність пріоритезації, демонструючи, чи зосереджуються ресурси аудиту на ділянках із найвищими ризиками, де аудит може створити найбільшу додану вартість і запобігти значним втратам. Це є альтернативою неефективному розпорошенню ресурсів у разі спроб суцільного контролю; рівень ідентифікації критичних загроз (системних недоліків) — визначається як відсоток знахідок, класифікованих як критичні (наприклад, системні, приховані, нові або пов'язані зі стратегічними ризиками), у загальній кількості знахідок за звітний період. Ключовим індикатором у цьому контексті є здатність аудиторів виявляти не лише формальні невідповідності чи процедурні порушення, а й системні недоліки та критичні уразливості. Цей показник є прямим індикатором якості та глибини аудиторського аналізу й дослідження. Таким чином, зрілий внутрішній аудит характеризується домінуванням знахідок, пов'язаних із системними та стратегічними ризиками, а не поодинокими операційними помилками.

Сукупно ця група показників формує комплексну картину операційної ефективності, даючи змогу одночасно оцінити, чи функціонує підрозділ внутрішнього аудиту економно (дотримання бюджету часу), цілеспрямовано (фокус на високоризикових сферах) та якісно (глибина аналізу і значущість виявлених недоліків). З метою удосконалення організації внутрішнього аудиту в системі МОУ запропоновано можливі практичні інструменти для Служби внутрішнього аудиту МОУ в процесі впровадження системи вимірювання ефективності її діяльності, показники якої систематизовано в єдину структуру (табл. 1).

Система KPI надає інструменти для вимірювання досягнень внутрішнього аудиту. Застосування принципів та інструментів методології управління, орієнтованого на результат (RBM), у свою чергу, формує концептуальну рамку для розуміння способів і причин досягнення цих результатів. Концепція RBM дає змогу вибудувати логічний ланцюжок від ресурсів, інвестованих у внутрішній аудит, до довгострокового впливу на обороноздатність країни [11].

Таблиця 1 – Комплексна матриця KPI для внутрішнього аудиту в системі МОУ

Вимір (за BSC)	Назва KPI	Формула / Визначення	Мета й обґрунтування	Джерело даних
Цінність для ключових зацікавлених сторін (стейкхолдерів) і стратегічний вплив	Індекс задоволеності стейкхолдерів	Середній бал (за шкалою 1–5) за результатами щорічного опитування ключових стейкхолдерів (міністр, заступники міністра, Аудиторський комітет, керівники департаментів)	Виміряти, наскільки робота ВА відповідає очікуванням керівництва. Є ключовим індикатором «доданої вартості» і відповідає на питання: «Чи був аудит своєчасним?», «Чи надав аудит нове розуміння?», «Чи допомогли рекомендації досягти стратегічних цілей?»	Анкетування, система зворотного зв'язку
	Рівень виконання (впровадження) рекомендацій за результатами ВА	(Кількість виконаних (впроваджених) рекомендацій / загальна кількість наданих рекомендацій) · 100%	Показує реальний вплив аудиту на поліпшення процесів. Низький показник сигналізує про проблеми з якістю рекомендацій або моніторингом	Система моніторингу виконання/впровадження рекомендацій
	Кількісно вимірний вплив внутрішнього аудиту (ВА)	Сума підтвердженої економії, втрат, яким вдалося запобігти та/або іншого фінансового ефекту від впроваджених рекомендацій	Демонструє пряму фінансову вигоду від інвестицій у функцію ВА	Аудиторські звіти, фінансова звітність, розрахунки ефекту
	Рівень покриття ключових стратегічних ризиків	(Кількість аудитів, що покривають топ-10 стратегічних ризиків / 10) · 100%	Забезпечує узгодженість діяльності ВА зі стратегічними пріоритетами МОУ та зосередження на найважливіших загрозах	Річний план аудиту, реєстр ризиків МОУ
	ROI внутрішнього аудиту	Фінансовий ефект (фактично повернуто + втрати, яким вдалося запобігти) / бюджет на утримання служби внутрішнього аудиту	Кількісне демонстрування економічної доцільності функціонування служби ВА: скільки гривень користі приносить 1 гривня, витрачена на утримання служби ВА	Аудиторська і фінансова звітність
	Оцінювання операційної ефективності внутрішніх процесів ВА	Рівень виконання річного плану ВА	(Кількість завершених планових аудитів / загальна кількість запланованих аудитів) · 100%	Вимірює здатність ВА дотримуватися операційного планування та виконувати запланований обсяг робіт
Середня тривалість виконання аудиторського завдання (АЗ)		Кількість робочих днів виконання АЗ (від початку до фінального звіту) за усіма завданнями / кількість завдань за звітний період	Вимірює операційну швидкість та своєчасність надання інформації. Допомогає виявити неефективність у внутрішніх процесах	Система управління аудитом
Рівень застосування автоматизації аналізу даних, нових аудиторських методик (НАМ)		Кількість аудитів із застосуванням ПЗ автоматизації обробки даних, НАМ / загальна кількість аудитів) · 100%	Індикатор технологічної зрілості, інновацій, вдосконалення власних процесів та глибини аудиторських досліджень	Робоча документація аудиторів, звіти про використання ПЗ та НАМ
Частка повторних аудиторських		Кількість порушень, що були ідентифіковані повторно та вже фіксувалися у звітах за	Індикатор системних збоїв або в системі ВК організації, або, що важливіше, в самому процесі ВА.	Система моніторингу виконання (впровадження)

Вимір (за BSC)	Назва KPI	Формула / Визначення	Мета й обґрунтування	Джерело даних
	знахідок з минулих років	попередні періоди / загальна кількість порушень) · 100%	Показник відображає, чи здатна служба ВА не просто знаходити проблеми, а й забезпечувати їх реальне й остаточне вирішення	я) рекомендацій, звіти об'єктів аудиту
Оцінювання ефективності управління персоналом	Середньорічна кількість годин CPD на аудитора	Загальна кількість годин навчання персоналу / кількість аудиторів	Забезпечує відповідність вимогам стандартів і підтримує високий рівень професійної компетентності команди	Облікові дані персоналу, сертифікати про навчання
	Рівень професійно сертифікованого персоналу	Кількість аудиторів із сертифікаціями / загальна кількість аудиторів) · 100%	Об'єктивний показник кваліфікації та професіоналізму персоналу	Сертифікати, особові справи
	Рівень плинності кадрів	Кількість звільнених співробітників за рік / середньооблікова чисельність) · 100%	Індикатор здоров'я робочого середовища та задоволеності персоналу	Облікові дані відділу персоналу
	Рівень задоволеності та мотивація персоналу	Середній бал (за шкалою 1–5) за результатами щорічного анонімного опитування персоналу	Індикатор для діагностики внутрішнього клімату і своєчасного виявлення проблем у колективі. Задоволена і мотивована команда має більше шансів бути продуктивною та інноваційною	Щорічне анонімне опитування персоналу
Оцінювання ефективності управління ресурсами	Відхилення фактичних трудовитрат від запланованого бюджету часу	((Фактичні години – заплановані години) / заплановані години) · 100%	Оцінює точність планування ресурсів та ефективність управління проектами	Система обліку робочого часу, плани аудитів
	Вартість однієї години аудиту	Сума загальних річних витрат на утримання Служби ВА МОУ / загальна кількість продуктивних (аудиторських) людино-годин	Показник дає чітке вимірюване розуміння, скільки коштує 1 год реальної аудиторської роботи, що є базовим індикатором економічної продуктивності і ресурсної інтенсивності підрозділу	Система обліку робочого часу, фінансова звітність про виконання кошторису фактичних видатків
	Рівень аудиторського покриття з високим ризиком	(Вартість досліджених контрактів високого ризику / загальна вартість контрактів, що відповідали критеріям високого ризику) · 100%	Оцінювання ефективності пріоритетизації у ризик-орієнтованому плануванні. Показує, наскільки ефективно ВА зосереджено на найбільш корупційно уразливих і критичних сферах оборонних закупівель	Дані про закупівлі, річний план аудиту
	Рівень ідентифікації критичних загроз	(Кількість знахідок «Критичні» / кількість усіх аудиторських знахідок, виявлених за звітний період) · 100%	Індикатор «доданої вартості», який дає змогу оцінювати аналітичну зрілість, якість і глибину аудиторської роботи	База даних / реєстр аудиторських знахідок

Джерело: сформовано автором

Управління, орієнтоване на результат, — це стратегія управління, зосереджена на плануванні, моніторингу та оцінюванні діяльності на основі досягнутих результатів, а не лише

на виконанні запланованих заходів чи освоєнні ресурсів. Ця методологія, визнана провідними міжнародними організаціями, такими як ООН та ОЕСР, є радше “способом мислення”, що пронизує весь управлінський цикл [12].

Концепція управління, орієнтованого на результат (RBM), ґрунтується на кількох фундаментальних принципах: орієнтації на потреби кінцевих бенефіціарів (стейкхолдерів); побудові чіткого причинно-наслідкового зв'язку в межах логічної моделі; постійному моніторингу досягнення результатів на основі визначених індикаторів (KPI) з метою своєчасного коригування дій та навчання на основі отриманих даних.

Логічна модель RBM (так званий “ланцюжок результатів”) для виконання функції внутрішнього аудиту візуалізує процес трансформації ресурсів у цінність для організації та передбачає послідовну побудову таких елементів.

Початковими елементами моделі є вхідні ресурси (Inputs) — сукупність фінансових, людських і технологічних активів; діяльність (Activities) — ключові процеси та завдання, які виконують аудитори з використанням наявних ресурсів (планування, проведення аудитів, консультування); а також безпосередні результати (Outputs) — прямі, вимірювані продукти діяльності (аудиторські звіти, висновки, рекомендації), що перебувають під повним операційним контролем внутрішнього аудиту. Саме на цьому рівні (Inputs, Activities, Outputs) вимірюються операційні KPI, які характеризують “продуктивність” функції внутрішнього аудиту, зокрема “рівень виконання річного плану” чи “середню тривалість аудиту”.

Наступні рівні моделі відображають “результативність” та “вплив”. Кінцеві результати (Outcomes) — це коротко- і середньострокові зміни в поведінці або стані об'єкта аудиту, що виникають унаслідок використання Outputs (наприклад, упроваджені рекомендації, удосконалені процеси, зекономлені кошти). Їх досягнення є зоною спільної відповідальності внутрішнього аудиту та менеджменту і вимірюється стратегічними KPI, такими як “рівень упровадження рекомендацій” і “кількісно вимірний вплив”.

Найвищим рівнем логічної моделі є вплив (Impact) — довгострокові, фундаментальні зміни, що сприяють досягненню стратегічних цілей МОУ (наприклад, підвищення обороноздатності та ефективності використання бюджетних коштів). Внутрішній аудит робить свій внесок у цей вплив, проте не контролює його повною мірою.

Побудова логічної моделі дає змогу виявити критичну точку в ланцюжку створення цінності внутрішнім аудитом — “розрив у результативності”, який виникає між безпосередніми та кінцевими результатами.

Досвід багатьох великих організацій, зокрема Програми розвитку ООН (UNDP), свідчить про системну схильність до “управління заради безпосередніх, а не кінцевих результатів”. Це означає, що організація може бути надзвичайно ефективною у виробництві власних “продуктів” (звітів, планів, досліджень), однак ці продукти не призводять до реальних змін і вдосконалень [13].

Застосування цього підходу до внутрішнього аудиту в системі МОУ дає підстави констатувати, що найбільший ризик для його ефективності полягає саме в такому розриві. Служба внутрішнього аудиту МОУ може бути високопродуктивною, за результатами проведених аудитів готувати десятки якісних аудиторських висновків і сотні рекомендацій (висока ефективність на рівні Outputs). Однак якщо керівництво об'єктів аудиту не реагує на ці висновки, не виконує та не впроваджує надані рекомендації, реальних покращень (Outcomes) не відбувається. У такому разі вся діяльність внутрішнього аудиту, попри формальну ефективність, по суті втрачає практичний сенс, а інвестовані в неї ресурси використовуються нерационально.

Аналіз за методологією RBM чітко демонструє, що система оцінювання діяльності Служби внутрішнього аудиту МОУ має бути зосереджена на подоланні цього розриву, тобто на досягненні кінцевих результатів (Outcomes). Саме тому основні стратегічні KPI, такі як

“індекс задоволеності стейкхолдерів”, “рівень упровадження рекомендацій” та “кількісно вимірний вплив внутрішнього аудиту”, набувають першочергового значення, оскільки вони фіксують не лише “виконану роботу”, а й “досягнутий результат”. Це, у свою чергу, висуває нові вимоги до компетенцій аудиторів: окрім глибоких технічних знань, необхідними стають розвинені комунікаційні навички, здатність до переконання, ведення переговорів і стратегічного мислення з метою забезпечення реалізації наданих рекомендацій.

Ланцюжок створення цінності функцією внутрішнього аудиту та інтеграцію ключових показників ефективності відображено в табл. 2.

Таблиця 2 – Логічна модель RBM для внутрішнього аудиту МОУ

Ланцюжок результатів	Визначення	Приклади для ВА МОУ	Відповідні KPI з Матриці
Вплив (Impact)	Довгострокові стратегічні зміни, що сприяють досягненню цілей, завдань і конкретних результатів у діяльності МОУ	Забезпечення ефективного оборонного управління, що гарантує раціональне використання ресурсів, мінімізацію ризиків та зростання довіри до інституції	Не вимірюється напряму через KPI аудиту, а є наслідком сукупності Outcomes
Кінцеві результати (Outcomes)	Середньострокові зміни та поліпшення ефективності і результативності в діяльності системи МОУ внаслідок використання продуктів ВА	Впровадження наданих рекомендацій привело до удосконалення нормативно-правової бази, фактичного відшкодування втрат або запобігання їм, оптимізації логістичних та закупівельних процесів, підвищення рівня зрілості системи внутрішнього контролю, усунення причин системних порушень	Основні KPI (мають вимірювати зміни в системі управління МОУ): рівень впровадження (виконання) рекомендацій; кількісно вимірний вплив ВА; індекс задоволеності стейкхолдерів; покриття ключових стратегічних ризиків; ROI внутрішнього аудиту
Безпосередні результати (Outputs)	Прямі продукти і послуги, створені як результат діяльності ВА (повністю перебувають у зоні контролю аудитора)	Затверджені аудиторські звіти, надані конструктивні рекомендації щодо усунення виявлених недоліків та вдосконалення процесів, узгоджені плани впровадження рекомендацій, консультативні висновки, експертне оцінювання проєктів документів, звіти моніторингу стану виконання (або невиконання) наданих раніше рекомендацій	Допоміжні KPI (мають вимірювати продуктивність роботи аудиторів та якість створених ними продуктів (звітів, рекомендацій): рівень виконання плану аудиту; середня тривалість виконання аудиту; рівень використання автоматизації аналізу даних, нових аудиторських методик; частка повторних аудиторських знахідок
Діяльність (Activities)	Процеси, методологія та ефективність використання робочого часу для створення продуктів та послуг ВА	Оцінювання ризиків для формування річного плану аудиту, виконання аудиторських завдань, аналіз даних, облік, звітування, моніторинг, консультування	Ефективність діяльності вимірюється через KPI (Outputs), ключовим завданням є моніторинг операційної ефективності
Вхідні ресурси (Inputs)	Ресурси (фінансові, кадрові, матеріальні та інформаційні), використовувані для ведення діяльності	Персонал та професійні компетенції, бюджет на утримання ВА, бюджет на навчання та підвищення кваліфікації, методологія, IT-інструменти, простір аудиту, реєстр ризиків	Допоміжні KPI (ресурси, навчання): рівень укомплектованості, вартість 1 год аудиту; відсоток сертифікованих аудиторів, рівень автоматизації; середня кількість годин CPD; рівень задоволеності і мотивація персоналу; плінність кадрів

Джерело: сформовано автором

Практичними кроками з імплементації інтегрованої системи управління ефективністю внутрішнього аудиту є впровадження комплексної системи KPI, інтегрованої з методологією

RBM, що потребує розроблення системного підходу, політичної волі керівництва та залучення всієї команди внутрішнього аудиту.

Для забезпечення успішної імплементації доцільно використати поетапний підхід впровадження (модель трансформації), що мінімізує ризики та поступово допоможе адаптувати організацію до нових принципів роботи (табл. 3).

Таблиця 3 – Модель трансформації для внутрішнього аудиту МОУ

Етап	Дії	Результат
Оцінювання готовності і пріоритезація	Провести внутрішню діагностику поточних процесів вимірювання ефективності (якщо такі існують). Визначити розриви між наявною практикою та запропонованою моделлю. Провести зустрічі з ключовими стейкхолдерами (керівництвом МОУ, Аудиторським комітетом) для обговорення їхніх очікувань та узгодження пріоритетних KPI, які найкраще відобразатимуть цінність аудиту для них	Сформовано спільне бачення мети і пріоритетів нової системи. Визначено 3–5 ключових KPI для першочергового впровадження
Розроблення та адаптація	Створити і затвердити внутрішні регламентні документи (методики, інструкції), що детально описують процедури збирання, валідації, розрахунку та аналізу даних для кожного KPI. Оновити стратегію та мандат (статут) Департаменту ВА із зосередженням в них на результативності і створенні цінності. Розробити детальний план трансформації з визначенням відповідальних осіб, термінів та необхідних ресурсів	Створено повну нормативну та методологічну базу для функціонування системи. Стратегічні документи ВА приведено у відповідність до нової філософії
Пілотне впровадження та реалізація	Запустити систему в пілотному режимі, розпочавши з відстеження узгоджених пріоритетних KPI. Це може бути реалізовано в межах одного територіального підрозділу або для певного типу аудитів. Збирати зворотний зв'язок від аудиторів та стейкхолдерів щодо труднощів і переваг системи. На основі набутого досвіду коригувати процеси та методики перед масштабним розгортанням	Система протестована в реальних умовах, виявлено та усунуто потенційні проблеми. Накопичено перший досвід та історії успіху
Навчання та комунікація	Провести комплексні тренінги для всього персоналу Служби ВА МОУ, пояснюючи не лише технічні аспекти розрахунку KPI, а й філософію RBM та нову роль аудитора як стратегічного партнера. Розробити комунікаційний план для регулярного інформування керівництва МОУ та інших стейкхолдерів про результати роботи ВА через призму нових KPI. Використовувати візуалізацію даних для наочної демонстрації досягнень	Сформовано команду, що розуміє та підтримує нову систему. Забезпечено прозорість і підзвітність функції ВА, що зміцнює її авторитет та довіру до неї

Джерело: сформовано автором

Для сталого функціонування інтегрованої системи управління ефективністю необхідно спиратися на відповідні організаційні і технологічні інструменти (механізми).

Програма забезпечення та підвищення якості (QAIP), створення якої є вимогою як національних, так і міжнародних стандартів, має стати центральним механізмом для управління новою системою. Саме в межах QAIP мають відбуватися постійний моніторинг та аналіз даних KPI, а результати аналізу використовуватися не лише для звітування, а й для виявлення системних недоліків у роботі Служби ВА МОУ та формування рекомендацій щодо вдосконалення його процесів, методології та компетенцій персоналу.

Ефективне впровадження системи KPI детерміноване належною технологічною підтримкою та застосуванням програмного забезпечення, що дають змогу автоматизувати весь аудиторський процес – від планування та управління ризиками до відстеження робочого часу та моніторингу виконання рекомендацій, оскільки ручне збирання та обробка даних неефективні і несуть ризик допущення помилок.

Висновки

Аналіз, проведений у цій статті, доводить, що в умовах екзистенційних загроз і підвищеної суспільної уваги внутрішній аудит у системі Міністерства оборони України не може залишатися в межах застарілої контрольно-наглядової парадигми. Необхідною є його фундаментальна трансформація, яка перетворить внутрішній аудит на стратегічного партнера керівництва, здатного створювати реальну додану вартість для оборонного відомства.

Інтегрований підхід, що поєднує збалансовану систему ключових показників ефективності (KPI) та методологію управління, орієнтованого на результат (RBM), є комплексною та логічно обґрунтованою “дорожньою картою” для такої трансформації. Якщо KPI надають об’єктивні інструменти для вимірювання ефективності та результативності, то RBM формує концептуальну рамку, яка пов’язує операційну діяльність внутрішнього аудиту з досягненням стратегічних цілей МОУ. Застосування цього підходу дає змогу змістити фокус із процесу (кількості проведених аудитів) на результат — реальні поліпшення в системі управління, внутрішнього контролю та управління ризиками Міністерства оборони України і Збройних Сил України.

На основі проведеного аналізу для Служби внутрішнього аудиту МОУ сформульовано такі стратегічні рекомендації:

інституціоналізувати RBM і KPI шляхом затвердження логічної моделі та комплексної матриці показників як основи процесів планування, моніторингу та звітності;

змістити фокус оцінювання з продуктів (Outputs) (кількості проведених аудитів) на кінцеві результати (Outcomes), зокрема рівень імплементації рекомендацій та їх вимірюваний позитивний вплив;

інвестувати в цільовий розвиток компетенцій аудиторів, упровадивши програму навчання, що збалансовано розвиває як технічні навички (аналітика даних, IT), так і міждисциплінарні компетентності (комунікація, аналіз першопричин, стратегічне мислення);

трансформувати організаційну культуру, активно позиціонуючи Службу внутрішнього аудиту МОУ не як наглядовий орган, а як стратегічного партнера, який сприяє вдосконаленню процесів і підвищенню ефективності управління ризиками.

Фінансування

Це дослідження не отримало конкретної фінансової підтримки.

Конкуруючі інтереси

Автори заявляють, що у них немає конкуруючих інтересів.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України : Закон України від 09.07.2010 № 2478-VI (із змінами). Ст. 26 “Контроль та аудит у бюджетному процесі”, гл. 4 “Бюджетний процес та його учасники”. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 15.12.2025).
2. Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.12.2025).
3. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text> (дата звернення: 15.12.2025).

4. Про організацію діяльності з внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України та Порядок проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України : наказ Міністерства оборони України від 15.12.2020 № 475. URL: <https://mod.gov.ua/diyalnist/normativno-pravova-baza/nakaz-mou-n-475-vid-15-12-2020-pro-organizatsiiu-diiialnosti-z-vnutrishnogo-auditu-v-sistemi-ministerstva-oboroni-ukraini> (дата звернення: 15.12.2025).
5. Глобальні стандарти внутрішнього аудиту : офіц. переклад. URL: <https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2024/12/global-internal-audit-standards-ukrainian.pdf> (дата звернення: 15.12.2025).
6. Порядок проведення внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту : наказ Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 18.08.2021 № 25. 64 с.
7. Порядок здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 03.05.2017 № 480. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17#Text> (дата звернення: 15.12.2025).
8. Internal Audit Department Key Performance Indicators (KPIs). KnowledgeLeader : вебсайт. URL: <https://www.knowledgeleader.com/tools/internal-audit-department-key-performance-indicators-kpis> (дата звернення: 15.12.2025).
9. Методичний посібник з оцінки якості внутрішнього аудиту в державних органах / Міністерство фінансів України. 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%2006%202020.pdf> (дата звернення: 15.12.2025).
10. Key Performance Indicators for Internal Audit: A Practical Guide. PKC. 2025. URL: <https://pkcindia.com/blogs/kpi-for-internal-audit/> (дата звернення: 15.12.2025).
11. Інструменти забезпечення ефективності, результативності та якості діяльності органів державної влади / М. Канавець (кер. авт. кол.), Ю. Лихач, А. Кукуля та ін. ; за заг. ред. В. Купрія. Київ : Центр адаптації державної служби до стандартів Європейського Союзу, 2019. 178 с. URL: <https://nads.gov.ua/storage/app/sites/5/18.05.2021/posibnyk-instrymentu.pdf> (дата звернення: 15.12.2025).
12. Results-Based Management. UN Sustainable Development Group. 2011. URL: <https://unsdg.un.org/sites/default/files/UNDG-RBM-Handbook-2012.pdf> (дата звернення: 15.12.2025).
13. Evaluation of Results-Based Management in United Nations Development Programme. Evaluation Office. December 2007. URL: <https://erc.undp.org/evaluation/documents/download/1592> (дата звернення: 15.12.2025).
14. Онлайн навчальний курс з управління, орієнтованого на результат. Децентралізація в Україні. 2025. URL: <https://decentralization.ua/donors/surge/RBM> (дата звернення: 15.12.2025).
15. Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency. Lake Mary, FL : The Institute of Internal Auditors, 2010. 34 р. 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> (дата звернення: 15.12.2025).
16. Dittenhofer M. Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*. 2001. Vol. 16, No. 8. P. 443–450.
17. Chambers R. F. *Trusted Advisors: Key Attributes of Outstanding Internal Auditors*. Lake Mary, FL : Internal Audit Foundation, 2017. 176 p.
18. Anderson U. L., Head M. J., Riddle C., Sobel P. J. et al. *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services*. 4th ed. Lake Mary, FL : Internal Audit Foundation, 2017. 848 p.

19. Lenz R., Hahn K. A contingency model of internal audit effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*. 2015. Vol. 43. P. 1–13.
20. Arena M., Azzone G. Identifying the drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*. 2009. Vol. 13, No. 1. P. 43–60. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x> (дата звернення: 15.12.2025).
21. Mihret D. G., Yismaw A. W. Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*. 2007. Vol. 22, No. 5. P. 470–484.
22. Alzeban A., Gwilliam D. Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 2014. Vol. 23, No. 2. P. 74–86. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001> (дата звернення: 15.12.2025).
23. Дорош Н. І. Оцінка ефективності внутрішнього аудиту: теорія і практика // *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка*. 2013. Вип. 147. С. 20–24.
24. Каменська Т. О. Організація та методика внутрішнього аудиту в системі управління підприємством : монографія. Київ : Нац. акад. статистики, обліку та аудиту, 2011. 345 с.
25. Нападівська Л. В. Концептуальні засади оцінки ефективності внутрішнього аудиту. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2014. № 1–2. С. 76–81.

References

1. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Budget Code of Ukraine* (Law No. 2478-VI, July 9, 2010, as amended; Art. 26 “Control and audit in the budget process”). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
2. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2011). *Procedure for conducting internal audit and establishing internal audit units* (Resolution No. 1001, September 28, 2011). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text>
3. Ministry of Finance of Ukraine. (2011). *On approval of the Internal Audit Standards* (Order No. 1247, October 4, 2011). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text>
4. Ministry of Defence of Ukraine. (2020). *On the organization of internal audit activities in the system of the Ministry of Defence of Ukraine and the Procedure for conducting internal audit* (Order No. 475, December 15, 2020). <https://mod.gov.ua/diyalnist/normativno-pravova-baza/nakaz-mou-n-475-vid-15-12-2020-pro-organizatsiiu-diialnosti-z-vnutrishnogo-audituv-sistemi-ministerstva-oboroni-ukraini>
5. Institute of Internal Auditors. (2024). *Global internal audit standards* (Official Ukrainian translation). <https://theiia.org.ua/wp-content/uploads/2024/12/global-internal-audit-standards-ukrainian.pdf>
6. Internal Audit Department of the Ministry of Defence of Ukraine. (2021). *Procedure for conducting internal quality assessment of internal audit* (Order No. 25, August 18, 2021).
7. Ministry of Finance of Ukraine. (2017). *Procedure for assessing the functioning of the internal audit system* (Order No. 480, May 3, 2017). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17#Text>
8. KnowledgeLeader. (n.d.). *Internal audit department key performance indicators (KPIs)*. <https://www.knowledgeleader.com/tools/internal-audit-department-key-performance-indicators-kpis>
9. Ministry of Finance of Ukraine. (2020). *Methodological guide for assessing the quality of internal audit 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%2006%202020.pdf>

10. PKC. (2025). *Key performance indicators for internal audit: A practical guide*. <https://pkcindia.com/blogs/kpi-for-internal-audit/>
11. Kanavets, M., Lykhach, Yu., Kukulia, A., et al. (2019). *Tools for ensuring efficiency, effectiveness, and quality of public authorities' activities* (V. Kuprii, Ed.). Centre for Adaptation of the Civil Service to EU Standards. <https://nads.gov.ua/storage/app/sites/5/18.05.2021/posibnyk-instrymentu.pdf>
12. UN Sustainable Development Group. (2011). *Results-based management*. <https://unsdg.un.org/sites/default/files/UNDG-RBM-Handbook-2012.pdf>
13. United Nations Development Programme, Evaluation Office. (2007). *Evaluation of results-based management in the United Nations Development Programme*. <https://erc.undp.org/evaluation/documents/download/1592>
14. Decentralization in Ukraine. (2025). *Online training course on results-based management*. <https://decentralization.ua/donors/surge/RBM>
15. Institute of Internal Auditors. (2010). *Measuring internal audit effectiveness and efficiency*. <https://www.theiia.org/globalassets/documents/content/articles/guidance/practice-guides/measuring-internal-audit-effectiveness-and-efficiency/practice-guide-measuring-internal-audit-effectiveness.pdf>
16. Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443–450.
17. Chambers, R. F. (2017). *Trusted advisors: Key attributes of outstanding internal auditors*. Internal Audit Foundation.
18. Anderson, U. L., Head, M. J., Riddle, C., Sobel, P. J., et al. (2017). *Internal auditing: Assurance & advisory services* (4th ed.). Internal Audit Foundation.
19. Lenz, R., & Hahn, K. (2015). A contingency model of internal audit effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 43, 1–13.
20. Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying the drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43–60. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>
21. Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470–484.
22. Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74–86. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.06.001>
23. Dorosh, N. I. (2013). Evaluation of internal audit effectiveness: Theory and practice. *Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics*, 147, 20–24.
24. Kamenska, T. O. (2011). *Organization and methodology of internal audit in the enterprise management system*. National Academy of Statistics, Accounting and Audit.
25. Napadovska, L. V. (2014). Conceptual principles of internal audit effectiveness assessment. *Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit*, (1–2), 76–81.