

DOI: 10.15276/ETR.02.2026.17

DOI: 10.5281/zenodo.20708564

UDC: 657.4

JEL: M42

Received: 2026-01-07, Revised: 2026-02-13, Accepted: 2026-02-27, Published: 2026-03-11

МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ДО ОЦІНЮВАННЯ ЗОВНІШНІМ АУДИТОРОМ РОБОТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ДЛЯ ВИЗНАЧЕННЯ МОЖЛИВОСТІ, ОБСЯГУ ТА МЕЖ ЇЇ ВИКОРИСТАННЯ ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

A METHODOLOGICAL APPROACH TO THE EXTERNAL AUDITOR'S EVALUATION OF INTERNAL AUDIT WORK FOR DETERMINING THE POSSIBILITY, EXTENT AND LIMITS OF ITS USE IN THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENT

Nataliia S. Shalimova, Doctor of Economic Sciences, Professor
Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine
ORCID: 0000-0001-7564-4343
Email: nataliia.shalimova@gmail.com

Yaroslav V. Kozachenko
Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine
ORCID: 0009-0009-4436-3077
Email: kozachenkoiaiv@kntu.kr.ua

Шалімова Н.С., Козаченко Я.В. Методичний підхід до оцінювання зовнішнім аудитором роботи внутрішнього аудиту для визначення можливості, обсягу та меж її використання при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності. Науково-методична стаття.

Стаття присвячена обґрунтуванню методичного підходу до оцінювання роботи внутрішнього аудиту зовнішнім аудитором у процесі аудиту фінансової звітності. Доведено, що вимоги МСА 610 формують нормативну основу такого оцінювання, але потребують методичного розвитку з урахуванням рівнів довіри. Запропоновано інтерпретацію критеріїв об'єктивності, компетентності та систематичного підходу через модель економності, ефективності й результативності. Обґрунтовано розмежування результатів роботи та результатів у вигляді змін як джерела доказів і чинника довіри. Розроблено тріступеневу модель професійного судження та чотирирівневу градацію рішень аудитора щодо обсягу й меж використання роботи внутрішнього аудиту.

Ключові слова: внутрішній аудит, зовнішній аудит, міжнародні стандарти аудиту, аудит фінансової звітності, аудиторські докази, професійне судження, рівні довіри, шахрайство

Shalimova N.S., Kozachenko Ya.V. A Methodological Approach to the External Auditor's Evaluation of Internal Audit Work for Determining the Possibility, Extent and Limits of its Use in the Audit of Financial Statement. Scientific and methodical article.

This article is devoted to justifying a methodological approach to the evaluation of internal audit work by an external auditor during the financial statement audit process. It is demonstrated that the requirements of ISA 610 form the regulatory basis for such an evaluation but require methodological development, taking into account levels of assurance. An interpretation of the criteria of objectivity, competence, and a systematic approach is proposed through a model of economy, efficiency, and effectiveness. The distinction between work results and results in the form of changes as sources of evidence and factors of assurance is substantiated. A three-stage model of professional judgment and a four-level gradation of auditor decisions regarding the scope and limits of the use of internal audit work have been developed.

Keywords: internal audit, external audit, International Standards of Auditing, audit evidence, professional judgement, levels of reliance, fraud

Значна кількість суб'єктів господарювання в Україні, виходячи з вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [2], підпадає під обов'язковий аудит фінансової звітності. Наявність функції внутрішнього аудиту не є універсальною вимогою для всіх суб'єктів господарювання, які підпадають під обов'язковий аудит фінансової звітності. Водночас для акціонерних товариств законодавство формує спеціальний режим: відповідно до ст. 109 Закону України «Про акціонерні товариства» [1] перевірка фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства за результатами фінансового року здійснюється суб'єктом аудиторської діяльності та службою внутрішнього аудиту (внутрішнім аудитором). Роз'яснення НКЦПФР [9] деталізує цю вимогу та наголошує на необхідності створення служби внутрішнього аудиту або призначення внутрішнього аудитора в акціонерних товариствах, на які поширюються відповідні законодавчі вимоги.

У процесі аудиту фінансової звітності зовнішній аудитор може не використовувати роботу внутрішніх аудиторів, оскільки МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» (далі – МСА 610) прямо зазначає: «ніщо у цьому стандарті не вимагає від зовнішнього аудитора використовувати роботу відділу внутрішнього аудиту для модифікації характеру або часу чи зменшення обсягу аудиторських процедур, які має виконувати безпосередньо зовнішній аудитор» [6].

Такий підхід є виправданим з позиції збереження незалежності зовнішнього аудитора, його відповідальності за аудиторську думку та необхідності підтримання належного рівня професійного скептицизму.

Разом з тим повне ігнорування роботи внутрішнього аудиту за наявності у суб'єкта господарювання зрілої, об'єктивної, компетентної та методологічно впорядкованої функції внутрішнього аудиту може призводити до недовикористання важливого джерела інформації про систему внутрішнього контролю, управління ризиками, контрольне середовище та результати виконаних процедур в рамках внутрішнього аудиту. Робота внутрішніх аудиторів потенційно може бути корисною для зовнішнього аудитора як джерело розуміння суб'єкта господарювання, ідентифікації ризикових ділянок, оцінки окремих контролів, планування характеру, часу й обсягу аудиторських процедур, а за певних умов – як основа для отримання аудиторських доказів відповідно до МСА 610.

Аналіз останніх публікацій по проблемі

Проблематика «оцінювання внутрішніх аудиторів зовнішніми аудитором відповідно до МСА 610» представлена не дуже широко. Більшість статей або торкаються МСА 610 побіжно, або розглядають суміжні аспекти: незалежність, взаємодію внутрішнього й зовнішнього аудиту, використання роботи внутрішніх аудиторів у певних процедурах, координацію, інтеграцію, синергію внутрішнього та зовнішнього аудиту. Так, Фесенко В.В., Книшек О.О., Баркова В.А. досліджують європейські підходи до координації внутрішнього та зовнішнього аудиту в системі державного аудиту [11]. Запровадження узгодженої взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту в процесі дослідження нефінансової звітності обґрунтовують Польовик Є. та Король С. [8]. Окреме дослідження присвячене синергії зовнішнього та внутрішнього аудиту було представлено ще в 2015 році Назаровою К.О. [7].

Водночас у статті Селіщева С.В. [10] досліджено методіку використання роботи внутрішніх аудиторів при оцінці безперервності діяльності, сформульовано принципи перевірки роботи внутрішніх аудиторів і розроблено підходи до прямого використання роботи внутрішнього аудиту під час процедур аудиту фінансової звітності. Лойшиним А. та Коренівською І. [5] сформульовано принцип тотожності показників виконання аудиторських завдань суб'єктами внутрішнього і зовнішнього аудиту, що характеризують стан внутрішнього контролю, визначеного внутрішніми аудитором під час внутрішніх аудитів, та зовнішніми державними аудитором.

Англомовні дослідження подають значно ширші результати, адже мають окремий напрям досліджень: "external auditor reliance on the internal audit function", що доцільно перекладати як «покладання зовнішнього аудитора на функцію внутрішнього аудиту» або, у прикладному

контексті МСА 610, як «використання зовнішнім аудитором роботи внутрішніх аудиторів». Можна виділити три групи: 1) статті безпосередньо про рішення зовнішнього аудитора та ризики надмірного використання роботи внутрішніх аудиторів [13, 16, 17, 12, 18]; 2) статті про якісні характеристики функції внутрішнього аудиту [14]; 3) статті про координацію, пряму допомогу [15]. Так, наукова публікація Bame-Aldred, C.W., Brandon, D.M., Messier, W.F., Rittenberg, L.E., & Stefaniak, C.M. A [13] систематизує попередні дослідження щодо того, як зовнішні аудиторі приймають рішення про використання роботи внутрішнього аудиту і фактично є теоретичною основою, адже показує, що рішення щодо покладання (reliance decision) залежить не лише від формальної наявності внутрішнього аудиту, а від комбінації об'єктивності, компетентності, якості виконаної роботи, ризику завдання та контексту корпоративного управління. Munro, L., & Stewart, J. досліджують, як аутсорсинг внутрішнього аудиту та консультативна діяльність впливають на готовність зовнішнього аудитора покладатися на роботу внутрішнього аудиту [16] та чи впливають звітність внутрішнього аудиту перед аудиторським комітетом і рівень бізнес-ризиків клієнта на рішення зовнішнього аудитора [17] (при цьому окремо розглядають використання вже виконаної роботи внутрішнього аудиту та використання внутрішніх аудиторів як помічників). В статті шведських авторів Argento D., Umans T., Håkansson P., Johansson A. [12] прямо показується дилема: використання роботи внутрішніх аудиторів може підвищувати ефективність зовнішнього аудиту, але надто тісна взаємодія може створювати ризики для незалежності, професійного скептицизму й якості аудиту. Quick, R., & Henrizi, P. досліджуючи чинники, що впливають на рішення зовнішнього аудитора доводять, що готовність покладатися на внутрішній аудит залежить не лише від самої функції внутрішнього аудиту, а й від ширшого контрольного й управлінського середовища [18]. Дослідження безпосередньо координаційного процесу представлено Chui L., Pike B.J., Martin K.A. [15]. Варто відмітити дослідження Barr-Pulliam D., Eulerich M., Ratzinger-Sakel N. [14], яке присвячене сприйняттю основного призначення функції внутрішнього аудиту – надання впевненості чи консультування – на рішення зовнішнього аудитора покладатися на роботу служби внутрішнього аудиту.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми

Попри наявні дослідження недостатньо розробленим залишається питання формування цілісного методичного підходу до оцінювання функції внутрішнього аудиту зовнішнім аудитором, який би не обмежувався перевіркою окремих критеріїв, передбачених МСА 610, а дозволяв комплексно оцінити процесну зрілість, організаційну спроможність, результативність і доказову цінність роботи внутрішнього аудиту.

У попередньому дослідженні [4] якість внутрішнього аудиту було розглянуто як інтегральний результат збалансованості компонентів авторської моделі 3Е: економність (economy), ефективність (efficiency) та результативність (effectiveness). Для її оцінювання було виокремлено три групи показників: процесні метрики для характеристики керованості та методологічної впорядкованості функції внутрішнього аудиту; впливові – для характеристики реальних змін в системі внутрішнього контролю та управління ризиками; показники спроможності – для характеристики кадрових, організаційних, методологічних й технологічних передумов якісного виконання аудиторських завдань. Важливим елементом підходу стало розмежування output (вихідні результати) як безпосередніх продуктів роботи внутрішнього аудиту (звіти, висновки, рекомендації) та outcome (результати у вигляді змін) як змін, що виникають унаслідок реалізації рекомендацій служби внутрішнього аудиту (за логікою проектного менеджменту).

Саме така логіка дозволяє використати модель 3Е як теоретичну основу для подальшого аналізу рішення зовнішнього аудитора щодо можливості покладання на роботу функції внутрішнього аудиту, оскільки таке рішення має враховувати не лише наявність окремих аудиторських матеріалів, а й процесну зрілість, спроможність і доказову цінність роботи внутрішніх аудиторів. У цьому контексті положення МСА 610 доцільно розглядати не ізольовано, а як нормативну рамку, яка потребує методичного наповнення через оцінювання процесної зрілості, спроможності та результативності внутрішнього аудиту.

Формулювання цілей дослідження (постановка завдання)

Метою статті є обґрунтування інтегрованої моделі оцінювання роботи внутрішнього аудиту зовнішнім аудитором, яка розширює критерії МСА 610 для формування професійного судження щодо рівня довіри, доказової придатності та меж використання роботи внутрішніх аудиторів у аудиті фінансової звітності.

Виклад основних результатів та їх обґрунтування

МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» виокремлює три ключові критерії оцінювання можливості використання роботи відділу внутрішнього аудиту для цілей зовнішнього аудиту (пп. 15-16 МСА 610): об'єктивність внутрішніх аудиторів, компетентність функції внутрішнього аудиту та застосування систематичного і дисциплінованого підходу, включаючи контроль якості [6].

Об'єктивність внутрішніх аудиторів у МСА 610 пов'язується насамперед з організаційним статусом функції внутрішнього аудиту, її підзвітністю, відсутністю суперечливої управлінської або операційної відповідальності, наглядом з боку тих,

кого наділено найвищими повноваженнями, а також відсутністю обмежень щодо комунікації результатів роботи зовнішньому аудиту (A5-A7 МСА 610). Отже, оцінювання об'єктивності виходить за межі особистої неупередженості окремих внутрішніх аудиторів і передбачає аналіз інституційних умов, які або підтримують, або послаблюють їхню здатність формувати незалежні професійні судження. Компетентність функції внутрішнього аудиту розкривається через наявність достатніх і прийнятних ресурсів, кадрові політики професійної підготовки та призначення аудиторів на завдання, рівень технічної підготовки і досвіду, знання фінансової звітності суб'єкта господарювання, застосовної концептуальної основи фінансового звітування та специфіки галузі (A8). Важливо, що МСА 610 розглядає об'єктивність і компетентність як взаємопов'язані, але не взаємозамінні характеристики: високий організаційний статус не може компенсувати недостатню компетентність, так само як високий професійний рівень внутрішніх аудиторів не компенсує слабкі гарантії їхньої об'єктивності. Третім критерієм є застосування систематичного і дисциплінованого підходу до планування, виконання, нагляду, огляду та документування роботи внутрішнього аудиту. Саме ця ознака, відповідно до МСА 610, відрізняє функцію внутрішнього аудиту від інших форм моніторингу контролів, які можуть існувати в межах суб'єкта господарювання. Для зовнішнього аудитора важливими є наявність і фактичне використання документованих процедур внутрішнього аудиту, робочих програм, вимог до документації та звітності, а також політик і процедур контролю якості (A10-A11).

Ці критерії МСА 610 можуть бути інтерпретовані через раніше запропоновану авторську модель 3Е та систему процесних, впливових показників і показників спроможності оцінювання внутрішнього аудиту (табл. 1).

Особливого значення в контексті використання роботи внутрішніх аудиторів зовнішнім аудитором набуває розмежування результатів роботи внутрішнього аудитора та результатів у вигляді змін. Безпосереднім об'єктом уваги зовнішнього аудитора є передусім результати роботи внутрішнього аудиту, тобто матеріалізовані результати його роботи: аудиторські звіти, робочі документи, результати виконаних процедур, висновки за окремими ділянками, рекомендації та інші документи, які потенційно можуть бути використані як джерело аудиторських доказів. Саме ці продукти роботи внутрішніх аудиторів зовнішній аудитор аналізує з погляду їх достатності, належності, якості документування та придатності для цілей аудиту фінансової звітності, оскільки це прямо вимагається МСА 610 в рамках критерію систематичного та дисциплінованого підходу.

Таблиця 1. Використання авторської моделі 3Е [4] для поглиблення вимог МСА 610

Компонент моделі 3Е	Зміст у попередній моделі оцінювання внутрішнього аудиту	Інтерпретація в контексті МСА 610
Економність (economy)	Характеризує обґрунтованість ресурсного забезпечення функції внутрішнього аудиту: достатність людських, фінансових, методологічних і технологічних ресурсів належної якості за раціональної вартості.	Для зовнішнього аудитора економність не означає просте здешевлення аудиту через використання роботи внутрішніх аудиторів. Вона проявляється у раціональному використанні вже наявної роботи внутрішніх аудиторів лише за умови, що така робота не знижує якість аудиторських доказів, не послаблює незалежність судження зовнішнього аудитора та ґрунтується на достатній компетентності й ресурсній спроможності функції внутрішнього аудиту.
Ефективність (efficiency)	Відображає оптимальність організації та реалізації аудиторських процедур: планування, виконання завдань, документування, нагляд, огляд, дотримання методології, своєчасність і продуктивність використання ресурсів.	У контексті МСА 610 ефективність найбільш безпосередньо пов'язана із застосуванням систематичного і дисциплінованого підходу. Для зовнішнього аудитора важливо, чи має внутрішній аудит документовані процедури, робочі програми, належну систему нагляду, огляду, звітування та контролю якості. Саме ці характеристики визначають процесну зрілість функції внутрішнього аудиту та можливість використання її результатів як потенційного джерела аудиторських доказів.
Результативність (effectiveness)	Характеризує досягнення цілей внутрішнього аудиту та створення організаційної цінності через вплив на систему внутрішнього контролю, управління ризиками, дотримання політик і якість управлінських рішень.	Для зовнішнього аудитора результативність проявляється не лише у кількості виконаних завдань, підготовлених звітів, рекомендацій службою внутрішнього аудиту, а в тому, чи допомагає її робота краще зрозуміти ризики суттєвого викривлення, оцінити контрольне середовище, підвищити обґрунтованість аудиторських процедур. У цьому вимірі особливого значення набувають саме наслідки у вигляді реальних змін, які підтверджують практичну цінність роботи внутрішніх аудиторів.

Джерело: складено авторами за матеріалами [4]

Водночас рішення про можливість покладання на такі документи не може ґрунтуватися лише на їх формальній наявності або належному оформленні. Довіра до результатів роботи внутрішнього аудиту значною мірою залежить від ширшої оцінки результатів, тобто реальних змін, які виникають у системі внутрішнього контролю та управління ризиками внаслідок діяльності внутрішніх аудиторів. Ідеться, зокрема, про реагування управлінського персоналу на рекомендації внутрішнього аудиту, своєчасність і повноту впровадження коригувальних заходів, зменшення повторюваності недоліків, підвищення якості контрольних процедур, зниження залишкового ризику та стійкість досягнутих поліпшень.

Отже, у межах МСА 610 зовнішній аудитор формально оцінює придатність роботи внутрішнього аудиту для використання у процесі аудиту фінансової звітності, проте така придатність не може бути повністю визначена без урахування процесної зрілості та впливовості функції внутрішнього аудиту. Саме тому поєднання логіки результатів роботи та результатів у вигляді змін – наслідків (output, outcome) з моделлю, яка враховує такі критерії, як економність (economy), ефективність (efficiency) та результативність (effectiveness), дозволяє розглядати використання роботи внутрішніх аудиторів не як технічне залучення вже наявних

матеріалів, а як професійне судження зовнішнього аудитора щодо їх надійності, доказової цінності та меж застосування.

Для уникнення дублювання загальної моделі оцінювання якості внутрішнього аудиту доцільно трансформувати її у триступеневу модель професійного судження зовнішнього аудитора. Така модель має враховувати не лише критерії, що пропонуються в МСА 610, а й розмежування результатів роботи внутрішнього аудитора у вигляді кількості звітів, завдань тощо та результатів у вигляді змін в системі управління та контролю (табл. 2).

Варто підкреслити методичну межу стандарту МСА 610, який встановлює певні критерії та «червоні лінії», оскільки визначає нормативні критерії оцінювання роботи внутрішніх аудиторів і чітко встановлює обставини, за яких її використання є неприйнятним, але не деталізує проміжні рівні довіри. Тобто стандарт чітко окреслює ситуації, коли ризики для якості роботи внутрішнього аудиту є настільки значними, що зовнішній аудитор не повинен використовувати будь-яку роботу відділу внутрішнього аудиту для цілей аудиту. Однак у практиці аудиту рішення зовнішнього аудитора не завжди зводиться до бінарної альтернативи «використовувати або не використовувати».

Таблиця 2. Триступенева модель професійного судження зовнішнього аудитора під час оцінювання внутрішнього аудиту

Рівень моделі	Предмет оцінки	Роль результатів роботи внутрішнього аудитора та результатів у вигляді змін	Очікувані рішення зовнішнього аудитора
1. Базова допустимість	Об'єктивність, компетентність, систематичний і дисциплінований підхід	Створює передумови для довіри до результатів роботи внутрішнього аудиту	Оцінка мінімальних умов, тобто чи можна взагалі розглядати можливість використання роботи внутрішнього аудиту
2. Доказова придатність результатів роботи внутрішнього аудитора	Конкретні звіти, робочі документи, результати процедур, тести контролів	Результати роботи внутрішнього аудиту оцінюється як потенційне джерело аудиторських доказів	Оцінка того, чи є ці результати достатніми, належними, релевантними для оцінених ризиків суттєвого викривлення та придатними для використання як аудиторські докази, які матеріали можна використати і які треба перевірити додатково
3. Результати у вигляді змін як підтвердження довіри та визначення меж використання роботи внутрішнього аудиту	Реальні зміни в системі управління та внутрішнього контролю, ризиках, виконання рекомендацій, зменшення повторюваності недоліків, стійкість процесів розвитку та удосконалення	Результати у вигляді змін підсилюють або обмежують довіру до функції внутрішнього аудиту	Оцінка характеру, обсягу, ділянок використання роботи внутрішнього аудиту, а також рівня необхідного нагляду, повторної перевірки або повторного виконання процедур.

Джерело: власна розробка авторів

Між повною неприйнятністю та широким використанням роботи внутрішніх аудиторів можуть існувати проміжні варіанти, пов'язані з різним рівнем довіри до функції внутрішнього аудиту, різною якістю її результатів (звіти. Рекомендації), неоднаковою доказовою цінністю окремих матеріалів, різним рівнем підтверженого впливу та різною ризиковістю ділянок аудиту. Саме тому

виникає потреба у методичному розширенні положень МСА 610 шляхом формування градації рівнів довіри зовнішнього аудитора до роботи внутрішнього аудиту та відповідних рішень щодо характеру, обсягу, меж використання, рівня нагляду, повторної перевірки або повторного виконання аудиторських процедур (табл. 3).

Таблиця 3. Градація рішень зовнішнього аудитора щодо оцінки внутрішнього аудиту за рівнем довіри на основі характеристик МСА 610, моделі 3Е, ролі результатів роботи внутрішнього аудитора та результатів у вигляді змін

Рівень довіри зовнішнього аудитора	Характеристика оцінки за МСА 610 та моделлю 3Е	Характеристика результатів роботи внутрішнього аудитора та результатів у вигляді змін	Рішення зовнішнього аудитора
1	2	3	4
Високий рівень довіри	Об'єктивність внутрішніх аудиторів підтверджена організаційним статусом, підзвітністю та відсутністю суперечливих функцій; компетентність є достатньою для роботи, пов'язаної з фінансовою звітністю; систематичний і дисциплінований підхід документований та фактично застосовується; процесні й спроможнісні показники свідчать про зрілість функції внутрішнього аудиту.	Результат є якісно задокументованими, релевантними оціненим ризикам і придатними для перевірки зовнішнім аудитором. Результати у вигляді змін підтверджуються виконанням рекомендацій, поліпшенням контрольних процедур, зменшенням повторюваних недоліків і стійкістю змін.	Можливе ширше використання роботи внутрішнього аудиту на прийнятних ділянках аудиту з вибірковою перевіркою, належним наглядом і документуванням висновків зовнішнього аудитора.

Продовження таблиці 3

1	2	3	4
Достатній або помірний рівень довіри	Базові критерії МСА 610 загалом виконані, однак наявні окремі обмеження щодо ресурсної спроможності, досвіду персоналу, повноти методології, якості документування або стабільності процесів. Процесні показники переважно прийнятні, але не всі елементи функції внутрішнього аудиту є однаково зрілими.	Результат може бути використаний частково, потребує додаткового тестування, повторної перевірки або уточнення. Результат у вигляді змін частково підтверджений, однак вплив внутрішнього аудиту не є достатньо стійким або системно доведеним.	Використання роботи внутрішнього аудиту можливе лише на окремих ділянках із нижчим рівнем ризику або меншою потребою у професійному судженні, за умови виконання додаткових процедур зовнішнього аудитора.
Низький рівень довіри	Існують суттєві сумніви щодо окремих критеріїв: об'єктивності, компетентності, системності. Процесні показники та показники спроможності свідчать про відсутність сталості або недостатню зрілість внутрішнього аудиту.	Результат має обмежену доказову цінність через неповноту документування, слабкий зв'язок із ризиками суттєвого викривлення або недостатність виконаних процедур. Результат у вигляді змін не підтверджений або має фрагментарний характер.	Використання роботи внутрішнього аудиту суттєво обмежується. Зовнішній аудитор переважно виконує власні процедури, а матеріали внутрішнього аудиту можуть використовуватися лише як допоміжна інформація для розуміння суб'єкта господарювання та його контрольованого середовища.
Неприйнятний рівень довіри	Організаційний статус і політики не забезпечують об'єктивності внутрішніх аудиторів; функція не має достатньої компетентності; відсутній або фактично не застосовується систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості. Наявні критичні недоліки, які унеможливають покладання на роботу внутрішнього аудиту.	Результат не може розглядатися як надійне джерело аудиторських доказів. Результат у вигляді змін відсутній, не підтверджений або не може компенсувати критичні недоліки об'єктивності, компетентності чи системності підходу.	Робота внутрішнього аудиту не використовується як основа для аудиторських доказів. Зовнішній аудитор самостійно планує і виконує необхідні аудиторські процедури.

Джерело: власна розробка авторів

Окремої уваги потребує використання роботи внутрішнього аудиту в контексті ризиків шахрайства, адже навіть високий рівень довіри до внутрішнього аудиту не означає можливості заміщення власних процедур зовнішнього аудитора у питаннях, що потребують підвищеного професійного скептицизму та незалежного судження. Тому у випадках, пов'язаних із ризиками шахрайства, результати роботи внутрішнього аудиту та результати у вигляді наслідків доцільно використовувати передусім як інформаційну базу для розуміння ризиків і планування процедур, а не як достатню підставу для зменшення обсягу роботи зовнішнього аудитора.

Висновки та перспективи подальших досліджень

Проведене дослідження дозволило обґрунтувати, що вимоги МСА 610 щодо оцінювання роботи внутрішніх аудиторів доцільно розглядати як нормативну основу, яка потребує подальшого методичного розвитку. Стандарт визначає ключові

критерії такого оцінювання (об'єктивність, компетентність, систематичний і дисциплінований підхід, включаючи контроль якості), але не деталізує проміжні рівні довіри зовнішнього аудитора до роботи внутрішнього аудиту та можливі варіанти її використання.

Запропонований підхід не замінює вимоги МСА 610, а розвиває їх шляхом інтеграції з авторською моделлю 3Е: економність (economy), ефективність (efficiency) та результативність (effectiveness). У цьому контексті економність відображає раціональність використання вже наявної роботи внутрішнього аудиту без втрати якості аудиторських доказів; ефективність – процесну зрілість планування, виконання, документування, нагляду, огляду та контролю якості; результативність – здатність внутрішнього аудиту сприяти кращому розумінню ризиків, контролів і управлінської інформації для цілей зовнішнього аудиту. Обґрунтовано значення розмежування результатів роботи внутрішнього аудиту та результатів у вигляді змін. Перші можуть бути

використані як потенційне джерело аудиторських доказів, тоді як другі підтверджують або обмежують довіру до функції внутрішнього аудиту через фактичні зміни у системах управління та контролю, виконання рекомендацій та забезпечення стійкості досягнутих поліпшень.

Практичним результатом дослідження є три-ступенева модель професійного судження зовнішнього аудитора, яка передбачає оцінювання базової допустимості використання роботи внутрішнього аудиту, доказової придатності конкретних результатів роботи та результатів у вигляді змін для визначення меж використання внутрішнього аудиту. Для деталізації рішень зовнішнього аудитора запропоновано чотирирівневу градацію довіри – від неприйнятної до високого рівня, що дозволяє визначити можливість,

характер, обсяг і межі використання роботи внутрішніх аудиторів, а також рівень необхідного нагляду, додаткової перевірки, повторного виконання процедур при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності.

Запропонований методичний підхід сприяє більш обґрунтованому використанню роботи внутрішнього аудиту у зовнішньому аудиті фінансової звітності та дозволяє уникнути як необґрунтованого ігнорування результатів внутрішнього аудиту, так і надмірного покладання на них без належної оцінки їх доказової цінності.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з розробленням конкретних робочих документів з оцінки та формалізації професійного судження зовнішнього аудитора відповідно до МСА 610.

Abstract

This article is devoted to the development of a methodological approach to the external auditor's evaluation of internal audit work for determining the possibility, extent and limits of its use in the financial statement audit. It is argued that ISA 610 provides the normative basis for such evaluation by defining the key criteria of objectivity, competence, and the application of a systematic and disciplined approach, including quality control. At the same time, the standard does not provide a detailed methodological framework for distinguishing different levels of the external auditor's reliance on internal audit work and for determining the corresponding audit decisions in situations where the use of such work is not absolutely prohibited but requires professional judgement.

The article proposes an interpretation of the ISA 610 criteria through the model, which includes economy, efficiency and effectiveness. Economy is interpreted as the rational use of already available internal audit work without reducing the quality of audit evidence or weakening the external auditor's independent judgement. Efficiency is associated with the process maturity of internal audit, including planning, performance, documentation, supervision, review and quality control. Effectiveness is considered in terms of the ability of internal audit work to support the external auditor's understanding of risks of material misstatement, the control environment and the reliability of management information.

Particular attention is paid to distinguishing between the outputs of internal audit work and outcomes as changes resulting from internal audit activities. The article develops a three-stage model of the external auditor's professional judgement, which includes assessment of the basic admissibility of using internal audit work, evaluation of the evidential suitability of specific internal audit outputs, and consideration of outcomes for determining the limits of use. A four-level gradation of the external auditor's decisions is proposed, ranging from an unacceptable level of reliance to a high level of reliance. This gradation makes it possible to determine the nature, extent and limits of using internal audit work, as well as the required level of supervision, additional verification or reperformance of audit procedures by the external auditor.

References:

1. Verkhovna Rada of Ukraine. (2022, July 27). Law of Ukraine on joint-stock companies (Law No. 2465-IX, as amended). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2465-20#Text>
2. Verkhovna Rada of Ukraine. (2017, December 21). Law of Ukraine on audit of financial statements and auditing activities (Law No. 2258-VIII, as amended). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
3. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999, July 16). Law of Ukraine on accounting and financial reporting in Ukraine (Law No. 996-XIV, as amended). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
4. Kozachenko, Ya. V. (2025). Methodological approaches to assessing the quality and effectiveness of internal audit. *Central Ukrainian Scientific Bulletin. Economic Sciences*, 13(46), 224–233. [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2025.13\(46\).2.224-233](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2025.13(46).2.224-233)
5. Loishyn, A., & Korenivska, I. (2023). Improving the methodological approach to assessing internal audit quality based on the formulated principle of correspondence between performance indicators of audit tasks of external and internal audit subjects. *Journal of Scientific Papers "Social Development and Security"*, 13(1), 70–82. <https://doi.org/10.33445/sds.2023.13.1.7>

6. Ministry of Finance of Ukraine. (2021). International standards on quality control, auditing, review, other assurance and related services, 2021 edition, part I. https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779
7. Nazarova, K. O. (2015). Synergy of internal and external audit [Doctoral dissertation, Kyiv].
8. Polovyk, Ye., & Korol, S. (2026). External and internal audit of non-financial reporting: Features and current trends. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*, 1(66), 190–203. <https://doi.org/10.55643/fcaptp.1.66.2026.4990>
9. National Securities and Stock Market Commission of Ukraine. (2025, February 21). Resolution on approval of clarifications regarding the application of certain provisions of Article 109 of the Law of Ukraine "On Joint-Stock Companies" concerning the verification by the internal audit service (internal auditor) of the financial and economic activities of a joint-stock company (No. 28/21/1844/K01). <https://www.nssmc.gov.ua/document/?id=37438610>
10. Selishchev, S. V. (2019). Using the work of internal auditors in assessing an entity's ability to continue as a going concern. *Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit*, 1–2, 52–58. <https://doi.org/10.31767/nasoa.1-2.2019.06>
11. Fesenko, V. V., Knyshek, O. O., & Barkova, V. A. (2025). European approaches to coordination of internal and external audit in the state audit system. *Economy and Society*, 82. <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-82-72>
12. Argento, D., Umans, T., Håkansson, P., & Johansson, A. (2018). Reliance on the internal auditors' work: Experiences of Swedish external auditors. *Journal of Management Control*, 29, 295–325. <https://doi.org/10.1007/s00187-018-00272-7>
13. Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier, W. F., Rittenberg, L. E., & Stefaniak, C. M. (2013). A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Suppl. 1), 251–286. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50342>
14. Barr-Pulliam, D., Eulerich, M., & Ratzinger-Sakel, N. (2024). The effect of the internal audit function's perceived assurance versus advisory purpose on the external auditor's reliance decision. *Managerial Auditing Journal*, 39(2), 138–165. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2023-4021>
15. Chui, L., Pike, B. J., & Martin, K. A. (2024). External auditor's reliance decision on the internal audit function: A qualitative analysis on the coordination process. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(7), 265. <https://doi.org/10.3390/jrfm17070265>
16. Munro, L., & Stewart, J. (2010). External auditors' reliance on internal audit: The impact of sourcing arrangements and consulting activities. *Accounting & Finance*, 50(2), 371–387. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2009.00322.x>
17. Munro, L., & Stewart, J. (2011). External auditors' reliance on internal auditing: Further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 26(6), 464–481. <https://doi.org/10.1108/02686901111142530>
18. Quick, R., & Henrizi, P. (2019). Experimental evidence on external auditor reliance on the internal audit. *Review of Managerial Science*, 13, 1143–1176. <https://doi.org/10.1007/s11846-018-0285-0>

Посилання на статтю:

Шалімова Н.С. Методичний підхід до оцінювання зовнішнім аудитором роботи внутрішнього аудиту для визначення можливості, обсягу та меж її використання при виконанні завдань з аудиту фінансової звітності / Н.С. Шалімова, Я.В. Козаченко // *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. – 2026. – № 2 (84). – С. 165-172. – Режим доступу: <https://etr.economics.net.ua/files/archive/2026/No2/165.pdf>. DOI: 10.15276/ETR.02.2026.17. DOI: 10.5281/zenodo.20708564.

Reference a Journal Article:

Shalimova N.S. A Methodological Approach to the External Auditor's Evaluation of Internal Audit Work for Determining the Possibility, Extent and Limits of its Use in the Audit of Financial Statement / N.S. Shalimova, Ya.V. Kozachenko // *Economics: time realities. Scientific journal*. – 2026. – № 2 (84). – P. 165-172. – Retrieved from: <https://etr.economics.net.ua/files/archive/2026/No2/165.pdf>. DOI: 10.15276/ETR.02.2026.17. DOI: 10.5281/zenodo.20708564.



This is an open access journal and all published articles are licensed under the terms of the Creative Commons Attribution License (CC BY 4.0)