УДК 657:338
DOI:10.32782/2415-8240-2026-109-2-133-146

АНАЛІТИЧНА СИНЕРГІЯ АУДИТУ І КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЕФЕКТИВНІСТЮ

ANALYTICAL SYNERGY OF AUDIT AND CONTROLLING IN THE PERFORMANCE MANAGEMENT SYSTEM

Вакульчик Олена Михайлівна,
доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування
Університет митної справи та фінансів
ORCID: https://orcid.org/0000-0003-3229-9783

Фесенко Валерія Валеріївна,
доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування
Університет митної справи та фінансів
ORCID: https://orcid.org/ 0000-0002-0317-0895

Vakulchyk Olena,
University of Customs and Finance

Fesenko Valeriia,
University of Customs and Finance

Досліджено теоретичні та методичні особливості функціонування контролінгу та аудиту, як ліній захисту моделі 3LoD в системі управління ефективністю діяльності підприємства. Обґрунтовано необхідність інтеграції внутрішнього аудиту та контролінгу на основі єдиної аналітичної моделі, що дозволить поєднати ретроспективний характер аудиту і перспективний погляд контролінгу, підсилити дію одне одного та створити синергетичний ефект. Запропоновано методику поетапного трирівневого аналізу ефективності, який складається з якісного, факторного та кількісного аналізу та надає інформацію для прийняття рішень у відповідності до щаблів управління. Визначено основні точки взаємодії контролінгу та внутрішнього аудиту у сфері формування джерел даних, розподілу функцій та досягнення спільної мети. Охарактеризовано прояв позитивного ефекту аналітичної синергії внутрішнього аудиту і контролінгу у створенні інтегрованих звітів, в усуненні конфлікту даних, автоматизації бізнес-процесів, що підсилює систему управління ефективністю підприємства.

Ключові слова: внутрішній аудит, контролінг, система управління ефективністю, Три лінії захисту, аналітична синергія, трирівневий аналіз ефективності.

Audit and controlling are key elements of the performance management system under crisis and instability, performing distinct yet complementary functions. In today's dynamic business environment, traditional, isolated corporate control systems require new integrated models where the retrospective focus of auditing and the prospective analysis of controlling can reinforce each other, generating a synergistic effect.

This paper investigates the theoretical and methodological features of controlling and auditing as distinct lines of protection according to the Three Lines of Defense (3LoD) concept. The main differences and characteristics of these lines of defense are classified by their objectives, functions, roles within the performance management system, executing entities, and other specific features. The study substantiates the necessity of integrating internal audit and controlling based on a single analytical model. This approach allows for combining the retrospective nature of auditing with the prospective outlook of controlling, mutually reinforcing their impact and creating a synergistic effect.

The paper proposes a methodology for a phased, three-level performance analysis, which consists of qualitative, factor, and quantitative analysis, providing information for managerial decision-making aligned with management levels. Qualitative analysis determines the direction and significance of efficiency changes both overall and by individual items of variable and fixed costs. Factor analysis identifies the factors influencing the dynamics of efficiency. Quantitative analysis calculates the amount of additional profit or lost profit resulting from a change in the efficiency level.

Finally, the study defines the main points of interaction between controlling and internal audit regarding data source formation, function allocation, and shared goal achievement. It characterizes the manifestation of the positive effect of analytical synergy between internal audit and controlling in generating integrated reports, eliminating data conflicts, and automating business processes, which ultimately strengthens the overall performance management system.

Keywords: internal audit, controlling, performance management, Three Lines of Defense (3LoD), analytical synergy, three-level performance analysis.

Вступ. В умовах сучасних динамічних ринків та, як наслідок, високої турбулентності бізнесу класичні ізольовані системи контролю на підприємстві втрачають ефективність. Це вимагає пошуку нових підходів до традиційних функцій управління, які були напрацьовані при відносно стабільній економіці, та їх адаптації до нових умов ведення бізнесу. Сьогодення вимагає нових інтегрованих моделей, де ретроспективний погляд аудиту та перспективний аналіз контролінгу можуть підсилювати один одного, генеруючи синергетичний ефект. Незважаючи на те, що аудит спрямований на ретроспективну оцінку та перевірку законності й достовірності показників, а контролінг – на перспективу, планування та досягнення стратегічних цілей, саме їх синергетичний ефект здатний утворити надійний фундамент для адаптації загальної системи управління ефективністю підприємства до сучасних умов ведення бізнесу.

Огляд літерури. Сучасна концепція Performance Management (управління ефективністю діяльності) виникла на основі традиційної щорічної оцінки персоналу (Appraisal) і розвинулась у сучасну інтегровану систему управління підприємством. Вперше термін *Performance Management* запровадив доктор Обрі Деніелс наприкінці 1970-х років для опису технології управління поведінкою та результатами працівників задля підвищення продуктивності [1].

Дослідники цієї концепції зазначають, що система інтегрує стратегічне планування, операційну діагностику бізнес-процесів та розвиток людського капіталу в єдиний циклічний процес. М. Армстронг та А. Барон акцентують увагу на спрямованість системи на оптимізацію процесу досягнення результатів шляхом управління ефективністю у відповідності з поставленими цілями та вимог до компетентностей персоналу [2]. Г. Кокинз приходить до висновку, що у сучасному розумінні система Performance Management представляє собою сукупність взаємопов'язаних циклічних процесів і технологій менеджменту (планування, виконання, контроль, аналіз), які охоплюють як фінансову, так і операційну діяльність для максимізації ефективності бізнесу [3].

Особливості функціонування системи управління ефективністю та модель інтеграції контролю і аудиту у систему Performance Management досліджували як сучасні вітчизняні, так і зарубіжні науковці.

М. Шестерняк [4] досліджує механізм впровадження ефективних механізмів контролю і аудиту на підприємствах різного масштабу діяльності та у різних галузях діяльності; розкриває роль внутрішнього аудиту як складової корпоративного управління; визначає функції, методи контролю і аудиту та їх місце в управлінській системі. Л. Ачкасова [5] основну увагу приділяє системі показників ефективності, яку пропонує поділити на окремі групи відповідно до елементів збалансованої системі управління. У роботі [6] І. Свідерська і О. Ткаченко розглядають контролінг як один із найперспективніших підходів до ефективного управління сучасним виробництвом, зокрема в умовах кризи та нестабільності. Автори розрізняють поняття оперативного і стратегічного контролінгу, уточнюють їх цілі, функції, а також визначають відмінності між ними.

Є. Гавриличенко та О. Солодовнік конкретизують функції внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та незалежного аудиту: «внутрішній контроль концентрується на операційній надійності та запобіганні ризикам, внутрішній аудит – на незалежній оцінці стратегічних, цифрових і ESG-ризиків та якості управлінських практик, зовнішній аудит – на легітимації фінансової та нефінансової інформації для усіх стейкхолдерів» [7]. Автори приходять до висновку, що разом ці механізми формують системно узгоджений підхід, який дозволяє організаціям забезпечувати баланс економічних, соціальних та екологічних інтересів і зміцнювати довіру інвесторів до довгострокової стратегії компанії.

Колектив закордонних науковців досліджує аналітичну структуру аудиту на основі оцінки ризиків, пов'язаних з ослабленим контролем на малих та середніх підприємствах та пропонує вирішувати цю проблему шляхом аналізу

структури транзакцій у поєднанні із штучним інтелектом, а також закликає до посилення контролю в умовах обмежених ресурсів [8]. Автори пропонують створити стійку модель аудиту для подолання фінансових проблем у реальному часі, але не пояснюють, як це забезпечити методично, посилаючись на можливості штучного інтелекту.

Трансформації аудиту і контролю у контролінг ефективності присвячена стаття М. Ель Алити та О. ТАУАБ [9], у якій автори, на основі системного аналізу наукових джерел показують, що саме внутрішній аудит впливає на операційну ефективність, управління ризиками та якість продукції. У статті аналізується інтеграція систем внутрішнього аудиту та управлінського контролю для оптимізації процесів та усунення фрагментованих структур управління в компаніях та, знову ж таки, пропонується модель модернізації аудиту за допомогою штучного інтелекту та дата-аналітики.

Про синергію аудиту та контролінгу та її вплив на фінансові результати свідчить дослідження на базі даних фреймворка COSO [10]. Стаття рекомендує компаніям відходити від ізольованих перевірок та розробляти наскрізні цифрові системи контролю.

Чисельні міжнародні та вітчизняні дослідження вивчають зв'язки між службою внутрішнього аудиту та підрозділом контролінгу та доводять, що якість інформаційного обміну між аудиторами та контролерами безпосередньо знижує кількість операційних інцидентів, дозволяє уникати або мінімізувати різноманітні ризики та покращує якість внутрішньої звітності для топ-менеджменту [11 – 15].

Однак, незважаючи на значну кількість наукових праць, стан розробки проблеми характеризується певною недостатністю, оскільки науковцями ідентифіковано та класифіковано широкий спектр окремих сфер функціонування контролінгу та внутрішнього аудиту, але проблема полягає у відсутності механізму їх системного поєднання на основі відповідної методики аналізу.

Мета статті: Обґрунтування методологічних засад та механізму досягнення синергетичного ефекту від інтеграції внутрішнього аудиту й контролінгу для максимізації ефективності бізнесу.

Завдання: дослідити функціональні особливості контролінгу та аудиту у системі управління ефективністю; розробити аналітичну методику трирівневого аналізу ефективності відповідно до щаблів та центрів відповідальності; визначити основні сфери взаємодії контролінгу та внутрішнього аудиту у досягненні спільної мети та обґрунтувати прояв позитивного ефекту їх аналітичної синергії.

Методика досліджень. Для написання статті були застосовані загальнонаукові методи дослідження: теоретичного узагальнення та систематизації – для дослідження процесу розвитку системи управління ефективністю діяльності підприємства; порівняльного аналізу – для розкриття спільних та відмінних функцій аудиту та контролінгу; абстрактно-логічний метод – для визначення сфери прояву ефекту синергії від поєднання контролінгу та внутрішнього аудиту; метод моделювання – для розробки методики

трирівневого аналізу ефективності з метою інформаційного забезпечення процесу контролінгу та внутрішнього аудиту.

Під час підготовки рукопису генеративні інструменти штучного інтелекту, а також ШІ-асистовані технології не використовувалися.

Результати дослідження. Аудит і контролінг є ключовими елементами системи управління ефективністю (Performance Management) та виконують різні, хоча й взаємодоповнюючі функції. Разом вони забезпечують прозорість, точність даних та досягнення стратегічних цілей організації.

Контролінг діє як внутрішній консультант керівництва та забезпечує:

– інформаційно-аналітичну підтримку актуальними даними для планування, аналізу й ухвалення рішень;

– моніторинг ресурсів і витрат на основі визначених відхилень факту від планових або нормативних показників ефективності;

– поєднання стратегічних цілей організації з оперативними процесами.

Щодо ролі аудиту у системі управління ефективністю, то він орієнтований на оцінку вже здійснених дій та дотримання стандартів та виконує:

– оцінку ефективності людських, фінансових та матеріальних ресурсів;

– мінімізацію зловживань та помилок та підвищує довіру власників за рахунок контролю дотримання підзвітності та прозорості;

– аудит ефективності та результативності діяльності (Performance Audit);

– гарантування відповідності діяльності підприємства законодавству та внутрішнім регламентам.

Розподіл обов'язків та відповідальності за ідентифікацію, контроль і моніторинг ризиків у компанії визначає концепція Трьох ліній захисту (Three Lines of Defense, 3LoD), розроблена Інститутом внутрішніх аудиторів у співпраці з COSO [16]. У 2020 році концепція була оновлена, у результаті чого модель стала гнучкою, орієнтованою не лише на захист цінності компанії за рахунок мінімізації витрат, а й на створення вартості, досягнення цілей та взаємодію органів управління [17].

Модель 3LoD розмежовує процес управління організацією на 3 рівні (лінії захисту):

1 рівень – операційний менеджмент;

2 рівень – моніторинг і нагляд;

3 рівень – незалежне надання впевненості.

Основні відмінності та особливості ліній захисту класифіковані за ознаками мети, функцій та ролі, яку вони виконують в системі управління, суб'єктів виконання та інших особливостей (табл. 1).

Систематизація характеристик операційного управління, контролінгу та внутрішнього аудиту демонструє багато спільних рис у другій та третій лінії захисту, що викликає необхідність узгодження інформаційної (облікової та аналітичної) бази, на основі якої формуються висновки та розробляються рішення. Якщо ці дві функції діють ізольовано, це неодмінно приведе до системних суперечностей. Без чітко регламентованої та узгодженої методики аналізу відхилень взаємодія між підрозділами перетворюється на конкуренцію

або дублювання, що знижує ефективність управління компанією у цілому. Єдина аналітична методика може стати ланкою між контролінгом та внутрішнім аудитом шляхом об'єднання їхніх функцій у єдину систему, де інформація та висновки одного підсилюють та оптимізують роботу іншого.

Таблиця 1. Розмежування процесу управління організацією (Модель трьох ліній захисту)

Ознаки розмежування	1 рівень	2 рівень	3 рівень
Мета	Мінімізація та усунення ризиків	Контроль та нагляд за ризиками	Незалежна оцінка ефективності та відповідності
Функції	Операційне управління	Контроль (моніторинг та комплаєнс)	Незалежне надання впевненості
Суб'єкти (Структурна одиниця)	Власники ризиків: керівники підрозділів, операційні менеджери	Спеціалізовані підрозділи: управління ризиками; контролю; комплаєнсу	Підрозділ внутрішнього аудиту
Основна роль	Безпосереднє управління ризиками	Надання експертизи, методології та здійснення моніторингу діяльності 1 лінії	Надання незалежної та об'єктивної гарантії щодо ефективності корпоративного управління, системи внутрішнього контролю та управління ризиками
Організаційна ієрархія	Впроваджує первинні заходи контролю	Контролює правильність функціонування систем контролю 1 лінії	Забезпечує повну незалежність від операційного керівництва та звітує безпосередньо Аудиторському комітету або Раді директорів. Оцінює адекватність та ефективність роботи 1 та 2 ліній
Особливості функціонування	Безпосередньо володіє ризиками	Сполучна ланка, яка моніторить відхилення та ризики	Не виконує функцій управління або контролю для дотримання об'єктивності

Джерело: розроблено автором.

Методичний підхід до контролінгу має передбачати проведення аналізу ефективності поетапно, за трьома рівнями, у відповідності до щаблів управління:

1. Якісний аналіз – відповідає на запитання: як змінилася ефективність (підвищилась або знизилась) і в якому ступені відбулися ці зміни.
2. Факторний аналіз – дає інформацію щодо того, які фактори вплинули на динаміку ефективності, визначену у якісному аналізі.
3. Кількісний аналіз – визначає суму додаткового прибутку, або втрати прибутку внаслідок зміни рівня ефективності.

Розглянемо реалізацію та приклад застосування запропонованої методики.

Якісний аналіз полягає в оцінці динаміки ефективності виробництва в цілому по підприємству, по підрозділах та за окремими статтями витрат.

Для отримання результатів необхідно визначити зміну поточного показника витратомісткості у порівнянні з попереднім (нормативним, базовим) значенням. У залежності від значень індексу витратомісткості формується висновок про напрямок зміни ефективності виробництва:

– значення індексу витратомісткості менше одиниці – це позитивна тенденція, яка свідчить про зростання ефективності;

– значення індексу витратомісткості більше одиниці – негативна тенденція, яка свідчить про зниження ефективності.

Відхилення індексу від одиниці відображає відносну зміну витратомісткості продукції та надає інформацію про суттєвість цих змін.

Таким чином, на основі індексів показників витратомісткості можна визначити: напрямок зміни ефективності та ступінь зміни її базового рівня.

Результати розрахунку зводяться в матрицю якісного аналізу (табл. 2) і розглядаються на самому вищому рівні управління підприємством – директором підприємства, головним інженером.

Таблиця 2. Матриця якісного аналізу ефективності

Показники	Індекси показників витратоємності у часових інтервалах t (місяць або квартал):				Індекс значення показника в періоді *T*
	t_1	t_2	t_3	t_4	*T*
ВИТРАТОЄМНІСТЬ (С/В), у т.ч.:	0,961	1,004	1,021	0,954	0,991
Умовно-змінні витрати:					
– матеріалоємність (М/В)	1,075	1,123	1,142	1,068	1,108
– енергоємність (Е/В)	0,877	0,916	0,931	0,871	0,904
– зарплатомісткість (ЗП/В)	1,125	1,176	1,196	1,118	1,160
Умовно-постійні витрати:					
– питомі цехові витрати (Ц/В)	0,643	0,672	0,683	0,639	0,663
– питомі заводські витрати (З/В)	1,002	1,046	1,064	0,995	1,033

Джерело: розраховано автором за фактичними даними доходів і витрат підприємства.

Загальна ефективність підприємства за період зросла на 1 % (індекс витратомісткості 0,991), що зумовлено суттєвим та стійким зниженням енерговитрат (на 10%) та суттєвим зменшенням цехових витрат, хоча зростання матеріаломісткості, зарплатомісткості та заводських витрат негативно вплинуло на рівень ефективності у 2 та 3 інтервалах, а також у цілому за період..

Факторний аналіз визначає фактори першого порядку, що вплинули на зміну витратомісткості продукції: зростання або зниження виручки від реалізації продукції; збільшення або зменшення загальної собівартості (або окремих видів витрат).

Результати факторного аналізу представлені у відповідній матриці і розглядаються на наступному рівні управління – керівниками підрозділів, операційними менеджерами (табл. 3).

Таблиця 3. Матриця факторного аналізу ефективності

Показники	Фактори зростання або зниження ефективності (номер зони в інтервалі *t*)*				Номер зони у періоді *T*
	t_1	t_2	t_3	t_4	
СОБІВАРТІСТЬ, у т.ч.	6	2	2	6	3
Умовно-змінні витрати:					
– матеріали	8	2	2	7	2
– енерговитрати	6	3	3	6	3-4
– заробітна плата	9	2	2	7	2
Умовно-постійні витрати:					
– цехові витрати	6	4	4	6	5
– заводські витрати	7	2	2	6	2

Джерело: розраховано автором.

** Зони зниження ефективності (зона2: витрати зростають скоріше за доходи; зона 7: витрати знижуються повільніше зниження доходів; зони 8,9: при зниженні доходів витрати зростають). Зони зростання ефективності (зона 3: доходи зростають скоріше за витрати; зони 4,5: при зростанні доходів витрати знижуються; зона 6: при зниженні виручки витрати знижуються більш високими темпами).*

Зростання ефективності у цілому по підприємству 1 і 4 інтервалах відбувалась при зменшенні обсягу виручки та зменшенні загальних витрат, при чому темпи зниження витрат випереджали темпи зниження виручки. Така ситуація є небезпечною, бо при подальшому спаді виробництва постійні витрати не дозволять пропорційно зменшувати собівартість, що може призвести до зростання витратомісткості продукції. Динаміка у 2 та 3 інтервалах визначилась такими факторами: зростання виручки, але при цьому собівартість зростала більшими темпами, що свідчить про зниження ефективності.

Кількісний аналіз визначає величину економії (*ЕК*) або втрат (*ВТР*) коштів унаслідок зміни рівня ефективності виробництва:

$$ЕК^{+}(ВТР^{-})^{t} = \left(\frac{C^0}{B^0} - \frac{C^t}{B^t}\right) \times B^t,$$

де *ЕК* – економія коштів – це сума додаткового прибутку (або зменшення збитку), отриманого за рахунок зростання ефективності у порівнянні з її базовим (нормативним) рівнем;

ВТР – втрати коштів – це сума недоотриманого прибутку (або зростання збитку) за рахунок зниження ефективності у порівнянні з її базовим рівнем;

Отримані результати утворюють матрицю кількісного аналізу ефективності виробництва, яка дає аналітичну інформацію для наступного рівня управління – керівника планово-економічного відділу, головного бухгалтера, фінансового директора, економіста (табл. 4).

Кількісний аналіз ефективності показав, що загалом підприємство отримало економію коштів у розмірі 398,4 тис. грн., при цьому найбільший позитивний вплив у розмірі 2155,82 тис. грн. забезпечило зростання ефективності цехових витрат, тоді як суттєве зниження ефективності використання матеріалів (-1612,28 тис. грн.) та зростання зарплатомісткості продукції (-820,14 тис. грн.) нівелювали цей ефект.

Таблиця 4. Матриця кількісного аналізу ефективності

Показники	Економія (+), втрати (–) коштів через зміну рівня ефективності, тис.грн.				
	t_1	t_2	t_3	t_4	T
СОБІВАРТІСТЬ, у т.ч.	363,08	-52,89	-250,25	338,46	398,40
Умовно-змінні витрати:					
– матеріали	-242,69	-596,53	-597,89	-175,15	-1612,28
– енерговитрати	251,46	257,69	183,10	210,77	903,02
– заробітна плата	-139,46	-292,69	-283,22	-104,77	-820,14
Умовно-постійні витрати:					
– цехові витрати	496,42	684,14	573,72	401,54	2155,82
– заводські витрати	-2,65	-105,48	-125,96	6,08	-228,02

Джерело: розраховано автором.

Ефект синергії від поєднання контролінгу та внутрішнього аудиту на основі використання запропонованого методичного підходу до аналізу ефективності полягає у тому, що коли ці дві системи працюють узгоджено, підприємство отримує подвійний контроль: контролінг не дозволяє операційним процесам відхилятися від намічених планів; внутрішній аудит гарантує, що система контролінгу не викривлює дані та працює без помилок.

Окремі та спільні обов'язки внутрішнього аудиту та контролінгу, а також прогнозований синергетичний ефект від їх поєднання, представлені у таблиці 5.

Таблиця 5. Окремі та спільні обов'язки внутрішнього аудиту та контролінгу

Критерій для порівняння	Внутрішній аудит	Контролінг	Синергетичний ефект (Разом)
Фокус у часі	Минуле: що відбулося?	Майбутнє: що має відбутися?	Безпечний розвиток: планування на основі 100% перевіреної бази даних.
Мета	Оцінка ризиків, комплаєнс, виявлення помилок	Оптимізація витрат, досягнення цілей, прогнозування.	Випереджальний контроль: ризики ліквідуються ще на етапі планування витрат.
Кінцевий продукт	Аудиторський висновок, рекомендації	Бюджети, управлінські звіти, сценарії розвитку	Стратегічна стійкість: прийняття рішень із мінімальним рівнем фінансових ризиків.

Джерело: сформовано автором.

Взаємозв'язок контролінгу та внутрішнього аудиту на основі запропонованого методичного підходу до трирівневого аналізу ефективності може бути стратегічним: контролінг створює систему показників та базу даних для управління, а внутрішній аудит незалежно оцінює точність цієї системи та реальну ефективність процесів. Вони функціонують як взаємодоповнюючі елементи єдиної системи управління ефективністю. Аналітична синергія аудиту і контролінгу – це стратегічний підхід до управління підприємством, за якого

ретроспективний аналіз аудиту об'єднується з перспективним мисленням контролінгу для підвищення ефективності, прозорості та стійкості бізнесу.

Реальний ланцюжок взаємодії внутрішнього аудиту та контролінгу можна дослідити на прикладі (кейсі):

– внутрішній аудит виявляє, що на виробництві є високий рівень зносу обладнання та приховані втрати сировини (наприклад, 7% замість норми 2%) та фіксує фінансові втрати;

– контролінг, отримавши ці дані від аудиту, не просто фіксує збиток, а змінює нормативи калькуляції собівартості та закладає в бюджет нові інвестиційні показники;

– ефект синергії – компанія не тільки знайшла винного або списала збитки (робота суто аудиту), і не тільки теоретично розрахувала нормативи статей витрат (робота суто контролінгу), а ліквідувала системну проблему на основі точного діагнозу, підвищивши ефективність бізнесу.

Основні точки взаємодії контролінгу та внутрішнього аудиту грунтуються навколо таких сфер: формування джерел даних; розподіл функцій; спільна мета.

У сфері формування інформаційних джерел даних: контролінг формує бюджети, плани та системи KPI, а внутрішній аудит використовує ці метрики як еталон для перевірки фактичних результатів.

При розподілі функцій: контролінг діє всередині процесів – організовує, спрямовує, аналізує відхилення в реальному часі, у той час як аудит діє ззовні – оцінює якість самого контролінгу після виконання процесів.

Спільна мета об’єднує обидва інструменти, які спрямовані на оптимізацію витрат, мінімізацію ризиків та підвищення загальної прибутковості бізнесу за рахунок зростання ефективності.

Висновки. Необхідність застосування єдиної трирівневої методики аналізу для контролінгу та внутрішнього аудиту базується на усуненні системних суперечностей, які виникають у компаніях, де ці дві функції діють ізольовано. Без чітко регламентованої та узгодженої методики взаємодія між підрозділами перетворюється на конкуренцію або дублювання, що знижує ефективність управління організацію.

Впровадження єдиної аналітичної методики аналізу для контролінгу та внутрішнього аудиту чітко закріплює правила інтерпретації фінансових та операційних показників, ліквідуючи розбіжності у звітності для топ менеджменту, що дозволить уникнути інформаційного дублювання та конфлікту даних, який виникає при розрахунку економічних показників різними службами. Використання синхронізованої методики, яка прописує чіткий механізм передачі та обміну даними, також сприятиме оптимізації витрат на управління за рахунок уникнення дублювання інформаційних запитів різними підрозділами.

Єдина аналітична методика здатна зінтегрувати аналіз відхилень (інструмент контролінгу) з картою ризиків (інструмент аудиту), що створює умови для формування випереджальної системи контролю. Інтегровані звіти запропонованого методичного підходу до аналізу зможуть визначати формат взаємодії аудиторських висновків про надійність бізнес-процесів та фінансових

прогнозів контролінгу на наступний період, що підвищить якість таких звітів та, відповідно, ефективність рішень акціонерів. Активна автоматизація сучасних бізнес-процесів вимагає налаштування відповідних алгоритмів. Запропонована аналітична модель спільної методики може бути використана як технічне завдання для IT-архітектури компанії, визначаючи, які аналітичні показники будуть спільними для контролерів та внутрішніх аудиторів.

Таким чином, інтегрована методика аналізу забезпечує синергетичний ефект контролінгу та внутрішнього аудиту шляхом об'єднання їх функцій у єдину систему, де інформація та висновки одного напряму підсилюють та оптимізують роботу іншого. Розробка та впровадження спільної аналітичної методики для контролінгу та внутрішнього аудиту – це інвестиція в інституційну спроможність компанії. Вона перетворює контролінг та внутрішній аудит із «ізольованих спостерігачів» на єдиний навігаційний комплекс, який зможе допомогти бізнесу безпечно та ефективно досягати стратегічних цілей.

Внесок авторів. *Вакульчик О.М.: визначення концепції дослідження; підбір методів дослідження; розробка методики; валідація відтворюваності результатів; підготовка рукопису – первинний текст; підготовка рукопису – перегляд і редагування; пошук та підбір наукових джерел; наукове керівництво.*

Фесенко В.В.: аналіз даних; управління даними; підготовка рукопису – первинний текст; підготовка рукопису – перегляд і редагування; графічне представлення результатів.

Фінансування. *Автори заявляють, що дослідження виконано без зовнішнього фінансування.*

Конфлікт інтересів. *Автори заявляють про відсутність конфлікту інтересів.*

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Daniels A. C. Performance Management: Improving Quality Productivity through Positive Reinforcement. Tucker, GA : PM Publications, 2004. 321 p.

2. Armstrong M., Baron A. Managing Performance: Performance Management in Action. CIPD Publishing, 2005. 182 p. URL: https://books.google.com.ua/books/about/Managing_Performance.html?id=qWR_SZPmQh8C&redir_esc=y (дата звернення: 22.10.2026).

3. Cokins G. Performance Management: Integrating Strategy Execution, Methodologies, Risk, and Analytics. Wiley and SAS Business Series, 2009. 272 p. URL: https://www.wiley.com/en-us/shop/general-introductory-accounting/performance-management-integrating-strategy-execution-methodologies-risk-and-analytics-p-9780470449981 (дата звернення: 22.10.2026).

4. Шестерняк М. М. Контроль і аудит в системі управління. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 4(55). С. 188–196. DOI: https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-55-26 (дата звернення: 22.10.2026).

5. Ачкасова Л. М. Система управління ефективністю діяльності підприємства. *Економіка транспортного комплексу*. 2023. № 41. С. 5–17. DOI: https://doi.org/10.30977/etk.2225-2304.2023.41.5 (дата звернення: 22.10.2026).

6. Свідерська І. М., Ткаченко О. В. Контролінг у системі ефективного управління підприємством. *Вісник Херсонського державного аграрно-економічного університету*. 2022. № 3(47). С. 132–136. DOI: https://doi.org/10.32782/2708-0366/2022.13.23 (дата звернення: 22.10.2026).

7. Гавриличенко Є. В., Солодовнік О. О. Роль внутрішнього контролю, внутрішнього та зовнішнього аудиту у побудові сталого корпоративного управління. *Municipal economy of cities. Series: «Economy science»*. 2025. № 7(195). С. 23–33. DOI: https://doi.org/10.33042/3083-6735-2025-7-195-23-33 (дата звернення: 22.10.2026).

8. Taanisa T., Mukwata N. A., Sydney J., Ganyani L., Maturure R. N., Chingezi E., Yelduora P. G., Mupa M. N. AI-enabled audit analytics for SME financial reporting and anomaly detection: A risk-based framework for early irregularity identification and control strengthening. *World Journal of Advanced Research and Reviews*. 2026. Vol. 30, no. 3. P. 1114–1126. DOI: https://doi.org/10.30574/wjarr.2026.30.3.1596 (дата звернення: 22.10.2026).

9. El Aliti M., Taouab O. The role of internal auditing in improving the operational performance of industrial companies. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*. 2026. Vol. 7, no. 1. P. 287–306. DOI: https://doi.org/10.5281/zenodo.18007837 (дата звернення: 22.10.2026).

10. Sagoe A. A., Ashun A. K. The synergy between internal control mechanisms and audit functions for optimal financial outcomes. *Journal of Accounting and Finance*. 2026. Vol. 25, no. 3. P. 112–128. DOI: https://doi.org/10.33423/jaf.v25i3.7898 (дата звернення: 22.10.2026).

11. Cheng Q., Goh B. W., Kim J. B. Internal control and operational efficiency. *Contemporary Accounting Research*. 2018. Vol. 35, no. 2. P. 1102–1139. DOI: https://doi.org/10.1111/1911-3846.12409 (дата звернення: 22.10.2026).

12. Брюховецька І. О. Роль аудиту в системі внутрішнього контролю страхової компанії. *Економічна парадигма*. 2025. № 2(12(104)). С. 248–255. DOI: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2025-12-11677 (дата звернення: 22.10.2026).

13. Петрук О. М., Виговська Н. Г., Дячек С. М., Петрук А. О., Виговський В. Г. Фінансовий аналіз та діагностика в системі контролінгу корпоративного підприємства: порівняльна оцінка. *Економіка, управління та адміністрування*. 2025. № 4(114). С. 181–187. DOI: https://doi.org/10.26642/ema-2025-4(114)-181-187 (дата звернення: 22.10.2026).

14. Коробка С. В. Теоретичні аспекти впровадження контролінгу в систему управління підприємством. *Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка*. 2021. № 5. С. 65–71. DOI: https://doi.org/10.32851/2708-0366/2021.5.8 (дата звернення: 22.10.2026).

15. Партин Г., Омелян Х. Основні завдання, об’єкти та сучасні особливості фінансового контролінгу в системі управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2024. № 3. DOI: https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.3.84 (дата звернення: 22.10.2026).

16. Anderson D. J., Eubanks G. Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense : Research Commissioned by COSO. *Committee of Sponsoring Organizations*

of the Treadway Commission, 2015. 20 p. URL: https://www.coso.org/documents/COSO-2015-3LOD-PDF.pdf (дата звернення: 22.10.2026).

17. The IIA's Three Lines Model: An update of the Three Lines of Defense. Lake Mary, FL : Institute of Internal Auditors, 2020. 12 p. URL: theiia.org (дата звернення: 22.10.2026).

REFERENCES

1. Daniels A. C. (2004). Performance management: Improving quality productivity through positive reinforcements. Tucker, GA: PM Publications, 321 p.

2. Armstrong M., & Baron A. (2005). Managing performance: Performance management in action. *CIPD Publishing*, 182 p. Available at: https://books.google.com.ua/books/about/Managing_Performance.html?id=qWR_SZPmQh8C&redir_esc=y (accessed October 22, 2026).

3. Cokins G. (2009). Performance management: Integrating strategy execution, methodologies, risk, and analytics. *Wiley and SAS Business Series*, 272 p. Available at: https://www.wiley.com/en-us/shop/general-introductory-accounting/performance-management-integrating-strategy-execution-methodologies-risk-and-analytics-p-9780470449981 (accessed October 22, 2026).

4. Shesterniak M. M. (2025). Kontrol i audyt v systemi upravlinnia [Control and audit in the management system]. *Sustainable Development of Economy*, no. 4(55), pp. 188–196. DOI: https://doi.org/10.32782/2308-1988/2025-55-26 (accessed October 22, 2026) [in Ukrainian].

5. Achkasova L. M. (2023). Systema upravlinnia efektyvnistiu diialnosti pidpryiemstva [Enterprise performance management system]. *Economics of the Transport Complex*, no. 41, pp. 5–17. DOI: https://doi.org/10.30977/etk.2225-2304.2023.41.5 (accessed October 22, 2026) [in Ukrainian].

6. Sviderska I. M., & Tkachenko O. V. (2022). Kontrolinh u systemi efektyvnoho upravlinnia pidpryiemstvom [Controlling in the system of effective enterprise management]. *Bulletin of Kherson State Agrarian and Economic University*, no. 3(47), pp. 132–136. DOI: https://doi.org/10.32782/2708-0366/2022.13.23 (accessed October 22, 2026) [in Ukrainian].

7. Havrylychenko V., & Solodovnik O. (2025). Rol vnutrishnoho kontroliu, vnutrishnoho ta zovnishnoho audytu u pobudovi staloho korporatyvnoho upravlinnia [The role of internal control, internal and external audit in building sustainable corporate governance]. *Municipal Economy of Cities. Series: Economic Science*, no. 7(195), pp. 23–33. DOI: https://doi.org/10.33042/3083-6735-2025-7-195-23-33 (accessed October 22, 2026) [in Ukrainian].

8. Taanisa T., Mukwata N. A., Sydney J., Ganyani L., Maturure R. N., Chingezi E., Yelduora P. G., & Mupa M. N. (2026). AI-enabled audit analytics for SME financial reporting and anomaly detection: A risk-based framework for early irregularity identification and control strengthening. *World Journal of Advanced Research and Reviews*, vol. 30, no. 3, pp. 1114–1126. DOI: https://doi.org/10.30574/wjarr.2026.30.3.1596 (accessed October 22, 2026).

9. El Aliti M., & Taouab O. (2026). The role of internal auditing in improving the operational performance of industrial companies. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, vol. 7, no. 1, pp. 287–306. DOI: https://doi.org/10.5281/zenodo.18007837 (accessed October 22, 2026).

10. Sagoe A. A., & Ashun A. K. (2026). The synergy between internal control mechanisms and audit functions for optimal financial outcomes. *Journal of Accounting and Finance*, vol. 25, no. 3, pp. 112–128. DOI: https://doi.org/10.33423/jaf.v25i3.7898 (accessed October 22, 2026).

11. Cheng Q., Goh B. W., & Kim J. B. (2018). Internal control and operational efficiency. *Contemporary Accounting Research*, vol. 35, no. 2, pp. 1102–1139. DOI: https://doi.org/10.1111/1911-3846.12409 (accessed October 22, 2026).

12. Briukhovetska I. O. (2025). Rol audytu v systemi vnutrishnoho kontroliu strakhovoi kompanii [The role of audit in the internal control system of an insurance company]. *Economic Paradigm*, no. 2(12(104)), pp. 248–255. DOI: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2025-12-11677 (accessed October 22, 2026) [in Ukrainian].

13. Petruk O. M., Vyhovska N. H., Diachek S. M., Petruk A. O., & Vyhovskyi V. H. (2025). Finansovyi analiz ta diahnostyka v systemi kontrolinhu korporatyvnoho pidpryiemstva: porivnialna otsinka [Financial analysis and diagnostics in the controlling system of a corporate enterprise: A comparative assessment]. *Economics, Management and Administration*, no. 4(114), pp. 181–187. DOI: https://doi.org/10.26642/ema-2025-4(114)-181-187 (accessed October 22, 2026) [in Ukrainian].

14. Korobka S. V. (2021). Teoretychni aspekty vprovadzhennia kontrolinhu v systemu upravlinnia pidpryiemstvom [Theoretical aspects of introducing controlling into the enterprise management system]. *Taurida Scientific Herald. Series: Economics*, no. 5, pp. 65–71. DOI: https://doi.org/10.32851/2708-0366/2021.5.8 (accessed October 22, 2026) [in Ukrainian].

15. Partyn H., & Omelian Kh. A. (2024). Osnovni zavdannia, obiekty ta suchasni osoblyvosti finansovoho kontrolinhu v systemi upravlinnia pidpryiemstvom [Main tasks, objects and modern features of financial controlling in the enterprise management system]. Efficient Economy, no. 3. DOI: https://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.3.84 (accessed October 22, 2026) [in Ukrainian].

16. Anderson D. J., & Eubanks G. (2015). Leveraging COSO across the three lines of defense: Research commissioned by COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 20 p. Available at: https://www.coso.org/documents/COSO-2015-3LOD-PDF.pdf (accessed October 22, 2026).

17. Institute of Internal Auditors. (2020). The IIA's Three Lines Model: An update of the Three Lines of Defense. Available at: theiia.org (accessed October 22, 2026).