Придатність методичного інструментарію Міністерства оборони України для оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю та визначення її рівня

Suitability of the Ministry of Defence of Ukraine's methodological toolkit for assessing internal control system effectiveness and determining its level

Андрій Бойко
ад'юнкт, e-mail: boikoaa@meta.ua, ORCID ID: https://orcid.org/0009-0007-7384-0667

Andrii Boiko
PhD student, e-mail: boikoaa@meta.ua, ORCID ID: https://orcid.org/0009-0007-7384-0667

Національний університет оборони України, м. Київ, Україна

National Defence University of Ukraine, Kyiv, Ukraine

Received: September 30, 2026 | Revised: October 27, 2026 | Accepted: October 31, 2026

УДК 351.9:355.1

DOI: https://doi.org/10.33445/sds.2026.16.5.52

Мета роботи. Уточнити мету системи внутрішнього контролю установи державного сектору та зміст поняття "ефективність системи внутрішнього контролю", проаналізувати особливості організації системи внутрішнього контролю в установах Міністерства оборони України, визначити ознаки придатності методичного інструментарію Міністерства оборони України для оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю і визначення її рівня та встановити відповідність наявних методик цим ознакам.

Методи дослідження. Застосовано системний, функціональний, процесний і порівняльний підходи, аналіз нормативних і методичних документів, узагальнення, структурно-функціональний аналіз і розрахунково-аналітичний метод.

Результати дослідження. Уточнено мету системи внутрішнього контролю установи державного сектору та визначено ефективність системи внутрішнього контролю як ступінь функціональної спроможності системи досягати поставленої перед нею мети. Сформульовано мету системи внутрішнього контролю в установах Міністерства оборони України та визначено сім ознак придатності методичного інструментарію для оцінювання її ефективності. Установлено, що жодна з трьох наявних методик не відповідає всій сукупності визначених ознак, що обмежує можливість їх безпосереднього застосування для оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю.

Теоретична цінність дослідження. Уточнення мети системи внутрішнього контролю та змісту поняття "ефективність системи внутрішнього контролю" розвиває теоретичні засади оцінювання функціональної спроможності системи.

Практична цінність дослідження. Результати можуть бути використані суб'єктами оцінювання для врахування можливостей і методичних обмежень наявного методичного інструментарію оцінювання функціонування системи внутрішнього контролю.

Оригінальність/цінність дослідження. Здійснено порівняльний аналіз трьох методик за спільними ознаками придатності. На розрахунковому прикладі продемонстровано обмеження способу узагальнення оцінок функціонування елементів системи внутрішнього контролю.

Обмеження дослідження/майбутні дослідження. Придатність методик оцінено відповідно до прийнятого в дослідженні розуміння ефективності системи внутрішнього контролю. Подальші дослідження передбачають аналіз сучасних наукових підходів до її оцінювання.

Тип статті. Теоретико-аналітична наукова стаття.

Purpose. To clarify the purpose of the internal control system in a public sector institution and the meaning of the concept of "internal control system effectiveness"; to analyse the organizational characteristics of the internal control system in institutions of the Ministry of Defence of Ukraine; to identify criteria for assessing the suitability of the Ministry's methodological tools for evaluating internal control system effectiveness and determining its level; and to determine whether the existing methodologies meet these criteria.

Methods. The study employed systems-based, functional, process-oriented, and comparative approaches, together with the analysis of regulatory and methodological documents, generalisation, structural and functional analysis, and the analytical calculation method.

Findings. The purpose of the internal control system in a public sector institution was clarified, and its effectiveness was defined as the degree to which the system is functionally capable of achieving its intended purpose. The purpose of the internal control system in institutions of the Ministry of Defence of Ukraine was formulated, and seven criteria were established for assessing the suitability of methodological tools for evaluating its effectiveness. It was found that none of the three existing methodologies met the full set of identified criteria, limiting their direct applicability to assessing the effectiveness of the internal control system.

Theoretical implications. Clarifying the purpose of the internal control system and the meaning of "internal control system effectiveness" contributes to the theoretical foundations for assessing the system's functional capability.

Practical implications. The findings may assist assessment bodies in considering the capabilities and methodological limitations of the existing methodological toolkit for evaluating the functioning of the internal control system.

Originality/Value. A comparative analysis of three methodologies was conducted using a common set of suitability criteria. A numerical example was used to demonstrate the limitations of the method employed to aggregate assessments of the functioning of internal control system elements.

Research limitations/Future research. The suitability of the methodologies was assessed according to the interpretation of internal control system effectiveness adopted in this study. Future research will focus on analysing contemporary scientific approaches to assessing internal control system effectiveness.

Paper type. Theoretical and analytical research article.

Ключові слова. мета системи внутрішнього контролю; функціональна спроможність; модель COSO; вертикальна складова мети; державне гарантування якості.

Key words. purpose of the internal control system; functional capability; COSO framework; vertical component of the purpose; government quality assurance.

Вступ

Необхідність організації та ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (далі – СВК) у структурних підрозділах апарату Міністерства оборони України (далі – МО України), Апарату Головнокомандувача Збройних Сил України та Генерального штабу Збройних Сил України, в Адміністрації Державної спеціальної служби транспорту (далі – ДССТ), органах військового управління, з'єднаннях, військових частинах, військових навчальних закладах та інших установах і організаціях, що належать до сфери управління МО України і утримуються за рахунок коштів Державного бюджету України, (далі разом – установи МО України) [1] зумовлена вимогами нормативно-правових актів з питань внутрішнього контролю (далі – ВК) [2; 3], міжнародними зобов'язаннями України [4] та правовими актами стратегічного рівня [5; 6].

Із запровадженням у 2025-2026 роках нової моделі державного гарантування якості (далі – ДГЯ) товарів, робіт і послуг оборонного призначення (далі – оборонна продукція) [7; 8] питання ефективності СВК в установах МО України набуває додаткової практичної значущості. У межах цієї моделі в системі МО України реалізуються як функції державного замовника у сфері оборони, які виконують відповідні установи МО України, так і завдання та функції уповноваженого органу з державного гарантування якості, що виконуються через установу МО України, визначену для цього [8].

Реалізація установами МО України функцій державного замовника у сфері оборонних закупівель та функцій з ДГЯ здійснюється в межах відповідних управлінських і робочих процесів, у які має бути інтегровано ВК [3; 6]. У межах цих процесів функціонування СВК має забезпечувати, зокрема, дотримання встановлених процедур, своєчасну ідентифікацію ризиків, виявлення відхилень і реагування на них, а також формування інформації, необхідної для ухвалення управлінських рішень [3]. Відповідно, недоліки функціонування СВК можуть, зокрема, створювати ризик прийняття недостатньо обґрунтованих рішень щодо вимог до забезпечення якості оборонної продукції та обсягу робіт з ДГЯ: у разі заниження таких вимог – ризик недостатнього рівня гарантування якості, а в разі їх завищення – ризик невиправданого звуження кола потенційних виконавців державних контрактів. Крім того, такі недоліки можуть підвищувати ймовірність недотримання встановлених процедур та строків оборонних закупівель, а отже, опосередковано впливати на своєчасність і якість забезпечення військ (сил) оборонною продукцією.

Наявність проблем у сфері оборонних закупівель підтверджують результати аудитів Рахункової палати. Зокрема, аудит закупівель озброєння і військової техніки засвідчив, що їх планування було недостатньо обґрунтованим і стабільним, а виконання державних контрактів супроводжувалося відхиленнями у строках, обсягах і якості поставок [9]. Під час аудиту закупівель безпілотників установлено, що понад половину державних контрактів на закупівлю безпілотних систем вітчизняного виробництва було укладено з недотриманням вимог законодавства про закупівлі [10]. Окремі проблемні аспекти, пов'язані з функціонуванням ВК, відображено також у звітній інформації Міністерства фінансів України. За результатами узагальнення звітності за 2024 рік МО України віднесено до установ, які надали відповідь «ні» на питання про забезпечення на належному рівні ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів, а також про організацію контролю за дотриманням бюджетного законодавства [11]. У звітній інформації за 2025 рік МО України віднесено до установ, які повідомили про випадки зауважень чи недоліків у внутрішній комунікації, що призводили до проблем або впливали на ефективність діяльності установи [12].

З огляду на зазначене, оцінювання ефективності СВК в установах МО України є важливим не лише для самих установ, а й для МО України загалом. Це актуалізує питання придатності наявного методичного інструментарію МО України з оцінювання функціонування СВК (далі – методичний інструментарій МО України) для оцінювання ефективності СВК та визначення її рівня. При цьому чинні Методичні рекомендації Міністерства фінансів України щодо функціонування ВК у розпорядників бюджетних коштів, а також в установах, організаціях і на підприємствах, що належать до сфери їхнього управління, (далі разом – установи державного сектору) визначають загальні підходи до його функціонування та передбачають щорічне доведення Міністерством фінансів України суб'єктам звітування переліку питань, відповіді на які описують стан організації та функціонування ВК в установі, однак не містять визначення поняття "ефективність СВК" і не встановлюють порядку визначення її рівня [13]. Для встановлення придатності методичного інструментарію МО України для оцінювання ефективності СВК та визначення її рівня необхідно з'ясувати, наскільки він відповідає меті СВК, прийнятому в дослідженні розумінню ефективності СВК та специфіці організації цієї системи в установах МО України.

Метою дослідження є уточнення мети СВК установи державного сектору та змісту поняття "ефективність СВК", аналіз особливостей організації СВК в установах МО України, визначення ознак придатності методичного інструментарію МО України для оцінювання ефективності СВК і визначення її рівня та встановлення відповідності наявних методик цим ознакам.

Огляд літератури

Проблематика оцінювання ефективності СВК в установах державного сектору України набула практичного значення в умовах нормативного врегулювання ВК та внутрішнього аудиту в їхній діяльності [2; 14].

Концептуальну основу організації та ефективного функціонування СВК становлять положення моделі COSO "Внутрішній контроль – інтегрована структура" [15]. У межах цієї моделі ефективність СВК пов'язується з наявністю та інтегрованим функціонуванням усіх її елементів, які в сукупності забезпечують обґрунтовану впевненість у досягненні цілей установи. Водночас модель COSO не встановлює єдиного кількісного способу оцінювання ефективності СВК та визначення її рівня, що зумовлює необхідність розроблення відповідного методичного інструментарію з урахуванням особливостей діяльності установ.

Теоретичні та методичні аспекти оцінювання СВК досліджували А. Лойшин [16], С. Слободяник, П. Пархоменко, О. Деменев та І. Ткач [17], колектив виконавців науково-дослідної роботи Національного університету оборони України [18], С. Сирцева [19], Н. Марушко [20], A. Hussien [21], W. Yang і Y. Li [22], H. Chen, W. Dong, H. Han і N. Zhou [23], H. Fourie і C. Ackermann [24], F. Otoo, M. Kaur і N. Rather [25], M. Tahsaldar, I. Chehade, S. El Nemar, E. Kokkinopoulou і D. Vrontis [26], F. Sahin і A. Menekse [27]. Зазначені праці формують наукову основу дослідження організації, функціонування та оцінювання СВК. Водночас для встановлення придатності конкретного методичного інструментарію необхідно аналізувати як концептуальні положення щодо ефективності СВК, критерії оцінювання функціонування СВК та способи узагальнення результатів оцінювання, так і узгодженість цих складових між собою.

Окремі теоретичні та методичні положення щодо організації СВК в установах державного сектору й оцінювання її ефективності сформовано в попередніх працях автора цієї статті, зокрема у співавторських роботах. У дослідженні [28] запропоновано два варіанти методики оцінювання ефективності СВК в установах МО України, засновані на використанні контрольних переліків, критерії яких формуються з урахуванням специфіки об'єкта аудиту. У праці [29] уточнено склад і взаємозв'язки елементів СВК установи державного сектору, визначено їхні функції та загальну мету системи.

У дослідженні [30] обґрунтовано підхід, відповідно до якого стан функціонування СВК характеризується насамперед спроможністю кожного її елемента виконувати покладені на нього функції, а рівень ефективності СВК – ступенем функціональної спроможності системи досягати поставленої перед нею мети. Порівняльний аналіз вітчизняної та зарубіжної практики, наведений у праці [31], засвідчив узгодженість основних концептуальних положень національного нормативного регулювання ВК, Керівництва зі стандартів внутрішнього контролю для державного сектору (INTOSAI GOV 9100) [32] та підходів до організації СВК у державному секторі США, країн ЄС і Великої Британії з положеннями моделі COSO [15].

Аналіз зазначених досліджень дає підстави розмежувати два взаємопов'язані напрями наукового опрацювання проблеми: обґрунтування змісту ефективності СВК та розроблення методичних процедур її оцінювання. Водночас відповідність конкретних показників, критеріїв і способів узагальнення результатів оцінювання меті СВК потребує окремого аналізу. Зокрема, недостатньо з'ясованим залишається питання, наскільки методики, що застосовуються в установах МО України, забезпечують оцінювання функціональної спроможності СВК досягати поставленої перед нею мети та визначення відповідного рівня. Це визначає необхідність порівняльного аналізу наявного методичного інструментарію за єдиними ознаками придатності.

Методологія дослідження

Методологічну основу дослідження становлять системний, функціональний, процесний і порівняльний підходи. Системний підхід застосовано для розгляду СВК як цілісної сукупності взаємопов'язаних елементів з урахуванням інтегрованого характеру їхньої взаємодії. Функціональний підхід використано для розгляду елементів СВК з позицій покладених на них функцій і спроможності їх виконувати. Процесний підхід застосовано для аналізу ролей установ МО України в робочих процесах Міністерства та особливостей здійснення управлінських заходів у межах їхніх СВК. Порівняльний підхід застосовано для зіставлення наявних у МО України методик оцінювання функціонування СВК і визначення відповідного рівня за єдиними ознаками придатності для оцінювання ефективності СВК та визначення її рівня.

Інформаційну основу дослідження становлять нормативно-правові акти з питань функціонування ВК у розпорядників бюджетних коштів, організації діяльності МО України та впровадження процесного підходу до управління в центральних органах виконавчої влади; методичні рекомендації Міністерства фінансів України щодо функціонування ВК в установах державного сектору; нормативні документи МО України з питань організації ВК та управління ризиками (УР); методичні рекомендації Департаменту внутрішнього аудиту МО України щодо оцінювання ефективності функціонування СВК; положення моделі COSO; положення національного стандарту України у сфері управління якістю, а також результати попередніх наукових досліджень.

Для досягнення мети дослідження використано аналіз нормативних і методичних документів, узагальнення, структурно-функціональний аналіз, а також розрахунково-аналітичний метод. Аналіз документів застосовано для виявлення особливостей організації СВК в установах МО України і для визначення предмета оцінювання, складу показників, порядку проведення оцінювання та способу формування підсумкового результату за кожною з розглянутих методик. Узагальнення положень нормативно-правових актів, моделі COSO та результатів попередніх досліджень використано для уточнення мети СВК установи державного сектору та змісту поняття "ефективність СВК". Структурно-функціональний аналіз застосовано для встановлення взаємозв'язків між метою СВК, функціями її елементів та управлінськими заходами, через які ці функції реалізуються.

Дослідження проведено в п'ять послідовних етапів. На першому етапі уточнено мету СВК установи державного сектору та зміст поняття "ефективність СВК" з урахуванням функціонального

призначення системи. На другому етапі проаналізовано особливості організації СВК в установах МО України та визначено мету СВК у цих установах. На третьому етапі на основі структурно-функціонального аналізу визначено сім ознак придатності методичного інструментарію для оцінювання ефективності СВК та визначення її рівня. На четвертому етапі проведено аналіз трьох методик МО України за визначеними ознаками придатності. На п'ятому етапі узагальнено результати порівняння та визначено методичні обмеження розглянутих способів оцінювання функціонування СВК та визначення відповідного рівня.

До аналізу включено всі методики, передбачені чинними нормативними та методичними документами МО України, за якими здійснюється оцінювання функціонування СВК в установах МО України із визначенням відповідного рівня. Для забезпечення зіставності результатів відповідність кожній ознаці придатності оцінено бінарно ("відповідає" / "не відповідає"). Методика класифікувалася такою, що відповідає ознаці, якщо передбачені нею показники, критерії та процедури забезпечують реалізацію всіх складових цієї ознаки, а якщо лише окремих або не передбачено необхідного способу їх оцінювання – такою, що їй не відповідає. Реалізацію окремих складових ознак ураховано під час якісного аналізу методичних особливостей і обмежень кожної методики.

Розрахунково-аналітичний метод застосовано для перевірки того, чи допускає спосіб формування інтегрального показника рівня ефективності СВК, передбачений методичними рекомендаціями Департаменту внутрішнього аудиту МО України, компенсацію низьких оцінок функціонування одних елементів СВК вищими оцінками інших. З цією метою використано умовний розрахунковий приклад, у якому нульові оцінки функціонування окремих елементів СВК поєднувалися з максимально можливими оцінками інших елементів. Розрахунок виконано за встановленими в цих рекомендаціях критеріями, ваговими коефіцієнтами та порядком формування інтегрального показника без зміни їх параметрів. Приклад має ілюстративний характер і не відображає результатів оцінювання СВК конкретної установи МО України.

Методологічне обмеження дослідження полягає в тому, що відповідність розглянутих методик визначено за ознаками придатності, сформованими на основі прийнятого в дослідженні розуміння ефективності СВК. За іншого розуміння цього поняття сукупність ознак, а отже, і результати аналізу методик можуть бути іншими.

Результати дослідження

Зіставлення вітчизняної та зарубіжної практики [31] показало, що визначена в попередньому дослідженні автора [29] мета СВК установи державного сектору потребує уточнення, оскільки не охоплює забезпечення достовірності звітності установи. Водночас для встановлення придатності методичного інструментарію МО України доцільно структурувати мету СВК за категоріями цілей установи, оскільки це дає змогу визначити, чи охоплює предмет оцінювання всі складові цієї мети. З огляду на зазначене, узагальнення положень нормативно-правових актів з питань організації та функціонування ВК [2; 3] з урахуванням категорій цілей, закладених у моделі COSO [15], дає підстави сформулювати мету СВК установи державного сектору як забезпечення досягнення установою цілей за такими категоріями:

- результативність та ефективність діяльності установи відповідно до покладених на неї завдань і функцій (у значенні, розкритому нижче);
- достовірність звітності установи;
- дотримання встановлених вимог до діяльності установи.

При цьому забезпечення досягнення зазначених цілей не означає гарантування їх досягнення, оскільки внутрішньому контролю притаманні об'єктивні обмеження [15], пов'язані, зокрема, з невизначеністю майбутніх подій, обмеженістю інформації, доступної для прийняття управлінських рішень, можливістю помилкових або упереджених суджень

посадових осіб, ненавмисними помилками, обходом встановлених заходів контролю або змовою. Таке розуміння узгоджується з концепцією обґрунтованої впевненості, закладеною в моделі COSO [15], та з чинними Методичними рекомендаціями Міністерства фінансів України, відповідно до яких функціонування ВК має надавати впевненість у межах розумного [13], а також враховує сформульоване у праці [31] застереження щодо нетотожності термінів “забезпечення” і “гарантування”.

Ужите в наведеному переліку цілей установи поняття “результативність” розуміється як ступінь реалізації запланованих дій і досягнення запланованих результатів, а “ефективність” – як співвідношення між досягнутим результатом і використаними ресурсами [33].

Водночас застосування такого визначення ефективності до СВК потребує врахування поставленої перед нею мети, однією зі складових якої є забезпечення ефективності діяльності установи. У цьому контексті співвідношення між досягнутим результатом і використаними ресурсами характеризує ефективність діяльності установи, а не ефективність самої СВК. Однак це не означає ігнорування ресурсного аспекту у функціонуванні СВК. Зокрема, під час вибору окремих заходів контролю мають ураховуватися витрати, пов’язані з їх запровадженням, та очікувані вигоди від їх застосування, що відповідає принципу адекватності внутрішнього контролю [3] та підходу моделі COSO [15].

З огляду на зазначене та результати попереднього дослідження автора [30], надалі поняття “ефективність СВК” пропонується трактувати як ступінь функціональної спроможності системи досягати поставленої перед нею мети. Відповідно, оцінювання ефективності СВК має ґрунтуватися на визначенні стану функціонування її взаємопов’язаних елементів з урахуванням їхнього внеску в досягнення поставленої перед системою мети.

Аналіз Порядку організації в системі Міністерства оборони України внутрішнього контролю та управління ризиками, затвердженого наказом МО України від 02.04.2019 № 145 у редакції наказу МО України від 22.10.2025 № 709 [1] (далі – Порядок), показав, що СВК в установах МО України організована за п’ятьма взаємопов’язаними елементами – внутрішнім середовищем, управлінням ризиками, заходами контролю, інформацією та комунікацією, моніторингом [1], що загалом відповідає підходу моделі COSO [15].

Рівень ухвалення рішень щодо реагування на ризики визначається межами повноважень і компетенції установ МО України. Установи подають за підпорядкованістю до органів військового управління (далі – ОВУ) інформацію, згруповану за напрямами відповідальності, щодо зовнішніх ризиків – ризиків, джерела яких перебувають поза межами сфери відповідальності установи і які не піддаються безпосередньому реагуванню з її боку, проте можуть суттєво вплинути на досягнення цілей та ефективність її діяльності [1]. Відповідальними за діяльність є установи, яким наказами МО України доручено формування та реалізацію політики у відповідній сфері, забезпечення військ (сил) відповідною номенклатурою майна та/або виконання завдань з функціонального управління об’єктами державної власності [1]. ОВУ визначають серед таких ризиків систематичні, тобто притаманні діяльності декількох установ, і ухвалюють рішення щодо способів реагування на них на своєму рівні або передають відповідну інформацію до ОВУ вищого рівня та відповідальних за діяльність, які включають такі ризики до власних реєстрів ризиків. За неможливості впливу на ризики на рівні ОВУ та відповідальних за діяльність інформація подається за належністю до підрозділів координації ВК у Збройних Силах України (далі – ЗСУ) та МО України для включення відповідних заходів до поточних документів з УР [1]. Також, Порядком передбачено щорічне узагальнення інформації підрозділами координації ВК про систематичні та ключові ризики, які потребують реагування на рівні відповідальних за діяльність у наступному році, з подальшим доведенням її для обов’язкового врахування в реєстрах ризиків [1].

За результатами опрацювання переданих зовнішніх ризиків установ на відповідних рівнях управління та відповідальних за діяльність розробляються рекомендовані заходи

контролю щодо таких ризиків, які доводяться до установ, що повідомили про ризики, а в разі встановлення їх систематичного характеру – також до інших установ, діяльності яких вони притаманні. Такі установи включають доведені ризики до розділу "Ключові ризики" своїх реєстрів ризиків та інформують за підпорядкованістю про результативність виконання рекомендованих заходів контролю [1]. Аналогічний механізм передбачено щодо систематичних відхилень у діяльності установ: за результатами аналізу інформації про виявлені в установах відхилення на відповідних рівнях управління та відповідальних за діяльність розробляються рекомендовані заходи контролю, які доводяться до установ, у діяльності яких такі відхилення виявлено або можуть виникнути з тієї самої причини [1].

Таким чином, функціонування СВК установи МО України передбачає вертикальну взаємодію в системі МО України: передавання інформації про ризики та відхилення, ухвалення рішень щодо реагування на них, доведення рекомендованих заходів контролю та інформування про результати їх виконання.

Крім того, за наявності підпорядкованих установ Порядком передбачено координацію та нагляд за функціонуванням їхніх ВК та УР, які здійснюють координатори ВК ОВУ відповідних рівнів у взаємодії з менеджерами ВК цих установ. До завдань координаторів ВК належать, зокрема, координація діяльності менеджерів ВК підпорядкованих установ і нагляд за їхньою роботою, узагальнення й аналіз отриманої інформації щодо зовнішніх ризиків і відхилень у діяльності цих установ, а також організація реагування на систематичні ризики і відхилення. За результатами розгляду звітів підпорядкованих установ керівники ОВУ ухвалюють рішення щодо напрямів підвищення ефективності ВК у цих установах [1]. Окремим механізмом нагляду є перевірки стану організації ВК та УР, які здійснюють підрозділи координації ВК у МО України, ЗСУ та Адміністрації ДССТ, координатори ВК ОВУ, а також відповідальні за діяльність у межах установлених повноважень і сфер відповідальності [1].

Отже, поряд із загальними функціями елементів СВК установи державного сектору, визначеними автором у [29], елементи СВК в установах МО України виконують також функції, зумовлені місцем установи у багаторівневій системі управління МО України. Обсяг управлінських заходів, у межах яких реалізуються ці функції, залежить від повноважень установи та її ролі у вертикальній взаємодії з питань ВК та УР у системі МО України [1].

З позицій процесного підходу повноваження установи МО України визначають також її роль у робочих процесах МО України. Робочий процес МО України є обмеженою у часі, повторюваною у певній послідовності сукупністю операцій, виконання яких спрямоване на отримання результату [34], необхідного для виконання функцій МО України [35]. У МО України основні завдання і функції розподіляються між структурними підрозділами апарату МО України, органами військового управління, військовими частинами, вищими військовими навчальними закладами, установами, безпосередньо підпорядкованими МО України, а також ЗСУ та ДССТ. При цьому, з урахуванням визначених для робочого процесу ролей власника, учасника та споживача [34] і повноважень відповідальних за діяльність [1], останніх доцільно розглядати як власників відповідних робочих процесів МО України, а установи МО України – також як учасників або споживачів цих процесів.

Відповідно до Порядку [1] процеси, операції та процедури, спрямовані на забезпечення виконання установою МО України покладених на неї завдань і функцій, належать до складу її внутрішнього середовища. Водночас власні робочі процеси установи можуть бути складовою відповідних робочих процесів МО України.

З урахуванням зазначеного, установи МО України для визначення складу предмета оцінювання ефективності їхніх СВК доцільно умовно поділити на три типи залежно від їхнього місця в системі управління МО України та ролі в його робочих процесах:

1. Установи, які не мають у безпосередньому підпорядкуванні інших установ МО України та не є відповідальними за діяльність.

2. Установи, які мають у безпосередньому підпорядкуванні інші установи МО України та не є відповідальними за їхню діяльність (такі установи належать до ОВУ у значенні Порядку [1]).

3. Установи, які є відповідальними за діяльність, незалежно від наявності безпосередньо підпорядкованих установ (за їх наявності такі установи також належать до ОВУ [1]).

Незалежно від типу установи МО України у межах її СВК здійснюються управлінські заходи щодо власних робочих процесів, у тому числі тих, що є складовою частиною відповідних робочих процесів МО України. Для установ другого типу обсяг таких заходів додатково визначається повноваженнями щодо координації, нагляду та оцінки стану організації ВК та УР у безпосередньо підпорядкованих установах [1]. Для установ третього типу він додатково визначається повноваженнями власників відповідних робочих процесів МО України та сферою функціональної відповідальності, у межах якої вони здійснюють координацію та нагляд за функціонуванням ВК і УР [1].

Виявлені особливості організації СВК в установах МО України дають підстави сформулювати її мету як забезпечення результативності та ефективності діяльності установи відповідно до покладених на неї завдань і функцій, достовірності звітності установи, дотримання встановлених вимог щодо діяльності установи та вертикальної інтегрованості управління ризиками і реагування на систематичні відхилення, а за наявності безпосередньо підпорядкованих установ — також координації та нагляду за функціонуванням їхніх СВК. Надалі складові мети СВК, пов’язані з вертикальною взаємодією в системі МО України, розглядаються як її вертикальна складова.

Оскільки ефективність СВК характеризує ступінь її функціональної спроможності досягати поставленої перед нею мети, предмет оцінювання її функціонування має бути безпосередньо пов’язаний із цією метою. При цьому він має охоплювати всі складові цієї мети для відповідного типу установи МО України. Такий підхід узгоджується з логікою моделі COSO, відповідно до якої ефективне функціонування внутрішнього контролю пов’язується із забезпеченням досягнення цілей установи за визначеними категоріями [15].

Відповідно до положень моделі COSO СВК вважається ефективною за умови, що всі її елементи наявні та функціонують разом в інтегрований спосіб [15]. Звідси випливає необхідність оцінювати функціонування кожного з п’яти елементів СВК. Разом з тим, інтегроване функціонування елементів СВК, спрямоване на досягнення поставленої перед системою мети, зумовлює необхідність оцінювання не лише стану функціонування кожного з них, а й його внеску в досягнення мети СВК. Крім того, оскільки відповідно до моделі COSO наявність суттєвого недоліку хоча б в одному з її елементів не дає підстав вважати СВК ефективною [15], спосіб узагальнення оцінок функціонування елементів СВК не повинен допускати компенсації оцінки функціонування одного елемента, що свідчить про наявність такого недоліку, вищими оцінками інших під час узагальнення цих оцінок. Це відповідає положенню моделі COSO, за яким наявність і функціонування одного елемента не можуть компенсувати суттєвий недолік іншого [15].

Оскільки функціонування ВК відображається в управлінських заходах у межах кожного елемента СВК [3], оцінювання таких заходів дає змогу характеризувати спроможність елементів виконувати покладені на них функції. Однак самого факту здійснення управлінських заходів недостатньо для такої характеристики, оскільки їх можна здійснити не в повному обсязі, несвоєчасно або без досягнення запланованого результату, а інформація, сформована в результаті окремих заходів, може бути недостовірною. Відповідно, суттєвими характеристиками управлінських заходів у межах кожного елемента СВК доцільно визначити повноту, своєчасність та результативність їх здійснення, а для заходів, результатом яких є формування інформації, – також достовірність цієї інформації. При цьому результативність розуміється у значенні, наведеному вище [33], а вимога щодо достовірності випливає з віднесення достовірності фінансової і бюджетної звітності до цілей внутрішнього контролю [2].

З огляду на те, що своєчасність здійснення управлінських заходів з ідентифікації та перегляду ризиків, виявлення відхилень і реагування на них є проявом адаптивного характеру функціонування СВК, який відображається у принципах безперервності та превентивності внутрішнього контролю [3], під час оцінювання функціонування СВК доцільно враховувати не лише своєчасність здійснення таких заходів, а й те, ким ідентифіковано ризики та виявлено відхилення – самою установою чи зовнішніми щодо неї суб'єктами. Водночас самі лише факти недосягнення встановлених на звітний період планових показників результативності виконання покладених на установу завдань, виявлення зовнішніми суб'єктами ризиків, що можуть суттєво вплинути на досягнення цілей установи і не були своєчасно ідентифіковані самою установою, чи відхилень, які установа мала виявити самостійно (далі разом – істотні факти), не можуть однозначно свідчити про неспроможність конкретного елемента СВК виконувати покладені на нього функції, зокрема через об'єктивні обмеження внутрішнього контролю [15]. Тому показники, що характеризують істотні факти, мають бути розмежовані з показниками функціонування елементів СВК, але враховані під час формування підсумкового результату оцінювання. Відповідно, має бути визначено правило, за яким ураховується вплив істотних фактів на такий результат та визначення відповідного рівня.

Таким чином, наведені положення дають підстави визначити ознаки придатності методичного інструментарію МО України для оцінювання ефективності СВК в установах МО України та визначення її рівня. До таких ознак належать:

1. Охоплення предметом оцінювання функціонування СВК усіх складових її мети для відповідного типу установи МО України.

2. Оцінювання функціонування кожного з п'яти елементів СВК.

3. Оцінювання внеску кожного елемента СВК у досягнення її мети.

4. Недопущення компенсації низьких оцінок функціонування одних елементів СВК, які свідчать про наявність у них суттєвих недоліків, вищими оцінками інших елементів під час узагальнення оцінок функціонування елементів СВК.

5. Оцінювання управлінських заходів, через які реалізуються функції елементів СВК, за повнотою, своєчасністю та результативністю їх здійснення, а для заходів, результатом яких є формування інформації, – також за достовірністю цієї інформації.

6. Розмежування показників функціонування елементів СВК та показників істотних фактів.

7. Наявність правила, за яким ураховується вплив істотних фактів на підсумковий результат оцінювання та визначення відповідного рівня.

Ознаки придатності методичного інструментарію визначено шляхом послідовного співвіднесення предмета оцінювання з метою СВК, показників – із функціями її елементів і суттєвими характеристиками управлінських заходів, способу узагальнення поелементних оцінок – з інтегрованим характером функціонування СВК, а показників істотних фактів – з об'єктивними обмеженнями ВК.

Придатність методичного інструментарію для оцінювання ефективності СВК у прийнятому в цьому дослідженні розумінні передбачає відповідність усій сукупності визначених ознак, оскільки кожна з них є окремою умовою такого оцінювання, обґрунтованою вище.

Методичний інструментарій МО України охоплює три методики оцінювання функціонування СВК в установах МО України:

1. Методика оцінювання результативності ВК та визначення її рівня. Оцінювання здійснюється Генеральною інспекцією МО України, підрозділом координації ВК у ЗСУ, Адміністрацією ДССТ, підрозділами координації ВК ОВУ та відповідальними за діяльність у відповідній сфері в межах визначених повноважень і сфер відповідальності за критеріями, показниками та процедурою, установленими Порядком [1].

2. Методика оцінювання стану функціонування СВК та визначення його рівня. Оцінювання здійснюється самими установами МО України у формі самооцінки за критеріями, показниками та процедурою, установленими Порядком [1].

3. Методика оцінювання ефективності СВК та визначення її рівня. Оцінювання здійснюється підрозділами внутрішнього аудиту за критеріями, показниками та процедурами, визначеними Методичними рекомендаціями з проведення оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, затвердженими наказом Департаменту внутрішнього аудиту МО України (далі – ДВА) від 25.10.2021 № 43 [36] (далі – Методичні рекомендації ДВА).

Кожну із зазначених методик проаналізовано в наведеній послідовності за визначеними ознаками придатності із застосуванням бінарного правила визначення відповідності, описаного в методології дослідження. Для кожної методики спочатку встановлено предмет оцінювання, склад показників, порядок проведення оцінювання та спосіб формування підсумкового результату, а потім за цими характеристиками визначено її відповідність кожній з ознак. Під час аналізу фіксувалися також частково реалізовані складові ознак, що дало змогу пояснити причини невідповідності кожної методики, а також методичні обмеження, не охоплені ознаками придатності.

Методика оцінювання результативності ВК та визначення її рівня.

Оцінювання результативності ВК передбачає оцінювання відповідності результатів виконання процесів, функцій або завдань установи семи цілям ВК та УР, визначеним Порядком [1]. Виконання завдань і функцій оцінюється за п’ятибальною шкалою, а загальна оцінка досягнення відповідної цілі визначається як середнє арифметичне оцінок за індикаторами. За отриманими результатами визначається низький, середній або високий рівень результативності виконання завдань, а у звіті формується висновок із зазначенням рівня результативності ВК [1].

Зіставлення визначених цілей ВК та УР зі складовими мети СВК показало, що вони охоплюють результативність та ефективність діяльності установи відповідно до покладених на неї завдань і функцій, достовірність звітності та дотримання встановлених вимог щодо діяльності, однак не охоплюють вертикальну складову мети СВК. Водночас перевірка стану організації ВК та УР окремо передбачає оцінювання виконання заходів координації та нагляду за функціонуванням ВК та УР у разі наявності підпорядкованих установ [1], проте оцінювальна матриця результативності відповідних позицій ВК не містить таких показників.

Оцінки функціонування окремих елементів СВК не формуються. Водночас серед установлених критеріїв передбачено оцінювання окремих аспектів їх функціонування, зокрема результативності управління ризиками, ідентифікації ключових ризиків, визначення дієвих заходів контролю та моніторингу їх виконання, а також достатності, своєчасності й достовірності інформаційного забезпечення [1]. Разом з тим визначені п’ятою ознакою придатності характеристики здійснення управлінських заходів відображено в цих критеріях вибірково: результативність оцінюється щодо управління ризиками, а достатність, своєчасність і достовірність – щодо інформаційного забезпечення, тоді як повнота, своєчасність та результативність здійснення управлінських заходів, через які реалізуються функції інших елементів СВК, окремо не оцінюються [1].

За встановленим способом визначення загальної оцінки досягнення відповідної цілі низькі оцінки за деякими індикаторами можуть бути нівельовані вищими оцінками за іншими.

Серед установлених критеріїв поряд із характеристиками виконання процесів, функцій або завдань відображено окремі істотні факти, зокрема невиконання завдань, порушення бюджетного законодавства та втрати ресурсів [1], однак окремих показників цих істотних фактів не встановлено. Порядок урахування впливу таких фактів на оцінки за індикаторами,

загальну оцінку досягнення відповідної цілі ВК та УР і висновок про рівень результативності ВК не визначено.

Крім зазначеного, під час аналізу виявлено два методичні обмеження, не охоплені визначеними ознаками придатності, а саме: залежність рівня результативності ВК від обсягу охоплених оцінюванням завдань, функцій і процесів установи та відсутність правила узагальнення результатів оцінювання окремих цілей ВК та УР для формування заключного висновку про рівень результативності ВК, унаслідок чого такий висновок залежить від професійного судження суб'єкта оцінювання. Перше обмеження зумовлене тим, що передбачено проведення вибіркового оцінювання, за якого досліджуються результати виконання одного або декількох процесів у межах функцій і завдань для досягнення окремої цілі [1]. Друге – тим, що Порядком визначено критерії та індикатори оцінювання досягнення окремих цілей ВК та УР, однак спосіб переходу від отриманих оцінок до висновку про рівень результативності ВК не визначено [1]. Рівні результативності ВК у висновку звіту описані лише якісними характеристиками, не пов'язаними з отриманими оцінками [1].

Методика оцінювання стану функціонування СВК та визначення його рівня.

Відповідно до Порядку стан функціонування СВК установи оцінюється за п'ятьма критеріями: відсоток виконання планів, досягнення стратегічних (операційних) цілей, установлених на звітний рік; відсоток усунення відхилень у діяльності установи у звітному році; відсоток виконання заходів контролю для впливу на ключові ризики, ідентифіковані у звітному періоді; кількість відхилень за результатами періодичного моніторингу; обсяги порушень, які призвели до втрат, виявлені протягом звітного року. Рівень стану функціонування СВК визначається за найнижчим з оцінених показників. Для ОВУ зазначене правило доповнюється обмеженням максимально можливого рівня залежно від частки підпорядкованих установ, у яких установлено недостатній або незадовільний рівень стану функціонування СВК: за частки від 10 % до 25 % рівень не може бути визначений вище ніж достатній, від 25 % до 50 % – вище ніж недостатній, а за 50 % і більше визначається незадовільний рівень [1].

Зіставлення встановлених критеріїв зі складовими мети СВК показало, що сформований ними предмет оцінювання безпосередньо охоплює лише результативність діяльності установи через оцінювання виконання планів і досягнення стратегічних (операційних) цілей, а опосередковано – окремі аспекти дотримання встановлених вимог щодо діяльності установи через оцінювання кількості відхилень за результатами періодичного моніторингу та обсягів порушень, які призвели до втрат. І хоча для ОВУ враховується стан СВК підпорядкованих установ шляхом обмеження максимально можливого рівня, такий механізм не дає змоги оцінити здійснення координації і нагляду за функціонуванням їх СВК. Аналогічно, відповідальні за діяльність у звіті відображають вжиті заходи реагування на систематичні ризики та ризики, що впливають на відповідний напрям діяльності [1], однак серед установлених критеріїв не передбачено окремого показника для оцінювання здійснення цих заходів.

Встановлені критерії не формують оцінки функціонування кожного елемента СВК, а лише охоплюють окремі аспекти їх функціонування, зокрема усунення відхилень у діяльності установи та виконання заходів контролю для впливу на ключові ризики, а також відображають окремі істотні факти – невиконання планів і недосягнення стратегічних (операційних) цілей, відхилення, виявлені за результатами періодичного моніторингу, та порушення, які призвели до втрат [1]. Разом з тим, кожен із цих критеріїв є самостійним показником, що оцінюється окремо, тому істотні факти не включаються до показників, якими характеризуються окремі аспекти функціонування елементів СВК. Таким чином, у цій методиці формально забезпечується розмежування показників функціонування елементів СВК та показників істотних фактів, хоча повні оцінки функціонування кожного елемента СВК не формуються.

Визначені п'ятою ознакою придатності характеристики здійснення управлінських заходів охоплено частково. Відсотки усунення відхилень у діяльності установи та виконання

заходів контролю для впливу на ключові ризики характеризують повноту здійснення цих заходів, а щодо усунення відхилень – опосередковано і своєчасність, оскільки до розрахунку включаються пропозиції та рекомендації, строк виконання яких на звітну дату настав [1]. Водночас результативність здійснення зазначених заходів не оцінюється, а заходи, результатом яких є формування інформації, та достовірність такої інформації встановленими критеріями не охоплені.

Застосування найнижчого з оцінених показників для визначення рівня стану функціонування СВК свідчить про використання некомпенсаторного підходу до узагальнення результатів оцінювання і водночас є правилом, за яким ураховується вплив істотних фактів на підсумковий результат оцінювання та визначення відповідного рівня. Проте це правило застосовується до показників, які не є оцінками функціонування елементів СВК, тому недопущення компенсації низьких оцінок функціонування окремих елементів вищими оцінками інших не забезпечується.

Крім зазначеного, під час аналізу виявлено методичне обмеження, не охоплене визначеними ознаками придатності, а саме: застосування однакових порогових значень обсягів порушень, які призвели до втрат, без урахування обсягу ресурсів, що перебувають в управлінні установи. Для визначення рівня стану функціонування СВК порогові значення сукупного обсягу таких порушень встановлено у прожиткових мінімумах для працездатних осіб станом на 1 січня звітного року [1].

Методика оцінювання ефективності СВК та визначення її рівня.

Відповідно до Методичних рекомендацій ДВА рівень ефективності СВК визначається шляхом застосування Моделі оцінювання функціонування елементів СВК та визначення рівня її ефективності (далі – Модель). Модель структурована за п’ятьма елементами СВК, для кожного з яких визначено ключові складові та критерії оцінювання. Кожному критерію присвоюється від 0 до 5 балів; сума балів за критеріями відповідної ключової складової множиться на встановлений для неї сталий ваговий коефіцієнт від 0,3 до 0,5. Отримані значення підсумовуються для визначення загальної оцінки функціонування відповідного елемента, а сума загальних оцінок усіх п’яти елементів формує інтегральний показник рівня ефективності СВК. За його значенням визначається один із чотирьох рівнів ефективності – від “система внутрішнього контролю ефективна” (76–100 балів) до “система внутрішнього контролю неефективна” (0–25 балів) [36].

Відповідно до Методичних рекомендацій ДВА процес внутрішнього контролю вважається ефективним, якщо керівник управляє ним таким чином, що забезпечує достатню впевненість у досягненні встановлених цілей [36]. При цьому в установі має бути забезпечено функціонування кожного з п’яти елементів ВК та їх взаємопов’язаність [36]. Наведені положення загалом узгоджуються з прийнятим у цьому дослідженні розумінням ефективності СВК як ступеня її функціональної спроможності досягати поставленої перед нею мети.

Зіставлення предмета оцінювання зі складовими мети СВК показало, що він охоплює результативність та ефективність діяльності установи відповідно до покладених на неї завдань і функцій, достовірність звітності та дотримання встановлених вимог щодо діяльності [36], однак не охоплює вертикальну складову мети СВК.

Порядок формування інтегрального показника не передбачає визначення внеску кожного елемента СВК у досягнення її мети: поелементні оцінки підсумовуються, однак їх зв’язок із досягненням мети СВК не встановлено. Такого зв’язку не встановлює й застосування вагових коефіцієнтів: максимально можлива оцінка кожного елемента та, відповідно, її частка в інтегральному показнику визначаються структурою Моделі – кількістю критеріїв оцінювання, установлених для ключових складових елемента, і присвоєними їм ваговими коефіцієнтами. Так, елементи “Управління ризиками” і “Заходи контролю” мають по одній ключовій

складовій, однак максимально можливі оцінки їх функціонування різняться більш ніж удвічі – 10,0 і 22,5 бала – через різну кількість критеріїв оцінювання (табл. 1).

Таблиця 1. Умовний розрахунок інтегрального показника рівня ефективності СВК за нульових оцінок окремих її елементів

Елемент СВК	Кількість ключових складових	Кількість критеріїв оцінювання	Максимально можлива оцінка елемента, балів	Умовна оцінка елемента, балів
Внутрішнє середовище	5	17	36,5	36,5
Управління ризиками	1	4	10,0	0
Заходи контролю	1	9	22,5	22,5
Інформація та комунікація	2	8	20,0	20,0
Моніторинг	1	4	10,0	0
Інтегральний показник рівня ефективності СВК, балів	10	42	99,0	79,0

Джерело: розраховано автором цієї статті за таблицями 1–5 Моделі [36].

Для перевірки того, чи допускає передбачений Моделлю спосіб формування інтегрального показника рівня ефективності СВК компенсацію низьких оцінок функціонування одних елементів вищими оцінками інших, проведено умовний розрахунок. За прийнятих припущень нульові оцінки елементів “Управління ризиками” та “Моніторинг” поєднуються з максимально можливими оцінками решти елементів. За відсутності підстав для застосування понижувальних коефіцієнтів інтегральний показник становить 79 балів (табл. 1), що відповідно до встановленої шкали належить до найвищого рівня ефективності СВК. Водночас якісна характеристика цього рівня, наведена в Моделі, передбачає організацію внутрішнього контролю та забезпечення взаємопов’язаного функціонування його елементів [36]. Отже, розрахунковий приклад демонструє можливість визначення найвищого рівня ефективності СВК за нульових оцінок функціонування окремих її елементів, що свідчить про методичне обмеження застосованого способу узагальнення оцінок.

Визначені п’ятою ознакою придатності характеристики здійснення управлінських заходів застосовуються лише до чотирьох елементів СВК і при цьому вибірково. Так, у межах елемента “Внутрішнє середовище” оцінюється результативність; “Управління ризиками” – повнота виявлення ризиків і своєчасність надання інформації; “Заходи контролю” – повнота, своєчасність та результативність; “Інформація та комунікація” – повнота, своєчасність і достовірність формування інформації [36].

Значні фінансові порушення, порушення бюджетної дисципліни, випадки нецільового використання коштів та суттєві порушення обліку є підставами для додаткового зняття балів з оцінки ключової складової елемента “Внутрішнє середовище” [36]. Тобто істотні факти, що характеризують результати діяльності установи, безпосередньо знижують оцінку функціонування елемента “Внутрішнє середовище” без встановлення причинно-наслідкового зв’язку між цими фактами та недоліками його функціонування. Водночас факт недосягнення цілей установи відображено лише в якісних характеристиках рівнів ефективності, а окремого показника або іншого правила врахування його впливу на інтегральний показник рівня ефективності СВК не передбачено [36].

Крім зазначеного, під час аналізу виявлено методичне обмеження, не охоплене визначеними ознаками придатності, а саме: залежність результату оцінювання від обсягу дослідження функціонування СВК, який визначається об'єктом, темою та цілями внутрішнього аудиту [36].

Зведені результати аналізу трьох методик за визначеними ознаками придатності наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Результати порівняння методик оцінювання функціонування СВК в установах МО України за ознаками придатності

Ознаки придатності	Методика оцінювання результативності ВК та визначення її рівня	Методика оцінювання стану функціонування СВК та визначення його рівня	Методика оцінювання ефективності СВК та визначення її рівня
1. Охоплення предметом оцінювання функціонування СВК усіх складових її мети для відповідного типу установи МО України	Не відповідає	Не відповідає	Не відповідає
2. Оцінювання функціонування кожного з п'яти елементів СВК	Не відповідає	Не відповідає	Відповідає
3. Оцінювання внеску кожного елемента СВК у досягнення її мети	Не відповідає	Не відповідає	Не відповідає
4. Недопущення компенсації низьких оцінок функціонування одних елементів СВК, які свідчать про наявність у них суттєвих недоліків, вищими оцінками інших елементів під час узагальнення оцінок функціонування елементів СВК	Не відповідає	Не відповідає	Не відповідає
5. Оцінювання управлінських заходів, через які реалізуються функції елементів СВК, за повнотою, своєчасністю та результативністю їх здійснення, а для заходів, результатом яких є формування інформації, – також за достовірністю цієї інформації	Не відповідає	Не відповідає	Не відповідає
6. Розмежування показників функціонування елементів СВК та показників істотних фактів	Не відповідає	Відповідає	Не відповідає
7. Наявність правила, за яким ураховується вплив істотних фактів на підсумковий результат оцінювання та визначення відповідного рівня	Не відповідає	Відповідає	Не відповідає

Джерело: складено автором цієї статті за результатами аналізу Порядку [1] та Методичних рекомендацій ДВА [36].

Таким чином, результати порівняльного аналізу засвідчили, що жодна з трьох розглянутих методик не відповідає всій сукупності ознак придатності, визначених у дослідженні. Виявлені невідповідності обмежують можливість безпосереднього застосування цих методик для оцінювання ефективності СВК як ступеня її функціональної спроможності досягати поставленої перед нею мети та визначення відповідного рівня. Водночас отримані результати не заперечують можливості використання окремих показників і процедур, передбачених наявними методиками, для оцінювання відповідних аспектів функціонування СВК.

Обговорення

У сукупності результати аналізу показують, що придатність методичного інструментарію для оцінювання ефективності СВК визначається не лише наявністю окремих критеріїв та структуруванням оцінювання за елементами СВК, а й узгодженістю його складових: предмета оцінювання – з метою СВК; показників – із функціями її елементів; поелементних оцінок – із можливістю визначення внеску кожного елемента в досягнення мети СВК; способу їх узагальнення – з інтегрованим характером функціонування системи. Важливе значення має й розмежування показників функціонування елементів СВК і показників істотних фактів, а також визначення правила врахування впливу останніх на підсумковий результат оцінювання.

Жодна з розглянутих методик не забезпечує узгодженості предмета оцінювання з усіма складовими мети СВК, а поелементне структурування оцінювання, передбачене лише третьою методикою, не супроводжується визначенням внеску елементів у досягнення цієї мети. Отже, саме лише поелементне структурування не забезпечує оцінювання ефективності СВК у прийнятому в цьому дослідженні розумінні. Не менш важливим є склад показників. Оскільки функції елементів СВК реалізуються через управлінські заходи, неповне врахування повноти, своєчасності та результативності їх здійснення, а для заходів, результатом яких є формування інформації, – також її достовірності, обмежує можливість характеризувати спроможність відповідного елемента виконувати покладені на нього функції.

Спосіб узагальнення поелементних оцінок визначає, наскільки підсумковий результат відображає стан системи як цілого. Можливість визначення найвищого рівня ефективності СВК за нульових оцінок функціонування двох її елементів не узгоджується з інтегрованим характером функціонування системи, за якого суттєвий недолік одного елемента не може бути компенсований вищими оцінками інших. Саме взаємопов’язане функціонування елементів забезпечує здатність СВК досягати поставленої перед нею мети.

Аналіз третьої методики також виявив невідповідність між закладеним у Методичних рекомендаціях ДВА розумінням ефективності СВК та способом її оцінювання. Зазначене розуміння загалом узгоджується як із положеннями моделі COSO [15], так і з розумінням цього поняття, прийнятим у цьому дослідженні. Однак передбачений спосіб оцінювання та визначення рівня ефективності СВК не повною мірою забезпечує оцінювання відповідно до цього розуміння.

Отримані результати доповнюють попередні дослідження методичних підходів до оцінювання ефективності СВК в установах МО України [16–18; 28–31]. Зокрема, у працях [28–30] основну увагу приділено формуванню методичних підходів до оцінювання, визначенню функцій елементів СВК та обґрунтуванню їхньої функціональної спроможності як основи для оцінювання ефективності. У цьому дослідженні зазначені положення використано для аналізу придатності чинного методичного інструментарію МО України. Тим самим результати дослідження конкретизують застосування положень моделі COSO [15] до аналізу методик МО України, оскільки дають змогу виявляти невідповідності між концептуальним розумінням ефективності СВК та процедурами визначення її рівня.

Зіставлення результатів аналізу всіх трьох методик показує, що чотири із семи визначених ознак придатності – щодо охоплення предметом оцінювання всіх складових мети СВК, оцінювання внеску кожного елемента в її досягнення, недопущення компенсації низьких оцінок

функціонування одних елементів вищими оцінками інших та оцінювання управлінських заходів за суттєвими характеристиками – не забезпечуються жодною з них. Це свідчить про наявність спільних методичних обмежень у розглянутих методиках оцінювання функціонування СВК в установах МО України.

Висновки

У дослідженні уточнено мету СВК установи державного сектору як забезпечення досягнення установою цілей за трьома категоріями: результативність та ефективність діяльності, достовірність звітності й дотримання встановлених вимог. Уточнено зміст поняття "ефективність СВК", яке запропоновано визначати як ступінь функціональної спроможності системи досягати поставленої перед нею мети.

Установлено, що СВК в установах МО України складається з п'яти взаємопов'язаних елементів, а обсяг управлінських заходів, через які реалізуються їх функції, залежить від місця установи в системі управління МО України, її ролі у робочих процесах МО України та повноважень щодо вертикальної взаємодії з питань ВК та УР. З урахуванням зазначеного, установи МО України для визначення складу предмета оцінювання ефективності їхніх СВК умовно поділено на три типи. Мету СВК в установах МО України визначено як забезпечення досягнення цілей установи за зазначеними категоріями, вертикальної інтегрованості управління ризиками та реагування на систематичні відхилення, а за наявності безпосередньо підпорядкованих установ – також координації та нагляду за функціонуванням їхніх СВК.

Визначено сім ознак придатності методичного інструментарію МО України для оцінювання ефективності СВК та визначення її рівня, кожна з яких є окремою умовою такого оцінювання. Вони охоплюють предмет оцінювання, функціонування кожного елемента СВК та його внесок у досягнення мети системи, спосіб узагальнення поелементних оцінок, оцінювання управлінських заходів за суттєвими характеристиками, розмежування показників функціонування елементів СВК і показників істотних фактів, а також наявність правила врахування впливу таких фактів на підсумковий результат оцінювання.

За визначеними ознаками проаналізовано три методики, що входять до методичного інструментарію МО України з оцінювання функціонування СВК. Установлено, що жодна з них не відповідає всій сукупності визначених ознак придатності. Методика оцінювання результативності ВК не відповідає жодній із семи ознак; методика оцінювання стану функціонування СВК відповідає двом ознакам – щодо розмежування показників функціонування елементів СВК та показників істотних фактів і наявності правила врахування впливу таких фактів; методика оцінювання ефективності СВК відповідає одній ознаці – щодо оцінювання функціонування кожного з п'яти елементів СВК.

Крім того, виявлено методичні обмеження, не охоплені визначеними ознаками придатності: залежність рівня результативності ВК від обсягу охоплених оцінюванням завдань, функцій і процесів установи; відсутність правила узагальнення результатів оцінювання цілей ВК та УР для формування заключного висновку про рівень результативності ВК; застосування однакових порогових значень обсягів порушень, які призвели до втрат, без урахування обсягу ресурсів, що перебувають в управлінні установи; залежність результату оцінювання ефективності СВК від обсягу дослідження її функціонування, який визначається об'єктом, темою та цілями внутрішнього аудиту.

Установлено методичну невідповідність між закладеним у Методичних рекомендаціях ДВА розумінням ефективності СВК та способом її оцінювання. Зазначене розуміння загалом узгоджується з прийнятим у цьому дослідженні розумінням поняття "ефективність СВК", однак передбачений Моделлю спосіб оцінювання та визначення її рівня не повною мірою відповідає цьому розумінню.

Отже, жодна з трьох проаналізованих методик МО України не забезпечує виконання всієї сукупності умов, визначених у дослідженні, щодо оцінювання ефективності СВК як ступеня її функціональної спроможності досягати поставленої перед нею мети та визначення відповідного рівня. Виявлені обмеження наявного методичного інструментарію свідчать про необхідність розроблення нової методики оцінювання ефективності СВК в установах МО України та визначення її рівня, яка відповідатиме цим умовам.

Результати дослідження можуть бути використані для обґрунтування науково-методичних засад функціонування системи державного гарантування якості в частині методичного забезпечення оцінювання ефективності СВК в установах МО України, діяльність яких пов’язана з оборонними закупівлями та державним гарантуванням якості.

Подальші дослідження доцільно спрямувати на аналіз сучасних наукових підходів до оцінювання ефективності СВК та визначення можливостей їх застосування під час розроблення нової методики оцінювання ефективності СВК в установах МО України.

Фінансування

Дослідження виконано в межах науково-дослідної роботи “Обґрунтування науково-методичних засад функціонування системи державного гарантування якості”. Окремого цільового фінансування для проведення цього дослідження не отримано.

Конкуруючі інтереси

Автор заявляє про відсутність фінансових конфліктів інтересів. Водночас повідомляє про потенційний нефінансовий конкуруючий інтерес, пов’язаний із тим, що він є співавтором науково-дослідної роботи [18], за результатами якої розроблено Методичні рекомендації ДВА [36]. Крім того, у 2021 році, перебуваючи на посаді директора Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України, автор підписав наказ від 25.10.2021 № 43, яким затверджено зазначені Методичні рекомендації.

Аналіз положень Методичних рекомендацій ДВА проведено за ознаками придатності, визначеними у статті. Виявлені методичні обмеження обґрунтовано результатами проведеного аналізу та наведеними розрахунками.

Використання штучного інтелекту

Інструменти штучного інтелекту використано для літературного редагування тексту, перевірки відповідності наведених положень і розрахунків першоджерелам, а також оформлення списку використаних джерел відповідно до бібліографічних вимог. Автор несе повну відповідальність за зміст статті, достовірність наведених даних, коректність розрахунків і сформульовані висновки.

Список використаних джерел

1. Порядок організації в системі Міністерства оборони України внутрішнього контролю та управління ризиками : затв. наказом Міністерства оборони України від 02.04.2019 № 145 (у редакції наказу від 22.10.2025 № 709).
2. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50–51. Ст. 572. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (дата звернення: 15.09.2026).
3. Про затвердження Основних засад функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 : постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п#Text (дата звернення: 15.09.2026).

4. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : ратифікована Законом України від 16.09.2014 № 1678-VII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text (дата звернення: 15.09.2026).
5. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 20 серпня 2021 року "Про Стратегічний оборонний бюлетень України" : Указ Президента України від 17.09.2021 № 473/2021. URL: https://www.president.gov.ua/documents/4732021-40121 (дата звернення: 15.09.2026).
6. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2026–2030 роки та затвердження операційного плану заходів з її реалізації : розпорядження Кабінету Міністрів України від 25.02.2026 № 217-р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/217-2026-р#Text (дата звернення: 15.09.2026).
7. Про затвердження Порядку проведення робіт з державного гарантування якості товарів, робіт і послуг оборонного призначення : постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2025 № 452. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/452-2025-п#Text (дата звернення: 15.09.2026).
8. Про затвердження Положення про уповноважений орган з державного гарантування якості : постанова Кабінету Міністрів України від 17.06.2026 № 788. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/788-2026-п#Text (дата звернення: 15.09.2026).
9. Закупівлі та розвиток озброєння та військової техніки у 2024–2025 роках: Рахункова палата встановила невідповідності вимогам законодавства на майже 350 млрд грн. Рахункова палата. 27.08.2026. URL: https://old.rp.gov.ua/PressCenter/News/?id=3417&lang=ukr (дата звернення: 15.09.2026).
10. Аудит закупівель безпілотників: недотримання вимог законодавства та брак фінансування. Рахункова палата. 09.03.2026. URL: https://rp.gov.ua/audit-zakupivel-bezpilotnikiv-nedotrimannya-vimog-zakonodavstva-ta-brak-finansuvannya (дата звернення: 15.09.2026).
11. Звітна інформація про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у 2024 році. Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/informacija-pro-stan-vnutrishnogo-kontrolju-ta-vnutrishnogo-auditu (дата звернення: 15.09.2026).
12. Звітна інформація про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у 2025 році. Міністерство фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/informacija-pro-stan-vnutrishnogo-kontrolju-ta-vnutrishnogo-auditu (дата звернення: 15.09.2026).
13. Методичні рекомендації щодо функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери їх управління : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.08.2025 № 420. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0420201-25 (дата звернення: 15.09.2026).
14. Деякі питання 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-п#Text (дата звернення: 15.09.2026).
15. Internal Control — Integrated Framework: Framework and Appendices / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). AICPA, 2013. URL: https://www.coso.org/guidance-on-ic (дата звернення: 15.09.2026).
16. Лойшин А. А. Обґрунтування рекомендацій з оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України : дис. … д-ра філософії. Київ, 2020. 259 с.

17. Слободяник С., Пархоменко П., Деменев О., Ткач І. Концептуальні підходи до формування критеріїв оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України. Journal of Scientific Papers "Social Development and Security". 2021. Vol. 11, No. 3. С. 162–178. DOI: https://doi.org/10.33445/sds.2021.11.3.16.
18. Аудит системи внутрішнього контролю: оцінки, процедури та дослідження : звіт про НДР (заключ.) / Національний університет оборони України імені Івана Черняховського ; керівник Ю. О. Луцик. Київ, 2021. 198 с. № держ. реєстрації 0221U106609.
19. Сирцева С. В. Вплив системи внутрішнього контролю на якість бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору України. Modern Economics. 2025. № 52. С. 188–194. DOI: https://doi.org/10.31521/modecon.V52(2025)-26.
20. Марушко Н. С. Оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю у стратегічному управлінні ризиками шахрайства. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та проблеми розвитку. 2026. № 1 (15). С. 157–169. DOI: https://doi.org/10.23939/smeu2026.01.157.
21. Hussien A. Evaluation of the Effectiveness of Internal Control Practice in the Ethiopia's Public Universities. African Journal of Leadership and Development. 2022. Vol. 7, No. 2. P. 64–89. DOI: https://doi.org/10.63990/2022ajoldvol7iss2pp64-89.
22. Yang W., Li Y. Research on the Measurement of Internal Control Effectiveness of Government Departments Based on Fuzzy Comprehensive Evaluation Method. Proceedings of the International Conference on Information Economy, Data Modeling and Cloud Computing (ICIDC 2022), Qingdao, China, 17–19 June 2022. EAI, 2022. DOI: https://doi.org/10.4108/eai.17-6-2022.2322672.
23. Chen H., Dong W., Han H., Zhou N. A comprehensive and quantitative internal control index: construction, validation, and impact. Review of Quantitative Finance and Accounting. 2017. Vol. 49, No. 2. P. 337–377. DOI: https://doi.org/10.1007/s11156-016-0593-x.
24. Fourie H., Ackermann C. The impact of COSO control components on internal control effectiveness: an internal audit perspective. Journal of Economic and Financial Sciences. 2013. Vol. 6, No. 2. P. 495–518. DOI: https://doi.org/10.4102/jef.v6i2.272.
25. Otoo F. N. K., Kaur M., Rather N. A. Evaluating the impact of internal control systems on organizational effectiveness. LBS Journal of Management & Research. 2023. Vol. 21, No. 1. P. 135–154. DOI: https://doi.org/10.1108/LBSJMR-11-2022-0078.
26. Tahsaldar M., Chehade I., El Nemar S., Kokkinopoulou E., Vrontis D. Optimizing internal control systems for effective management: a COSO framework of water governance. Kybernetes. 2026. Ahead-of-print. DOI: https://doi.org/10.1108/K-06-2025-1606.
27. Sahin F., Menekse A. Internal control risk assessment using interval valued spherical fuzzy CRITIC EDAS. Scientific Reports. 2025. Vol. 15, No. 1. Art. 21505. DOI: https://doi.org/10.1038/s41598-025-07852-3.
28. Loishyn A., Boiko A., Ulianov K. Current approaches to evaluation of the effectiveness of the internal control system in the system of the Ministry of Defense of Ukraine. Political Science and Security Studies Journal. 2021. Vol. 2, No. 4. P. 11–21. DOI: https://doi.org/10.5281/zenodo.5773857.
29. Бойко А. Аналіз нормативно-правової бази, що регламентує питання організації системи внутрішнього контролю у Міністерстві оборони України та підпорядкованих установах. Journal of Scientific Papers "Social Development and Security". 2025. Vol. 15, No. 1. С. 214–226. DOI: https://doi.org/10.33445/sds.2025.15.1.20.
30. Бойко А. А. Формування критеріїв виміру рівня ефективності системи внутрішнього контролю у Міністерстві оборони України та підпорядкованих установах. Збірник наукових праць Військового інституту Київського національного університету імені

Тараса Шевченка. 2025. № 86. С. 88–100. DOI: https://doi.org/10.17721/2519-481X/2025/86-10.
31. Бойко А. А., Ткач М. Я. Міжнародні стандарти та західні практики: пошук шляхів розвитку системи внутрішнього контролю. Збірник наукових праць Військового інституту Київського національного університету імені Тараса Шевченка. 2025. № 87. С. 113–130. DOI: https://doi.org/10.17721/2519-481X/2025/87-13.
32. INTOSAI GOV 9100. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector / International Organisation of Supreme Audit Institutions, Internal Control Standards Committee. 2004. URL: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf (дата звернення: 15.09.2026).
33. ДСТУ ISO 9000:2015. Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів. URL: https://dnaop.com/html/62656/docДСТУ_ISO_9000_2015 (дата звернення: 15.09.2026).
34. Деякі питання впровадження процесного підходу в центральних органах виконавчої влади : постанова Кабінету Міністрів України від 17.01.2025 № 50. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/50-2025-п#Text (дата звернення: 15.09.2026).
35. Положення про Міністерство оборони України : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 26.11.2014 № 671. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/671-2014-п#Text (дата звернення: 15.09.2026).
36. Методичні рекомендації з проведення оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю: затв. наказом Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 25.10.2021 № 43.

References

1. Ministry of Defence of Ukraine. (2019). Poriadok orhanizatsii v systemi Ministerstva oborony Ukrainy vnutrishnoho kontroliu ta upravlinnia ryzykamy [Procedure for organizing internal control and risk management within the Ministry of Defence of Ukraine] (Order No. 145 of April 2, 2019, as amended by Order No. 709 of October 22, 2025) [in Ukrainian].
2. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). Biudzhetnyi kodeks Ukrainy [Budget Code of Ukraine] (Law No. 2456-VI of July 8, 2010) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text
3. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2018). Pro zatverdzhennia Osnovnykh zasad funktsionuvannia vnutrishnoho kontroliu u rozporiadnykiv biudzhetnykh koshtiv ta vnesennia zmin do postanovy Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28 veresnia 2011 r. No. 1001 [On approval of the basic principles of internal control functioning for budget fund managers and amendments to Resolution No. 1001 of September 28, 2011] (Resolution No. 1062 of December 12, 2018) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п#Text
4. Ukraine & European Union. (2014). Uhoda pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu, z odniiei storony, ta Yevropeiskym Soiuzom, Yevropeiskym Spivtovarystvom z atomnoi enerhii i yikhnimy derzhavamy-chlenamy, z inshoi storony [Association Agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, of the other part] [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text
5. President of Ukraine. (2021). Pro rishennia Rady natsionalnoi bezpeky i oborony Ukrainy vid 20 serpnia 2021 roku “Pro Stratehichnyi oboronnyi biuleten Ukrainy” [On the decision of the National Security and Defence Council of Ukraine of August 20, 2021, “On the Strategic Defence Bulletin of Ukraine”] (Decree No. 473/2021 of September 17, 2021) [in Ukrainian]. https://www.president.gov.ua/documents/4732021-40121
6. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2026). Pro skhvalennia Stratehii reformuvannia systemy upravlinnia derzhavnymy finansamy na 2026–2030 roky ta zatverdzhennia operatsiinoho

planu zakhodiv z yii realizatsii [On approval of the Public Financial Management Reform Strategy for 2026–2030 and the operational action plan for its implementation] (Order No. 217-r of February 25, 2026) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/217-2026-p#Text

7. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2025). Pro zatverdzhennia Poriadku provedennia robit z derzhavnoho harantuvannia yakosti tovariv, robit i posluh oboronnoho pryznachennia [On approval of the procedure for state quality assurance of defence-related goods, works, and services] (Resolution No. 452 of April 15, 2025) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/452-2025-п#Text
8. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2026). Pro zatverdzhennia Polozhennia pro upovnovazhenyi orhan z derzhavnoho harantuvannia yakosti [On approval of the regulations on the authorized state quality assurance body] (Resolution No. 788 of June 17, 2026) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/788-2026-п#Text
9. Accounting Chamber of Ukraine. (2026, August 27). Zakupivli ta rozvytok ozbroiennia ta viiskovoi tekhniky u 2024–2025 rokakh: Rakhunkova palata vstanovyla nevidpovidnosti vymoham zakonodavstva na maizhe 350 mlrd hrn [Procurement and development of weapons and military equipment in 2024–2025: The Accounting Chamber identified legislative non-compliance amounting to nearly UAH 350 billion] [in Ukrainian]. https://old.rp.gov.ua/PressCenter/News/?id=3417&lang=ukr
10. Accounting Chamber of Ukraine. (2026, March 9). Audyt zakupivel bezpilotnykiv: nedotrymannia vymoh zakonodavstva ta brak finansuvannia [Audit of drone procurement: Non-compliance with legal requirements and insufficient funding] [in Ukrainian]. https://rp.gov.ua/audit-zakupivel-bezpilotnikiv-nedotrimannya-vimog-zakonodavstva-ta-brak-finansuvannya
11. Ministry of Finance of Ukraine. (2025). Zvitna informatsiia pro stan funktsionuvannia derzhavnoho vnutrishnoho finansovoho kontroliu u 2024 rotsi [Report on the functioning of public internal financial control in 2024] [in Ukrainian]. https://mof.gov.ua/uk/informacija-pro-stan-vnutrishnogo-kontrolju-ta-vnutrishnogo-auditu
12. Ministry of Finance of Ukraine. (2026). Zvitna informatsiia pro stan funktsionuvannia derzhavnoho vnutrishnoho finansovoho kontroliu u 2025 rotsi [Report on the functioning of public internal financial control in 2025] [in Ukrainian]. https://mof.gov.ua/uk/informacija-pro-stan-vnutrishnogo-kontrolju-ta-vnutrishnogo-auditu
13. Ministry of Finance of Ukraine. (2025). Metodychni rekomendatsii shchodo funktsionuvannia vnutrishnoho kontroliu u rozporiadnykiv biudzhetnykh koshtiv, na pidpryiemstvakh, v ustanovakh ta orhanizatsiiakh, shcho nalezhat do sfery yikh upravlinnia [Methodological recommendations on internal control in budget fund managers and entities under their management] (Order No. 420 of August 20, 2025) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0420201-25
14. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2011). Deiaki pytannia zdiisnennia vnutrishnoho audytu ta utvorennia pidrozdiliv vnutrishnoho audytu [Certain issues concerning internal auditing and the establishment of internal audit units] (Resolution No. 1001 of September 28, 2011) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-п#Text
15. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). Internal control—Integrated framework: Framework and appendices. AICPA. https://www.coso.org/guidance-on-ic
16. Loishyn, A. A. (2020). Obgruntuvannia rekomendatsii z otsinky efektyvnosti systemy vnutrishnoho kontroliu ustanovy Ministerstva oborony Ukrainy [Substantiation of recommendations for assessing the effectiveness of the internal control system of an institution of the Ministry of Defence of Ukraine] [Doctoral dissertation, Doctor of Philosophy] [in Ukrainian].
17. Slobodianyk, S., Parkhomenko, P., Demenev, O., & Tkach, I. (2021). Kontseptualni pidkhody do formuvannia kryteriiv otsiniuvannia efektyvnosti systemy vnutrishnoho kontroliu v

Ministerstvi oborony Ukrainy [Conceptual approaches to developing criteria for assessing the effectiveness of the internal control system in the Ministry of Defence of Ukraine]. Journal of Scientific Papers "Social Development and Security", 11(3), 162–178. https://doi.org/10.33445/sds.2021.11.3.16 [in Ukrainian].

18. National Defence University of Ukraine named after Ivan Cherniakhovskyi. (2021). Audyt systemy vnutrishnoho kontroliu: otsinky, protsedury ta doslidzhennia [Audit of the internal control system: Assessments, procedures, and research] [Final research report, State registration No. 0221U106609] [in Ukrainian].
19. Syrtseva, S. V. (2025). Vplyv systemy vnutrishnoho kontroliu na yakist bukhhalterskoho obliku subiektiv derzhavnoho sektoru Ukrainy [The impact of the internal control system on the quality of accounting in Ukrainian public sector entities]. Modern Economics, (52), 188–194. https://doi.org/10.31521/modecon.V52(2025)-26 [in Ukrainian].
20. Marushko, N. S. (2026). Otsiniuvannia efektyvnosti systemy vnutrishnoho kontroliu u stratehichnomu upravlinni ryzykamy shakhraistva [Assessing the effectiveness of the internal control system in strategic fraud risk management]. Menedzhment ta pidpryiemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia ta problemy rozvytku [Management and Entrepreneurship in Ukraine: Stages of Development and Problems], 1(15), 157–169. https://doi.org/10.23939/smeu2026.01.157 [in Ukrainian].
21. Hussien, A. (2022). Evaluation of the effectiveness of internal control practice in the Ethiopia's public universities. African Journal of Leadership and Development, 7(2), 64–89. https://doi.org/10.63990/2022ajoldvol7iss2pp64-89
22. Yang, W., & Li, Y. (2022). Research on the measurement of internal control effectiveness of government departments based on fuzzy comprehensive evaluation method. In Proceedings of the International Conference on Information Economy, Data Modeling and Cloud Computing (ICIDC 2022). EAI. https://doi.org/10.4108/eai.17-6-2022.2322672
23. Chen, H., Dong, W., Han, H., & Zhou, N. (2017). A comprehensive and quantitative internal control index: Construction, validation, and impact. Review of Quantitative Finance and Accounting, 49(2), 337–377. https://doi.org/10.1007/s11156-016-0593-x
24. Fourie, H., & Ackermann, C. (2013). The impact of COSO control components on internal control effectiveness: An internal audit perspective. Journal of Economic and Financial Sciences, 6(2), 495–518. https://doi.org/10.4102/jef.v6i2.272
25. Otoo, F. N. K., Kaur, M., & Rather, N. A. (2023). Evaluating the impact of internal control systems on organizational effectiveness. LBS Journal of Management & Research, 21(1), 135–154. https://doi.org/10.1108/LBSJMR-11-2022-0078
26. Tahsaldar, M., Chehade, I., El Nemar, S., Kokkinopoulou, E., & Vrontis, D. (2026). Optimizing internal control systems for effective management: A COSO framework of water governance. Kybernetes. Advance online publication. https://doi.org/10.1108/K-06-2025-1606
27. Sahin, F., & Menekse, A. (2025). Internal control risk assessment using interval valued spherical fuzzy CRITIC EDAS. Scientific Reports, 15, Article 21505. https://doi.org/10.1038/s41598-025-07852-3
28. Loishyn, A., Boiko, A., & Ulianov, K. (2021). Current approaches to evaluation of the effectiveness of the internal control system in the system of the Ministry of Defense of Ukraine. Political Science and Security Studies Journal, 2(4), 11–21. https://doi.org/10.5281/zenodo.5773857
29. Boiko, A. (2025). Analiz normatyvno-pravovoi bazy, shcho rehlamentuie pytannia orhanizatsii systemy vnutrishnoho kontroliu u Ministerstvi oborony Ukrainy ta pidporiadkovanykh ustanovakh [Analysis of the regulatory framework governing the organization of internal control in the Ministry of Defence of Ukraine and subordinate institutions]. Journal of Scientific Papers "Social Development and Security", 15(1), 214–226. https://doi.org/10.33445/sds.2025.15.1.20 [in Ukrainian].

30. Boiko, A. A. (2025). Formuvannia kryteriiv vymiru rivnia efektyvnosti systemy vnutrishnoho kontroliu u Ministerstvi oborony Ukrainy ta pidporiadkovanykh ustanovakh [Development of criteria for measuring the effectiveness level of the internal control system in the Ministry of Defence of Ukraine and subordinate institutions]. Zbirnyk naukovykh prats Viiskovoho instytutu Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka [Collection of Scientific Papers of the Military Institute of Taras Shevchenko National University of Kyiv], (86), 88–100. https://doi.org/10.17721/2519-481X/2025/86-10 [in Ukrainian].
31. Boiko, A. A., & Tkach, M. Ya. (2025). Mizhnarodni standarty ta zakhidni praktyky: poshuk shliakhiv rozvytku systemy vnutrishnoho kontroliu [International standards and Western practices: Exploring ways to develop the internal control system]. Zbirnyk naukovykh prats Viiskovoho instytutu Kyivskoho natsionalnoho universytetu imeni Tarasa Shevchenka [Collection of Scientific Papers of the Military Institute of Taras Shevchenko National University of Kyiv], (87), 113–130. https://doi.org/10.17721/2519-481X/2025/87-13 [in Ukrainian].
32. International Organisation of Supreme Audit Institutions. (2004). Guidelines for internal control standards for the public sector (INTOSAI GOV 9100). https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf
33. DSTU ISO 9000:2015. (2015). Systemy upravlinnia yakistiu. Osnovni polozhennia ta slovnyk terminiv [Quality management systems: Fundamentals and vocabulary] [in Ukrainian]. https://dnaop.com/html/62656/docДСТУ_ISO_9000_2015
34. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2025). Deiaki pytannia vprovadzhennia protsesnoho pidkhodu v tsentralnykh orhanakh vykonavchoi vlady [Certain issues concerning the implementation of the process approach in central executive authorities] (Resolution No. 50 of January 17, 2025) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/50-2025-п#Text
35. Cabinet of Ministers of Ukraine. (2014). Polozhennia pro Ministerstvo oborony Ukrainy [Regulations on the Ministry of Defence of Ukraine] (Resolution No. 671 of November 26, 2014) [in Ukrainian]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/671-2014-п#Text
36. Internal Audit Department of the Ministry of Defence of Ukraine. (2021). Metodychni rekomendatsii z provedennia otsinky efektyvnosti funktsionuvannia systemy vnutrishnoho kontroliu [Methodological recommendations for assessing the effectiveness of the internal control system] (Order No. 43 of October 25, 2021) [in Ukrainian].

This is an open access journal and all published articles are licensed under a Creative Commons «Attribution» 4.0.