

Методичні підходи до визначення чисельності персоналу служби внутрішнього аудиту Міністерства оборони України в ризик-орієнтованому плануванні діяльності

Methodological approaches to determining the number of staff of the Internal Audit Service of the Ministry of Defense of Ukraine in risk-oriented planning of activities

Анатолій Лойшин^A

Corresponding author: доктор філософії, заступник начальника інституту з навчальної роботи, e-mail: aloishyn@gmail.com, ORCID: 0000-0003-2769-9336

Олександр Титковський^B

директор департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України, e-mail: tytkovskiy@ukr.net, ORCID: 0009-0004-0403-9962

Владислав Карелін^A

доктор юридичних наук, доцент, професор кафедри, e-mail: vlad.karelin1989@ukr.net, ORCID: 0000-0002-6271-2447

Олександр Остапенко^C

кандидат економічних наук, професор кафедри, e-mail: ap080011@knu.ua, ORCID: 0000-0003-3194-0372

Ірина Серебрянська^A

доктор філологічних наук, професор, помічник начальника відділу забезпечення якості освітньої діяльності та вищої освіти, e-mail: serebryanska@ukr.net, ORCID: 0000-0002-1720-4873

Олексій Гродовський^D

кандидат економічних наук, головний спеціаліст Департаменту внутрішнього аудиту, e-mail: grodovskiy100@ukr.net, ORCID: 0000-0002-4638-0286

Anatolii Loishyn^A

Corresponding author: Ph.D, Deputy Chief of the Military Institute for Academic Affairs, e-mail: aloishyn@gmail.com, ORCID: 0000-0003-2769-9336

Oleksandr Tytkovskiy^B

Director of the Internal Audit Department of the Ministry of Defense of Ukraine, e-mail: tytkovskiy@ukr.net, ORCID: 0009-0004-0403-9962

Vladyslav Karelin^A

Doctor of Law, Associate Professor, Professor of the Department, e-mail: vlad.karelin1989@ukr.net, ORCID: 0000-0002-6271-2447

Oleksandr Ostapenko^C

Ph.D, Professor at the Department, e-mail: ap080011@knu.ua, ORCID: 0000-0003-3194-0372

Iryna Serebryanska^A

Doctor of Philology, Professor, Assistant Head of the Department for Quality Assurance of Educational Activities and Higher Education, e-mail: serebryanska@ukr.net, ORCID: 0000-0002-1720-4873

Oleksii Grodovskiy^D

Ph.D, Chief Specialist of the Internal Audit Department, e-mail: grodovskiy100@ukr.net, ORCID: 0000-0002-4638-0286

^A Військовий інститут Київського національного університету імені Тараса Шевченка, м. Київ, Україна

^B Департамент внутрішнього аудиту Міністерства оборони України, м. Київ, Україна

^C Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна

^D Державна служба зв'язку і захисту інформації України, м. Київ, Україна

^A Military Institute of Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

^B Internal Audit Department of the Ministry of Defense of Ukraine, Kyiv, Ukraine

^C Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine

^D State Service for Special Communications and Information Protection of Ukraine, Kyiv, Ukraine

Received: October 4, 2024 | **Revised:** October 28, 2024 | **Accepted:** October 31, 2024

DOI: 10.33445/sds.2024.14.5.24

Мета роботи: розроблення та обґрунтування методичних підходів до визначення чисельності персоналу служби внутрішнього аудиту Міністерства оборони України в ризик-орієнтованому плануванні діяльності їх відповідності обсягу робіт і фінансовим ризикам, що виникають в умовах дії правового режиму воєнного стану.

Метод дослідження: методи аналізу, синтезу, дедукції та індукції, метод аналогії та порівняння.

Практична цінність дослідження: у результаті дослідження розроблено та аргументовано методичні підходи щодо визначення чисельності персоналу служби внутрішнього аудиту Міністерства оборони України в ризик-

Purpose: develop and substantiate methodological approaches to determining the number of personnel of the internal audit service of the Ministry of Defense of Ukraine in risk-oriented planning of their activities in accordance with the scope of work and financial risks arising under the legal regime of martial law.

Method: methods of analysis, synthesis, deduction and induction, analogy and comparison.

Practical implications: result of the study, methodological approaches to determining the number of staff of the internal audit service of the Ministry of Defense of Ukraine in risk-oriented planning of activities were developed and argued, and their

<p>орієнтованому плануванні діяльності та обґрунтовано їх відповідність обсягу робіт і фінансовим ризикам, що виникають в умовах дії правового режиму воєнного стану.</p> <p>Цінність дослідження: полягає в удосконаленні науково-методичних підходів до визначення чисельності персоналу служби внутрішнього аудиту Міністерства оборони України в ризик-орієнтованому плануванні діяльності.</p> <p>Майбутні дослідження: реформування служби внутрішнього аудиту Міністерства оборони України, співпраця з міжнародними безпековими організаціями тощо.</p> <p>Тип статті: теоретична та практична.</p>	<p>compliance with the scope of work and financial risks arising under the legal regime of martial law was substantiated.</p> <p>Value: the study is to improve scientific and methodological approaches to determining the number of staff of the internal audit service of the Ministry of Defense of Ukraine in risk-oriented planning of activities.</p> <p>Future research: reforming the internal audit service of the Ministry of Defense of Ukraine, cooperation with international and security organizations, etc.</p> <p>Paper type: theoretical and practical.</p>
<p>Ключові слова: внутрішній аудит, ризик-орієнтоване планування, чисельність персоналу.</p>	<p>Key words: internal audit, risk-oriented planning, number of personnel.</p>

Вступ

Міністерство оборони України (далі – МО України) за чисельним складом, застосуванням фінансових і матеріальних ресурсів держави та конституційними завданнями є основним державним органом, який забезпечує збройну відсіч агресору. Використання значних ресурсів держави спричиняє потребу збільшення як зовнішнього державного контролю над ними, так і внутрішнього, для забезпечення дотримання бюджетного законодавства під час здійснення всіх фінансово-господарських операцій та управлінських функцій.

Актуальні проблеми закупівлі продуктів харчування, палива, засобів індивідуального захисту та першої медичної допомоги для Збройних Сил України (далі – ЗС України) у 2019-2021 роках та після початку повномасштабного вторгнення створюють репутаційні ризики, що негативно впливають на діяльності відомств, викликаючи потребу оперативних перевірок і попередження зловживань. Зростання масштабів благодійної допомоги як у грошовому, так і в натуральному вимірі, збільшення загального обсягу виділеного фінансового ресурсу на військові частини, розмірів грошових винагород військовослужбовцям, недосконалість процедур їх виплати та багато інших факторів зумовлюють зростання актуальність дослідження.

Відповідно до ст. 26 Бюджетного кодексу України, “контроль за дотриманням бюджетного законодавства, спрямований на забезпечення ефективного й результативного управління бюджетними коштами, здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками. Він забезпечує:

- 1) оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);
- 2) правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової й бюджетної звітності;
- 3) досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності та результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- 4) проведення аналізу та оцінки стану фінансової й господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- 5) запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об’єктами державної власності;
- б) обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету”[1].

Саме для підтримки керівника у процесі реалізації функцій установи та надання об’єктивних і науково-обґрунтованих рекомендацій призначена система внутрішнього аудиту в МО України, яка визначає діяльність, спрямовану на вдосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок та будь-яких недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій,

що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій.

Теоретичні основи дослідження

Теоретичними основами дослідження є нормативно-правові акти, які регулюють діяльність МО України [1-14,18], інші джерела та публікації із внутрішнього аудиту в Україні.

Слід зазначити, що проблематикою впровадження зарубіжного досвіду внутрішнього аудиту займалися І. Дрозд [26], Н. Дорош [27], Н. Гура [28], О. Подолянчук [29], О. Петрик [30-31], М. Фенченко [31] та інші науковці. Хоча багато досліджень присвячено військово-політичним аспектам вступу України до НАТО, питання внутрішнього аудиту залишаються недостатньо розглянутими. Водночас внутрішній аудит має значний вплив на прозорість, ефективність та підзвітність урядових та військових структур, що є важливими критеріями для відповідності стандартам НАТО. Внутрішній аудит забезпечує систематичну оцінку та покращення процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління. Для країн, які прагнуть вступити до НАТО, важливо демонструвати високий рівень управлінських практик та прозорості, оскільки це підвищує довіру з боку інших країн-членів альянсу.

Окремі аспекти внутрішнього аудиту у сфері оборони представлені в наукових працях А. Лойшина та інших дослідників (М. Бариніна, В. Бегма, А. Ігнатенко, М. Лисенко, Ю. Луцик, С. Мазка, В. Мірненко, І. Ткач, К. Ульянов, О. Шпиталь, Н. Юрків) [33–35].

Постановка проблеми

Використання державних ресурсів в умовах дії правового режиму воєнного стану вимагає посиленого контролю, як зовнішнього, так і внутрішнього, для забезпечення законного, ефективного та результативного витрачання бюджетних коштів. Збільшення обсягів фінансування військових частин та складність управлінських процесів створюють потребу удосконалення інструментів внутрішнього аудиту.

Чисельність персоналу служби внутрішнього аудиту має бути уточнена з огляду на сучасні виклики. Недосконалість процедур визначення чисельності та розподілу навантаження на аудиторів обумовлює потребу в розробленні нових підходів та методик, які б враховували ризик-орієнтоване планування діяльності та забезпечували ефективне виконання завдань внутрішнього аудиту в МО України в умовах воєнного стану. При цьому аналіз останніх наукових та науково-методичних праць засвідчив фактичну відсутність у відкритому доступі таких джерел, які відповідали б предмету цього дослідження.

Методологія дослідження

Дослідження у предметній сфері проведено в такому порядку:

- 1) розглянуто теоретичні основи діяльності служби внутрішнього аудиту в сучасних умовах;
- 2) проаналізовано зміни обсягу виділеного фінансового ресурсу держави на потреби МО України та інших складових сектору безпеки і оборони України до та після повномасштабного вторгнення;
- 3) визначено обсяг навантаження на персонал служби внутрішнього аудиту Міністерства оборони України в забезпеченні дотримання законності використання бюджетних коштів військовими частинами;
- 4) сформульовано рекомендації щодо вдосконалення методики визначення чисельності персоналу служби внутрішнього аудиту МО України відповідно до сучасних умов функціонування військ.

Результати

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 “Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту” і вказівок Міністерства фінансів України від 19.12.2018 № 33020-07-2/33930 “Щодо організації та здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту”, від 20.03.2022 № 33020-07-5/6432 “Щодо можливості здійснення внутрішнього аудиту в період дії правового режиму воєнного стану”, положення вищезазначеної постанови поширюються повною мірою й на всіх головних розпорядників коштів [15-17].

Відповідно до наказу Міністерства оборони України від 15.12.2020 № 475 “Про організацію діяльності з внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України”, виконання завдань із проведення внутрішнього аудиту покладається саме на Службу внутрішнього аудиту Міністерства оборони, яка має право проводити внутрішні аудити в:

структурних підрозділах апарату МО України, апарату Головнокомандувача ЗС України, Генерального штабу ЗС України;

органах військового управління, з'єднаннях, військових частинах та військових навчальних закладах;

установах, організаціях та суб'єктах господарювання, що належать до сфери управління МО України [18].

Після повномасштабного вторгнення російської федерації роль внутрішнього аудиту в МО України значно зросла, адже збільшення фінансування військових частин та установ ЗС України, створення нових військових частин, комплектування ключових посад, відповідальних за реалізацію господарських операцій, особовим складом без відповідного досвіду та знань, збільшення надходження благодійної допомоги, використання відчуженого та вилученого майна в умовах правового режиму воєнного стану, а також інші операції спричинили зростання відповідних ризиків, які потребують уваги.

Саме в такому контексті нами проаналізовано динаміку виділення фінансового ресурсу на потреби окремих складових сектору безпеки й оборони України.

Аналіз державних видатків протягом 10-ти років до повномасштабного вторгнення показав, що на основні складові сектору безпеки й оборони України виділялося щонайменше 27 % видаткової частини бюджету України (понад 600 млрд грн), тоді як у 2012 році аналогічний показник складав 11 % [4-14].

Динаміку збільшення видатків на Міністерство оборони України та Міністерство внутрішніх справ України наведено на рис. 1.

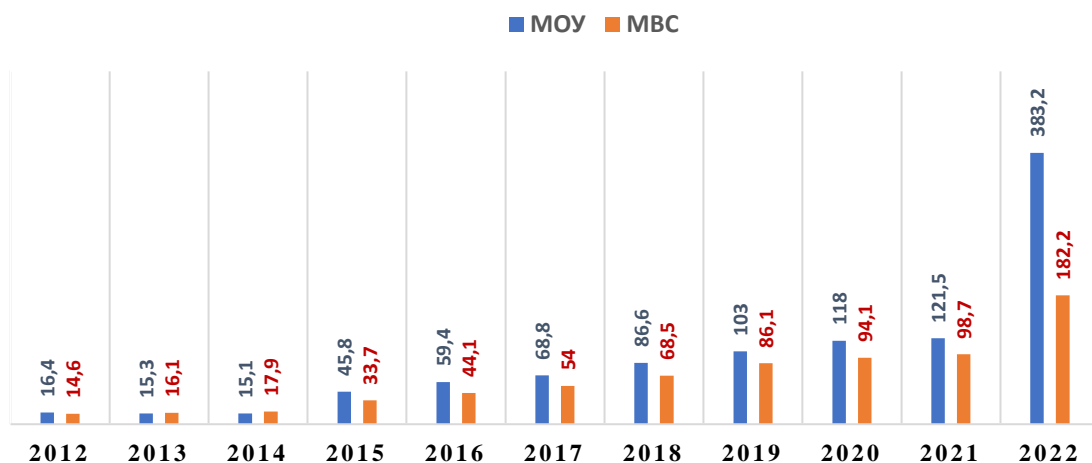


Рисунок 1. Динаміка фінансування Міністерства оборони України та Міністерства внутрішніх справ України протягом 2012 – 2022 рр.

Упродовж цього самого періоду видатки на Службу безпеки України зросли майже в 6 разів: із 3,3 млрд грн до 19 млрд грн (рис. 2).

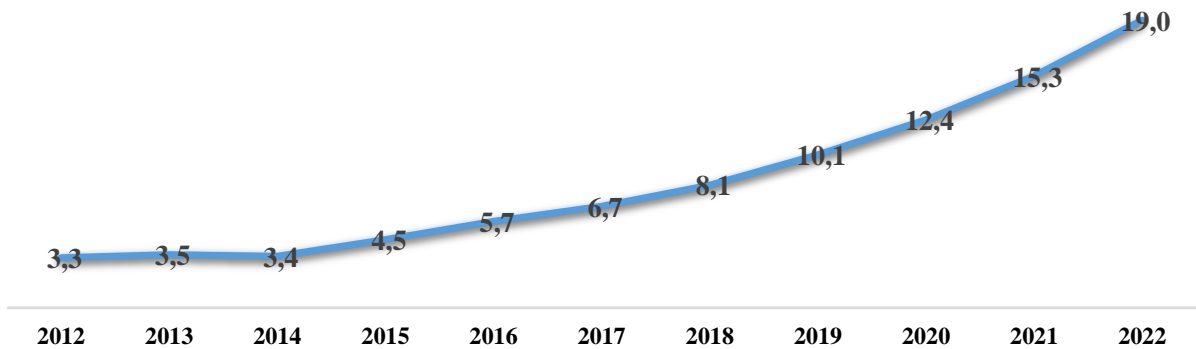


Рисунок 2. Динаміка фінансування Служби безпеки України протягом 2012–2022 рр.

Аналіз видатків на Адміністрацію державної спеціальної служби зв'язку та захисту інформації України, Управління державної охорони України, Головне управління розвідки Міністерства оборони України, Службу зовнішньої розвідки України протягом 2012–2022 рр. засвідчив збільшення показників фінансування у 13,26, 9,61, 6,43 та у 5,57 рази відповідно (рис. 3).

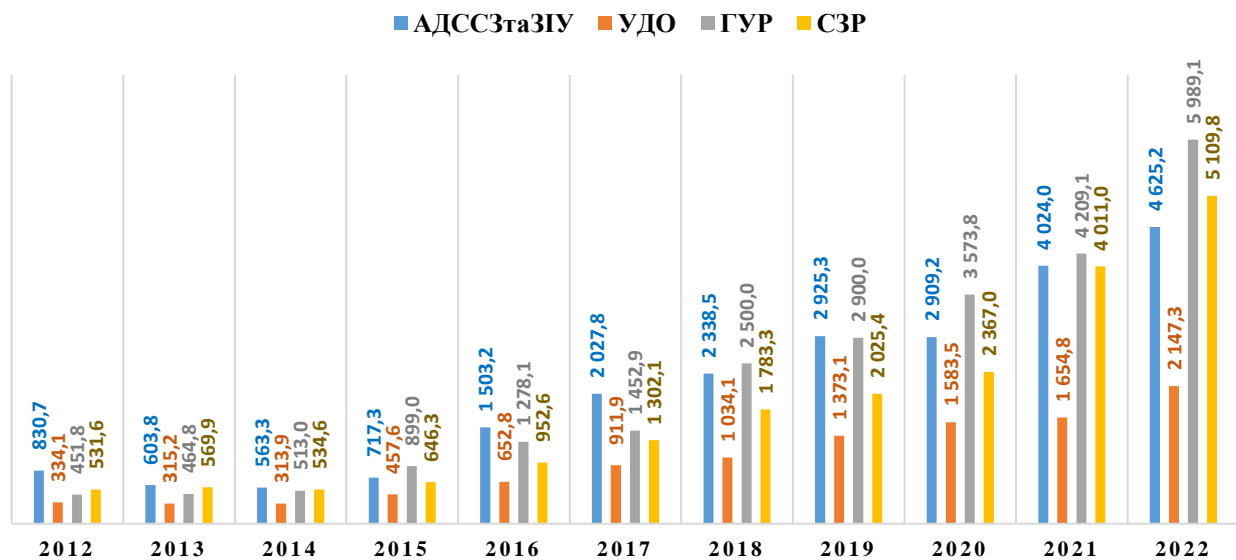


Рисунок 3. Динаміка фінансування Адміністрації державної спеціальної служби зв'язку та захисту інформації України, Управління державної охорони України, Головного управління розвідки Міністерства оборони України, Служби зовнішньої розвідки України протягом 2012–2022 рр.

Відповідно до наведених показників у законах України про державний бюджет у період 2012–2022 рр. відсоткове співвідношення виділеного фінансового ресурсу від загального обсягу видаткової частини Державного бюджету України на потреби МО України та ЗС України зросло з 3,96 % до 17,72 %, тобто в 4,5 рази. Одночасно, поряд із тенденцією до збільшення видаткової частини державного бюджету України з 413,6 млрд грн у 2012 році до 2,1 трлн грн у 2022 році, видатки МО України та ЗС України в аналогічний період зросли з 16,4 млрд грн до 383,2 млрд грн, що в 23 рази перевищує показник 2012 року.

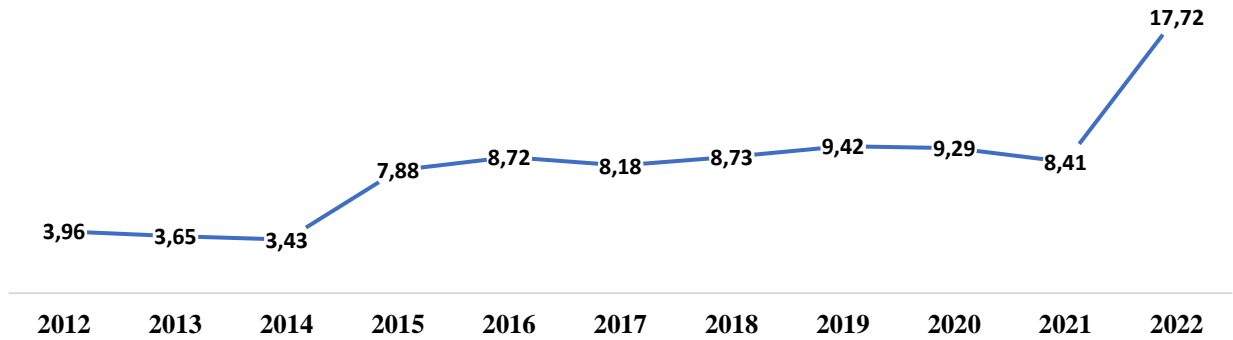


Рисунок 4. Динаміка виділення фінансового ресурсу МО України відповідно до загального обсягу видаткової частини Державного бюджету України протягом 2012–2022 рр.

Аналізуючи видатки державного бюджету України на потреби Міністерства оборони України та Державної спеціальної служби транспорту [2-4] після повномасштабного вторгнення та фактичне використання виділеного фінансового ресурсу, констатуємо збільшення фінансування як на забезпечення необхідних виплат особовому складу, так і на розвиток і закупівлю озброєння та військової техніки, експлуатаційні витрати, розвиток інфраструктури.

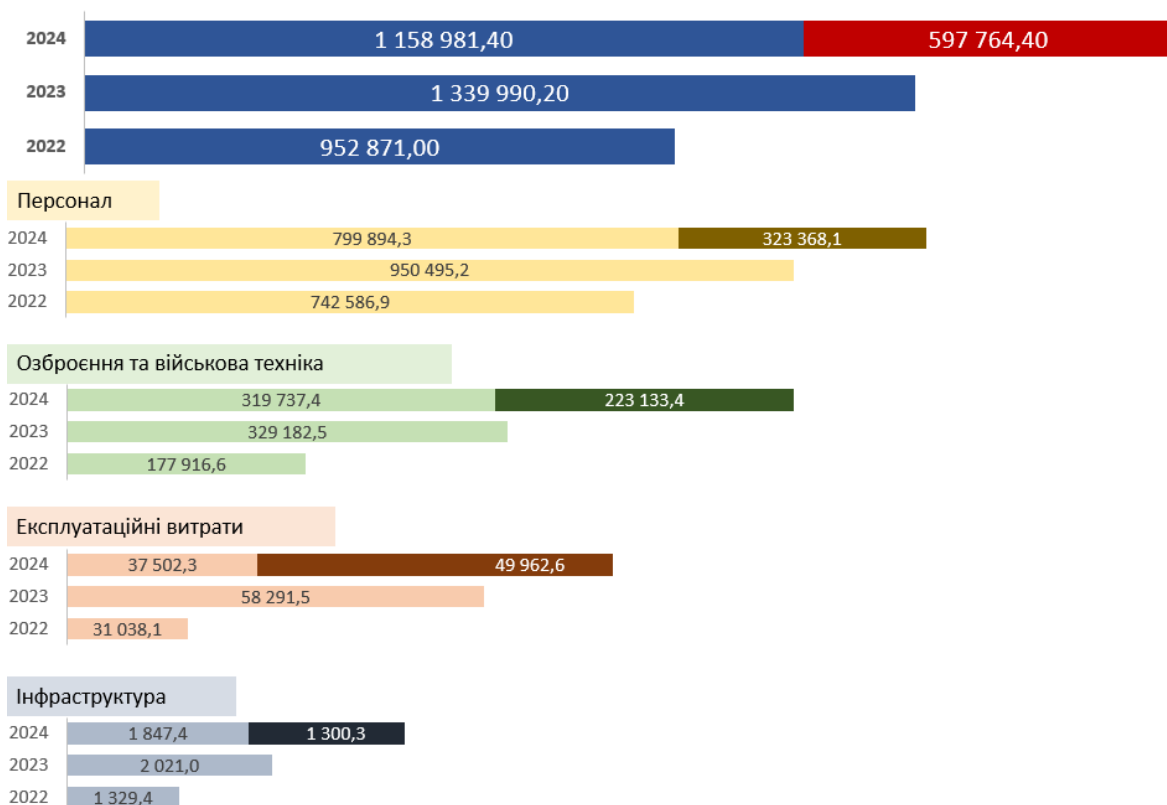


Рисунок 5. Фактичне виконання кошторису Міністерства оборони України та Державної спеціальної служби транспорту у 2022-2023 рр., з урахуванням планових показників 2024 року, млн грн.

Отже, поряд із постійним збільшенням фінансового ресурсу для забезпечення МО України загалом та ЗС України зокрема гостро зростає потреба в дотриманні ефективності управління виділеними бюджетними коштами, використанні й збереженні активів, управлінні

державним майном, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової й бюджетної звітності, що, відповідно, значно збільшує роль служби внутрішнього аудиту МО України в забезпеченні цього процесу.

Виділяємо низку факторів, що безпосередньо впливають на спроможність служби внутрішнього аудиту реалізовувати покладені на неї завдання:

чисельність та стан укомплектування служби внутрішнього аудиту фахівцями за профілями виконання аудиторських завдань;

рівень інформатизації процесів та програмного забезпечення аудиторської діяльності;

недосконалість процесу отримання інформації та обміну нею в системі органів управління (військового управління) МО України;

стан обліку озброєння та військової техніки, що використовується в районах бойових дій;

облік особового складу та прорахунки в питаннях розрахунків особового складу;

перебування підконтрольних суб'єктів або майна на непідконтрольній території та (або) суб'єкти задіяні в безпосередній відсічі нападу противника.

З усіх названих вище факторів саме чисельність та стан укомплектування служби внутрішнього аудиту в нинішніх умовах найбільше впливають на виконання поставлених завдань, оскільки за останній час вони значних змін не зазнали, а умови їх виконання докорінно змінилися.

Аналіз динаміки фактичної чисельності персоналу служби внутрішнього аудиту за 2019–2022 роки [22-25] засвідчує: незважаючи на значне збільшення виділеного фінансового ресурсу на потреби МО України та ЗС України, що передбачає кратне збільшення навантаження на одного фахівця, та фактичне зростання кількості об'єктів внутрішнього аудиту на 16 % (з 1589 до 1846), штатна чисельність персоналу служби внутрішнього аудиту залишилася майже незмінною, а фактична чисельність помітно зменшується.

Таблиця 1 – Динаміка чисельності працівників Служби внутрішнього аудиту Міністерства оборони України за 2019–2022 рр.

Чисельність персоналу	Роки			
	2019	2020	2021	2022
Штатна чисельність працівників	244	242	242	242
Фактична чисельність працівників	203	192	184	186
Працівники, безпосередньо задіяні до виконання аудиторських завдань	177	169	163	167
Кількість працівників, призначених у підрозділи служби внутрішнього аудиту	23	28	23	47
Кількість працівників, звільнених із підрозділів служби внутрішнього аудиту	23	39	31	45

Наприклад, на кінець 2022 року штатна чисельність особового складу служби внутрішнього аудиту МО України разом із підпорядкованими територіальними управліннями складала 242 посади, що були укомплектовані на 76 %. Проведені розрахунки засвідчили критичне навантаження на аудиторський склад територіальних управлінь внутрішнього аудиту, яке в окремих випадках становить 10 військових частин на одного аудитора (з урахуванням виконання аудиторських завдань аудиторськими групами проведення внутрішніх аудитів у військових частинах можливо не більше одного разу на 5-6 років, що унеможливорює якісне запобігання можливим фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання державних ресурсів, а також здійснення належної підтримки

та надання відповідних рекомендацій командирам – розпорядникам бюджетних коштів). Водночас, враховуючи виділений фінансовий ресурс для забезпечення потреб МО України та ЗС України, середньостатистичний обсяг фінансового ресурсу як об'єкт контролю на одного штатного фахівця служби внутрішнього аудиту за повного охоплення простору внутрішнього аудиту склав близько 5,96 млрд грн.

Слід додати, що на практиці не весь персонал підрозділів Служби внутрішнього аудиту здійснює безпосереднє виконання аудиторських завдань протягом усього робочого часу. Крім того, низку керівників меншою мірою залучають до виконання аудиторських завдань з огляду на потребу виконання адміністративних функцій.

За даними доповіді заступника Міністра оборони України, впродовж 2023 року Службою внутрішнього аудиту МО України було виконано низку завдань:

проведено 204 внутрішніх аудитів, у тому числі 59 додаткових (позапланових);

опрацьовано 218 звернень від правоохоронних та судових органів;

опрацьовано та забезпечено проведення моніторингу оцінки ризиків 567 проектів договорів на загальну суму, що перевищила 67 млрд грн.;

опрацьовано 339 проектів наказів Міністерства оборони України, 39 проектів постанов та розпоряджень Кабінету міністрів України та 1328 інших доручень вищого керівництва, надано понад 500 консультацій за отриманими зверненнями [20].

Крім того, у 2024 році службою внутрішнього аудиту Міністерства оборони України передбачено дослідження процесів у 128-ми установах у розрізі таких процесів:

розвиток, закупівля, модернізація та ремонт ОБТ, засобів та обладнання;

функціональне управління суб'єктами господарювання (зокрема агенції, спецекспортери, державні підприємства);

отримання, облік, зберігання та використання міжнародної технічної та гуманітарної допомоги;

здійснення оборонних закупівель;

організація обліку військовозобов'язаних;

відчуження та утилізація надлишкового військового майна;

організація обліку та списання військового майна;

відшкодування витрат на забезпечення та проведення військової підготовки громадян за програмою підготовки офіцерів запасу;

медичне забезпечення Збройних Сил України тощо.

Тож виникає гостра потреба в перегляді кількості персоналу служби внутрішнього аудиту МО України для повного та якісного забезпечення виконання покладених на неї завдань і функцій, з урахуванням обсягів навантаження та охоплення всього простору аудиту, адже наразі виконання всіх функцій та завдань забезпечується штатною чисельністю особового складу територіальних управлінь внутрішнього аудиту, встановленого до повномасштабного вторгнення російської федерації.

Відповідно до Порядку здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затвердженого Постановою Кабінету міністрів України від 28.09.2011 №1001, чисельність працівників служби внутрішнього аудиту визначається з урахуванням таких показників:

кількості та обсягу фінансування бюджетних програм, які виконуються розпорядниками бюджетних коштів відповідно до покладених на них функцій;

кількості об'єктів, щодо яких державним органом виконуються функції з управління об'єктами державної власності;

обсягу фінансових, кадрових, часових та інших ресурсів, необхідних для забезпечення охоплення об'єктів внутрішнього аудиту, визначених за результатами оцінки ризиків.

Критична потреба збільшення штатної чисельності особового складу територіальних управлінь внутрішнього аудиту після повномасштабного вторгнення російської федерації обумовлена такими факторами:

1) значне збільшення ризикових об'єктів внутрішнього аудиту, пов'язаних із використанням обмежених державних ресурсів, зокрема процесів оборонних закупівель; отримання, обліку та використання іноземної матеріальної військової (технічної) допомоги; отримання, розподіл, облік та використання гуманітарної допомоги; примусове вилучення та відчуження майна цивільних організацій; отримання, облік та використання коштів субвенцій; здійснення виплат нових видів грошового забезпечення (додаткової винагороди тощо) та одноразових виплат (одноразової грошової допомоги тощо);

2) значне збільшення кількості органів військового управління, структурних підрозділів та військових частин;

3) значне збільшення (у понад 10 разів) обсягу фінансового ресурсу МО України, який підлягає аудиторським дослідженням;

4) виконання нових для органів служби внутрішнього аудиту завдань, зокрема з проведення попереднього моніторингу проектів низки документів, моніторингу інформаційного простору тощо;

5) залучення персоналу служби внутрішнього аудиту до складу робочих груп, проведення спільних перевірок та досліджень відповідно до окремих розпоряджень керівництва МО України;

6) наявність вимог щодо миттєвого реагування на виникнення нових ризиків практично в усіх сферах діяльності;

7) проведення позапланових аудиторських досліджень за зверненнями правоохоронних органів, зокрема в межах відкритих кримінальних проваджень.

Аналіз нормативно-правової бази діяльності підрозділів служби внутрішнього аудиту МО України, продемонстрував, що наразі немає відповідної спеціальної методики визначення кількості персоналу, а отже існує потреба в її розробленні. Це важливий чинник попередження можливих зловживань у сфері управління державними ресурсами.

Типові світові методики визначення кількості персоналу внутрішнього аудиту враховують низку ключових факторів та викликів, що впливають на сучасне бізнес-середовище:

1) методика на основі обсягу роботи (Сполучені Штати Америки, країни Європейського Союзу, Японія, Австралія, Південна Африка) – визначення кількості персоналу, виходячи з обсягу роботи, яку необхідно виконати. Обсяг роботи може бути вимірний у людино-години або інших одиницях. Враховується кількість об'єктів аудиту, обсяг і складність аудиторських завдань, час на проведення аудиту кожного об'єкта;

2) методика бенчмаркінгу (Велика Британія, Канада) – передбачає порівняння внутрішньої аудиторської служби з аналогічними службами в інших установах (інституціях). До розрахунку приймаються дані про кількість аудиторів у подібних установах, бюджет аудиторської служби, відношення кількості аудиторів до загальної кількості персоналу;

3) методика на основі ризиків (Сполучені Штати Америки, Австралія, Японія) – передбачає визначення кількості персоналу, виходячи з рівня наявних ризиків. Увага першочергово приділяється фінансовим, операційним, репутаційним та інші типам ризиків, які впливають на ефективність і результативність діяльності;

4) методика на основі бюджету (країни Європейського Союзу) – передбачає визначення кількості персоналу на основі доступного бюджету для служби внутрішнього аудиту. Включає визначення загального бюджету на внутрішній аудит, розрахунок витрат на одного аудитора, з'ясування максимальної кількості аудиторів, яку можна найняти в межах наявного бюджету;

5) методика на основі компетенцій (Велика Британія, Канада) – базується на аналізі необхідних компетенцій для виконання аудиторських завдань. Визначення компетенцій, необхідних для проведення аудиту та включає оцінку наявних компетенцій у поточного персоналу, визначення потреби в додаткових ресурсах або навчанні тощо [36].

Одним із ключових аспектів цих методик є використання передових аналітичних технологій для забезпечення оперативного виявлення ризиків та своєчасного оновлення аудиторських планів і обсягів. Це дозволяє аудиторським командам проводити ширший спектр діяльності з вищим ступенем точності, охоплюючи оцінку ризиків, планування аудиту та його виконання, а також забезпечувати умови для того, щоб пріоритизація аудитів та обсяг перевірок відображали високо динамічне середовище.

Важливим складником цієї системи за сучасних умов є методика ризик-орієнтованого планування діяльності внутрішнього аудиту, яка включає визначення пріоритетності об'єктів аудиту за допомогою певних факторів відбору та частоти, з якою буде досліджуватися кожний із об'єктів аудиту. За результатами оцінки ризиків у просторі аудиту визначається велика кількість об'єктів аудиту та пов'язаних із ними ризиків, для аналізу важливості яких додатково використовується набір "факторів відбору", який допомагає визначити пріоритетність (першочерговість) дослідження відповідного (найбільш доцільного) об'єкта аудиту.

В Україні використовується методика розрахунку нормативної чисельності окремих категорій працівників на основі норм праці, затверджена наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 04.09.2000 № 222 [19], орієнтована на аналіз та оцінку обсягу робіт, що мають виконуватися, враховує специфіку діяльності установ і організацій та включає оцінку необхідної кількості годин на виконання різноманітних завдань, що дає змогу ефективно розподілити робочий час та визначити оптимальну чисельність штату з урахуванням нормативних вимог та потреб установи. Ключовим елементом цієї методики є врахування норм часу, нормативів чисельності та навантаження, часу обслуговування й норми обслуговування залежно від конкретного виду діяльності та спеціалізації працівників. Ці нормативи допомагають планувати робочий процес, оптимізувати використання ресурсів та забезпечувати високий рівень продуктивності й ефективності трудових процесів.

Важливою частиною окресленого процесу є аналіз поточного стану та потреб установи, що передбачає визначення обсягів роботи, які треба виконати, та оцінку поточної продуктивності особового складу. На основі цього аналізу можна коригувати планування штату, враховуючи майбутні зміни в обсязі й характері робіт, а також впровадження нових технологій і методів роботи та їхній вплив на норми й стандарти праці.

Для застосування цих методик у рамках МО України варто враховувати локальні особливості та специфіку управління ризиками в умовах дії правового режиму воєнного стану. Варто зазначити, що розрахунок чисельності працівників служби внутрішнього аудиту може залежати від різних факторів. Водночас є деякі загальні підходи, на які слід звернути увагу:

визначення обсягу робіт, які мають бути виконані внутрішнім аудитором, у днях, годинах або інших одиницях виміру;

визначення кількості годин, які потрібні для виконання кожного завдання внутрішнього аудиту;

розрахунок загальної кількості годин, необхідних для виконання всіх завдань внутрішнього аудиту;

розрахунок кількості повних робочих днів, які доступні для внутрішнього аудиту в період, для якого розраховується чисельність;

розрахунок середнього числа годин на день для внутрішнього аудиту;

розрахунок чисельності працівників внутрішнього аудиту шляхом поділу загальної кількості годин, необхідних для виконання всіх завдань, на кількість годин на одного працівника.

Розроблення методики визначення кількості персоналу служби внутрішнього аудиту МО України з урахуванням підходів ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту передбачає розгляд цілого комплексу факторів, які можуть вплинути на навантаженість, обсяг та складність діяльності:

фінансова важливість, тобто установи (організації) з високим рівнем ризику з меншим кошторисом будуть менш пріоритетними для внутрішнього аудиту, ніж установи та організації із середнім рівнем ризику, кошторис яких великий;

розмір і складність діяльності, яка базується на складності об'єкта аудиту, що визначається кількістю персоналу, географічним розташуванням, інтенсивністю бойових дій тощо;

загальна політика внутрішнього контролю (за наявності належної системи внутрішнього контролю в установі визначаються сфери з найбільш значними ризиками, включаючи фінансові, операційні та стратегічні ризики). У випадку слабкої системи внутрішнього контролю ймовірність шахрайства та помилок є набагато більшою;

репутаційна чутливість установи;

масштаб зміни нормативно-правових актів, кадрових змін, змін у функціях (процесах);

надійність командування;

схильність до зловживань;

питання, які цікавлять командування;

термін від попереднього аудиту;

впровадження аудиторських рекомендацій;

робоче навантаження.

Використовуючи методичні підходи визначення чисельності окремих категорій працівників на основі норм праці та орієнтуючись на фактори, які впливають на реалізацію функцій служби внутрішнього аудиту, виокремлюємо найбільш імовірний критерій для розроблення методики визначення чисельності персоналу служби внутрішнього аудиту МО України – розрахунок на основі норм навантаження, скорегований на індекс пріоритетності.

Методика розрахунку штатної чисельності працівників на основі норм навантаження в Україні передбачає визначення оптимальної кількості персоналу, необхідної для ефективного виконання певного обсягу робіт або завдань за умови нормальних умов праці. Цей процес передбачає кілька основних етапів:

1) визначення загального обсягу робіт, які необхідно виконати за певний період, зокрема шляхом аналізу даних звітності за минулі періоди, планів розвитку тощо;

2) визначення норм навантаження шляхом розроблення або використання наявних нормативів, що визначають кількість роботи, яку один працівник може виконати за одиницю часу (наприклад, годину, день, місяць);

3) розрахунок потреби в працівниках шляхом ділення загального обсягу робіт на норму навантаження на одного працівника та коригування розрахунків із врахуванням можливих відхилень (наприклад, неможливість доступу до об'єкта аудиту через бойові дії або інші обмеження, непередбачений обсяг роботи, відсутність працівників через хворобу чи відпустку, а також ефективність роботи персоналу). Це може потребувати коригування розрахункової кількості працівників у бік збільшення або зменшення.

Згідно з методикою, штатна чисельність працівників на основі норм навантаження визначається за формулою:

$$Ч_{ш} = (N \div H_n) \cdot K_n \cdot I_p,$$

де N – загальна кількість виконаних робіт в одиницях вимірювання за рік;

H_n – середньорічні норми навантаження в одиницях вимірювання за рік на одного виконавця;

K_n – коефіцієнт можливих невиходів працівників;
 I_n – індекс пріоритетності.

Середня норма навантаження в одиницях вимірювання на одного виконавця розраховується за формулою:

$$H_n = (\Phi_K \div T_{cp}),$$

де Φ_K – корисний фонд робочого часу за рік, год. (у 2024 р. – 2026 год.);
 T_{cp} – середні нормативні трудовитрати на виконання однієї роботи в одиницях вимірювання;

$$T_{cp} = (T_z \div N),$$

де T_z – загальні трудовитрати на виконання виконавцем (або виконавцями) всього обсягу встановлених робіт за рік.

Індекс пріоритетності I_n визначається за допомогою набору критеріїв оцінки кожного фактора відбору, які були розглянуті вище, а також визначення частоти здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного пріоритетного об'єкта аудиту. Алгоритм розрахунку цього показника передбачає кілька етапів:

- 1) визначення факторів відбору;
- 2) оцінка факторів відбору шляхом присвоєння відповідних балів від 1 до 4 де низький фактор – 1, середній фактор – 2, високий фактор – 3, дуже високий фактор – 4 [21];
- 3) визначення показників вагомості за окресленими факторами відбору.

Відповідно до методики ризик-орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту, розробленої Міністерством фінансів України, найбільш затребуваними факторами відбору є такі:

фінансова важливість (матеріальність) – пріоритетність об'єктів аудиту визначається рівнем використання бюджетних коштів, де об'єкти з більшими витратами мають вищу пріоритетність;

складність діяльності – об'єкти з більш складною структурою та організацією потребують більше уваги аудиту через вищий ризик невідповідного виконання;

загальна політика внутрішнього контролю – належна система внутрішнього контролю знижує ризики, тому об'єкти з ефективною системою контролю можуть мати нижчий пріоритет;

репутаційна чутливість – об'єкти, діяльність яких викликає значний інтерес суспільства та ЗМІ, мають вищу пріоритетність через ризики для репутації установи;

масштаб змін – значні зміни в об'єкті підвищують імовірність помилок, що вимагає більш ретельного аудиту;

надійність керівництва – об'єкти з менш досвідченим або часто змінюваним керівництвом мають більший ризик та потребують детальнішого аудиту;

можливість для зловживань – об'єкти з вищою ймовірністю корупційних схем вимагають більш ретельного контролю;

питання, які цікавлять керівництво – пріоритетність аудиту визначається також на основі важливості питань, які викликають занепокоєння керівництва;

час від попереднього аудиту – об'єкти, які не перевірялися протягом тривалого часу, потребують аудиту через можливе накопичення ризиків;

стан впровадження аудиторських рекомендацій – об'єкти з низьким рівнем впровадження попередніх рекомендацій мають вищу пріоритетність через підвищені ризики [21].

Враховуючи сутність зазначених показників та специфіку функціонування військових частин ЗС України як в мирний час, так і в умовах дії правового режиму воєнного стану, для визначення індексу пріоритетності в ризик-орієнтованому плануванні діяльності з внутрішнього аудиту в МО України такі фактори відбору, як загальна політика внутрішнього контролю, надійність керівництва, питання, які цікавлять керівництво, можливість для зловживань доцільно скорегувати на такі фактори, як стан внутрішнього контролю, надійність управління, стан управління ризиками, періодичність аудиту. Отже визначаючи індекс пріоритетності (I_p) з використанням запропонованої методики Міністерством фінансів [21], фактори відбору та відповідні показники вагомості можна представити у такому вигляді:

Таблиця 2 – Присвоєння показників вагомості факторам відбору в ризик-орієнтованому плануванні діяльності з внутрішнього аудиту (розроблено автором на основі Методичного посібника Міністерства фінансів України з ризик орієнтованого планування діяльності з внутрішнього аудиту)

Фактори відбору		Показник вагомості
A.	Фінансова важливість	Wa
B.	Складність діяльності	Wb
C.	Стан внутрішнього контролю	Wc
D.	Репутаційна чутливість	Wd
E.	Масштаб змін	We
F.	Надійність управління	Wf
G.	Схильність до зловживань	Wg
H.	Стан управління ризиками	Wh
I.	Періодичність аудиту	Wi
J.	Впровадження аудиторських рекомендацій	Wj
K.	Робоче навантаження	Wk

4) Розрахунок індексу пріоритетності:

$$I_p = R_m \times \left(\frac{(A \times W_a) + (B \times W_b) + (C \times W_c) + (D \times W_d) + (E \times W_e) + (F \times W_f) + (G \times W_g) + (H \times W_h) + (I \times W_i) + (J \times W_j) + (K \times W_k)}{n} \right),$$

- де I_p – індекс пріоритетності;
 R_m – загальна оцінка ризику за ймовірністю та впливом;
 $A-K$ – бал, присвоєний за фактором відбору;
 W_a-W_k – показник вагомості фактору відбору;
 n – загальна кількість застосованих факторів відбору;

5) Визначення пріоритетності об'єктів аудиту за умови встановленого загального періоду внутрішнього аудиту 5 років.

Ступінь пріоритету	Частота планових внутрішніх аудитів щодо кожного пріоритетного об'єкта аудиту	Індекс пріоритетності
Дуже високий	4 рази на 5 років	≥ 100
Високий	3 рази на 5 років	61 - 99
Середній	2 рази на 5 років	41 - 60
Низький	1 рази на 5 років	≤ 40

б) Визначення частоти здійснення планових внутрішніх аудитів щодо кожного об'єкта аудиту.

Частота здійснення планових внутрішніх аудитів залежить від величини простору аудиту, результатів оцінки ризиків, кількісних та якісних спроможностей підрозділу внутрішнього аудиту (кількість аудитів, що можуть бути здійснені протягом планового періоду, фахова спеціалізація внутрішніх аудиторів, рівень навичок тощо).

За результатами розрахунків буде виявлено, що за наявними спроможностями для ефективного використання ресурсів, підрозділу внутрішнього аудиту необхідно в першу чергу концентруватися на об'єктах аудиту з “високим” та “дуже високим” ступенем пріоритету, об'єкти аудиту з “низьким” ступенем пріоритету з часом можуть викликати високі ризики, особливо коли тривалий період щодо таких об'єктів внутрішній аудит не здійснюється.

Висновки

Результати дослідження в розрізі поставлених завдань дають змогу сформулювати такі основні висновки:

1. Детальний аналіз нормативно-правових актів та основних засад функціонування служби внутрішнього аудиту МО України засвідчив, що й діяльність служби внутрішнього аудиту спрямована на вдосконалення системи управління внутрішнього контролю, запобігання незаконному та неефективному використанню бюджетних коштів військовими частинами, а також надання незалежних висновків і рекомендацій. В умовах правового режиму воєнного стану ці завдання набувають особливої важливості через зростання обсягів фінансування та збільшення ризиків.

2. Протягом останнього десятиріччя відбулися значні зміни в обсягах фінансування сектору безпеки і оборони України, зокрема Міністерства оборони України. Після початку повномасштабного вторгнення фінансування суттєво зросло: збільшено обсяг виділених державних ресурсів на потреби військових частин, виплату винагород військовослужбовцям, а також закупівлю озброєння та військової техніки. Така динаміка підкреслює потребу посиленого контролю за ефективністю та законністю використання бюджетних коштів.

3. На сьогодні чисельність персоналу Служби внутрішнього аудиту Міністерства оборони України не відповідає обсягу робіт та наявним фінансовим ризикам. Збільшення обсягів фінансування та кількості об'єктів аудиту призводить до значного навантаження на одного аудитора. Наявна чисельність персоналу є недостатньою для ефективного виконання покладених на нього завдань, що створює ризики щодо законності та ефективності використання бюджетних коштів військовими частинами.

4. Автором проаналізовано чинні методики визначення нормативної чисельності окремих категорій працівників та вперше запропоновано методику визначення чисельності персоналу служби внутрішнього аудиту МО України на основі ризик-орієнтованого підходу, яка враховує обсяги фінансування, кількість об'єктів аудиту, ризикові фактори та інші чинники, що впливають на навантаження аудиторів. Запровадження та удосконалення цієї методики дозволить забезпечити на основі науково-обґрунтованого підходу формування штату персоналу служби внутрішнього аудиту МО України, заснованого на реальних потребах, із застосуванням ризик-орієнтованого підходу до планування діяльності з внутрішнього аудиту, та значно підвищити ефективність.

5. Аналізуючи результати дослідження в розрізі поставлених завдань, слід зазначити, що його мету досягнуто. Водночас, враховуючи вимоги дії правового режиму воєнного стану в Україні та відповідні обмеження, зазначимо, що розроблена методика потребує доопрацювання та подальшого вдосконалення. Серед перспективних напрямків роботи – обговорення результатів дослідження на науково-практичних конференціях з метою

визначення актуальних питань впровадження методики та шляхів її оптимізації; доповнення факторів відбору та визначення їхньої вагомості в ризик-орієнтованому плануванні діяльності з внутрішнього аудиту; проведення емпіричних досліджень щодо впровадження розробленої методики на основі конкретних даних військ; дослідження впливу інформатизації процесів внутрішнього аудиту на його якість, ефективність та потреби в людських ресурсах для його здійснення.

Окреслені аспекти досліджень сприятимуть подальшому вдосконаленню системи внутрішнього аудиту МО України, підвищенню її ефективності та забезпеченню відповідності сучасним викликам.

Фінансування

Це дослідження не отримало конкретної фінансової підтримки.

Конкуруючі інтереси

Автори заявляють, що у них немає конкуруючих інтересів.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України Закон України від 08.07.2010, № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
2. Про Державний бюджет України на 2024 рік. Закон України від 09.11.2023, №3460-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#Text>
3. Про Державний бюджет України на 2023 рік. Закон України від 03.11.2022, №2710-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text>
4. Про Державний бюджет України на 2022 рік. Закон України від 02.12.2021, №1928-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1928-20#Text>
5. Про Державний бюджет України на 2021 рік. Закон України від 15.12.2020, №1082-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1082-20#Text>
6. Про Державний бюджет України на 2020 рік. Закон України від 14.11.2019, №294-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text>
7. Про Державний бюджет України на 2019 рік. Закон України від 23.11.2018, №2629-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-19#Text>
8. Про Державний бюджет України на 2018 рік. Закон України від 07.12.2017, №2246-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2246-19#Text>
9. Про Державний бюджет України на 2017 рік. Закон України від 21.12.2016, №1801-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1801-19#Text>
10. Про Державний бюджет України на 2016 рік. Закон України від 25.12.2015, №928-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/928-19#Text>
11. Про Державний бюджет України на 2015 рік. Закон України від 28.12.2014, №80-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80-19#Text>
12. Про Державний бюджет України на 2014 рік. Закон України від 16.01.2014, №719-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/719-18#Text>
13. Про Державний бюджет України на 2013 рік. Закон України від 06.12.2012, № 5515-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5515-17#Text>
14. Про Державний бюджет України на 2012 рік. Закон України від 22.12.2011, № 4282-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4282-17#Text>

15. 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-%D0%BF#Text>
16. Щодо організації та здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Вказівка Міністерства фінансів України від 19.12.2018, №33020-07-2/33930. URL: <https://1l.ink/1eXzi>
17. Щодо можливості здійснення внутрішнього аудиту в період дії правового режиму воєнного стану. Вказівка Міністерства фінансів України від 20.03.2022, № 33020-07-5/6432. URL: <https://document.vobu.ua/doc/11856>.
18. Про організацію діяльності з внутрішнього аудиту в системі Міністерства оборони України. Наказ міністерства оборони України від 15.12.2020, № 475. URL: https://www.mil.gov.ua/content/nakaz_moy/475_mou.PDF
19. Про Методику розрахунку нормативної чисельності окремих категорій працівників на основі норм з праці. Наказ міністерства праці та соціальної політики України від 04.09.2000, № 222. URL: https://vk24.ua/regulations_and_jurisprudence/nakazi/pro-metodiku-rozrahunku-normativnoi-ciselnosti-okremih-kategorii-pracivnikiv-na-osnovi-norm-z-praci
20. Актуалізація чисельності особового складу Служби внутрішнього аудиту Міністерства оборони України. Матеріали доповіді заступника Міністра оборони України. Київ, 2024.
21. Ризик-орієнтоване планування діяльності з внутрішнього аудиту. Методичний посібник. URL: <http://surl.li/vcwtof>.
22. Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту Міністерства оборони України за 2022 рік. Київ, 2023.
23. Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту Міністерства оборони України за 2021 рік. Київ, 2022.
24. Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту Міністерства оборони України за 2020 рік. Київ, 2021.
25. Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту Міністерства оборони України за 2019 рік. Київ, 2020.
26. Дрозд І.К. Контроль економічних систем. Монографія. Київ: Імекс-ЛТД, 2004. 312 с.
27. Дорош Н.І. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві. Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна. 2014. Вип. № 44. С. 148–152.
28. Гура Н., Склярук І. Проблеми формування собівартості та порядок її відображення в податковій звітності. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 11. С. 6–13.
29. Подолянчук О.А. Інвентаризація в аудиті як прийом методу фактичного контролю. Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2015. Вип. 12(1). С. 240–249.
30. Аудит в умовах сталого розвитку: колективна монографія / за загальною редакцією проф. О. А. Петрик / О. А. Петрик, Н. В. Гойло, І. І. Матієнко-Зубенко, І. О. Мариніч, Ю. Б. Слободяник ін. Київ: КНЕУ, 2021. 231с.
31. Петрик О. А., Фенченко М. Аудит у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / за заг. ред. О. А. Петрик. Київ: КНЕУ, 2002. 168 с.
32. Ульянов К., Бариніна М. Еволюція поглядів на призначення фінансово-контрольних органів Міністерства оборони України. Social development & Security. 2018. Vol. 2, No. 4. P. 59–68. URL: <http://doi.org/10.5281/zenodo.1237042>.
33. Лойшин А., Шпиталь О., Ткач І. Обґрунтування доцільності розробки індикаторів внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України. Social development & Security. 2018. Vol. 6, No. 8. P. 27–42. URL: <https://paperssds.eu/index.php/JSPSDS/article/view/78/77>.

34. Ignatenko, A., Lysenko, M., Loishyn, A., & Mazka, S. (2019). Аналіз процесу становлення внутрішнього аудиту в Міністерстві оборони України. *Social Development and Security*, 9(1), 40-59. <https://doi.org/10.33445/sds.2019.9.1.4>
35. Луцик, Ю., Мазка, С., Бегма, В., Мірненко, В., Ульянов, К., & Юрків, Н. (2019). Підвищення ефективності державного фінансового контролю за рахунок впровадження системи ризик-орієнтованого планування. *Social Development and Security*, 9(4), 41–60. <https://doi.org/10.33445/sds.2019.9.4.3>.
36. Pickett, K. H. Spencer. *The Internal Auditing Handbook*. 3rd ed., John Wiley & Sons, 2010. URL: <https://www.perlego.com/book/1007527/the-internal-auditing-handbook>.

References

1. Biudzhetni kodeks Ukrainy Zakon Ukrainy [Budget Code of Ukraine Law of Ukraine] vid 08.07.2010, № 2456-VI. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
2. Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2024 rik. Zakon Ukrainy [On the State Budget of Ukraine for 2024. Law of Ukraine] vid 09.11.2023, №3460-IX. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#Text>.
3. Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2023 rik. Zakon Ukrainy [On the State Budget of Ukraine for 2023. Law of Ukraine] vid 03.11.2022, №2710-IX. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2710-20#Text>.
4. Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2022 rik. Zakon Ukrainy [On the State Budget of Ukraine for 2022. Law of Ukraine] vid 02.12.2021, №1928-IX. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1928-20#Text>.
5. Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2021 rik. Zakon Ukrainy [On the State Budget of Ukraine for 2021. Law of Ukraine] vid 15.12.2020, №1082-IX. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1082-20#Text>.
6. Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2020 rik. Zakon Ukrainy [On the State Budget of Ukraine for 2020. Law of Ukraine] vid 14.11.2019, №294-IX. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text>.
7. Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2019 rik. Zakon Ukrainy [On the State Budget of Ukraine for 2019. Law of Ukraine] vid 23.11.2018, №2629-VIII. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2629-19#Text>.
8. Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2018 rik. Zakon Ukrainy [On the State Budget of Ukraine for 2018. Law of Ukraine] vid 07.12.2017, №2246-VIII. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2246-19#Text>.
9. Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2017 rik. Zakon Ukrainy [On the State Budget of Ukraine for 2017. Law of Ukraine] vid 21.12.2016, №1801-VIII. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1801-19#Text>.
10. Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2016 rik. Zakon Ukrainy [On the State Budget of Ukraine for 2016. Law of Ukraine] vid 25.12.2015, №928-VIII. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/928-19#Text>.
11. Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2015 rik. Zakon Ukrainy [On the State Budget of Ukraine for 2015. Law of Ukraine] vid 28.12.2014, №80-VIII. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80-19#Text>.
12. Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2014 rik. Zakon Ukrainy [On the State Budget of Ukraine for 2014. Law of Ukraine] vid 16.01.2014, №719-VII. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/719-18#Text>.

13. Pro Derzhavnyi biudzheth Ukrainy na 2013 rik. Zakon Ukrainy [On the State Budget of Ukraine for 2013. Law of Ukraine] vid 06.12.2012, № 5515-VI. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5515-17#Text>.
14. Pro Derzhavnyi biudzheth Ukrainy na 2012 rik. Zakon Ukrainy [On the State Budget of Ukraine for 2012. Law of Ukraine] vid 22.12.2011, № 4282-VI. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4282-17#Text>.
15. Deiaki pytannia zdiisnennia vnutrishnoho audytu ta utvorennia pidrozdiliv vnutrishnoho audytu. Postanova Kabinetu ministriv Ukrainy [Some Issues of Internal Audit and Establishment of Internal Audit Units. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine] vid 28.09.2011, №1001. Available from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text>.
16. Shchodo orhanizatsii ta zdiisnennia vnutrishnoho kontroliu ta vnutrishnoho audytu. Vkazivka Ministerstva finansiv Ukrainy [On the organization and implementation of internal control and internal audit. Instruction of the Ministry of Finance of Ukraine] vid 19.12.2018, №33020-07-2/33930. Available from: <https://1l.ink/1eXzi>.
17. Shchodo mozhyvosti zdiisnennia vnutrishnoho audytu v period dii pravovoho rezhymu voiennoho stanu. Vkazivka Ministerstva finansiv Ukrainy [On the possibility of internal audit during the period of martial law. Instruction of the Ministry of Finance of Ukraine] vid 20.03.2022, № 33020-07-5/6432. Available from : <https://document.vobu.ua/doc/11856>.
18. Pro orhanizatsiiu diialnosti z vnutrishnoho audytu v systemi Ministerstva oborony Ukrainy. Nakaz ministerstva oborony Ukrainy [On the organization of internal audit activities in the system of the Ministry of Defense of Ukraine. Order of the Ministry of Defense of Ukraine] vid 15.12.2020, № 475. Available from: https://www.mil.gov.ua/content/nakaz_moy/475_mou.PDF.
19. Pro Metodyku rozrakhunku normatyvnoi chyselnosti okremykh katehorii pratsivnykiv na osnovi norm z pratsi. Nakaz ministerstva pratsi ta sotsialnoi polityky Ukrainy [On the Methodology for Calculating the Standard Number of Certain Categories of Employees Based on Labor Standards. Order of the Ministry of Labor and Social Policy of Ukraine] vid 04.09.2000, № 222. Available from: https://vk24.ua/regulations_and_jurisprudence/nakazi/pro-metodiku-rozrahunku-normativnoi-ciselnosti-okremih-kategorii-pracivnikiv-na-osnovi-norm-z-praci.
20. Aktualizatsiia chyselnosti osobovoho skladu Sluzhby vnutrishnoho audytu Ministerstva oborony Ukrainy. [Updating the number of personnel of the Internal Audit Service of the Ministry of Defense of Ukraine.] Materialy dopovidi zastupnyka Ministra oborony Ukrainy. Kyiv, 2024.
21. Ryzyk-orientovane planuvannia diialnosti z vnutrishnoho audytu. [Risk-based planning of internal audit activities.] Metodychnyi posibnyk. Available from: <http://surl.li/vcwtof>.
22. Zvit (zvedenyi zvit) pro rezultaty diialnosti pidrozdilu vnutrishnoho audytu Ministerstva oborony Ukrainy za 2022 rik. [Report (consolidated report) on the results of the activities of the Internal Audit Unit of the Ministry of Defense of Ukraine for 2022.] Kyiv, 2023.
23. Zvit (zvedenyi zvit) pro rezultaty diialnosti pidrozdilu vnutrishnoho audytu Ministerstva oborony Ukrainy za 2021 rik. [Report (consolidated report) on the results of the activities of the Internal Audit Unit of the Ministry of Defense of Ukraine for 2021.] Kyiv, 2022.
24. Zvit (zvedenyi zvit) pro rezultaty diialnosti pidrozdilu vnutrishnoho audytu Ministerstva oborony Ukrainy za 2020 rik. [Report (consolidated report) on the results of the activities of the Internal Audit Unit of the Ministry of Defense of Ukraine for 2020.] Kyiv, 2021.
25. Zvit (zvedenyi zvit) pro rezultaty diialnosti pidrozdilu vnutrishnoho audytu Ministerstva oborony Ukrainy za 2019 rik. [Report (consolidated report) on the results of the activities of the Internal Audit Unit of the Ministry of Defense of Ukraine for 2019.] Kyiv, 2020.
26. Drozd I.K. Kontrol ekonomichnykh system. [Control of economic systems] Monohrafiia. Kyiv: Imeks-LTD, 2004. 312 s.

27. Dorosh N.I. (2014). Vnutrishnii kontrol ta audyt v upravlinni ryzykamy na pidpriemstvi. [Internal control and audit in risk management at the enterprise.] *Visnyk Lvivskoi komertsii noi akademii. Seriya: Ekonomichna*. 2014. Vyp. № 44. S. 148–152.
28. Hura N., Skliaruk I. Problemy formuvannia sobivartosti ta poriadok yii vidobrazhennia v podatkovii zvitnosti. [Problems of cost formation and the procedure for its reflection in tax reporting.] *Bukhhalterskyi oblik i audyt*. 2011. № 11. S. 6–13.
29. Podolianchuk O.A. Inventaryzatsiia v audyti yak pryiom metodu faktychnoho kontroliu. [Inventory in the audit as a method of actual control.] *Ekonomichni nauky. Seriya : Oblik i finansy*. 2015. Vyp. 12(1). S. 240–249.
30. Audyt v umovakh staloho rozvytku: kolektyvna monohrafiia [Audit in the context of sustainable development: a collective monograph] za zahalnoi redaktsiiei prof. O. A. Petryk O. A. Petryk, N. V. Hoilo, I. I. Matiienko-Zubenko, I. O. Marynich, Yu. B. Slobodanyk in. Kyiv: KNEU, 2021. 231s.
31. Petryk O. A., Fenchenko M. Audyt u zarubizhnykh krainakh: Navch.-metod. posibnyk dlia samost. vyvch. dysts. [Audit in foreign countries: Study guide for self-study of disciplines]. / za zah. red. O. A. Petryk. Kyiv: KNEU, 2002. 168 s.
32. Ulianov K., Barynina M. (2018). Evoliutsiia pohliadiv na pryznachennia finansovo-kontrolnykh orhaniv Ministerstva oborony Ukrainy. [Evolution of views on the appointment of financial and control bodies of the Ministry of Defense of Ukraine.] *Social development and Security*. 2018. Vol. 2, No. 4. P. 59–68. Available from: <http://doi.org/10.5281/zenodo.1237042>.
33. Loishyn A., Shpytal O., Tkach I. (2018). Obruntuвання dotsilnosti rozrobky indyikatoriv vnutrishnoho kontroliu v Ministerstvi oborony Ukrainy ta Zbroinykh Sylakh Ukrainy. [Substantiation of the expediency of developing internal control indicators in the Ministry of Defense of Ukraine and the Armed Forces of Ukraine.] *Social development and Security*. 2018. Vol. 6, No. 8. P. 27–42. Available from: <https://paperssds.eu/index.php/JSPSDS/article/view/78/77>.
34. Ignatenko, A., Lysenko, M., Loishyn, A., & Mazka, S. (2019). Analysis of the process of internal audit in Ministry of defense of Ukraine. *Social Development and Security*, 9(1), 40-59. <https://doi.org/10.33445/sds.2019.9.1.4>
35. Lutsik, J., Mazka, S., Begma, V., Mirnenko, V., Ulianov, K., & Yurkiv, N. (2019). Improving the effectiveness of public financial control through the introduction of risk-oriented planning. *Social Development and Security*, 9(4), 41–60. <https://doi.org/10.33445/sds.2019.9.4.3>
36. Pickett, K. H. Spencer. The Internal Auditing Handbook. 3rd ed., John Wiley & Sons, 2010. Available from: <https://www.perlego.com/book/1007527/the-internal-auditing-handbook>