

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ОБОРОНИ УКРАЇНИ
ІМЕНІ ІВАНА ЧЕРНЯХОВСЬКОГО
МІНІСТЕРСТВО ОБОРОНИ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ОБОРОНИ УКРАЇНИ
ІМЕНІ ІВАНА ЧЕРНЯХОВСЬКОГО
МІНІСТЕРСТВО ОБОРОНИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ЛОЙШИН АНАТОЛІЙ АНАТОЛІЙОВИЧ

УДК 356.31(477)(043.3)

ДИСЕРТАЦІЯ

**ОБҐРУНТУВАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ З ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ
СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ УСТАНОВИ
МІНІСТЕРСТВА ОБОРОНИ УКРАЇНИ**

спеціальність 254 – забезпечення військ

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати
власних досліджень. Використання
ідей, результатів і текстів інших
авторів мають посилання на
відповідне джерело

Науковий керівник:
Ткач Іван Миколайович,
доктор економічних наук,
професор

_____Анатолій Лойшин

Київ – 2020

АНОТАЦІЯ

Лойшин А.А. Обґрунтування рекомендацій з оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України. – Рукопис. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії в галузі військових наук, національної безпеки, безпеки державного кордону за спеціальністю 254 – “Забезпечення військ”. – Національний університет оборони України імені Івана Черняхівського, Міністерство освіти і науки України, Київ, 2020.

Дисертаційна робота присвячена удосконаленню теоретичних засад та обґрунтуванню пропозицій щодо розроблення комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю для надання рекомендацій з підвищення точності оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України.

Актуальність дослідження зумовлена науковим пошуком науково-методичного апарату оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю, що може бути використаний у системі Міністерства оборони України.

Передумовою зазначеного наукового пошуку є реформування системи державного управління, у тому числі державного внутрішнього фінансового контролю в Україні через інтеграцію нашої держави у європейську спільноту. Зазначене, насамперед пов’язано з виконанням зобов’язань, які взяла на себе Україна перед іноземними партнерами.

Так, станом на сьогодні наша держава перебуває у процесі впровадження державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК) відповідно до зобов’язань, взятих у межах реалізації Угоди про асоціацію між Україною з одного боку та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їїніми державами-членами з іншого [1].

Відповідно до зазначеної Угоди, сторони обмінюються інформацією, досвідом, позитивною практикою та впроваджують подальші кроки в розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з визнаними у світі стандартами розробленими Міжнародною організацією вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) [2], Інститутом внутрішніх аудиторів (ІА) [3], Міжнародною федерацією бухгалтерів (ІFAC) [4], обмінюються методологіями, а також найкращою практикою Європейського Союзу стосовно внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державному секторі.

Для побудови сучасної ефективної системи управління державними фінансами, здатної надавати якісні державні послуги, ефективно акумулюючи ресурси та розподіляючи їх відповідно до пріоритетів розвитку, розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р схвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017 – 2020 роки, якою визначені основні цілі розвитку ДВФК [5–6].

Стратегія є дієвим інструментом в організації механізмів управління, у тому числі для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог до діяльності відповідної установи.

Державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль, має бути імplementований у всі складові (сфери) державного сектору та реалізований, не лише для управління бюджетними коштами і коштами європейських фондів, а і формування ефективної та підзвітної суспільству системи державного управління, що функціонує в інтересах суспільства, забезпечує сталий розвиток країни та надає якісні послуги.

Основною метою розвитку ДВФК є підвищення рівня управлінської підзвітності, у тому числі ефективності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на всіх рівнях державного сектору.

Станом на цей час, Міністерство оборони України є одним із лідерів серед центральних органів виконавчої влади щодо впровадження ДВФК. У системі Міністерства оборони України та Збройних Сил України видано низку документів, які регламентують впровадження системи внутрішнього контролю (далі – СВК) та внутрішнього аудиту.

Відповідно до Постанови Уряду від 28.09.2011 № 1001 [7], підрозділ аудиту відповідно до покладених на нього завдань має оцінювати ефективність функціонування СВК.

Разом з тим, у ході аналізу реалізації функцій підрозділів внутрішнього аудиту, автором виокремлено проблему відсутності науково обґрунтованого підходу до проведення зазначеного оцінювання, не лише на відомчому, а й на загальнодержавному рівні.

Аналіз сучасних наукових досліджень із теорії та практики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю дав змогу визначити лише поверхневу регламентацію функціонування цього процесу. Існуючий підхід викладений у наказі Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 06.10.2017 № 33 [8], фактично не є науково обґрунтованим інструментом за допомогою якого можна діагностувати систему внутрішнього контролю, а базується переважно на констатації фактів щодо організації СВК лише за одним із елементів СВК – управління ризиком.

Крім того, не враховано значущість кожного показника, використовуюваного під час оцінювання. При цьому кожен показник частково розкриває зміст результативності системи і разом з іншими показниками у цілому характеризує рівень функціонування системи відповідно до своєї пріоритетності та у межах загального значення, прийнятого для усіх показників.

Усе вище викладене дало змогу ідентифікувати актуальне наукове завдання розроблення комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи МОУ, що потребує невідкладного

вирішення. Це зумовлено насамперед тим, що на цей час завершився етап становлення та впровадження СВК, і, як наслідок, підрозділи внутрішнього аудиту мають зробити висновки про ефективність функціонування СВК у ході проведення контрольних заходів.

Для досягнення мети дослідження було вирішено такі часткові завдання:

1. Проаналізовано фактори, які впливають на систему внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України, а саме ідентифіковані фактори зовнішнього та внутрішнього впливу на СВК, що дало змогу визначити керовані та некеровані фактори впливу. Сформульовано необхідність урахування саме керованих факторів впливу, що у свою чергу стало обмеженням проведеного дослідження. Визначено необхідність урахування факторів під час формулювання показників СВК.

2. Шляхом аналізу наявних підходів до оцінювання ефективності СВК визначено підходи та ідентифіковано показники, які сукупно потребують наукового обґрунтування та пошуку методу їх спільного застосування у розрахунках для визначення конкретного узагальненого показника, що свідчитиме про рівень ефективності СВК в установі.

3. Обґрунтовано систему показників оцінювання ефективності СВК установи Міністерства оборони України завдяки науковому обґрунтуванню 93 показників за допомогою методу експертних оцінок, з яких виокремлено 6 ключових показників. Доведено, що під час оцінювання ефективності СВК доцільно, як критерій оцінювання використовувати функцію корисності Е. К. Харрінгтона.

4. Розроблено комплексну методику оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України, яка структурно містить три взаємопов'язаних елементи:

ідентифікацію, формулювання та наукове обґрунтування системи показників ефективності функціонування СВК;

вибір ключових показників ефективності функціонування СВК, їх оцінювання;

формування матриці ключових показників, визначення узагальненого показника ефективності функціонування СВК та його оцінка.

5. На основі результатів практичного оцінювання ефективності СВК установи МОУ обґрунтовано рекомендації щодо застосування комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи МОУ.

Наукова новизна отриманих результатів дослідження полягає у такому:

вперше розроблено комплексну методику оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України, яка містить три взаємопов'язані етапи:

– ідентифікацію, формулювання та наукове обґрунтування системи показників ефективності функціонування СВК;

– вибір ключових показників ефективності функціонування СВК, їх оцінювання;

– формування матриці ключових показників та визначення узагальненого показника ефективності функціонування СВК.

Послідовне виконання вказаних етапів комплексної методики дає можливість визначити рівень функціонування СВК установи МОУ шляхом розрахунку відповідного узагальненого числового показника, що відповідно до запропонованого критерію оцінювання свідчатиме про рівень функціонування СВК в установі;

удосконалено наявну систему показників ефективності системи внутрішнього контролю, яка, на відміну від існуючих об'єднує якісні та кількісні науково обґрунтовані показники з урахуванням специфіки діяльності установи Міністерства оборони України.

У дослідженні сформульовано та обґрунтовано систему з 93 кількісних та якісних показників, які охоплюють усі п'ять елементів СВК, а саме:

внутрішнє середовище, управління ризиками, заходи контролю, інформацію та комунікацію (інформаційний та комунікаційний обмін), моніторинг.

набуло подальшого розвитку використання системи показників КРІ (Key Performance Indicators – показників фінансової та не фінансової системи оцінювання) в оцінюванні ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України. До сьогодні систему показників КРІ в оцінці ефективності СВК практично не застосовували не лише в системі МОУ, а й в інших галузях. Використана у дослідженні матриця КРІ дала можливість обчислити узагальнений показник ефективності СВК що об'єднує ключові показники, які можуть вказувати на ефективність СВК.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості впровадження комплексної методики оцінювання ефективності СВК в аудиторській діяльності підрозділом внутрішнього аудиту не лише в системі Міністерства оборони та Збройних Сил України, а й в інших підрозділах внутрішнього аудиту центральних органів виконавчої влади України.

Результати дисертації можуть бути використані закладами вищої освіти у професійній підготовці фахівців із внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю, керівників усіх ланок управління, які безпосередньо організують функціонування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у підпорядкованих структурних одиницях (підрозділах).

Ключові слова: державний внутрішній фінансовий контроль, система внутрішнього контролю, внутрішній аудит, управління ризиками, оцінка ефективності.

ABSTRACT

Loishyn A. A. Justification of recommendation for the evaluation of the effectiveness of the internal control system of the institution of the Ministry of Defense of Ukraine. – Manuscript. – Qualifying research paper on the rights of a manuscript.

Thesis for obtaining the Doctor of Philosophy Degree in the field of military sciences, national security, state border security in the specialty 254 – “Provision of troops”. – National Defense University of Ukraine named after Ivan Cherniakhovskyi, Kyiv, 2020.

The thesis is devoted to the improvement of theoretical principles and substantiation of proposals for the development of a comprehensive methodology for evaluating the effectiveness of the internal control system to provide recommendations for improving the accuracy of evaluating the effectiveness of the internal control system in the Ministry of Defense of Ukraine.

The relevance of the study is due to the scientific search for scientific and methodological apparatus for evaluating the effectiveness of the internal control system, which can be used in the system of the Ministry of Defense of Ukraine.

The precondition of this scientific research is the reform of the system of public administration, including public internal financial control in Ukraine through the integration of our country into the European community. This is primarily due to the fulfillment of Ukraine's commitments to foreign partners.

Thus, as of today, our state is in the process of implementing public internal financial control in accordance with the commitments made in the framework of the Association Agreement between Ukraine on the one hand and the European Union, the European Atomic Energy Community and their states. -members from another.

In accordance with this Agreement, the parties exchange information, experience, good practice and implement further steps in the development of public internal financial control by harmonizing with internationally recognized standards developed by the International Organization of Supreme Audit

Institutions (INTOSAI), the Institute of Internal Auditors (IIA), the International Federation of Accountants (IFAC), share methodologies as well as European Union best practices on internal control and internal audit in the public sector.

To build a modern effective public financial management system capable of providing quality public services, effectively accumulating resources and allocating them in accordance with development priorities, the Cabinet of Ministers of Ukraine from 08.02.2017 № 142-r approved the Strategy for reforming public financial management for 2017 – 2020, which defines the main goals of public internal financial control development.

The strategy is an effective tool in the organization of management mechanisms, including to ensure compliance with the law and efficiency of the use of budget funds, to achieve results in accordance with the established goals, objectives, plans and requirements for the activities of the institution.

Public internal financial control, in particular internal control, should be implemented in all components (areas) of the public sector and implemented, not only to manage budget funds and European funds, but also to form an effective and accountable public administration system that functions in the public interest, ensures sustainable development of the country and provides quality services.

The main goal of the Public internal financial control development is to increase the level of managerial accountability, including the effectiveness of internal control and internal audit at all levels of the public sector.

As of now, the Ministry of Defense of Ukraine is one of the leaders among the central executive bodies in the implementation of PIFC. The system of the Ministry of Defense of Ukraine and the Armed Forces of Ukraine has issued a number of documents regulating the implementation of the system of internal control (hereinafter - SIC) and internal audit.

According to the Government Resolution № 1001 of 28.09.2011, the audit unit in accordance with its tasks should assess the effectiveness of the SIC.

At the same time, during the analysis of the implementation of the functions of internal audit units, the author highlighted the problem of the lack of a

scientifically sound approach to conducting this assessment, not only at the departmental but also at the national level.

The analysis of modern scientific research on the theory and practice of evaluating the effectiveness of the internal control system allowed to determine only the superficial regulation of the functioning of this process. The existing approach is set out in the order of the Department of Internal Audit of the Ministry of Defense of Ukraine dated 06.10.2017 № 33, in fact, is not a scientifically sound tool with which to diagnose the internal control system, but is based mainly on the facts of the JCC only one element SIC – risk management.

In addition, the significance of each indicator used in the evaluation is not taken into account. In this case, each indicator partially reveals the content of the system's effectiveness and together with other indicators as a whole characterizes the level of system functioning in accordance with its priority and within the overall value accepted for all indicators.

All of the above made it possible to identify the current scientific task of developing a comprehensive methodology for assessing the effectiveness of the internal control system of the Ministry of Defense of Ukraine, which needs to be addressed immediately. This is primarily due to the fact that the stage of formation and implementation of the SIC has been completed, and, as a result, the internal audit units must draw conclusions about the effectiveness of the SIC during the control activities.

To achieve the goal of the study, the following partial tasks were solved:

1. The factors influencing the system of internal control of the institution of the Ministry of Defense of Ukraine are analyzed, namely the identified factors of external and internal influence on the SIC, which allowed to determine the controlled and uncontrolled factors of influence. The necessity of taking into account the controlled factors of influence is formulated, which in turn became a limitation of the conducted research. The necessity of taking into account the factors when formulating the indicators of SIC is determined.

2. By analyzing the existing approaches to assessing the effectiveness of SIC, approaches are identified and indicators are identified that collectively require scientific substantiation and finding a method of their joint application in calculations to determine a specific generalized indicator that will indicate the level of SIC effectiveness in the institution.

3. The system of indicators for evaluating the effectiveness of the SIC of the institution of the Ministry of Defense of Ukraine is substantiated due to the scientific substantiation of 93 indicators using the method of expert evaluations, from which 6 key indicators have been identified. It is proved that when evaluating the effectiveness of SIC it is expedient to use the utility function as the E. Harrington's evaluation criterion.

4. The comprehensive methodology for evaluating the effectiveness of the internal control system of the Ministry of Defense of Ukraine has been developed, which structurally contains three interrelated elements:

identification, formulation and scientific substantiation of the system of indicators of efficiency of functioning of SIC;

selection of key indicators of the effectiveness of the SIC, their evaluation;

formation of a matrix of key indicators, determination of the generalized indicator of efficiency of functioning of SIC and its estimation.

5. Based on the results of the practical evaluation of the effectiveness of the SIC of the Ministry of Defense of Ukraine institution, the recommendations on the application of a comprehensive methodology for evaluating the effectiveness of the internal control system of the Ministry of Defense of Ukraine institution are substantiated.

The scientific novelty of the obtained results:

for the first time: the comprehensive methodology for evaluating the effectiveness of the internal control system of the Ministry of Defense of Ukraine has been developed, which contains three interrelated stages:

– identification, formulation and scientific substantiation of the system of indicators of efficiency of functioning of SIC;

- selection of key indicators of the effectiveness of the SIC, their evaluation;
- formation of a matrix of key indicators and determination of the generalized indicator of efficiency of functioning of SIC.

Consistent implementation of these stages of the complex methodology makes it possible to determine the level of functioning of the SIC of the Ministry of Defense of Ukraine institution by calculating the corresponding generalized numerical indicator, which according to the proposed evaluation criterion will indicate the level of functioning of the SIC in the institution;

there were improved: the existing system of indicators of efficiency of the internal control system, which, unlike the existing ones, combines qualitative and quantitative scientifically substantiated indicators taking into account the specifics of the activity of the institution of the Ministry of Defense of Ukraine.

The study formulates and substantiates a system of 93 quantitative and qualitative indicators that cover all five elements of the SIC, namely: internal environment, risk management, control measures, information and communication (information and communication exchange), monitoring.

further development was given to the use of the KPI (Key Performance Indicators) system in assessing the effectiveness of the internal control system of the Ministry of Defense of Ukraine. To date, the system of KPIs in assessing the effectiveness of JCA has not been used not only in the Ministry of Defense of Ukraine system, but also in other industries. The KPI matrix used in the study made it possible to calculate a generalized indicator of the efficiency of the SIC, which combines key indicators that may indicate the effectiveness of the SIC.

Practical value of the received results lies in the possibility of introducing a comprehensive methodology for assessing the effectiveness of SIC in the audit activities of the internal audit unit not only in the Ministry of Defense and the Armed Forces of Ukraine, but also in other internal audit units of central executive bodies of Ukraine.

The results of the dissertation can be used by higher education institutions in the training of specialists in internal audit and internal control, managers of all

levels of government, who directly organize the functioning of internal control and internal audit in subordinate structural units (units).

Key words: state internal financial control, internal control system, internal audit, risk management, efficiency assessment.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковано основні наукові результати дисертації:

1. Loishyn, Anatolii A. Comprehensive approach for assessment of internal control efficiency system. *Social development & Security*. 2019. № 9 (5). P. 158–173 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

2. Лойшин А. А. Аналіз сучасних підходів до управління ризиками у контексті стандартизації в оборонному відомстві. *Труди університету*. 2018. № 1(146). С. 123–132.

3. Лойшин А. А. Дослідження передумов історичного розвитку та становлення ризик-менеджменту. *Social development & Security*. 2018. № 2(4). С. 28–41 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

4. Лойшин А. А. Вибір показників науково-методичного апарату оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України. *Social development & Security*. 2019. № 9 (3). С. 66–90 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Resource index, Zenodo).

5. Лойшин А. А. Структурований опис підсистеми управління фінансовими ризиками військової частини за допомогою SWOT-аналізу. *Інтернаука. Економічні науки*. 2018. № 3 (11). С. 13–19 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus International, Google Scholar, Polish Scholarly Bibliography, Research Bib, Electronic Journals Library, Open J-Gate, Ulrichsweb Global Serials Directory, Academic keys).

6. Лойшин А. А., Кустрич К. Г. Аналіз факторів зовнішнього та внутрішнього впливу на ефективність функціонування системи внутрішнього контролю. *Social development & Security*. 2019. № 9 (2). С. 37–57 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

7. Loishyn, Anatolii, Levchenko Sergey, Tkach Ivan, Vitalii Getmanskii. Assessment of efficiency indicators of internal control system functioning. *Social development & Security*. 2019. № 9 (4). P. 120–130 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

8. Лойшин А. А., Кустріч К. Г. До питання управління ризиками у Міністерстві оборони України та Збройних Силах України. *Social development & Security*. 2018. № 1 (1). С. 27–31 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

9. Лойшин А. А., Колесник В. І., Серветник Р. М. Дослідження підходів до оцінювання ризиків, як складової концепції активної поведінки з управління ризиками. *Social development & Security*. 2018. № 5 (3). С. 34–47 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

10. Лойшин А. А., Кустріч К. Г. Розвиток внутрішнього контролю та управління ризиками у Міністерстві оборони України та Збройних Силах України, у контексті реалізації завдань визначених Стратегічним оборонним бюлетенем України. *Social development & Security*. 2018. № 6 (4). С. 14–28 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

11. Лойшин А. А., Кустріч К. Г. Щодо питання формування бюджетів на управління ризиками. *Social development & Security*. 2018. № 7 (5). С. 56–67 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

12. Лойшин А. А., Шпиталь О. Ю., Ткач І. М. Обґрунтування доцільності розробки індикаторів внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України. *Social development & Security*. 2018. № 6 (8). С. 27–42 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

13. Ігнатенко А. В., Лисенко М. В., Лойшин А. А., Мазка С. А. Аналіз процесу становлення внутрішнього аудиту в Міністерстві оборони України. *Social development & Security*. 2019. № 9 (1). С. 40–59 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

14. Loishyn Anatolii A., Tkach Ivan M. Liashenko Ihor O., Zinchenko Andrii & Lobanov Anatolii A. Research of main international approaches for risk management process`s standardization in the context of internal control standardization in the Armed Forces of Ukraine and providing national security. *Revista Espacios*. 2019. № 40 (20) URL: <http://www.revistaespacios.com/a19v40n20/19402014.html> (міжнародні наукометричні бази: Scopus, Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

15. Anatolii A. Loishyn, Ivan M. Tkach, Oleh I. Uhrynovych, Dmitry A. Okipniak and Maryna, V. Potetiuiieva. Risk management in defence program: Evidence from Ukrainian arm forces. *Management Science Letters*. 2019. № 9. P. 1071–1082 (міжнародні наукометричні бази: Scopus, Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

16. Loishyn Anatolii, Tkach Mykola, Levchenko Sergey, Getmanskii Vitalii, Parhomenko Pavlo. The expediency of identifying strategic alternatives to the development of the state's economic security system through SWOT analysis. *VUZF REVIEW*. 2019. № 4 (4). doi: 10.5281/zenodo.3595873 (міжнародні наукометричні бази: Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

17. Лойшин А. А., Бойко В. О., Бойко Р. В., Ткач М. Я. Рекомендації щодо фінансового та економічного забезпечення потреб національної оборони під час протидії гібридній війні. *Збірник наукових праць Центру воєнно-стратегічних досліджень Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського*. 2019. № 3 (67). С. 64–72.

18. Лойшин А., Левченко С., Ткач М. Удосконалення системи державних закупівель у ЗС України (досвід країн-членів ЄС та НАТО). *Вісник воєнної розвідки*. 2019. № 58. С. 47-49.

19. A. Syrotenko, I. Tkach, A. Loishyn, M. Tkach. Evaluation of the effectiveness of the internal control system of the institution using key performance indicators. *VUZF REVIEW*. 2020. № 5(2). doi: 10.38188/2534-9228.20.2.06 (Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

20. Лойшин А. А. Становлення системи управління ризиками в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України. *Актуальні питання економіки, фінансів, менеджменту та права в сучасних умовах: міжнар. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 2 квітня 2018 р.)*. Полтава : ЦФЕНД, 2018. С.22-24.

21. Лойшин А. А. Актуальні питання управління ризиками. *Молодіжна військова наука у Київському національному університеті імені Тараса Шевченка: всеукр. практи. конф. мол. вч., ад., слух., курс. і студ. (м. Київ, 26 квітня 2018 р.)*. Київ : ВІКНУ, 2018. С. 215.

22. Лойшин А. А. До питання управління ризиками в процесі здійснення фінансового забезпечення заходів мобілізаційної підготовки. *Актуальні проблеми національної економіки в інтересах оборони і безпеки держави та шляхи їх вирішення: зб. матеріалів наук.-практ. семінару (м. Київ, 6 червня 2018)* Київ : НУОУ імені Івана Черняхівського, 2018. С. 22–25.

23. Лойшин А.А. Аналіз стану забезпечення Збройних Сил України озброєнням та військовою технікою в контексті наявності ризику зниження рівня боєздатності. *Розвиток фінансів, банківської справи та страхування в Україні та світі: зб. тез доп. І всеукр. досл. інт.-конф. студ. та мол. вч.*

(м. Київ, 20 вересня 2018 р.). Київ : Центр досліджень фінансів, банківської справи та страхування “FBS GROUP”, 2018. С. 72-75.

24. Лойшин А. А. Необхідність у покращенні інвестиційного клімату в контексті ризику невикористання альтернативного джерела забезпечення ВМС ЗС України. *Морська стратегія держави. Розвиток та реалізація морського потенціалу України*: матеріали між. наук.-практ. форуму (м. Київ, 20–21 червня 2018 р.). Київ : НУОУ імені Івана Черняховського, 2018. С. 110–113.

25. Лойшин А. А. Актуальні питання управління ризиками. *Молодіжна військова наука у Київському національному університеті імені Тараса Шевченка*: мат. доповідей всеукраїнської практ. конференції молодих вчених, ад'юнктів, слухачів, курсантів і студентів (м. Київ, 25 квітня 2019 р.). Київ : ВІКНУ, 2019. С. 186.

26. Лойшин А. А., Серветник Р. М., Колесник В. І. Вибір методів обґрунтування показників оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю. *Актуальні проблеми національної економіки в інтересах оборони і безпеки держави та шляхи їх вирішення*: матеріали наук.-практ. семінару (Київ, 30 травня 2019 р.). Київ : НУОУ ім. Івана Черняховського, 2019. С. 20.

27. Лойшин А. А., Серветник Р. М., Колесник В. І. До питання визначення показників ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. *Проблеми якості оборонної продукції: організаційні, технічні та фінансово-економічні аспекти*: мат. між. наук.-практ. конференції (м. Київ, 22-23 травня 2019 р.). Київ : НУОУ ім. Івана Черняховського, 2019. С. 50-51.

28. Лойшин А. А., Ткач І. М., Ткач М. Я. До питання конфлікту інтересів в загальній системі внутрішнього контролю в контексті попередження втрат та нестач в управлінні фінансовими ресурсами. *Проблеми бойового та логістичного забезпечення складових сектору безпеки і оборони України*: мат. всеукр. наук.-практ. конференції (м. Харків, 23 січня 2020 р.). Харків: НАНГУ, 2020. – 268 с.

Наукові праці, що додатково відображають наукові результати дисертації:

29. Методичний посібник ВП 8-00(01).01. Організація внутрішнього контролю та управління ризиками / Лойшин А., Кустріч К., Бреус С. та ін.; за ред. К. Кустріча. Київ: Головна інспекція МОУ, 2019. 179 с.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	23
ВСТУП.....	25
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У МІНІСТЕРСТВІ ОБОРОНИ УКРАЇНИ.....	36
1.1 Аналіз зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на ефективність функціонування системи внутрішнього контролю.....	36
1.2. Підходи до оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю	50
1.3. Сучасний стан оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України.....	61
1.4. Постановка наукового завдання.....	65
Висновки до розділу 1.....	67
РОЗДІЛ 2. РОЗРОБЛЕННЯ КОМПЛЕКСНОЇ МЕТОДИКИ ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ УСТАНОВИ МІНІСТЕРСТВІ ОБОРОНИ УКРАЇНИ.....	71
2.1. Комплексна методика оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України.....	71
2.1.1. Ідентифікація, формулювання та наукове обґрунтування системи показників ефективності функціонування системи внутрішнього контролю.....	72
2.1.2. Вибір ключових показників ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, їх оцінювання.....	75
2.1.3. Формування матриці ключових показників та визначення узагальненого показника ефективності функціонування системи внутрішнього контролю.....	80

2.2. Вибір показників і критеріїв комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України.....	85
2.2.1. Вибір показників комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України.....	86
2.3. Вибір критерію комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України.....	106
2.4. Оцінювання елементів комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України.....	117
2.4.1. Вибір методу обґрунтування та оцінювання показників ефективності системи внутрішнього контролю.....	118
2.4.2. Вибір методу обґрунтування та оцінювання критеріїв оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю.....	127
2.4.3. Обґрунтування показників оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю.....	131
2.4.4. Оцінювання обґрунтованих показників оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю.....	142
2.4.5. Оцінювання критерію оцінки ефективності системи внутрішнього контролю.....	165
Висновки до розділу 2.....	166
РОЗДІЛ 3. ОБґРУНТУВАННЯ ПРАКТИЧНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ КОМПЛЕКСНОЇ МЕТОДИКИ ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УСТАНОВІ МІНІСТЕРСТВА ОБОРОНИ УКРАЇНИ.....	169
3.1. Рекомендації щодо застосування комплексної методики оцінювання	169

ефективності системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України.....	
3.2 Практичне застосування комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України.....	172
3.2.1. Оцінювання показників ефективності функціонування системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України.....	174
3.2.2. Складання матриці ключових показників ефективності функціонування системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України.....	178
3.2.3. Визначення узагальненого показника ефективності функціонування системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України.....	179
3.2.4. Аналіз отриманих результатів оцінювання ефективності функціонування системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України.....	181
3.3. Пропозиції щодо імплементації комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України.....	185
Висновки до розділу 3.....	188
ВИСНОВКИ.....	189
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	197
ДОДАТКИ.....	219

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ВК	–	внутрішній контроль
ГШ	–	Генеральний штаб
ДВФК	–	державний внутрішній фінансовий контроль
ЗС	–	Збройні сили
СВК	–	система внутрішнього контролю
ЄС		Європейський союз
МОУ	–	Міністерство оборони України
НАФЕ	–	Національна Академія Фінансів та Економіки
НУОУ	–	Національний університет оборони України імені Івана Черняховського
ОВТ	–	озброєння і військова техніка
ОЕСВК	–	оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю
ФУК		фінансове управління і контроль
AIRMIC	–	Асоціація страхування та ризик-менеджерів
ARIA	–	Американська асоціація ризику та страхування
CAM	–	комплексна модель оцінювання ефективності СВК
COSO	–	Комітет організацій – спонсорів комісії Тредвею
FERMA	–	Федерація Європейських асоціацій ризик-менеджерів
GAPR	–	Глобальна асоціація фахівців з ризику
IFAC	–	Міжнародна федерація бухгалтерів
INTOSAI	–	Міжнародна організація вищих органів контролю за державними фінансами
IFIRMA	–	Міжнародна федерація асоціацій управління ризиками та страхуванням
ІА	–	Інститут внутрішніх аудиторів

IRM	–	Інститут ризик-менеджменту
IARF	–	Американський Інститут внутрішніх аудиторів
ISO	–	Міжнародна організація зі стандартизації
PRMIA	–	Громадська асоціація ризик-менеджменту
RMIA	–	Інститут управління ризиками Австралії
SOX	–	Закон Сарбейнса-Окслі

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. На цей час набуває актуальності питання реформування та розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК), яка базується на внутрішньому контролі та функціонуванні центрального підрозділу гармонізації, де внутрішній контроль розглядаються як поєднання фінансового управління і контролю із функцією незалежного внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит у системі ДВФК полягає в оцінюванні системи фінансового управління і контролю, організованому керівником (начальником), виявленні недосконалостей/відхилень у відповідній системі та виробленні і наданні відповідних рекомендацій керівникам (начальникам) щодо шляхів її вдосконалення.

Актуалізація зумовила виконання ряду державних концептуальних документів, розглянутих у процесі дослідження, щодо приведення ДВФК України у відповідність до найкращих світових практик та обраного проєвропейського вектору розвитку України.

Внутрішній аудит є своєрідною “лінією оборони”, що має за мету надання керівнику установи обґрунтованої та незалежної впевненості щодо ефективності функціонування установи в цілому з наданням відповідних висновків про ефективність СВК.

Незалежні висновки надані аудиторською службою про ефективність функціонування СВК мають бути безумовно реалізовані завдяки застосуванню науково обґрунтованих підходів.

Станом на цей час, норму викладену у статті 26 Бюджетного кодексу України [9] реалізовано у Постанові Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 року № 1062 “Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001” [10].

Міністерство оборони України одним із перших на рівні центральних органів виконавчої влади комплексно та успішно запроваджує систему ризик-орієнтованого внутрішнього контролю, на що вказую не лише низка ухвалених керівних документів із зазначеної проблематики, а й практичне впровадження заходів внутрішнього контролю та управління ризиками на всіх рівнях військового управління, яке охоплює охоплюючи органи військового управління та військові частини, установи й організації в системі МОУ та ЗС України.

Станом на цей час, у системі оборонного відомства створена та постійно вдосконалюється підсистема органів внутрішнього контролю як безпосередніх учасників зазначеного процесу, які представлені відповідними структурними підрозділами у штабах видів, окремих родів військ (сил).

Безпосередньо керують організацією і здійсненням внутрішнього контролю та управління ризиками в системі МОУ та ЗС України Головна інспекція МОУ та Управління внутрішнього контролю Апарату Головнокомандувача ЗС України.

Системи внутрішнього аудиту та внутрішнього фінансового контролю відіграють важливу роль в ефективному управлінні фінансовими і матеріальними ресурсами. Ефективне та раціональне використання виділеного фінансового (матеріального) ресурсу, спрямованого на розбудову і становлення сучасних збройних сил, неможливе без запровадження в Міністерстві оборони України налагодженої системи внутрішнього аудиту та системи внутрішнього контролю. Створення законодавчої та регуляторної бази з питань організації служб внутрішнього аудиту, на цей час, є дуже актуальним.

Рішенням Ради національної безпеки і оборони України від 20 травня 2016 року “Про Стратегічний оборонний бюлетень України” затвердженим Указом Президента України від 6 червня 2016 року №240/2016, визначено основні завдання з підвищення спроможностей внутрішнього аудиту.

Відповідно до вимог Постанови Кабінету Міністрів України “Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту” від 28 вересня 2011 року № 1001 підрозділи внутрішнього аудиту оцінюють ефективність функціонування СВК.

Однак, на практиці науково обґрунтованого підходу до оцінювання ефективності функціонування СВК до цього часу не було не лише в системі МОУ та ЗС України, а й в інших центральних органах виконавчої влади України,

Підходи до аудиту управління ризиками викладені в наказі Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України “Про затвердження Тимчасової настанови з проведення аудиту управління ризиками” від 06 жовтня 2017 року № 33 не дають можливості оцінити, саме ефективність функціонування зазначеного процесу, адже на нашу думку, наявний підхід полягає в перевірці стану організації управління ризиками як елемента СВК, але не передбачає застосування сукупності науково обґрунтованих показників.

Аналіз досвіду провідних країн світу засвідчив, що для оцінювання ефективності СВК переважно використовують якісні показники, на основі яких формують відповідні чек-листи, сукупність яких не дає змоги об’єктивно охарактеризувати функціонування СВК через неврахування пріоритетності окремого значення кожного з показників та незалученість до процесу оцінювання широкого спектра кількісних показників.

Усе вище визначене доводить необхідність вирішення наукового завдання з підвищення якості і точності оцінювання ефективності функціонування СВК.

Теоретичні підходи до оцінювання ефективності функціонування СВК викладено в наукових працях зарубіжних та вітчизняних учених, зокрема О. Ю. Амбарнової, Д. С. Босалка, К. Безверхого, Т. В. Варкулевича, Н. Г. Виговської, І. В. Горла, Н. І. Дороша, О. А. Євтушевської, Т. О. Каменської, О. Н. Ковальова, Р. О. Костирка, В. В. Короля, С.А. Макаренка,

В. Ф. Максимової, І. Ш. Рахманкулова, Т. Ю. Серебрякової, Т. М. Тарасової, А. Ю. Тихомирова, М. О. Фесай, Г. В. Максимової, С. Д. Даудова, Д. Ю. Філіп'єва, А. А. Шаповалова, В. О. Шевчука, S. Kumuthinidevi, Robert N. Anthony, Vijay Govindarajan та інші.

Проблематика вибору показників для оцінювання ефективності функціонування СВК відображено у працях: С. В. Бардаша, Д. С. Босалка, С. Д. Даудова, Н. І. Дороша, О. А. Євтушевської, В. І. Горла, О. Н. Ковальова, С. А. Макаренка, Є. Б. Морковкіної, Т. С. Осадчої, Л. Ю. Патраманської, Т. Ю. Серебрякової, М. О. Фесайя, Д. Ю. Філіп'єва, А. А. Шаповалової.

Аналіз іноземних джерел показав, що питання функціонування ДВФК викладені у настановах та рекомендаціях наступних організацій: Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission, Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), Інституту внутрішніх аудиторів (ІА), Міжнародної федерація бухгалтерів (IFAC) та інших.

На підставі аналізу наукових праць визначено наявність широкого кола міжнародних та національних організацій, що вивчають проблематику ризик-орієнтованого внутрішнього контролю: Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission [11], Association of Insurance & Risk Managers (AIRMIC) [12], American Risk & Insurance Association (ARIA) [13], Federation of European Risk Management Associations (FERMA) [14], Global Association of Risk Professionals (GAPR) [15], International Federation of Risk and Insurance Management Associations (IFIRMA) [16], International Organization for Standardization (ISO) [17], Institute of Risk Management (IRM) [18], Risk Management Institution of Australia (RMIA) [19], Professional Risk Manager's International Association (PRMIA) [20], Public Risk Management Association (PRIMA) [21] та інші.

Попри значні досягнення сучасної науки в оцінюванні ефективності функціонування СВК, виникає нагальна потреба вирішити наукове завдання, що полягає в розробленні комплексної методики оцінювання ефективності

СВК в якій буде поєднано науково обґрунтовані якісні та кількісні показники завдяки яким, можна буде визначити ефективність функціонування СВК, а також запропоновано метод обчислення якісних та кількісних показників для визначення узагальненого числового показника, що в разі застосування відповідного критерію оцінювання свідчитиме про рівень ефективності СВК установи МОУ.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертацію виконано відповідно до таких наукових програм і планів:

1. Завдання 2 і 3 Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки щодо посилення ефективності внутрішнього аудиту та впровадження внутрішнього контролю.

2. Завдання 1.6.3 операційної цілі 1 (підвищення спроможностей внутрішнього аудиту) Матриці досягнення стратегічних цілей і виконання основних завдань оборонної реформи відповідно до рішення Ради національної безпеки і оборони України “Про Стратегічний оборонний бюлетень України” від 20 травня 2016 року затвердженого Указом Президента України №240/2016.

3. Набуття спроможності 9.1.2.6 Єдиного переліку (каталогу) спроможностей Міністерства оборони України та Збройних Сил України, затвердженого Міністром оборони України 28 листопада 2017 року.

4. Плану наукової та науково-технічної діяльності Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського в межах науково-дослідної роботи шифр “Внутрішній аудит” (державний реєстраційний номер № 0118U004669), яка стала базовою для подання дисертації до захисту. У зазначеній науково-дослідній роботі здобувач особисто розробив комплексну методику оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи МОУ.

Тему дисертації затверджено вченою радою Національного університету оборони України імені Івана Черняховського (протокол № 16 від 27.12.2017).

Мета і завдання дослідження. *Метою роботи є узагальнення теоретичних підходів та розроблення практичних рекомендацій з оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України для підвищення якості реалізації процедури внутрішнього аудиту.*

Для досягнення поставленої мети було виконано такі часткові завдання дослідження:

- 1) проаналізовано фактори, які впливають на систему внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України;
- 2) проаналізовано існуючі підходи до оцінювання ефективності СВК;
- 3) обрано, обґрунтовано та оцінено показники і критерій оцінювання ефективності СВК установи МОУ;
- 4) розроблено комплексну методику оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи МОУ;
- 5) обґрунтовано рекомендації щодо застосування комплексної методики оцінювання ефективності СВК.

Об'єктом дослідження є процес внутрішнього контролю МОУ.

Предметом дослідження є оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи МОУ.

Методи дослідження. Методологічну базу дисертації склали діалектичний метод наукового пізнання і системний підхід до вирішення наукового завдання.

Для виконання поставлених завдань було застосовано методи логічного узагальнення (в ході аналізу джерел використаних у дослідженні); системно-структурний аналіз (під час класифікації показників та критеріїв ефективності СВК); порівняльний аналіз (під час узагальнення досвіду розвинених європейських країн та думок окремих науковців про підходи до

оцінювання ефективності СВК); історико-логічний метод та метод ретроспективного аналізу (у ході дослідженні питання становлення СВК у системі МОУ); метод експертних оцінок (у процесі наукового обґрунтування показників ефективності СВК); факторний аналіз (під час дослідженні СВК) тощо.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти України з питань організації ДВФК, а також міжнародні нормативно-правові акти і стандарти у сфері внутрішнього контролю та аудиту, аналітичні і статистичні матеріали Міністерства оборони України, наукові статті та публікації.

Наукова новизна одержаних результатів:

уперше розроблено комплексну методику оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України, яка містить три взаємопов'язані етапи:

- ідентифікацію, формулювання та наукове обґрунтування системи показників ефективності функціонування СВК;
- вибір ключових показників ефективності функціонування СВК, їх оцінювання;
- формування матриці ключових показників та визначення узагальненого показника ефективності функціонування СВК.

Послідовне виконання вказаних етапів комплексної методики сукупно дає можливість визначати рівень функціонування СВК установи МОУ шляхом розрахунку відповідного узагальненого числового показника. Зазначений показник відповідно до запропонованого критерію оцінювання свідчатиме про рівень функціонування СВК в установі;

удосконалено наявну систему показників ефективності системи внутрішнього контролю, яка на відміну від існуючих, об'єднує якісні і кількісні науково обґрунтовані показники з урахуванням специфіки діяльності установи Міністерства оборони України;

набуло подальшого розвитку використання системи показників КРІ (Key Performance Indicators – показників фінансової та не фінансової системи оцінювання), в оцінці ефективності СВК установи МОУ. До цього часу, систему показників КРІ в оцінюванні ефективності СВК у системі МОУ практично не застосовували.

Практичне значення одержаних результатів. Результати дисертації мають прикладне значення для вирішення проблем оцінювання ефективності внутрішнього контролю у Міністерстві оборони України й були використані:

кафедрою економіки та фінансового забезпечення Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського (акт реалізації №182/2262 від 17.06.2020) під час викладання Вищих академічних курсів з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;

Головною інспекцією Міністерства оборони України (акт реалізації №221/1404 від 16.06.2020) у ході розроблення нормативно-правових актів, інформаційно-аналітичних матеріалів Головної інспекції Міністерства оборони України, під час підготовки та проведення Вищих академічних курсів з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту та розроблення військової навчально-методичної публікації – Методичного посібника з організації внутрішнього контролю та управління ризиками, який затверджений Головним інспектором МОУ 15 жовтня 2019 року;

ТОВ “Інтераудит” (акт реалізації № 19/1 від 19.06.2020) у практичній діяльності компанії з оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю організацій та установ державного сектору, тому що запропоновані у комплексній методиці підходи до оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України є універсальними.

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою працею, у якій відображено авторський підхід до оцінювання ефективності СВК установи МОУ. Усі наукові положення, висновки та рекомендації, сформульовані автором у дисертаційній роботі, є його власним

науковим доробком. У статті [22] (співавтор: К. Кустріч) шляхом аналізу наукових статей, наукових робіт та інших джерел визначено ряд факторів внутрішнього та зовнішнього впливу на функціонування СВК. У статті [23] (співавтори: В. Гетьманський С. Левченко, М. Ткач) особисто розроблено анкету експертного оцінювання та проведено математичний розрахунок отриманих результатів. У статті [24] (співавтори: І. Ткач, І. Ляшенко, А. Зінченко) проаналізовано функціонування СВК в системі МОУ та ЗС України. У статті [25] (співавтори: Д. Окіпняк, М. Потетюєва, І. Ткач, О. Угринович) обґрунтовано ключові компетентності членів робочої групи з оцінювання ризиків в системі організації та функціонування СВК, через вибір методу та математичне обчислення розрахунків масиву даних за результатами експертної оцінювання. У статті [26] (співавтори: В. Гетьманський С. Левченко, М. Ткач, П. Пархоменко) проаналізовано іноземні джерела та обґрунтовано висновки стосовно можливості застосування SWOT-аналізу в системі МОУ. У статті [27] (співавтор: К. Кустріч) проаналізовано міжнародні та іноземні стандарти, що регламентують питання ризик-орієнтованого внутрішнього контролю. У статті [28] (співавтор: К. Кустріч) показано взаємозв'язок між ризик-орієнтованим внутрішнім контролем та оборонним плануванням на основі спроможностей СВР, уточнено формулювання мети внутрішнього контролю, проаналізовано основні елементи понятійного апарату системи внутрішнього контролю. У статті [29] (співавтор: К. Кустріч) досліджено питання інтеграції процесу управління ризиками в систему оборонного планування, проаналізовано програмне забезпечення, яке можна використовувати у процесі управління ризиками в оборонному відомстві. У статті [30] (співавтори: В. Колесник, Р. Серветник) проведено аналіз методів якісного та кількісного оцінювання ризику, сформульовано відповідні висновки. У статті [31] (співавтори: І. Ткач, О. Шпиталь) проаналізовано результати виїзних внутрішніх аудитів та економічного ефекту від превентивних заходів у період з січня 2014 року по травень 2018 року, а також проведення позапланових аудитів та інших

контрольних заходів. У статті [32] (співавтори: А. Ігнатенко, М. Лисенко, С. Мазка) узагальнено завдання визначені підрозділам аудиторської служби в системі МОУ на етапах становлення та реформування. У тезах [33] (співавтори: В. Колесник, Р. Серветник) проаналізовано вітчизняні та іноземні джерела предметної сфери. У тезах [34] (співавтори: В. Колесник, Р. Серветник) характеризувано переваги та недоліки застосування методу експертних оцінок в обґрунтуванні показників. У тезах [35] (співавтори: І. Ткач, М. Ткач) охарактеризовано систему внутрішнього контролю. У методичному посібнику [ВП 8-00(01). 01] (співавтори: К. Кустріч, С. Бреус, О. Ахрамеєв, В. Капітанець) запропонована комплексна методика оцінювання ефективності СВК установи МОУ. У статті [36] (співавтори: В. Бойко, Р. Бойко В., М. Ткач) сформульовано необхідність залучення ризик-орієнтованого внутрішнього контролю до проблематики дослідження. У статті [37] (співавтори: С. Левченко, М. Ткач) – обґрунтовано необхідність ідентифікації ризиків в процесі здійснення державних закупівель. У статті [38] (співавтори: А. Сиротенко, І. Ткач, М. Ткач) обґрунтована можливість застосування ключових показників ефективності (КПІ) в оцінюванні ефективності внутрішнього контролю установи.

Апробація результатів дисертації. Основні результати роботи оприлюднені в ході науково-практичних конференцій:

– *міжнародних* – “Актуальні питання економіки, фінансів, менеджменту та права в сучасних умовах” (м. Полтава, 2 квітня 2018 р.), “Проблеми якості оборонної продукції: організаційні, технічні та фінансово-економічні аспекти” (м. Київ, 22–23 травня 2019 р.), “Морська стратегія держави. Розвиток та реалізація морського потенціалу України” (м. Київ, 20–21 червня 2018 р.).

– *всеукраїнських* – “Молодіжна військова наука у Київському національному університеті імені Тараса Шевченка” (м. Київ, 26 квітня 2018 р.), “Молодіжна військова наука у Київському національному університеті імені Тараса Шевченка” (м. Київ, 25 квітня 2019 р.), “Розвиток

фінансів, банківської справи та страхування в Україні та світі” (м. Київ, 20 вересня 2018 р.), “Проблеми бойового та логістичного забезпечення складових сектору безпеки і оборони України” (м. Харків, 23 січня 2020 р.).

– під час науково-практичних семінарів – “Актуальні проблеми національної економіки в інтересах оборони і безпеки держави та шляхи їх вирішення” (м. Київ, 6 червня 2018), “Актуальні проблеми національної економіки в інтересах оборони і безпеки держави та шляхи їх вирішення” (м. Київ, 18 травня 2019).

Публікації. Зміст та основні результати дослідження відображено у 29 наукових працях (із них 18 – у співавторстві), серед яких: 14 статей у наукових фахових виданнях України за напрямом спеціальності 254 “Забезпечення військ” (11 – у наукометричних виданнях), 1 стаття у наукових фахових виданнях України за напрямом спеціальності 051 “Економіка” (1 – у наукометричному виданні), 4 статті – у зарубіжному періодичному науковому виданні. Додатково результати дисертації відображено у 9 збірниках тез доповідей на наукових конференціях та у 1 методичному посібнику.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота викладена на 259 сторінках машинописного тексту, складається зі вступу, трьох розділів, загальних висновків, списку використаних джерел та 6 додатків на 40 сторінках. Обсяг основного тексту дисертації становить 194 сторінки друкованого тексту. Робота містить 52 таблиці (з них, що займають повну сторінку – 9), 2 рисунки. Список використаних джерел містить 200 найменувань, з них 159 кирилицею та 41 латиницею.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У МІНІСТЕРСТВІ ОБОРОНИ УКРАЇНИ

1.1. Аналіз зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на ефективність функціонування системи внутрішнього контролю

Згідно зі ст. 26 Бюджетного кодексу України внутрішній контроль – це комплекс заходів, застосованих керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань планів і вимог до діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ [39].

Бюджетним кодексом України встановлено, що порядок здійснення внутрішнього контролю визначає Кабінет Міністрів України.

Для реалізації 26 статті Бюджетного кодексу України Кабінет Міністрів України ухвалив Постанову “Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001” від 12 грудня 2018 року № 1062 (далі – Постанова № 1062) [40].

У постанові надано визначення поняття “система внутрішнього контролю” – “впроваджені керівником установи політики, правила і заходи, які забезпечують функціонування, взаємозв’язок та підтримку всіх елементів внутрішнього контролю і спрямовані на досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи”.

Зазначимо, що Постановою № 1062 питання організації та функціонування внутрішнього контролю були врегульовані лише наприкінці 2018 року, а до цього слід було керуватися вимогами викладеними у Методичних рекомендаціях з організації внутрішнього контролю

розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 14.02.2012 № 995 (далі – Методичні рекомендації) [41].

У Методичних рекомендаціях зазначено, що “внутрішнім контролем охоплено питання планування діяльності установи, управління бюджетними коштами, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової і бюджетної звітності, забезпечення захисту активів від втрат, цільового й ефективного використання бюджетних коштів та інші питання, що не обмежуються лише фінансовими аспектами діяльності установи” [41].

Зауважимо, що внутрішній контроль є елементом Державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК).

У ст. 111 Бюджетного кодексу України та Положенні про Міністерство фінансів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375 [42], вказано, що Міністерство фінансів України у межах своєї відповідальності забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, визначає основні організаційно-методичні засади та оцінює функціонування систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

На цей час триває реформування системи ДВФК відповідно до Європейської моделі ДВФК, а саме Концепції державного внутрішнього фінансового контролю “Orang book” [43].

Сучасний ДВФК – це сукупність трьох взаємопов’язаних елементів:
внутрішнього контролю (управлінської підзвітності – фінансового управління і контролю);
функціонально незалежного внутрішнього аудиту;
центрального підрозділу гармонізації у складі Міністерства фінансів України.

У 2017 році повноваження на виконання функції гармонізації ДВФК передано від Державної аудиторської служби до Міністерства фінансів України [44; 45].

У структурі Міністерства фінансів України утворено Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю.

Центральний підрозділ гармонізації є невід'ємною складовою державного внутрішнього фінансового контролю, водночас, поєднуючи внутрішній контроль та внутрішній аудит – є інструментом для досягнення гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту відповідно до визнаних міжнародних стандартів.

Елементи системи ДВФК, як і безпосередньо елементи внутрішнього контролю стосуються всієї діяльності та фінансових і нефінансових процесів в установі.

Підходи до ДВФК в Україні побудовано з урахуванням основних міжнародних стандартів державного внутрішнього контролю, а саме:

вказівок INTOSAI із внутрішнього контролю в державному секторі (Guidelines for Internal Control in the Public Sector and the EC) [46];

Меморандуму ПА [47].

Станом на сьогодні діяльність системи внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України регламентовано наказом Міністерства оборони України “Про затвердження порядку організації в системі Міністерства оборони України внутрішнього контролю та управління ризиками” від 04 квітня 2019 року № 145 (далі – Порядок) [48], що набув чинності з 1 липня 2019 року. Наказ видано на заміну Тимчасовому порядку організації внутрішнього контролю та управління ризиками у Міністерстві оборони України і Збройних Силах України [49] та Інструкції з організації внутрішнього контролю у Збройних Силах України [50].

Зазначений Порядок розроблено на виконання вимог Постанови № 1062.

У Порядку надано визначення ключових термінів внутрішнього контролю та управління ризиками.

Аналізуючи норми викладені у Бюджетному кодексі України, можна визначити:

предметом внутрішнього контролю є дотримання законності, ефективності й економічності використання бюджетних коштів та інших ресурсів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети у процесі виконання завдань, планів і вимог адміністративних, фінансово-господарських, технологічних та інших процесів;

об'єктом внутрішнього контролю є діяльність бюджетної установи та її підвідомчих установ.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 13.12.2018 року № 1062 система внутрішнього контролю в установі складається з таких елементів:

внутрішнє середовище – процеси, операції, регламенти, структури і розподіл повноважень щодо їх виконання, правила та принципи управління людськими ресурсами, спрямовані на забезпечення виконання установою завдань і функцій та досягнення встановлених мети (місії), стратегічних та інших цілей, планів і вимог щодо діяльності установи;

управління ризиками – діяльність керівництва та працівників установи з ідентифікації ризиків, їх оцінювання, визначення способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики, перегляду ідентифікованих та оцінених ризиків для виявлення нових і таких, що зазнали змін;

заходи контролю – сукупність запроваджених в установі управлінських дій керівника та працівників установи для впливу на ризики з метою досягнення установою визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи;

інформація та комунікація (інформаційний та комунікаційний обмін) – створення інформації, її збирання, документування, аналіз, передача інформації та користування нею керівництвом і працівниками установи для забезпечення діяльності й оцінювання результатів виконання завдань та функцій;

моніторинг – відстеження стану організації та функціонування системи внутрішнього контролю в цілому та/або окремих його елементів.

Зазначимо, що всі елементи системи внутрішнього контролю взаємопов'язані та стосуються всієї діяльності, фінансових і нефінансових процесів в установі.

Елементи внутрішнього контролю сукупно становлять ризик-орієнтовану систему внутрішнього контролю основною складовою якої є саме управління ризиками як ключовий фактор раннього виявлення та реагування на події, що можуть вплинути на досягнення цілей бюджетної організації (установи).

Таким чином, розглядаючи питання формулювання ключових термінів, цілей та напрямів діяльності з внутрішнього контролю визначимо коло нормативно-правових актів, які безпосередньо регламентують організацію та функціонування внутрішнього контролю на загальнодержавному та на відомчому рівнях, відповідно до чого було складено табл.1.1.

Таблиця 1.1

Нормативно-правові акти та інші документи, які безпосередньо регламентують питання внутрішнього контролю у МОУ та ЗС України

Нормативний документ	Зміст
Бюджетний кодекс України	Визначає правові засади функціонування внутрішнього контролю в Україні
Постанова КМУ №1062	Визначає принципи та елементи внутрішнього контролю, питання організації і здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах
Наказ МФУ №1200	Визначає рекомендовану схему для організації внутрішнього контролю в установі;
Наказ МОУ № 145	Визначає порядок організації внутрішнього контролю та управління ризиками в системі МОУ та ЗС України
Стандарти внутрішнього контролю [51]	Кодифікують загальноприйняті принцип, які є основою для формування єдиних підходів до організації та здійснення внутрішнього контролю, є рамковим документом, що визначає основні ціннісні орієнтири внутрішнього контролю в МОУ та ЗС України

Розглянувши основні засади побудови системи внутрішнього контролю в Україні, у тому числі МОУ та ЗС України, додаємо, що будь-яка система під час функціонування зазнає впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів.

Відповідно до Словника української мови “фактор – це умова, рушійна сила будь-якого процесу, явища; чинник” [52], де “чинник” – “умова, рушійна сила будь-якого процесу, що визначає його характер або одну з основних рис” [53].

Так, М. В. Кізло зазначає: “Фактори впливу на систему контролю – це рушійні сили, які впливають на формування та функціонування системи контролю і забезпечують досягнення певного рівня ефективності цієї системи” [54].

Для визначення факторів, що впливають на функціонування СВК ми проаналізували: основні керівні документи, що регламентують питання функціонування СВК; наукові статті, наукові праці за напрямом функціонування СВК; провели інтерв’ю з фахівцями внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту Міністерства оборони України.

З аналізу керівних документів з питань внутрішнього контролю визначено такі фактори впливу на СВК:

- 1) внутрішні фактори відповідно до Постанови №1062:
 - стан розроблення внутрішніх документів, спрямованих на забезпечення функціонування елементів внутрішнього контролю;
 - стан запровадження чітких систем (порядків) планування діяльності;
 - стан запровадження чітких систем (порядків) контролю за виконанням планів діяльності та звітування за ними;
 - стан оцінювання досягнутих результатів, у разі потреби – своєчасного коригування планів діяльності установи;
 - стан оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю, проведене підрозділом внутрішнього аудиту, який утворено у бюджетній установі;
 - стан виконання керівництвом та працівниками установи планів, завдань і функцій, визначених законодавством, а також затверджених керівником установи внутрішніх документів;

- стан інформування керівництва установи про ризики, що виникають під час виконання покладених на них завдань і функцій, вжиття заходів контролю, здійснення моніторингу, обміну інформацією;

- якість розподілу повноважень щодо процесів, операцій, регламентів і структури;

- стан координації та нагляду за функціонуванням внутрішнього контролю й управління ризиками у підпорядкованих бюджетних установах;

2) внутрішні фактори відповідно до Порядку:

- особиста і професійна чесність, а також етичні цінності керівництва усіх рівнів та працівників, визначені внутрішніми документами, які регулюють питання поведінки й етики взаємовідносин (кодексами етики);

- якість ідентифікації ризиків;

- якість оцінювання ризиків;

- способи реагування на ідентифіковані та оцінені внутрішні ризики;

- ротація персоналу;

- якість розподілу обов'язків та повноважень;

- рівень контролю за доступом до ресурсів та облікових записів;

- закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів;

- контроль за достовірністю проведених операцій;

- систематичний перегляд роботи кожного працівника установи (нагляд);

- оцінювання загальних результатів діяльності установи;

- рівень дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку працівниками установи;

- рівень надання повної, своєчасної та достовірної інформації керівництву установи будь-якого рівня про виконання завдань і функцій, ідентифікацію та оцінювання ризиків, стан реалізації заходів з контролю та моніторингу, впровадження рекомендацій за результатами внутрішніх аудитів та обов'язкових вимог за результатами контрольних заходів

зовнішніх контролюючих органів для прийняття відповідних управлінських рішень;

- стан розроблення та якість регламентів до порядку обміну інформацією;

- стан налагодження установою інформаційного та комунікаційного обміну із зовнішніми сторонами (органами військового управління, відповідальними за діяльність на центральному рівні, іншими органами влади, науковими установами, споживачами послуг тощо);

3) зовнішні фактори відповідно до Порядку:

- оцінювання функціонування системи внутрішнього контролю органами державного фінансового контролю;

- способи реагування на ідентифіковані та оцінені зовнішні ризики;

- особиста і професійна чесність, а також етичні цінності керівництва вищого рівня та працівників, визначені відомчими документами, які регулюють питання поведінки й етики взаємовідносин (кодексами етики, стандартами, правилами, порадиниками тощо);

- періодичність ротації керівника.

Аналіз наукових статей і наукових праць дав змогу визначити наступні внутрішні та зовнішні фактори впливу на функціонування СВК (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Аналіз внутрішніх та зовнішніх факторів впливу на функціонування СВК окремими науковцями

Автор	Внутрішні фактори	Зовнішні фактори
В. В. Король [55]	Професійний рівень працівників, достатність знань персоналу	–
Ю. Н. Болкунова [56]	Філософія керівництва та стиль управління; розподіл повноважень і відповідальності; система контролю з боку керівництва; кадрова політика	–
Т. М. Тарасова [57]	Чесність, етичні цінності, рівень кваліфікації персоналу, політика та практика управління людськими ресурсами	–

Закінчення таблиці 1.2

Автор	Внутрішні фактори	Зовнішні фактори
А. А. Лойшин [58]	Загальна організованість (злагодженість дій посадових осіб між собою, структурних підрозділів в цілому, розуміння свого значення у загальній структурі організації процесу)	–
Т. О. Каменська [59]	Зміни в операційному середовищі; становлення керівництва до внутрішнього контролю; розміри організації, та організаційна структура, масштаби та види діяльності; кількість і регіональна неоднорідність розташування відособлених підрозділів або дочірніх підприємств; ступінь механізації та комп'ютерної забезпеченості діяльності; рівень компетентності кадрів	Зміни в законодавстві, зовнішні умови функціонування підприємства; стратегічні установки, мета і завдання; ресурсне забезпечення
О. Є. Кузьмін [60]	Мета (цілі) системи контролю; завдання системи контролю; структура системи контролю; ресурсне забезпечення системи контролю	Ресурсне забезпечення системи контролю
Anthony R. N. [61]	Норми бажаної поведінки, що існують у суспільстві (“етика роботи”); організаційна культура; стилі управління; неформальні організаційні структури; рівень сприйняття інформації, комунікації	Стилi управління
Н. І. Петренко, Т. А. Бутинець [62]	Статус системи внутрішнього контролю в організації (ступінь пріоритетності); сприйняття і виконання аудиторських рекомендацій; звернення до аудиторів за консультаціями; розроблених посадових інструкцій; взаємозв'язок відповідальності працівників і керівників	Статус системи внутрішнього контролю в організації (ступінь пріоритетності)
М. В. Кізлю [63]	Неформальні норми поведінки на підприємстві; організаційна культура; стилі керівництва; формальні та неформальні організаційні структури; комунікації; нормативні положення підприємства	Законодавчі акти; державні органи влади
О. А. Подолячук, А. В. Слободянюк [64]	Якість управління; наявність трудових ресурсів; кваліфікація персоналу	Якість внутрішнього аудиту

Джерело: складено автором на основі джерел [55–64].

Аналіз Міжнародного стандарту аудиту 315 “Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища” [65] дав змогу визначити такі фактори впливу на СВК:

рівень компетентності тих, хто бере участь у заходах контролю;

історія шахрайства в установі;

якість фінансової (бухгалтерської) звітності.

На підставі проведення інтерв'ю та опитування посадових осіб структурних підрозділів Міністерства оборони України та Генерального штабу Збройних Сил України, відповідальних за удосконалення внутрішнього контролю та координацію управління ризиками, було сформульовано такі фактори впливу на функціонування СВК:

якість нормативно-правових актів, їх узгодженість між собою;

відповідність прийнятих управлінських рішень вимогам керівних документів та постійний контроль за дотриманням такої відповідності;

добросовісність, етичність;

розуміння природи функціонування СВК як керівниками усіх рівнів, так і безпосередньо персоналом організації;

налаштованість керівництва впроваджувати ефективну систему внутрішнього контролю та формулювати відповідні вказівки підлеглому особовому складу та керівникам підвідомчих бюджетних установ;

здатність до прогностичного мислення, яке враховує динаміку зовнішнього середовища, виклики та загрози, які постають перед установою, під час прийняття рішень та виконання завдань, покладених на установу;

рівні схильності та нетерпимості до корупції, антисоціальної поведінки серед керівників усіх рівнів, персоналу організації, а отже, відповідні цінності, культивовані в установі (організації);

оперативність вжиття заходів реагування на негативні події та порушення, які вплинули на діяльність установи.

Також, на думку автора, до внутрішніх та зовнішніх факторів, що мають вплив на функціонування СВК слід додати періодичність проведення курсової підготовки, занять, тренінгів, круглих столів як на рівні структурних підрозділів військової частини (установи, організації), так і за рішенням вищих органів військового управління, а також ротація персоналу рішенням старшого начальника.

Щоб узагальнити отримані результати пропонуємо отримані в ході аналізу зовнішні та внутрішні фактори розподілити за напрямом керованості, тобто визначити серед них керовані і некеровані.

До керованих факторів впливу на СВК належить віднести:

стан розроблення та затвердження керівником установи внутрішніх документів СВК;

стан запровадження чітких систем (порядків) планування діяльності;

стан запровадження чітких систем (порядків) контролю за виконанням та звітуванням про виконання планів, завдань і функцій;

якість оцінювання досягнутих результатів, у разі потреби уточнення планів;

своєчасність коригування планів діяльності установи;

якість розподілу повноважень за процесами, операціями, регламентами, структурами;

стан виконання керівництвом та працівниками установи планів, завдань і функцій, визначених законодавством, та затверджених керівником установи внутрішніх документів;

якість інформування керівництва установи про ризики, що виникають під час виконання покладених на них завдань і функцій;

стан реалізації заходів контролю;

якість здійснення моніторингу;

якість обміну інформацією;

професійна чесність;

етичні цінності керівництва;

якість ідентифікації ризиків;

якість оцінювання ризиків;

способи реагування на ідентифіковані та оцінені внутрішні ризики;

ротація персоналу в межах організації;

повнота і якість розподілу обов'язків та повноважень із виконання конкретних функцій і процесів;

- рівень контролю за доступом до ресурсів та облікових записів;
- закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів;
- контроль за достовірністю проведених операцій;
- систематичний перегляд роботи кожного працівника установи (нагляд);
- оцінювання загальних результатів діяльності установи;
- рівень дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку працівниками установи;
- рівень надання повної, своєчасної та достовірної інформації керівництву установ усіх рівнів щодо виконання завдань і функцій, ідентифікації та оцінювання ризиків, стану реалізації заходів контролю та моніторингу, впровадження їх результаті для прийняття відповідних управлінських рішень;
- стан налагодження установою інформаційного та комунікаційного обміну із зовнішніми сторонами (міністерствами, центральними органами виконавчої влади, науковими установами, споживачами послуг тощо);
- стан впровадження рекомендацій підрозділу внутрішнього аудиту бюджетної установи;
- стан впровадження обов'язкових вимог за результатами контрольних заходів органів державного фінансового контролю;
- професійний рівень працівників, достатність знань персоналу;
- філософія керівництва і стиль управління;
- розподіл повноважень та відповідальності;
- кадрова політика (політика та практика управління людськими ресурсами);
- система контролю з боку керівництва;
- загальна організованість персоналу;
- злагодженість дій персоналу;
- зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі;
- ставлення керівництва до внутрішнього контролю;

розміри організації, організаційна структура, масштаби та види діяльності;

кількість і регіональна неоднорідність розташування відособлених підрозділів або дочірніх підприємств;

рівень сприйняття інформації персоналом;

неформальні норми поведінки на підприємстві;

підвищення кваліфікації персоналу;

обсяг обігу ресурсів в установі;

рівень компетентності тих, хто бере участь у заходах контролю;

історія шахрайства в установі;

якість фінансової (бухгалтерської) звітності.

До некерованих факторів впливу на СВК належать:

етичні цінності керівництва вищого рівня;

ротація керівника;

ротація персоналу рішенням старшого начальника;

якість оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю підрозділом внутрішнього аудиту бюджетної установи;

якість оцінювання стану організації внутрішнього контролю органами військового управління, Головною інспекцією Міністерства оборони України;

способи реагування на ідентифіковані та оцінені зовнішні ризики;

особиста і професійна чесність, а також етичні цінності керівництва вищого рівня, визначені внутрішніми документами, які регулюють питання поведінки та етики взаємовідносин (кодексами етики);

зміни в законодавстві;

зовнішні умови функціонування установи;

стратегічні установки, мета і завдання;

ресурсне забезпечення СВК;

ресурсне забезпечення установи;

ступінь механізації та комп'ютерної забезпеченості діяльності.

Зауважимо, що перелік факторів не є вичерпним, зазначено на думку автора лише основні з них.

Водночас кожна установа має певні особливості функціонування, тому зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на її діяльність може бути набагато більше.

Проведений аналіз показує достатню регламентованість питань організації та функціонування внутрішнього контролю як на загальнодержавному, так і на відомчому рівні.

Разом з тим слід враховувати, що ризик-орієнтований внутрішній контроль є достатньо новим явищем у системі Міністерства оборони України держави в цілому.

Схваленою Урядом України у грудні 2018 року Постановою № 1062 врегульовано питання організації і здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та підвідомчих бюджетних установах відповідно до правових засад здійснення внутрішнього контролю, передбачених Бюджетним кодексом України.

Нормативне врегулювання у державі засад внутрішнього контролю дало змогу у найкоротший термін опрацювати проект наказу Міністерства оборони України на заміну Тимчасовому порядку організації внутрішнього контролю в МОУ і ЗС України, який остаточно врегулював питання внутрішнього контролю в оборонному відомстві та створив передумови для належного його функціонування як однієї з двох складових ДВФК поряд з внутрішнім аудитом.

Незважаючи на окремі проблеми із запровадженням нової системи внутрішнього контролю та управління ризиками, у системі Міністерства оборони України було сформовано передумови для переходу у 2019 році від початкового (2-го рівня) до повторюваного (3-го рівня) внутрішнього контролю та управління ризиками за шкалою, рекомендованою Практичними вказівками щодо впровадження фінансового управління і контролю та

посилення управлінської підзвітності (відповідальності) в органах державної влади в Україні [66].

1.2. Підходи до оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю

Щоб структуровано викласти матеріал дослідження, передусім проаналізуємо іноземні та вітчизняні підходи до оцінювання ефективності внутрішнього контролю.

Після цього розглянемо наявну регламентацію проблематики оцінювання ефективності внутрішнього контролю у МОУ та ЗС України. Це дасть змогу виявити певні невідповідності та систематизувати позитивний досвід у дослідженні зазначеного питання.

Для розуміння проблематики оцінювання ефективності СВК насамперед визначимо терміну “ефективність”.

За С. В. Мочерним, ефективність – це здатність приносити ефект, результативність процесу, проєкту тощо, яку визначають як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат [67].

На думку Б. А. Райзберга, Л. Ш. Лозовського, Е. Б. Стародубцевої ефективність – це “відносний ефект, результативність процесу, проєкту, що визначається відношенням затрат до отриманого результату” [68].

Після визначення поняття “ефективність” звертаємо увагу на тлумачення Словосполучення “ефективність внутрішнього (системи внутрішнього) контролю” дослідники тлумачать так (табл. 1.3):

Визначення словосполучення “ефективність внутрішнього (системи внутрішнього) контролю”

Джерело/автор	Визначення
Л.Ю. Патраманська	Ефективність контролю підприємства електронної комерції - це його властивість досягати мети контролю та сприяти оптимізації управління підприємством е-комерції в цілому. Предметом оцінювання ефективності внутрішнього контролю є структура та ресурси внутрішнього контролю, безпосередньо процес та результати внутрішнього контролю
С.В Бардаш	Здатність, якою наділений суб'єкт контролю та який може раціонально виконувати контрольні дії, зміст та наслідки яких будуть обумовлювати досягнення мети контролю
Р.О. Костирко	Здатність контролю до вирішення певного завдання, ступінь цінності контрольно-оцінної інформації, досягнення позитивного результату, який є наслідком здійснення контролю
Н.Г. Виговська [69]	Взаємодія із суспільним виробництвом, при якій забезпечується не просто його позитивний вплив на економічні процеси, а певне порівняння результатів з витратами, обумовлене нормою ефективності суспільного виробництва в цілому
В.О. Шевчук [70]	Ступінь пристосованості контролю до розв'язання певної проблеми у визначених умовах; здатність контролю до вирішення певного завдання
В.Ф. Максимова [71]	ступінь доцільності контролю, тобто цінності інформації, отриманої в результаті контролю, яка залежить від його достовірності, своєчасності, від вартості витрат на створення засобів контролю, його проведення і обробку результатів
В.І. Горло	це узагальнення показників дієвості та результативності СВК

Для дослідження підходів до оцінювання ефективності СВК було застосовано велику кількість наукових праць із зазначеної проблематики як вітчизняних, іноземних науковців, урядових та неурядових організацій. Нижче зазначені основні підходи до ОЕСВК.

Так, А. Тихомиров, І. В. Горло, О. Ю Амбарнова та Т. В. Варкулевич [72] під час оцінювання СВК віддають математично розрахованому матеріальному ефекту.

Зокрема, А. Тихомиров [73] вважає, що ефективність внутрішнього контролю слід визначити як відношення отриманого прибутку організації, внаслідок виконаних заходів, передбачених внутрішнім контролем, до витратків на функціонування СВК.

Наприклад І. В. Горло [74] зазначає, що ефективність системи внутрішнього контролю визначають показниками економії втрат, які виникають у процесі функціонування системи контролю та пропонує використовувати математичні моделі для оцінювання ефективності СВК. Щоб реалізувати зазначене І. В. Горло пропонує оцінювати такі параметри: якість ведення СВК, затрати на ведення СВК, збитки від впровадження СВК.

На думку Рахманкулової І. Ш., Т. М. Тарасової, Д. С. Босалка, Г. В. Максимової та К. А. Каретникова, Н. І. Дорош, М. О. Фесайя, С. Д. Даудова та О. Н. Ковальова оцінювати ефективність СВК потрібно за п'ятьма елементами СВК.

Так, І. Ш. Рахманкулов [75] у дослідженні тестування ефективності внутрішнього контролю спираючись на Закон Сарбейнса-Окслі (SOX) [76], вказує на наявність чотирьох методів тестування у розрізі кожного з п'яти елементів СВК, що можуть бути застосовані для вирішення зазначеної проблематики: нагляду, ревізії документів, підтвердження та повторного виконання.

Також на оцінювання ефективності СВК спирається Т. М. Тарасова [77], яка вважає що потрібно оцінювати кожний елемент СВК шляхом проведення відповідного тестування.

На думку Босалка Д.С. [78] система внутрішнього контролю не може бути проаналізована окремо від цілей організації: якщо цілі чітко не визначено система внутрішнього контролю втрачає ефективність, тому, що усе контролювати не можливо. Дослідник пропонує оцінювати ефективність СВК у розрізі оцінювання усіх елементів внутрішнього контролю інтегрованої моделі COSO ERM [79] (контрольного середовища, оцінювання ризику, контрольних процедур, збирання та аналізу інформації, моніторингу).

Крім того, Д. С. Босалко пропонує оцінювати ефективність СВК через оцінювання кожного елемента СВК з точки зору дизайну, імплементації та виконання, а кожен з них за достовірністю доказовості та повторюваності. У

процесі оцінювання кожній ознаці присвоюють певне значення установлене методом експертних оцінок. Автор наголошує, що станом на цей час, не досліджено можливість застосування інших методів, тому пропонує загальну оцінку ефективності внутрішнього контролю вважати середньоарифметичною оцінкою її дизайну, імплементації та виконання.

Досліджуючи питання аудиту ефективності внутрішнього контролю Н. І. Дорош, М. О. Фесай [80] визначають необхідність оцінювання адекватності й ефективності внутрішнього контролю через оцінювання основних бізнес-процесів, за такими етапами: розуміння процесу, застосування тестів контролю, процедури по суті, узагальнення доказів та формування висновків. У ході дослідження зазначеного питання автори керуються міжнародними стандартами аудиту [81] та інтегрованою моделлю COSO.

Підтримують погляди щодо оцінювання СВК в розрізі елементів внутрішнього контролю інтегрованої моделі COSO Максимова Г.В. та Каретников К.А. [82]. У своєму дослідженні автори виокремлюють функціональний, операційний, системний і нормативний підходи до оцінювання СВК та визначають відсутність єдиного підходу до вирішення цього завдання.

Відповідно до поглядів С. Д. Даудова, О. Н. Ковальова [83] оцінити СВК можна шляхом дослідження попередньо проаналізованого окремого бізнес-процесу. Оцінюванню підлягають усі компоненти системи внутрішнього контролю (інтегрована модель COSO).

Щодо підходу до оцінювання ефективності внутрішнього контролю то Т. Ю. Серебрякова [84] та О. А. Євтушевська [85] зазначають, що ефективність контролю можна оцінити через систему індикаторів. Крім того, О. А. Євтушевська автор наголошує, що індикатори сигналізують про недосягнення реалізованого управлінського рішення і з якісної, і з кількісної точки зору. Кількісні показники визначають відповідними коефіцієнтами, які характеризують процеси, що відбуваються у СВК. Якісні характеристики

можуть бути визначені через логічне оцінювання змін у системі контролю за допомогою аналітичного узагальнення результатів контрольних впливів з позиції зниження рівня різноманітних ризиків організації. Науковиця стверджує, що не зовсім правильно вимірювати ефективність внутрішнього контролю у вигляді співвідношення витрат на контрольні заходи та отриманими кількісними даними від контрольного впливу – ефекту.

У дослідженні Філіп'єва Д. Ю. [86] вказано, що на цей час існує невизначеність у змісті поняття “ефект”, яке різниться для кожної системи та залежить від багатьох факторів, а для СВК доцільніше вказувати не стільки на результативність, скільки на продуктивність, яка може бути визначена через активність суб'єктів внутрішнього контролю, достатність процедур контролю, системність контролю. Автор вказує, що СВК слід розглядати як підсистему функції управління, тому ефективність підсистеми залежатиме від внутрішніх та зовнішніх факторів, які впливають систему управління в цілому.

На думку С. В. Бардаша, Т. С. Осадчої [87] ефективність оцінюють шляхом визначення якісних властивостей внутрішнього контролю і зв'язків між якістю внутрішнього контролю та одержаним ефектом.

У своїх дослідженнях К. Безверхий [88] та Р. О. Костирко [89] внутрішньогосподарського контролю та підприємницької діяльності наголошено на комплексному підході до оцінювання ефективності внутрішнього контролю, який складається з трьох етапів: формування інформації про досягнення поставлених цілей на окремих етапах функціонування внутрішнього контролю; визначення критеріїв ефективності внутрішнього контролю; вибору методу, розроблення тестових завдань, проведення анкетування. Так, Р. О. Костирко формулює необхідність звернути увагу на кількісні характеристики критеріїв оцінювання ефективності СВК.

На думку С. А. Макаренка та А. А. Шаповалової [90], оцінювання ефективності внутрішнього контролю складається з двох елементів:

оцінювання ефективності дизайну контрольних процедур та оцінювання операційної ефективності СВК.

Так, Макаренко С.А. [91] стверджує, що для оцінювання ефективності функціонування СВК необхідне безперервне спостереження за контрольними процедурами, які проводять для усіх елементів внутрішнього контролю.

Крім того, С. А. Макаренко [92] зазначає, що у межах дослідження оцінювання ефективності внутрішнього контролю слід брати до уваги не лише питання результативності СВК (кількості ідентифікованих відхилень), а й дієвості, тобто ступеня активності і суб'єктів внутрішнього контролю, необхідної кількості контрольних заходів, ступеня безперервності здійснюваного контролю

Щоб оцінювати ефективність внутрішній контроль Л. Ю. Патраманська [93] пропонує використовувати значення якісних характеристик системи контролю, отримані методом експертних оцінок для визначення бальних значень контрольних параметрів.

Зокрема, В. А. Якімова [94] вказує, що для забезпечення оцінювання надійності та функціонування СВК представники аудиту застосовувати відповідні тестові процедури засобів контролю, які мають на меті отримання кількісних та якісних оцінок СВК.

Зазначимо, що під час оцінювання ефективності СВК було взято до уваги питання оцінювання внутрішньогосподарського контролю. Аналіз досліджень В. Гончара [95], В. В. Короля [96] показує, що науковці надають перевагу методам експертних оцінок. Так, В. В. Король пропонує використовувати для оцінювання ефективності внутрішньогосподарського контролю два методи: якісний (експертна оцінка) та статистичний (кількісна оцінка).

Для наочності та зрозумілості викладеного матеріалу складено таблицю (табл. 1.4.), що узагальнює погляди на оцінювання ефективності СВК. Також, у таблиці проаналізовано еволюцію розвитку підходів до формулювання та визначення оцінювання ефективності СВК.

Підходи до оцінювання ефективності внутрішнього контролю

Автор	Рік	Підхід до ОЕСВК
А. Тихомиров	2002	Ефективність внутрішнього контролю визначається відношенням отриманого прибутку організації у наслідок виконаних заходів передбачених внутрішнім контролем до видатків на функціонування СВК
І.В. Горло	2007	Використання математичних моделей з оцінкою наступних параметрів: якість ведення СВК, затрати на ведення СВК, збитки від впровадження СВК
І.Ш. Рахманкулов	2007	Наявність чотирьох методів тестування у розрізі кожного з п'яти елементів СВК: нагляд, ревізія документів, підтвердження, та повторне виконання
Р.О. Костирко	2008	Комплексний підхід, тестові процедури – шляхом розрахунку вагових балів
С.В. Бардаш, Т.С. Осадча	2011	Ефективність внутрішнього контролю може визначатися за прямими та непрямими показниками, та залежить від обрання критерії до оцінки ефективності СВК
К. Безверхий	2011	Комплексний підхід, тестові процедури – розрахунок вагових балів
Д.С. Босалко	2011	Оцінка всіх елементів ВК шляхом визначення їх дизайну, імплементації та виконання
Т.Ю. Серебрякова	2013	Оцінка через систему індикаторів, що сигналізують про недосягнення реалізує мого управлінського рішення
Т.М. Тарасова	2013	Оцінка в розрізі всіх елементів внутрішнього контролю, застосування тестових процедур
О.А. Євтушевська	2015	Ефективність внутрішнього контролю повинна оцінюватись через власні індикатори
Д Ю. Філіп'єв	2016	Тестові процедури – шляхом розрахунку вагових балів; прості математичні моделі – шляхом співвідношення затрат/ефекту; аналітичні процедури, що характеризують ефективність внутрішнього контролю – тестування/комплаєнс; аналітичні процедури, що характеризують ефективність управлінських систем – кінцеві результати господарської діяльності
Л.Ю. Патраманська	2016	Ефективність внутрішнього контролю на підприємствах електронної комерції повинна оцінюватись з використанням кількісних та якісних показників, методи експертних оцінок – вагові бали
В.А. Якімова	2016	Ефективність внутрішнього контролю на підприємствах електронної комерції повинна оцінюватись з використанням кількісних та якісних показників, методи експертних оцінок – вагові бали
Г.В. Максимова, К.А. Каретников	2017	Функціональний, операційний, системний, нормативний. оцінка в розрізі всіх елементів внутрішнього контролю
С.Д. Даудов, О.Н. Ковальов	2017	Оцінка в розрізі всіх елементів внутрішнього контролю, застосування тестових процедур; оцінка ефективності дизайну та операційної ефективності
Н.І. Дорош, М.О. Фесай	2018	Оцінка в розрізі всіх елементів ВК, застосування тестових процедур
С.А. Макаренко, А.А. Шаповалова	2018	Оцінка ефективності СВК складається з двох елементів: оцінювання ефективності дизайну контрольних процедур та оцінювання операційної ефективності СВК. Оцінка ефективності внутрішнього контролю відповідно до МСА 315, оцінка в розрізі всіх елементів внутрішнього контролю

Під час аналізу підходів до оцінювання ефективності СВК було взято до уваги основні приклади західноєвропейського та американського досвіду із регламентації зазначеної проблематики.

Так, відповідно до Стандартів внутрішнього контролю у федеральному уряді (“Зелена книга”) [97], які застосовуються у США, було визначено, що ефективна СВК забезпечує розумну впевненість, у тому, що організація досягне визначених цілей, а кожен з п’яти елементів СВК розроблений, впроваджений та працює у загальному інтегрованому порядку СВК.

У ході оцінювання ефективності СВК передбачено аналізувати конструкцію, реалізацію та ефективність СВК, а також додержання принципів СВК. У зазначеному документі структура СВК відповідає інтегрованій системі COSO: має 5 елементів та 17 принципів. Якщо встановлено, що один з компонентів або принципів працюють неефективно, то СВК вважають неефективною.

Зауважимо, що у 2017 році розроблено нову редакцію концепції COSO [98] (редакція 2017 року), в якій запропоновано п’ять елементів інтегрованої системи управління ризиками: управління та культуру; стратегію та постановлення цілей; ефективність діяльності, моніторинг та впровадження змін, інформацію, комунікацію та звітність, а також виокремлено 20 принципів ефективного функціонування СВК (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Складові концепції інтегрованої моделі COSO

КОМПОНЕНТИ				
Управління та культура	Стратегія та постановка цілей	Ефективність діяльності	Моніторинг та внесення змін	Інформація, комунікація та звітність
ПРИНЦИПИ В РОЗРІЗІ КОМПОНЕНТІВ				
Здійснення радою директорів наглядової функції за управлінням ризиками	Аналіз вимог до ведення діяльності	Ідентифікація ризиків	Оцінювання суттєвих змін	Використання інформації та технологій

КОМПОНЕНТИ				
Управління та культура	Стратегія та постановка цілей	Ефективність діяльності	Моніторинг та внесення змін	Інформація, комунікація та звітність
Створення операційних структур	Визначення ризик-апетиту	Оцінювання впливу ризиків	Аналіз ризиків та ефективності діяльності	Поширення інформації про ризику
Визначення бажаної культури	Оцінювання стратегічних альтернатив	Пріоритетність ризиків	Підвищення ефективності системи управління ризиками	Звітність про ризику, корпоративній культурі та ефективності діяльності
Демонстрування належності до основних цінностей	Формулювання бізнес-цілей	Реагування на ризик		
Залучення, розвиток та утримання кваліфікованих спеціалістів		Комплексний погляд на ризику		

Необхідно додати, що Комісія Тредвею (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) розробила власний підхід до оцінювання ефективності СВК – Internal Control – Integrated Framework: Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control [99], побудований на використанні тестових процедур у розрізі перевірки ефективності усіх наявних елементів та принципів інтегрованої системи.

Також було проаналізовано комплексну модель оцінювання ефективності СВК “The Comprehensive Assessment Model” (CAM) [100], запропоновану американським Інститутом внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)). Підхід до оцінювання ефективності СВК базується на визначенні ефективності у двох сферах:

архітектурі або конструкції (дизайні) СВК, що охоплюють внутрішні характеристики процесу, а також встановлюють зв’язок з іншими процесами; рівні фактичної продуктивності (ефективності функціонування системи).

Підхід, запропонований IIA RF, базується на сумісності з інтегрованою моделлю COSO.

У дослідженні Kumuthinidevi S. [101], також розглянуто оцінювання ефективності СВК у розрізі п'яти його елементів. Оцінювання проводять за допомогою тестових процедур для визначених індикаторів з подальшим присвоєнням їм відповідних вагових показників, обчислених методом експертних оцінок.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 315 “Ідентифікація та оцінювання ризиків істотного викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища” [102] оцінювання ефективності СВК ґрунтується на оцінюванні п'яти складових СВК та проводиться шляхом використання аналітичних методів і тестових процедур для визначення достовірності фінансової (бухгалтерської) звітності, ефективності та результативності діяльності, комплаєнсу.

У Настанові Міністерства оборони США від 30.05.2013 № 5010.40 [103], яка стосується усіх компонентів Міністерства оборони США (Апарату Міністра оборони США, військових департаментів, Об'єднаного комітету начальників штабів, військ тощо), визначено, що виявляти недоліки в СВК потрібно насамперед шляхом тестування. Порушення нормального функціонування СВК можливе якщо через неправильне функціонування елемента СВК керівництво не може досягти визначених цілей.

Проаналізовані вище підходи дали змогу виокремити три основні методи оцінювання ефективності СВК: застосування тестових процедур, нескладних математичних моделей та аналітичних методів оцінювання (перевірки). Порівняння перелічених методів відображено у табл. 1.6.

Порівняння основних методів оцінювання ефективності СВК

Методи	Суть методів	Основні переваги	Основні недоліки
Тестові процедури ОЕВК	Підготовка певного переліку питань для перевірки та визначення якісних характеристик СВК	Простота обробки, можливість застосування експертних методів, не працезатраті	Зосередженість на якісних показниках
Математичні моделі ОЕВК	Фокусування переважно на визначенні ефекту/затрат	Точність обчислення	Зосередженість переважно на кількісних показниках
Аналітичні методи ОЕВК	Необхідність опрацювання великого обсягу реєстрів аналітичного обліку за допомогою тестових процедур	Можливість детально проаналізувати відповідність і достатність контрольних процедур у наявних процесах, застосування комплаєнсу	Зосередженість на якісних показниках, що потребує високого рівня аналітичної інформації, неврахування факторів впливу, недостатня розробленість на теоретичному рівні

З огляду на таблицю 1.6 та проаналізовані у дослідженні підходи до оцінювання ефективності СВК та в цілому розуміння природи СВК можна констатувати, що в разі застосування математичних моделей використовувати лише підхід ефект/затрати недоцільно.

Це пов'язано з неможливістю у кількісному (грошовому) вимірі оцінити саме позитивний ефект від функціонування СВК. Головним результатом позитивної організації та функціонування СВК є досягнення визначених цілей організацією, через превентивне недопущення неефективних управлінських рішень, втрат і нестач у процесі управління майном та ресурсами.

1.3. Сучасний стан оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України

У системі Міністерства оборони та Збройних Сил України організують внутрішній контроль безпосередньо Головна інспекція Міністерства оборони України, Управління внутрішнього контролю Апарату Головнокомандувача ЗС України, структурні підрозділи внутрішнього контролю видів, окремих родів військ (сил), оперативних (повітряних командувань), відповідні менеджери та координатори внутрішнього контролю в ОВУ та військових частинах, установах, організаціях.

У теоретичному дослідженні та проведенні відповідної курсової підготовки з питань організації СВК безпосередньо беруть участь кафедра економіки та фінансового забезпечення Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського і Департамент внутрішнього аудиту Міністерства оборони України.

Вищевикладене конкретизується для розуміння подальшого аналізу підходу до оцінювання СВК, застосовуваного Департаментом внутрішнього аудиту МОУ.

Передусім визначимо суб'єктів оцінювання ефективності СВК.

У ст. 26 Бюджетного кодексу України зазначено, що внутрішній аудит – це діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання незаконному, неефективному та не результативному використанню бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.

Цією статтею визначені правові засади функціонування внутрішнього аудиту в Україні.

Для виконання вимог статті щодо реалізації правових засад функціонування внутрішнього аудиту ухвалено Постанову Кабінету Міністрів України “Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та

утворення підрозділів внутрішнього аудиту” від 28 вересня 2011 р. № 1001 (далі – Постанова) [104].

Документом визначено, що об’єктом діяльності підрозділів внутрішнього аудиту є заходи, які проводять керівники органів, підприємств, установ та організацій для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності, ефективного використання бюджетних коштів та інших активів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і вимог щодо їх діяльності).

Відповідно до Постанови основним завданням підрозділу аудиту полягає в наданні керівникові державного органу, його територіального органу та бюджетної установи об’єктивних і незалежних висновків та рекомендацій щодо функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення.

У п. 5 Постанови зазначено, що підрозділ аудиту оцінює ефективність функціонування системи внутрішнього контролю.

Аналіз зазначеного нормативно-правового акту показав, що під час проведення аудиту підрозділи аудиту мають право визначати методи аудиту, необхідні для виконання аудиторського завдання, у тому числі за згодою проводити анкетування, опитування та інтерв’ювання працівників державного органу, його територіального органу, підприємства, установи, організації, що належить до сфери управління державного органу, з питань, що стосуються їх діяльності.

Для визначення єдиного комплексу дій із проведення підрозділами Служби внутрішнього аудиту Збройних Сил України аудиту управління ризиками та надання аудиторам методологічних і практичних рекомендацій з проведення аудиту управління ризиками Департамент внутрішнього аудиту Міністерства оборони України видав наказ “Про затвердження Тимчасової настанови з проведення аудиту управління ризиками” від 06.10.2017 № 33 (далі – наказ) [105].

Метою аудиту визначено надання об'єктивних, обґрунтованих і незалежних рекомендацій, спрямованих на удосконалення та підвищення ефективності системи управління ризиками підконтрольного суб'єкта.

Аналіз змісту Тимчасової настанови показав, що об'єктом аудиту є питання управління ризиком, його регламентація та організація.

Тимчасова настанова – це єдиний документ в системі МОУ та ЗС України, в якому регламентовано порядок оцінювання складових системи внутрішнього контролю.

Також у Тимчасовій постанові з проведення аудиту управління ризиками визначено, що під час оцінювання ефективності управління ризиками аудит зосереджується на з'ясуванні співвідношення між вартістю продукту та ресурсами, витраченими на його створення, і пропонують певний порядок оцінювання стану управління ризиками.

Зауважимо, що підхід до оцінювання ефективності СВК, викладений у наказі, не відповідає повною мірою сучасному обсягу оцінювання ефективності СВК, адже регламентує порядок оцінювання елемента СВК “управління ризиками” лише в контексті організації та регламентації суб'єктом внутрішнього контролю.

У формулюванні наукового завдання визначено, що система внутрішнього контролю складається з п'яти взаємопов'язаних елементів.

У п. 8 Постанови № 1001 “Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту” передбачено, що внутрішній аудит проводять відповідно до стандартів, затверджених Міністерством Фінансів України.

Так, Національними стандартами внутрішнього аудиту визначено лише такі напрями внутрішнього аудиту: аудит ефективності, фінансовий аудит, аудит відповідності [106].

Однак, розглянутий підхід до аудиту управління ризиками не врегульований не лише на загальнодержавному рівні, а й не затверджений відповідним наказом Міністра оборони України.

Тимчасова настанова з проведення аудиту управління ризиками затверджена лише на рівні Департаменту внутрішнього аудиту МОУ.

Існуючий порядок аудиту управління ризиками ґрунтується на застосуванні аудитором лише тестових процедур, що з урахуванням аналізу наявних підходів до оцінювання ефективності СВК, може дати лише часткове уявлення про ефективність СВК в контексті її організації. Оцінювання базується тільки на якісних характеристиках з урахуванням співвідношення витрат на СВК та отриманого матеріального ефекту. Високу ефективність застосування зазначеного співвідношення за результатами проведеного аналізу піддано сумніву через особливості та цілі внутрішнього контролю, які передбачають недопущення прийняття неефективних управлінських рішень, втрат і нестач в управлінні державним майном та ресурсами.

Разом з тим, під час визначення показника ефективності СВК зазначене співвідношення затрат/ефекту (за наявності) слід враховувати, але не більш, ніж додатковий параметр оцінювання й лише з урахуванням інших показників.

Також слід проаналізувати підхід до оцінювання та посилення фінансового управління і контролю, викладений у підручнику “Вказівки для оцінювання та посилення Фінансового управління і контролю в державних установах” [107]. Зазначений підручник розроблений Національною академією фінансів та економіки (НАФЕ) і Міністерством фінансів Нідерландів для вищого керівництва державних установ, відповідального за впровадження фінансового управління і контролю (далі – ФУК) у підпорядкованих установах. У посібнику запропоновано оцінювати поточну конфігурації ФУК щоб забезпечити керівництво достатньою інформацією для розроблення заходів із вдосконалення ФУК. Підхід повністю ґрунтується на оцінюванні якісних показників, які переважно свідчать лише про стан організації системи та виконання принципів функціонування ДВФК.

Аналіз показав, що станом на цей час, науково обґрунтованих методичних підходів та методики, яка б регламентувала порядок оцінювання ефективності СВК немає ні на загальнодержавному, ні на відомчому рівні.

Позитивною тенденцією у розбудові Збройних Сил України є впровадження найкращих бізнес-практик, застосовуваних в оборонній сфері провідних країн світу, однією з яких є система ризик-орієнтованого внутрішнього контролю.

Зазначимо, що військова наука вивчає ефективність різноманітних систем військового призначення, що відображено у чималій кількості публікацій та звітах про практично проведені наукові дослідження, але ризик-менеджмент, покладений в основу СВК є новим та недослідженим процесом у системі Міністерства оборони та Збройних Сил України, який слід вивчати з урахуванням особливостей та специфіки діяльності.

1.4. Постановка наукового завдання

Постановою № 1001 передбачено, що підрозділи внутрішнього аудиту у процесі реалізації покладених на них функцій і завдань оцінюють ефективність СВК підконтрольного об'єкта.

Разом з тим наявний підхід до оцінювання ефективності СВК викладений у наказі Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України “Про затвердження Тимчасової настанови з проведення аудиту управління ризиками” від 06.10.2017 р. № 33 лише частково відповідає сучасному обсягу оцінювання ефективності СВК, а саме регламентує порядок оцінювання елемента СВК – управління ризиками тільки в контексті організації та регламентації суб'єктом внутрішнього контролю.

Також, підхід не може бути використаний як науково обґрунтований інструмент, за допомогою якого можна діагностувати ефективність СВК.

Аналіз засвідчив, що станом на цей час, науково обґрунтованих методичних підходів та методики, яка б регламентувала порядок оцінювання ефективності СВК немає ні на загальнодержавному, ні на відомчому рівні.

Щоб вирішити означену невідповідність, наявну в теоретичних положеннях та практиках їх застосування, було проведено:

1. Аналіз факторів зовнішнього та внутрішнього впливу на ефективність функціонування системи внутрішнього контролю. Для визначення факторів, що впливають на функціонування СВК, було проаналізовано:

основні керівні документи, що регламентують питання функціонування СВК;

наукові статті, наукові праці за напрямом функціонування СВК;

проведено інтерв'ю з фахівцями з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту Міністерства оборони України.

Це дало змогу сформуванню систему факторів зовнішнього та внутрішнього впливу і розподілити їх за ступенем керованості, в наслідок, чого визначити обмеження дослідження – вплив некерованих факторів на функціонування СВК.

2. Аналіз існуючих підходів до оцінювання ефективності СВК, висвітлена у нормативно-правових та розпорядчих документах у системі ДВФК, МОУ, ЗС України, а також наукових працях вітчизняних і іноземних управлінців та науковців.

Вивчення підходів до оцінювання ефективності СВК, дало змогу виявити їх неефективність (невідповідність) для вирішення поставленого завдання, а саме з'ясовано, що сучасні методи оцінювання ефективності СВК, застосовувані іноземними та вітчизняними науковцями й управлінцями щодо усіх елементів внутрішнього контролю, спрямовані переважно на підсумкове тестування якісних характеристик системи за допомогою відповідних чек-листів. Аналіз показав необхідність урахування не лише

якісних, а й кількісних характеристик СВК через їх об'єктивність та безпосереднє відображення дієвості контрольних процедур.

Результатом проведеного аналізу процесу оцінювання ефективності СВК, вивчення наявного науково-методичного апарату з означеного питання стало визначення актуального наукового завдання з розроблення комплексної методики оцінювання ефективності СВК установи МОУ.

Для вирішення наукового завдання потрібно виконати низку часткових завдань, а саме:

1) проаналізувати фактори, які впливають на систему внутрішнього контролю установи МОУ;

2) проаналізувати існуючі підходи до оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю;

3) здійснити вибір, обґрунтувати та оцінити показники та критерій оцінювання ефективності СВК установи МОУ;

4) розробити комплексну методику оцінювання ефективності СВК установи МОУ;

5) обґрунтувати на основі результатів оцінювання ефективності СВК установи МОУ рекомендації щодо застосування комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи МОУ.

Висновки до розділу 1

Проведений автором у першому розділі дослідження аналіз дає змогу сформулювати такі висновки.

1. Визначено, що СВК у процесі функціонування, як і будь-яка інша система, зазнає впливу зовнішніх і внутрішніх факторів.

У ході аналізу ідентифіковано ряд зовнішніх та внутрішніх факторів, які чинять або можуть чинити вплив на функціонування СВК. Їх розмежовано за ступенем керованості.

Визначено ряд керованих факторів впливу, на які учасники, що забезпечують належне функціонування внутрішнього контролю та СВК, можуть реагувати у процесі функціонування, та некеровану сукупність факторів, на які СВК не може впливати самостійно.

Щоб визначити зміни вихідних параметрів функціонування СВК, необхідно надалі дослідити роль саме керованих факторів у функціонуванні СВК.

Вплив некерованих факторів на функціонування СВК визначимо як обмеження у дослідженні через непередбачуваність та неможливість впливу на них.

Аналіз довів, що переважна більшість факторів пов'язані з якістю, станом і рівнем супутніх субпроцесів та операцій у процесі функціонування СВК як на рівні установи, так і на рівні вищого органу військового управління або рішення вищого керівництва. За поляризацією цих процесів від негативного до позитивного значення визначають позитивний, або негативний вплив окремих факторів на систему.

2. Визначено, що ідентифіковані у дослідженні фактори можна дослідити на предмет формулювання на їх основі відповідних показників функціонування СВК.

3. Аналіз підходів до оцінювання ефективності СВК, застосовуваних в урядових та оборонних організаціях США, підходів запропонованих Комісією спонсорських організацій Тредвею, Інститутом внутрішніх аудиторів, Міжнародними стандартами аудиту, дає змогу стверджувати про використання вітчизняними науковцями та науковцями близького зарубіжжя позитивного іноземного досвіду, а також інтерпретацію підходів, розроблених провідними іноземними організаціями у відповідній предметній галузі.

4. Аналіз підходів до оцінювання ефективності СВК показав, що застосовувати в математичних моделях недоцільно лише підхід “ефект/затрати”.

5. Виявлено, що сучасні методи оцінювання ефективності СВК, застосовувані іноземними та вітчизняними науковцями і управлінцями стосовно усіх елементів внутрішнього контролю, спрямовані переважно на підсумкове тестування якісних характеристик системи за допомогою відповідних чек-листів та питанню її організації, а не функціонування. За результатами аналізу сформульовано необхідність визначення не лише якісних, а й кількісних характеристик СВК через їх об'єктивність та безпосереднє відображення дієвості контрольних процедур. Широко застосовувані у західних країнах чек-листи, не дають об'єктивного уявлення про конкретний числовий показник у конкретному значенні, а лише підсумовують кількість балів за результатом суб'єктивної думки.

6. Визначено необхідність урахування ряду кількісних характеристик СВК завдяки їх об'єктивності і можливості безпосередньо відобразити дієвість контрольних процедур. Підходи до оцінювання ефективності СВК проаналізовані на цьому етапі дослідження, потрібно оцінювати з використанням кількісних та якісних показників, а надалі – методів експертних оцінок та вагових балів, через відсутність достатньої статистичної інформації.

7. Результати аналізу підходів до оцінювання ефективності СВК вказують на необхідність наукового обґрунтування системи показників оцінювання ефективності СВК та дослідження порядку їх спільного обчислення для визначення конкретного узагальненого (інтегрального) показника, що свідчитиме про ефективність СВК та відповідного критерію його оцінювання.

8. Визначено, що підхід викладений у наказі Департаменту внутрішнього аудиту МОУ № 33, фактично не є науково обґрунтованим інструментом за допомогою якого можна діагностувати ефективність СВК, а базується переважно на констатації фактів щодо організації СВК за елементами внутрішнього контролю, визначеними Постановою № 1062.

9. Встановлено, що станом на цей час, науково обґрунтованої комплексної методики яка б регламентувала порядок оцінювання ефективності СВК, немає ні на загальнодержавному, ні на відомчому рівні.

РОЗДІЛ 2

РОЗРОБЛЕННЯ КОМПЛЕКСНОЇ МЕТОДИКИ ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ УСТАНОВИ МІНІСТЕРСТВА ОБОРОНИ УКРАЇНИ

2.1. Комплексна методика оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України

Комплексна методика передбачає у проведення трьох взаємопов'язаних ключових етапів, що сукупності дають змогу визначити рівень ефективності функціонування запровадженої системи ризик-орієнтованого внутрішнього контролю установи МОУ.

Наявний підхід в аудиті управління ризиками, розглянутий у розділі 1, не дає змоги визначити числовий показник оцінювання ефективності СВК.

Під час розроблення комплексної методики оцінювання ефективності СВК установи МОУ головне завдання полягало у визначенні науково обґрунтованого методичного апарату, який дасть змогу визначити рівень ефективності функціонування СВК шляхом ідентифікації показників та обґрунтуванні узагальненого числового показника, який у разі застосування певного критерію оцінювання вказуватиме на рівень ефективності функціонування СВК.

Також комплексну методику було розроблено з огляду на потребу урахуванням досягнення високого рівня її практичності та можливості застосування фахівцями аудиторської служби різного рівня професійної підготовки у різних галузях.

Фахівці, які на практиці будуть використовувати комплексну методику, із дотриманням певної послідовності зможуть змінювати зміст контрольних процедур у ході проведення перевірки з урахуванням змін в організації СВК.

Розроблена комплексна методика структурно складається з трьох взаємопов'язаних послідовних елементів, а саме:

- 1) ідентифікація, формулювання та наукове обґрунтування системи показників ефективності функціонування СВК;
- 2) вибір ключових показників ефективності функціонування СВК, їх оцінювання;
- 3) формування матриці ключових показників, визначення узагальненого показника ефективності функціонування СВК та його оцінювання.

Зупинимося детальніше на кожному з елементів комплексної методики.

2.1.1. Ідентифікація, формулювання та наукове обґрунтування системи показників ефективності функціонування системи внутрішнього контролю

Перший етап комплексної методики має за мету ідентифікацію та вибір можливих показників, що можуть на ефективність функціонування СВК.

Виконання першого етапу передбачає вибір показників ефективності СВК та їх наукове обґрунтування.

Щоб сформувати перелік показників ефективності функціонування СВК, необхідно:

ідентифікувати фактори, які впливають на функціонування СВК;

дослідити підходи до оцінювання ефективності СВК на предмет наявності показників;

проаналізувати отриману інформацію в ході проведених заходів та сформулювати відповідні показники функціонування СВК на основі ідентифікованих факторів.

Для ідентифікації факторів потрібно ґрунтовно проаналізувати: нормативно-правові та інші розпорядчі документи, які регламентують питання організації та функціонування СВК, вітчизняні та іноземні наукові праці, в яких висвітлено досвід досліджень.

Під дослідження наявних підходів до оцінювання ефективності СВК стосовно наявності показників обов'язково слід звернути увагу на міжнародний досвід із зазначеної проблематики.

Крім аналізу джерел та керівних документів, необхідно провести інтерв'ювання з фахівцями з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

У процесі дослідження, ідентифіковано ряд факторів, які розподілено за ступенем керованості, тобто виділено фактори керованого та некерованого впливу на функціонування СВК в установі МОУ.

Зазначене дало змогу визначити пріоритетні завдання дослідження і, як наслідок, – обмеження наукового дослідження.

У запропонованій комплексній методиці у процесі вибору показників взятий до уваги вплив саме керованих факторів.

На основі проведеної роботи виокремлено ряд показників, які впливають на ефективність функціонування СВК та розподілено їх за якісними та кількісними характеристиками.

Зауважимо, що у процесі досліджень більшість фахівців та науковців схиляються до використання переважно якісних характеристик.

Разом з тим основними завданнями внутрішнього контролю, на нашу думку та з урахуванням вимог Постанови № 1062, є недопущення втрат і нестач майна та ресурсів, а також запобігання реалізації неефективних управлінських рішень. Показник втрат і нестач за контрольний період відіграє значну роль в оцінюванні ефективності функціонування СВК, тому врахування кількісних показників є обов'язковим.

Таким чином, застосування першої частини першого етапу комплексної методики приводить до вибору переліку кількісних та якісних показників, що можуть вказувати на ефективність об'єкта дослідження, і давати змогу сформуванню відповідну базу даних.

У другій частині першого етапу комплексної методики науково обґрунтовують обрані в ході аналізу та дослідження показники.

Для обґрунтування застосовуємо метод експертних оцінок, що полягатиме у складанні відповідної анкети та подальшому опитуванні експертів для оцінювання запропонованих показників.

Розрахунки пропонуємо провести методом середніх балів та методом медіан, а узгодженість думок експертів оцінити коефіцієнтом конкордації, значущість якого перевірити за критерієм Пірсона.

Щоб досягнути мети другої частини першого етапу комплексної методики необхідно провести такі заходи:

1. Сформувати експертну групу з-поміж фахівців з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (фахівці внутрішнього контролю безпосередньо організують функціонування СВК, а фахівці з внутрішнього аудиту дають оцінку ефективності функціонування СВК).

2. Розробити анкету до якої включити усі ідентифіковані показники.

3. Провести персональне письмове опитування без роботи експертів у групі.

4. Обчислити результати:

а) Визначити кінцеву суму за кожним фактором:

$$S_{ij} = \sum b_{ij}, \quad (2.1)$$

б) розрахувати середнє арифметичне рангу :

$$r_j = \frac{S_{ij}}{n}, \quad (2.2)$$

Визначення методом середніх балів показників перевіряють методом медіан та підтверджують отримані результати.

в) провести заново ранжування факторів;

г) перевірити показник узгодженості думок експертів для чого застосувати коефіцієнт конкордації W , тобто загальний коефіцієнт рангової кореляції для групи, що складається з m експертів:

$$W = \frac{S}{\frac{1}{12} * m^2(n^3 - n) - m * \sum T_i}, \quad (2.3);$$

$$\text{де } T_i = \frac{1}{12} \sum t_i (t_i^3 - t_i),$$

t_i – кількість однакових рангів в i -му рядку.

д) перевірити значущість коефіцієнта конкордації за критерієм Пірсона (4), через те, що кількість показників більша 7:

$$x^2 = \frac{S}{\frac{1}{12} * mn(n + 1) + \frac{1}{n - 1} * \sum T_i}. \quad (2.4)$$

Проведення усіх заходів та розрахунків у запропонованій послідовності дає змогу сформувати базу даних системи науково обґрунтованих показників та ідентифікувати, сформулювати і науково обґрунтувати систему показників ефективності функціонування СВК.

2.1.2. Вибір ключових показників ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, їх оцінювання

Виконання етапу передбачає:

- 1) визначення вагових коефіцієнтів у межах обраних показників;
- 2) оцінювання обраних показників.

Сформована під час першого етапу база даних складається з 93 показників, що можуть свідчити про ефективність функціонування СВК.

З огляду на викладене суб'єкт оцінювання може збільшувати їх кількість у ході оцінювання і підхід до їх обрахування.

У комплексній методиці передбачено застосовувати матрицю ключових показників ефективності (КРІ), що містять 6–7 ключових показників.

Визначення шести/семи ключових показників зумовлено специфікою застосування матриці КРІ [108;177–180]. Зазначена кількість показників оптимальна для визначення вагових коефіцієнтів обраних показників.

Кожен показник підлягає окремому оцінюванню, обрані показники не суперечать один одному та за результатами розрахунків за кожним із них становлять єдиний узагальнений показник ефективності.

Експертне оцінювання та розрахунок дали змогу виокремити шість ключових показників ефективності СВК:

рівень компетентності тих, хто бере участь у заходах контролю;

якість ідентифікації ризиків;

якість оцінювання ризиків;

стан реалізації заходів контролю;

якість фінансової (бухгалтерської) звітності;

показник втрат і нестач.

Далі розраховують вагову характеристику обраних ключових показників ефективності за такою формулою:

$$S_{ij} = x_{max} - x_{ij}; \quad (2.5)$$

математичних розрахунків оброблення Інформацію отриману на підставі анкетування експертів, було математично опрацьовано і визначено вагову характеристику обраних ключових показників ефективності (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Вагові коефіцієнти обраних показників

Показник		Експерти												Σ	Вага, λ
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
Якість ідентифікації ризиків	x_1	3	3	4	4	3	4	3	4	4	4	4	4	44	0,1781
Якість оцінювання ризиків	x_2	4	4	4	1	4	4	3	4	3	4	4	4	43	0,1741
Рівень компетентності	x_3	3	3	4	3	3	2	4	4	4	4	4	4	42	0,17
Стан реалізації заходів контролю	x_4	4	4	4	3	3	2	3	4	3	4	4	4	42	0,17
Якість фінансової бухгалтерської звітності	x_5	3	3	4	2	4	2	3	4	1	4	4	4	38	0,1538
Показник втрат та нестач	x_6	4	4	4	2	4	2	3	4	3	0	4	4	38	0,1538

Другою частиною другого етапу комплексної методики є оцінювання обраних показників.

Метод оцінювання показника залежить від його якісної, чи кількісної характеристики.

Так, якість ідентифікації ризиків, якість оцінювання ризиків, рівень компетентності тих, хто бере участь в заходах контролю, стан реалізації заходів контролю, якість фінансової (бухгалтерської) звітності є якісними показниками а показник втрат та нестач – кількісним.

Для визначення числового значення частини якісних показників (якості ідентифікації ризиків, якості оцінювання ризиків, стану реалізації заходів контролю) потрібно розробити відповідні анкети, в яких передбачити ряд питань, або тверджень, відповіді на які, у своїй сукупності, дають уявлення особі, що здійснює оцінювання, про стан функціонування певного елемента оцінювання (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Структура анкети визначення числового значення якісних показників якості ідентифікації ризиків, якості оцінювання ризиків, стану реалізації заходів контролю

№ п/п	Питання/оцінка	Твердження (регламентація)		Рівні зрілості (якість)				Сума балів	Примітка
		Так	Ні	Ситуативний	Початковий	Повторювальний	Керований		
		1	0	1	2	3	4		
1.	Зміст питання (твердження)								
	РАЗОМ:								

Зміст питання визначають з урахуванням вимог керівних документів та правил організації і функціонування СВК на момент проведення оцінювання.

Під час оцінювання питання (твердження) беруть до уваги не лише його наявність та регламентацію, а й рівень зрілості або якості впровадження (регламентації).

Рівень зрілості (якості) відпрацювання, або регламентації змісту питання (твердження) визначають на підставі вимог наказу Департаменту внутрішнього аудиту МОУ № 33.

Числове значення показника буде дорівнювати співвідношенню отриманих балів за анкетною із максимально можливою сумою балів за анкетною відповідно до максимальної кількості розглянутих питань (елементів).

Якісний показник “рівень компетентності тих, хто бере участь у заходах контролю” пропонуємо визначати шляхом розроблення тестів з питань організації та здійснення внутрішнього контролю.

Перелік контрольних питань доцільно визначити згідно з порядком організації та функціонування СВК, актуальним на день оцінювання ефективності СВК.

Оцінювати отримані відповіді пропонуємо відповідно до порядку оцінювання результатів підсумкового контролю навчальних досягнень слухачів за 100-бальною національною шкалою та шкалою ЄКТС, що відповідають Болонській системі (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Градація за 100-бальною національною шкалою та шкалою ЄКТС, що відповідають Болонській системі

Оцінка в балах	Оцінка за національною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	
		Оцінка	Пояснення
90–100	Відмінно	A	Відмінно (відмінне виконання лише з незначною кількістю помилок)
82–89	Добре	B	Дуже добре (вище середнього рівня з кількома помилками)

Закінчення таблиці 2.3

Оцінка в балах	Оцінка за національною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	
		Оцінка	Пояснення
75–81		C	Добре (в цілому правильне виконання з певною кількістю значних помилок)
67–74	Задовільно	D	Задовільно (непогано, але зі значною кількістю недоліків)
60–66		E	Достатньо (виконання задовольняє мінімальним критеріям)
35–59	Незадовільно	FX	Незадовільно (з можливістю повторного складання)
1–34		F	Незадовільно (з обов'язковим повторним курсом)

Отже, відповідний відсоток правильних відповідей вказуватиме на наявність певного рівня володіння та обізнаність у функціонуванні СВК.

Методикою передбачено зазначене тестування проводити із безпосередніми учасниками процесу внутрішнього контролю, а саме:

керівником установи;

менеджером внутрішнього контролю;

членами групи оцінювання ризиків;

керівниками структурних підрозділів, безпосереднього відповідальними за організацію та здійснення ключових процесів в організації чи відповідальними за процеси, у яких ідентифіковано ризики, внесені до Плану управління ризиками на відповідний рік.

Для визначення кількісного показника – втрати та нестачі майна та ресурсів, необхідно використати дані бухгалтерської (фінансової) звітності, а також матеріали попередніх аудиторських звітів з урахуванням даних з інших джерел та реєстрів аналітичного і синтетичного обліку.

Показник втрат і нестач можна визначити, як середнє значення співвідношення розмірів втрат і нестач, за кожним активом відображеним у фінансовій звітності установи, за такою формулою:

$$ВтН = \sum \frac{ВН_n}{A_n}, \quad (2.6)$$

Де $ВН$ – показник втрат і нестач;

$ВН_n$ – показник втрат і нестач за окремо взятим активом;

A_n – сума активу.

Для визначення показника “якість фінансової (бухгалтерської) звітності” потрібно сформуванати перелік питань, що потребують дослідження під час якісного оцінювання фінансової (бухгалтерської) звітності. Визначені питання слід оцінювати за допомогою критерію повноти регламентації питання, а саме: висвітлення у повному обсязі, часткове висвітлення, не висвітлення суті питання з присвоєнням балів 2, 1, 0 відповідно.

Таким чином, розглянутий порядок оцінювання визначених показників ефективності дає змогу сформуванати необхідну інформацію для виконання третього етапу проведення оцінювання ефективності функціонування СВК.

2.1.3. Формування матриці ключових показників та визначення узагальненого показника ефективності функціонування системи внутрішнього контролю.

Підсумком застосування комплексної методики є виконання третього етапу, який складається з трьох взаємопов’язаних послідовних частин:

формування матриці ключових показників;

визначення узагальненого показника ефективності функціонування СВК;

оцінювання рівня ефективності функціонування СВК об’єкта аудиту.

Матриця КРІ має відображати за обраними показниками такі елементи: вагові коефіцієнти, рівні досягнення цілей, розрахований індекс КРІ (табл. 2.4).

Матриця КРІ

№ п/п	Найменування ключового показника	Ваговий коефіцієнт	Рівні досягнення цілей, %				Індекс КРІ, %
			Початковий	Рекомендований	Цільовий	Фактичний	
1	x_1	Значення	Відповідні за показниками та рівнями досягнення цілей				Блок безпосереднього визначення індексів КРІ за відповідною формулою
2	x_2	Значення					
3	x_3	Значення					
4	x_4	Значення					
5	x_5	Значення					
6	x_6	Значення					

Зазначену матрицю заповнюємо в такому порядку:

1. Обираємо з бази показників ті показники, які на думку експертів, істотніше характеризують ефективність функціонування СВК:

рівень компетентності тих, хто бере участь у заходах контролю;

якість ідентифікації ризиків;

якість оцінювання ризиків;

стан реалізації заходів контролю;

якість фінансової (бухгалтерської) звітності;

показник втрат та нестач.

2. Визначаємо вагові коефіцієнти обраних показників, сума дорівнювала одиниці. Вагові коефіцієнти за обраними показниками визначено у табл. 2.1.

3. Визначаємо початковий рівень ефективності СВК, при якому ефективність СВК вважається найбільш негативним прийнятним показником, тобто той ступінь при якому рівень ефективності СВК оцінюється, як найгірший. Початковий рівень є відправною точкою для взяття до уваги ефективності функціонування СВК.

4. Визначаємо рекомендований рівень ефективності функціонування СВК, тобто той рівень при якому значення та показники функціонування системи свідчать про межу показника з високою ефективністю та межу при якому зазначена ефективність задовольняє досягнення цілей установи.

5. Визначаємо цільовий рівень ефективності функціонування СВК, який може бути показником бажаного рівня досягнення ефективності. Цільовий рівень слід визначати вище за рекомендований рівень.

6. Визначаємо фактичний рівень оцінюваних ключових показників.

7. Здійснюємо підсумкове оцінювання за звітний (контрольний) період за кожним обраним ключовим показником шляхом визначення співвідношення між отриманими значеннями фактичного рівня та задовільним рівнем:

$$ІКРІ = \frac{\Phi P - ПР}{РР - ПР} * 100\%, \quad (2.7)$$

де ΦP – фактичний рівень;

$ПР$ – початковий рівень;

$РР$ – рекомендований рівень.

Так, як у комплексній методиці запропоновано для оцінювання загальної ефективності СВК застосовувати критерій корисності Харрінгтона, тоді проведені розрахунки дали змогу визначити початковий рівень досягнення цілей на рівні 37% ($ПР$), рекомендований рівень ($РР$) – 63%.

Визначення цільового рівня ($ЦР$) як 100% зумовлене намаганням досягнути максимальної ефективності функціонування СВК.

Таким чином, отриманий індекс КРІ у відсотковому значенні свідчатиме про ефективність функціонування СВК за обраним ключовими показником.

Далі, потрібно визначити узагальнений показник (коефіцієнт) ефективності СВК у відсотках за формулою:

$$\text{УП КРІ} = \sum(\text{ндекси КРІ} * \text{вагові коефіцієнти}) - (\text{ВН} * \text{ваг. коеф.}) \quad (2.8)$$

де ВН – показник втрат та нестач.

Показник втрат і нестач визначаю, як середнє значення співвідношення розмірів втрат і нестач за кожним активом відображеним у фінансовій звітності підприємства:

$$\text{ВН} = \sum \frac{\text{ВН}_n}{A_n} * n, \quad (2.9)$$

де n – ваговий коефіцієнт визначений для показника втрат та нестач при застосуванні у матриці КРІ.

Узагальнений показник ефективності функціонування СВК свідчить про середньозважене значення ефективності за звітний (контрольний) період з урахуванням обраних ключових показників ефективності та їх вагових коефіцієнтів.

Зменшити підсумковий узагальнений показник можна за рахунок віднімання показника втрат і нестач. Це зумовлено тим, що під час розрахунку ключових показників ефективності (КРІ) визначають розмір показника, виражений у відсотках, де наближення до показника 100% і більше вказує на ефективність відповідного напрямку.

У визначенні показника втрат і нестач безумовно вважають позитивним наближення його числового показника, визначеного у процентному відношенні, до 0.

Таким чином, щоб заповнити зазначену матрицю суб'єкт аудиту має визначити лише фактичний рівень обраного показника визначений у процентному співвідношенні, шляхом, запропонованим на другому етапі реалізації комплексної методики.

У разі потреби суб'єкт аудиту може варіювати набір ключових показників, сформованих у ході реалізації першого етапу комплексної методики.

Залежно від характеристики показника (кількісний або якісний) необхідно визначити механізм його формулювання. До якісних показників слід застосовувати тестові й анкетні процедури, а до кількісних – фінансову (бухгалтерську) звітність, за наявності – відповідні статистичні дані.

Для оцінювання отриманого узагальненого показника ефективності функціонування СВК та визначенням рівня ефективності функціонування СВК об'єкта аудиту, як зазначено вище, застосовують функцію теорії корисності запропоновану Харрінгтоном, якісних і кількісних показників як окремо, так і шляхом оцінювання узагальненого показника ефективності в загальній шкалі оцінювання.

Під час визначення функції корисності за Харрінгтоном застосовують таку формулу:

$$Y = e^{-e^{-y'}}, \quad (2.10)$$

де y' – перетворене значення показника.

Значення показника можна визначити за формулою:

$$Y_{i'} = \frac{X_i - X_{min}}{X_{max} - X_{min}}, \quad (2.11)$$

X_i – первинне значення масиву даних,

X_{max} , X_{min} – максимальне і мінімальне значення оцінок для верхньої і нижньої меж інтервалу за шкалою Харрінгтона, що відповідає значенню “задовільно”.

Підсумковим розрахунком є оцінювання, як окремих показників та узагальненого показника оцінювання ефективності СВК за шкалою корисності Харрінгтона:

$$Y = e^{-e^{-\frac{x_2 - x_{min}}{x_{max} - x_{min}}}}. \quad (2.12)$$

Узагальнений показник ефективності СВК за запропонованою шкалою матиме межі у значеннях від 0 до 1, при цьому 1 – найвищий ступінь

ефективності, а наближення значення показника до 0 – мінімізація ефективності СВК.

Значення показника (узагальненого показника) ступеня ефективності СВК з використанням шкали функції корисності, запропонованої Харрінгтоном наведено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Шкала функції корисності Харрінгтона

Узагальнений показник (УП) оцінювання ефективності СВК	Рівні зрілості системи управління ризиками	Ефективність СВК
$УП > 0,8$	Керований рівень	Належний рівень
$0,63 < УП \leq 0,8$	Повторюваний рівень	Достатній рівень
$0,37 < УП \leq 0,63$	Початковий рівень	Недостатній рівень
$0,2 < УП \leq 0,37$	Ситуативний рівень	Незадовільний рівень
$УП \leq 0,2$	Відсутня ефективність	

Таким чином, розрахований узагальнений показник ефективності функціонування СВК оцінений запропонованим шляхом вказуватиме на стан ефективності СВК в установі МОУ.

2.2. Вибір показників і критеріїв комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерстві оборони України

Щоб виконати часткове завдання дослідження необхідно обрати показники і критерії для подальшого розроблення науково-методичного апарату оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України.

Для якісного вибору показників і критеріїв необхідно:

по-перше, сформулювати відповідний понятійний апарат, а саме визначити терміни “показник” та “критерій”;

по-друге, дослідити проаналізовані у розділі 1 дослідження підходи до оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю стосовно наявності показників і критеріїв;

по-третє, проаналізувати відібрані у розділі 1 дослідження фактори, які впливають на функціонування системи внутрішнього контролю, та сформулювати відповідні показники функціонування зазначеної системи на основі їх впливу;

по-четверте, обрати показники і критерії за результатами їх аналізу та порівняння, щоб мати можливість запропонувати їх включити до складу науково-методичного апарату оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України.

Зазначені завдання необхідно виконати у два етапи:

1 етап – стосовно показників, які можуть бути запропоновані до складу науково-методичного апарату;

2 етап – стосовно критеріїв, які можуть бути запропоновані до складу науково-методичного апарату.

2.2.1. Вибір показників комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України

Питання вибору показників оцінювання ефективності СВК досліджували О. А. Євтушевська, Т. Ю. Серебрякова, В. І. Горло, С. В. Бардаш, Т. С. Осадча, Д. С. Босалко, Д. Ю. Філіп'єв, Л. Ю. Патраманська, С. Д. Даудов, О. Н. Ковальов, Н. І. Дорош, М. О. Фесай, С. А. Макаренко, А. А. Шаповалова, О. Б. Морковкіна та інші.

Щоб розтлумачити термін “показник”, ми проаналізували ряд визначень, запропонованих у різних джерелах та склали табл. 2.6.

Тлумачення терміну “показник” у проаналізованих джерелах

Джерело	Значення
Словник української мови [109]	свідчення, доказ, ознака чого-небудь; наочні дані про результати якоїсь роботи, якогось процесу; дані про досягнення в чому-небудь; дані, які свідчать про кількість чого-небудь; те саме, що “показчик”;
Словник української мови [110]	“показчик”, напис або який-небудь знак (стрілка, тичка і т. ін.), що вказує на напрям руху, розташування чого-небудь і т. ін.;
Інтернет-ресурс Словопедія [111]	свідчення, доказ, ознака чогось; переважно у множині – наочне вираження (в цифрах, графічно) досягнень, результатів чієїсь праці;
Е. М. Коротков [112]	відповідним чином оцінена характеристика явища (предмета, ситуації, проблеми, процесу тощо);
Тлумачний словник Ушакова [113]	явище або подія, за якою можна судити про хід якого-небудь процесу;
Тлумачний словник Ожегова [114]	дані, за якими можна судити про розвиток, хід, становище чого-небудь;
Словник синонімів російської мови [115]	пропорція, ступінь, процент, коефіцієнт, індекс, симптом, барометр, бонітет, норматив, ознака, прикмета, рейтинг та інші;
<i>у військовій науці</i>	
Моделювання бойових дій військ [116]	числова характеристика, кількісна міра якості рішення й отримуються в результаті застосування методів дослідження операції при аналізі складних систем або процесів;
<i>у соціології:</i>	
Енциклопедія соціології [117]	англ. index/indicator, нім. Indikator/Kennziffer; методологічний інструмент, що забезпечує можливість перевірки теоретичних положень за допомогою емпіричних даних;
<i>у економіці, бізнесі та статистиці:</i>	
Економіко-математичний словник [118]	виражена числом характеристика якої-небудь властивості економічного об’єкта, процесу або рішення;
Бізнес. Тлумачний словник [119]	статистичне вимірювання економічної змінної;
Сучасний економічний словник [120]	сам термін “показник” свідчить про те, що він “вказує” на стан економічної системи, економічного об’єкта;
Статистика. Види, типи та значення статистичних показників [121]	узагальнююча характеристика явища або процесу, яка характеризує всю сукупність одиниць обстеження і використовується для аналізу сукупності в цілому;
<i>у психології:</i>	
Словник практичного психолога [122]	різноманітні “одиниці” поведінки і діяльності та фізіологічні реакції;
Словник технічного перекладача [123]	величина, або величини, які дають змогу судити про стан об’єкту;

Аналізуючи підходи до тлумачення терміна “показник”, можна зробити висновок, що “показник” – це характеристика об’єкту. Предмет або значення

характеристики залежать від середовища, тобто системи функціонування об'єкта. Для терміна “показник” у визначенні характерні такі слова, як “ознака”, “доказ”, “характеристика”, “величина”, “інструмент”, “дані”, “індекс” та інші.

Дуже чітко, на нашу думку термін “показник” визначено у психології – як “одиниці” поведінки”.

Таким чином, з урахуванням проведеного аналізу, для СВК, “показник” – це одиниця, яка відображає характеристику вихідного продукту системи, її параметрів або певної інформації, що свідчить про узагальнений чи проміжний результат функціонування системи (елемента системи) у кількісному або якісному вираженні за певний проміжок часу чи визначений цикл.

Аналіз висвітлених у розділі 1 дослідження підходів до оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю стосовно наявності показників, показав наявність ряду показників, які застосовували різні автори у науково-методичному апараті для дослідження оцінювання ефективності функціонування СВК.

Так, О. А Євтушевська. розділяє показники на дві категорії: кількісні – числові дані, виражені через певні коефіцієнти, і якісні – пов'язані з аналітичним узагальненням результатів контрольних процедур до зниження ризику підприємства [124].

Дослідниця основним показником ефективності внутрішнього контролю визначає відсутність надзвичайних втрат і неефективних операцій.

Однак ми не погоджуємося із запропонованим формулюванням як показник “відсутності надзвичайних втрат”.

Аналіз підходів до визначення терміна “показник” свідчить про певну параметричну характеристику вихідної одиниці функціонування системи, тому під час формулювання параметрів зазначеного показника слід зважати не на “відсутність надзвичайних втрат”, а на їх розмір.

Розглядаючи ризик-орієнтовану СВК, слід нагадати про наявність в системі внутрішнього контролю поняття “ризик-апетит”, тобто того рівня ідентифікованих загроз, на який установа не реагує на підставі попередньо прийнятого керівництвом рішення.

Прийнятний розмір втрат і нестач кожна установа визначає спираючись на ухвалену політику ризик-менеджменту і ставлення керівництва до ризиків.

Розглядаючи індикатори ефективності системи внутрішнього контролю, О. А. Євтушевська вказує на наявність індикатора “відсутність ризиків”.

Зазначене, на думку автора дослідження неприпустиме, тому, що ризик існує в умовах невизначеності і саме невизначеність не дає повного уявлення про перебіг майбутніх подій, як наслідок – ймовірне настання несприятливих подій, які можуть бути загрозами для досягнення цілей визначених установою.

Авторка виокремлює такі показники, які характеризують ефективність роботи структурного підрозділу внутрішнього контролю:

- потенційний абсолютний ефект;
- реальний абсолютний ефект;
- коефіцієнт освоєння;
- коефіцієнт загальної ефективності;
- уточнений коефіцієнт ефективності.

Зазначеним показникам приділено увагу через безумовну їх значущість для діяльності підрозділу внутрішнього контролю із визначення загальної ефективності СВК. Наявність цих показників дає змогу, під час дослідження універсального підходу до оцінювання ефективності СВК врахувати можливість виокремлення окремого блоку для більш чутливого аналізу ефективності системи.

На думку Т. Ю. Серебрякової також доцільно використовувати якісні та кількісні показники під час оцінювання ефективності СВК. Дослідниця стверджує, що якісні характеристики потрібно визначати через аналітичне

узагальнення змін у системі контролю з точки зору рівня наявних ризиків в організації. Водночас кількісні показники вказують на конкретні числові дані, що характеризують процеси, події пов'язані із функціонуванням системи внутрішнього контролю, і можуть бути визначені через коефіцієнти.

Як вважає В. І. Горло слід виокремлювати якісні та кількісні показники ефективності системи внутрішнього контролю [125]. Автор наголошує, що абсолютним показником є економія втрат внаслідок функціонування внутрішнього контролю. Підсумовуючи, автор розраховує та обґрунтовує залежність коливання показника економії втрат від впровадження внутрішнього контролю.

Під час дослідження показників якісного та кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю С. В. Бардаш та Т. С. Осадча виокремлює прямі і непрямі показники [126]. Прямими показниками науковці вважають кінцеві характеристики проведених заходів контролю з відповідним присвоєнням певних значень:

- кількість і специфіка рекомендацій щодо недопущення імовірних порушень;

- кількість порушень за їх видами;

- вартісний вираз матеріальної шкоди, завданої внаслідок вчинення порушень;

- розміри виявлених за результатами контролю природних втрат.

Дослідники вказують на належність зазначених показників до групи кількісних.

Аналізуючи дослідження проведене С. В. Бардашем і Т. С. Осадчою можна виокремити такі кількісні показники, що зазначені у табл. 2.7.

**Склад кількісних показників ефективності внутрішнього контролю
запропонованих Бардашем С.В. та Осадчою Т.С.**

Кількісні показники	
1. Коефіцієнт співвідношення вартості резервів, виявлених протягом звітного періоду до витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю або витрат на організацію та проведення окремого контрольного заходу	5. Коефіцієнт своєчасності завершення контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, завершених у передбачені терміни, до кількості всіх контрольних заходів, проведених протягом звітного періоду
2. Коефіцієнт співвідношення відшкодованої завданої шкоди протягом звітного періоду до витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю, або витрат на організацію та проведення окремого контрольного заходу	6. Коефіцієнт плановості проведення контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, що були проведені згідно складених планів, до загальної кількості проведених контрольних заходів протягом звітного періоду
3. Коефіцієнт співвідношення витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю у складі адміністративних витрат, або витрат звітного періоду на організацію та проведення окремого контрольного заходу до одержаного чистого прибутку протягом звітного періоду	7. Коефіцієнт виконання планів та програм контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, проведених з повним дотриманням та виконанням планів та програм, до загальної кількості проведених контрольних заходів протягом звітного періоду;
4. Коефіцієнт оперативності проведення контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, завершених раніше термінів, визначених розпорядчим документом про його проведення до загальної кількості всіх контрольних заходів, проведених протягом звітного періоду	8. Коефіцієнт впровадження пропозицій, сформованих за наслідками контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, за якими відбулося впровадження рекомендацій суб'єкта контролю виконавця, до загальної кількості проведених контрольних заходів протягом звітного періоду
	9. Коефіцієнт відшкодування встановленої матеріальної шкоди протягом періоду, що досліджується.

До складу якісних показників відносяться:

наявність планів контрольної роботи та окремого контрольного процесу;

наявність норм функціонування об'єкта контролю;

існування максимально можливого рівня незалежності суб'єкта контролю;

існування чіткого розподілу контрольних повноважень;

наявність та оперативність зворотного зв'язку;

повнота охоплення господарської системи контролем;

наявність злагодженої взаємодії між суб'єктами контролю;

рівень та напрям трансформації системи контролю;

самодостатність системи контролю;

відповідальність суб'єкта контролю за контрольні дії та їх результат;
достовірність результатів контролю;
об'єктивність (неупередженість) контрольних дій;
виконання контролем власних функцій;
доведення результатів контролю до трудового колективу;
своєчасність контрольних дій, адекватність контрольних дій потребі у їх проведенні;

відповідність обраних форм, способів та прийомів контролю сформульованим завданням і характеристикам функціонування об'єктів контролю;

відповідність встановлених термінів проведення контрольних дій фактичному перебігу;

проведення контрольних дій у межах встановлених повноважень;

прозорість здійснення контрольних дій;

раптовість контрольного процесу;

оперативність та повнота звітування перед суб'єктом – ініціатором контролю;

участь суб'єкта контролю в удосконаленні норм функціонування об'єктів управління.

Оцінюючи ефективність системи внутрішнього контролю Д. С. Босалко пропонує звертати увагу на дизайн, імплементацію та виконання контрольних процедур. Дизайн дає уявлення про якість опрацювання організаційних регламентів, імплементація є показником впровадження показника дизайну у практичну площину, виконання – показник результативності від контрольних процедур.

Аналізуючи погляди Д. С. Босалка, зауважимо, що в ході дослідження американського підходу до оцінювання ефективності внутрішнього контролю, викладеного в англomовному джерелі інтегрованої моделі COSO, ми виявили термін “дизайн”, що у перекладі з англійської означає “конструкція”, тобто структура побудови СВК.

На думку, Філіп'єва Д. Ю. також слід виокремлювати якісні та кількісні показники ефективності СВК. Кількісними показниками науковець вважає показники контрольних процедур, кількість проведених процедур тощо, якісними – своєчасність оцінювання ризиків, своєчасність процедур контролю, відповідність проведених контрольних заходів ідентифікованим ризикам [127].

Як визначає Л. Ю. Патраманська [128] визначає, показник – це кількісна характеристика критерію. Науковиця спирається на кількісні та якісні показники у процесі оцінювання ефективності СВК. Кількісні показники можуть бути виражені через певні коефіцієнти, які характеризують процеси та події у функціонуванні СВК, та авторка пропонує використовувати кількісні показники ефективності внутрішнього контролю запропоновані С. В. Бардашем та Т. С. Осадною. Також Л. Ю. Патраманська звертає увагу на такі кількісні показники, як відсоток своєчасно впроваджених рекомендацій та відсоток своєчасно поданих звітів за підсумками проведених перевірок.

Якісні показники дослідниця згрупувала у блоки та виокремлює:

показники якості – загальний рівень кваліфікації, стаж роботи суб'єктів контролю, наявність сертифікатів про підвищення кваліфікації, проходження навчань, наявність стандартів внутрішнього контролю тощо;

показники продуктивності – виконання плану контрольних перевірок, кількість виявлених недоліків та порушень, середня тривалість контрольного заходу;

показники результативності – кількість проведених контрольних заходів, прямий економічний ефект, відсоток виконаних бізнесом рекомендацій за результатами контрольних заходів, задоволеність ініціаторів внутрішнього контролю.

На думку С. Д. Даудова та О. Н. Ковальова [129] переважно слід використовувати якісні показники під час оцінювання ефективності СВК за

елементами внутрішнього контролю. Разом з тим, конкретного їх переліку не наводять.

Аналізуючи працю Н. І. Дорош, М. О. Фесай [130], С. А. Макаренко та Шаповалової А.А. [131] можна зробити висновок про те, що дослідники віддають перевагу якісним показникам ефективності системи внутрішнього контролю у процесі її оцінювання аудитором за допомогою використання тестових завдань. Конкретного переліку якісних показників автори не наводять.

Зокрема, Є. Б. Морковкіна [132] виокремлює такі наступні показники, що можуть бути використанні для оцінювання якості внутрішнього контролю у сфері надання кредитних послуг без конкретного їх поділу на кількісні та якісні:

оцінка організації системи внутрішнього контролю;

оцінка діяльності служби внутрішнього контролю;

оцінка контролю за управлінням інформаційними потоками та забезпеченням інформаційної безпеки;

оцінка контролю за управлінням банківськими ризиками;

оцінка контролю за розподілом прав та обов'язків, погодженням рішень.

Зазначені показники авторка пропонує оцінювати методом експертних оцінок шляхом присвоєння відповідних вагових коефіцієнтів. Таким чином, можна вважати їх якісними.

На підставі аналізу підходи до оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю, пропонованого інтегрованої моделі COSO [133] встановлено використання якісних показників. Оцінювання проводять за п'ятьма елементами внутрішнього контролю з урахуванням дотримання 17 принципів внутрішнього контролю. Якісні показники відображають суть елемента і принципу.

У військовій науці О. Ю. Пермяков та інші при дослідженні оцінювання якості загалом функціонування системи класифікують показники

ефективності за ознаками та видами (табл.2.8). Автори пропонують для аналізу складних систем використовувати кілька показників за різними ознаками та видами [134].

Таблиця 2.8

Основні види показників ефективності системи за ознаками класифікації

Ознаки	Види показників
За мірою узагальнення	Загальні, окремі
З точки зору системного підходу	Системні, локальні (елементні)
За формою подання	Абсолютні відносні
За функціональним призначенням	Комплексні прості
За використанням значень	Вербальні, чисельні

Обираючи показники для оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю, необхідно застосовувати як якісні, так і кількісні показники залежно від особливостей елемента, що підлягає оцінюванню.

Проаналізовану інформацію про показники ефективності СВК узагальнено у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Виявлені особливості при дослідженні формулювання показників оцінювання ефективності СВК

Джерело	Показники		Особливості
	Якісні	Кількісні	
О.А. Євтушевська Т.Ю. Серебрякова	+	+	Основний показник ефективності внутрішнього контролю – відсутність надзвичайних втрат і неефективних операцій
В.І. Горло	+	+	Абсолютним показником є економія втрат внаслідок функціонування внутрішнього контролю. Обґрунтовано, що залежність коливання показника економії втрат від впровадження внутрішнього контролю

Закінчення таблиці 2.9

Джерело	Показники		Особливості
	Якісні	Кількісні	
С.В. Бардаш, Т.С. Осадча	+	+	Виокремлює прямі та непрямі показники ефективності функціонування СВК. Прямими показниками є кінцеві характеристики проведених заходів контролю з відповідним присвоєнням певних значень. Непрямими показниками ефекту є наслідки впливу реалізації безпосередніх результатів внутрішнього контролю на систему управління та на показники її функціонування
Д.С. Босалко	+	–	Сформульовані показники, які характеризують певний напрям у СВК (дизайн, імплементація, виконання)
Д.Ю. Філіп'єв	+	+	Переважають загальні підходи, певних особливостей не виокремлено
Л.Ю. Патраманська	+	+	групування показників у блоки: якості, продуктивності, результативності
С.Д. Даудов, О.Н Ковальов	+	–	Переважання якісних показників
Н.І Дорош., М.О. Фесай, С.А. Макаренко, А.А Шаповалової	+	–	Переважання якісних показників
Є.Б. Морковкіна	+	+	Переважання загальних підходів, суттєвих особливостей не виокремлено
інтегрованою моделью COSO	+	–	Переважання якісних показників, формування залежно від елемента та принципів СВК

Представники військової науки В. Кириленко та Д. Ковальов припускають, що на ефективність впливають фактори, які можуть бути оцінені кількісно, їх зміст відображає характеристику фактора. Оціненою кількістю характеристик фактору є показник. Автори формулюють вимоги до показника [135]:

- відповідність меті та завданням дій;
- зрозумілий фізичний зміст;
- чутливість до значущих для дій чинників;
- зручність для обчислення і використання.

Аналіз та ідентифікація у п. 1.1 дослідження факторів, які впливають на функціонування СВК, дають можливість сформулювати відповідні якісні показники:

стан розроблення та затвердження керівником установи внутрішніх документів СВК;

стан запровадження чітких систем (порядків) планування діяльності;

стан запровадження чітких систем (порядків) контролю за виконанням та звітуванням про виконання планів, завдань і функцій;

якість оцінювання досягнутих результатів, у разі потреби – уточнення планів;

своєчасність коригування планів діяльності установи;

якість розподілу повноважень щодо процесів, операцій, регламентів, та структури;

стан виконання керівництвом та працівниками установи планів, завдань і функцій, визначених законодавством, та затверджених керівником установи внутрішніх документів;

якість інформування керівництва установи про ризики, що виникають під час виконання покладених на них завдань і функцій;

стан реалізації заходів контролю;

якість здійснення моніторингу;

якість обміну інформацією;

професійна чесність;

етичні цінності керівництва;

якість ідентифікації ризиків;

якість оцінювання ризиків;

способи реагування на ідентифіковані та оцінені ризики внутрішнього характеру;

ротація персоналу в межах організації;

повнота та якість розподілу обов'язків та повноважень із виконання конкретних функцій та процесів;

- рівень контролю за доступом до ресурсів та облікових записів;
- закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів;
- контроль за достовірністю проведених операцій;
- систематичний перегляд роботи кожного працівника установи (нагляд);
- оцінювання загальних результатів діяльності установи;
- рівень дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку працівниками установи;
- рівень надання повної, своєчасної та достовірної інформації керівництву установ усіх рівнів про виконання завдань і функцій, ідентифікації та оцінювання ризиків, стан реалізації заходів контролю та моніторингу, впровадження їх результатів, для прийняття відповідних управлінських рішень;
- стан налагодження установою інформаційного та комунікаційного обміну із зовнішніми сторонами (міністерствами, центральними органами виконавчої влади, науковими установами, споживачами послуг тощо);
- стан впровадження рекомендацій підрозділу внутрішнього аудиту бюджетної установи;
- стан впровадження обов'язкових вимог за результатами контрольних заходів органів державного фінансового контролю;
- професійний рівень працівників, достатність знань персоналу;
- філософія керівництва та стиль управління;
- розподіл повноважень та відповідальності;
- кадрова політика і практика управління людськими ресурсами;
- система контролю з боку керівництва;
- загальна організованість персоналу;
- злагодженість дій персоналу;
- зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі;
- відношення керівництва до внутрішнього контролю;
- розміри організації, оргструктура, масштаби та види діяльності;

кількість і регіональна неоднорідність розташування відособлених підрозділів або дочірніх підприємств;

рівень сприйняття інформації персоналом

неформальні норми поведінки на підприємстві

підвищення кваліфікації персоналу

обсяг обігу ресурсів в установі

рівень компетентності тих, хто бере участь у заходах контролю;

історія шахрайства в установі;

якість фінансової (бухгалтерської) звітності.

Усі показники виокремлені на основі факторів впливу на ефективність СВК, є якісними.

Далі виокремимо показники на підставі аналізу джерел (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Показники ефективності СВК, ідентифіковані на підставі аналізу наукових джерел

Показники ефективності СВК	Вид показника
Показник неефективних операцій	Кількісний
Показник втрат та нестач	Кількісний
Кількість рекомендацій щодо недопущення імовірних порушень	Кількісний
Узагальнений показник ефективності роботи підрозділу ВК	Кількісний
Наявність планів контрольної роботи та окремого контрольного процесу	Якісний
Наявність норм функціонування об'єкта контролю	Якісний
Існування максимально можливого рівня незалежності суб'єкта контролю	Якісний
Існування чіткого розподілу контрольних повноважень	Якісний
Наявність та оперативність зворотного зв'язку	Якісний
Повнота охоплення господарської системи контролем	Якісний
Наявність злагодженої взаємодії між суб'єктами контролю	Якісний
Показник рівня та напряму трансформації системи контролю	Якісний
Самодостатність системи контролю	Якісний
Відповідальність суб'єкта контролю за контрольні дії та їх результат	Якісний
Достовірність результатів контролю	Якісний
Об'єктивність (неупередженість контрольних дій)	Якісний
Виконання контролем власних функцій	Якісний
Доведення результатів контролю до трудового колективу	Якісний
Своєчасність контрольних дій, адекватність контрольних дій потребі у їх здійсненні	Якісний
Відповідність обраних форм, способів та прийомів контролю сформульованим завданням та характеристикам функціонування об'єктів контролю	Якісний
Участь суб'єкта контролю в удосконаленні норм функціонування об'єктів управління	Якісний
Оперативність та повнота звітування перед суб'єктом – ініціатором	Якісний

Показники ефективності СВК	Вид показника
контролю	
Наявність раптовості контрольного процесу	Якісний
Наявність прозорості здійснення контрольних дій	Якісний
Здійснення контрольних дій у межах встановлених повноважень	Якісний
Відповідність встановлених термінів на проведення контрольних дій фактичному перебігу	Якісний
Коефіцієнт співвідношення вартості резервів, виявлених протягом звітного періоду до витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю або витрат на організацію та проведення окремого контрольного заходу	Кількісний
Коефіцієнт своєчасності завершення контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, завершених у передбачені терміни, до кількості всіх контрольних заходів, проведених протягом звітного періоду	Кількісний
Коефіцієнт співвідношення відшкодованої завданої шкоди протягом звітного періоду до витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю, або витрат на організацію та проведення окремого контрольного заходу	Кількісний
Коефіцієнт плановості проведення контрольних заходів	Кількісний
Коефіцієнт співвідношення витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю у складі адміністративних витрат або витрат звітного періоду на організацію та проведення окремого контрольного заходу до одержаного чистого прибутку протягом звітного періоду	Кількісний
Коефіцієнт виконання планів та програм контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, проведених з повним дотриманням та виконанням планів та програм, до загальної кількості проведених контрольних заходів протягом звітного періоду	Кількісний
Коефіцієнт оперативності проведення контрольних заходів	Кількісний
Коефіцієнт відшкодування встановленої матеріальної шкоди протягом періоду, що досліджується	Кількісний
Своєчасність оцінювання ризиків	Якісний
Своєчасність процедур контролю	Якісний
Відповідність проведених контрольних заходів до ідентифікованих ризиків	Якісний
Відсоток своєчасно впроваджених рекомендацій	Кількісний
Відсоток своєчасно поданих звітів за підсумками проведених перевірок	Кількісний
Загальний рівень кваліфікації суб'єктів контролю	Якісний
Стаж роботи суб'єктів контролю	Якісний
Наявність сертифікатів щодо підвищення кваліфікації, навчань	Якісний
Виконання плану контрольних перевірок	Якісний
Кількість виявлених недоліків та порушень	Кількісний
Середня тривалість контрольного заходу	Кількісний
Прямий економічний ефект від контрольних заходів	Кількісний
Відсоток виконаних рекомендацій за результатами контрольних заходів	Кількісний
Кількість проведених контрольних заходів	Кількісний

Викладене дає змогу згрупувати отримані результати з ідентифікації наявних показників оцінювання ефективності СВК за якісним та кількісним блоками.

До якісних показників ефективності функціонування СВК належать:

стан розроблення та затвердження керівником установи внутрішніх документів СВК;

стан запровадження чітких систем (порядків) планування діяльності;

стан запровадження чітких систем (порядків) контролю за виконанням та звітуванням про виконання планів, завдань і функцій;

якість оцінювання досягнутих результатів, у разі потреби – уточнення планів;

своєчасність коригування планів діяльності установи;

якість розподілу повноважень за процесами, операціями, регламентами, та структурою;

стан виконання керівництвом та працівниками установи планів, завдань і функцій, визначених законодавством, та внутрішніх документів, затверджених керівником установи;

якість інформування керівництва установи про ризики, що виникають під час виконання визначених їм завдань і функцій;

стан реалізації заходів контролю;

якість моніторингу;

якість обміну інформацією;

професійна чесність;

етичні цінності керівництва;

якість ідентифікації ризиків;

якість оцінювання ризиків;

способи реагування на ідентифіковані та оцінені внутрішні ризики;

ротація персоналу в межах організації;

повнота і якість розподілу обов'язків та повноважень із виконання конкретних функцій і процесів;

рівень контролю за доступом до ресурсів та облікових записів;

закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів;

контроль за достовірністю проведених операцій;

систематичний перегляд роботи кожного працівника установи (нагляд);

оцінювання загальних результатів діяльності установи;

рівень дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку працівниками установи;

рівень надання повної, своєчасної та достовірної інформації керівництву установи всіх рівнів про виконання завдань і функцій, ідентифікацію та оцінювання ризиків, стан реалізації заходів контролю та моніторингу, впровадження їх результатів для прийняття відповідних управлінських рішень;

стан налагодження установою інформаційного та комунікаційного обміну із зовнішніми сторонами (міністерствами, центральними органами виконавчої влади, науковими установами, споживачами послуг тощо);

стан впровадження рекомендацій підрозділу внутрішнього аудиту бюджетної установи;

стан впровадження обов'язкових вимог за результатами контрольних заходів органів державного фінансового контролю;

професійний рівень працівників, достатність знань персоналу;

філософія керівництва і стиль управління;

розподіл повноважень та відповідальності;

кадрова політика, політика та практика управління людськими ресурсами;

система контролю з боку керівництва;

загальна організованість персоналу;

злагодженість дій персоналу;

зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі;

ставлення керівництва до внутрішнього контролю;

розміри організації, її організаційна структура, масштаби та види діяльності;

кількість і регіональна неоднорідність розташування відособлених підрозділів або дочірніх підприємств;

рівень сприйняття інформації персоналом;

неформальні норми поведінки на підприємстві;
підвищення кваліфікації персоналу;
обсяг обігу ресурсів в установі;
рівень компетентності тих, хто бере участь у заходах контролю;
історія шахрайств в установі;
якість фінансової (бухгалтерської) звітності;
наявність планів контрольної роботи та окремого контрольного процесу;
наявність норм функціонування об'єкта контролю;
існування максимально можливого рівня незалежності суб'єкта контролю;
існування чіткого розподілу контрольних повноважень;
наявність та оперативність зворотного зв'язку;
повнота охоплення господарської системи контролем;
наявність злагодженої взаємодії між суб'єктами контролю;
показник рівня та напряму трансформації системи контролю;
самодостатність системи контролю;
відповідальність суб'єкта контролю за контрольні дії та їх результат;
достовірність результатів контролю;
об'єктивність (неупередженість) контрольних дій;
виконання контролем власних функцій;
доведення результатів контролю до трудового колективу;
своєчасність та адекватність контрольних дій;
відповідність обраних форм, способів та прийомів контролю сформульованим завданням і характеристикам функціонування об'єктів контролю;
участь суб'єкта контролю в удосконаленні норм функціонування об'єктів управління;
оперативність і повнота звітування перед суб'єктом – ініціатором контролю;

раптовість контрольного процесу;

прозорість здійснення контрольних дій;

виконання контрольних дій у межах встановлених повноважень;

відповідність встановлених термінів проведення контрольних дій фактичному їх перебігу;

своєчасність оцінювання ризиків;

відповідність проведених контрольних заходів ідентифікованим ризикам;

загальний рівень кваліфікації суб'єктів контролю;

стаж роботи суб'єктів контролю;

наявність сертифікатів про підвищення кваліфікації, проходження навчань;

виконання плану контрольних перевірок.

До кількісних показників ефективності функціонування СВК належать:

показник неефективних операцій;

показник втрат і нестач;

кількість рекомендацій про недопущення імовірних порушень;

узагальнений показник ефективності роботи підрозділу внутрішнього контролю;

коефіцієнт співвідношення вартості резервів, виявлених протягом звітного періоду, до витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю або витрат на організацію та проведення окремого контрольного заходу;

коефіцієнт своєчасності завершення контрольних заходів, розрахований як відношення кількості контрольних заходів, завершених у передбачені терміни, до кількості всіх контрольних заходів, проведених протягом звітного періоду;

коефіцієнт співвідношення відшкодованої завданої шкоди протягом звітного періоду до витрат звітного періоду на створення/удосконалення та

функціонування системи внутрішнього контролю або витрат на організацію та проведення окремого контрольного заходу;

коефіцієнт плановості проведення контрольних заходів;

коефіцієнт співвідношення витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю у складі адміністративних витрат або витрат звітного періоду на організацію та проведення окремого контрольного заходу до одержаного чистого прибутку протягом звітного періоду;

коефіцієнт виконання планів та програм контрольних заходів, розрахований як відношення кількості контрольних заходів, проведених із повним дотриманням планів та програм, до загальної кількості проведених контрольних заходів протягом звітного періоду;

коефіцієнт оперативності проведення контрольних заходів;

коефіцієнт відшкодування встановленої матеріальної шкоди протягом досліджуваного періоду;

відсоток своєчасно впроваджених рекомендацій;

відсоток своєчасно поданих звітів за підсумками проведених перевірок;

кількість виявлених недоліків і порушень;

середня тривалість контрольного заходу;

прямий економічний ефект від контрольних заходів;

відсоток виконаних рекомендацій за результатами контрольних заходів;

кількість проведених контрольних заходів;

Наведений перелік показників дають змогу виокремити й обґрунтувати ключові показники ефективності та удосконалити існуючу систему показників ефективності системи внутрішнього контролю, яка на відміну від існуючих, об'єднає якісні та кількісні науково обґрунтовані показники з урахуванням специфіки діяльності установи Міністерства оборони України.

2.3. Вибір критерію комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України

Щоб дати визначення терміна “критерій” проаналізовано ряд визначень запропонованих у різних наукових джерелах.

Відповідно до чого було складено таблицю 2.11.

Таблиця 2.11

Тлумачення терміну “критерій” у проаналізованих джерелах

Джерело	Значення
Інтернет-ресурс “Словопедія” [137]	Критерій істини – мірило достовірності знань, їхньої відповідності об’єктивній дійсності. критерій істини є суспільно-історична практика людей
Словник української мови [136]	Підстава для оцінювання, визначення або класифікації чогось; мірило Мірило істинності, вірогідності людських знань, їх відповідності об’єктивній дійсності (філософський підхід)
Педагогічний словник [138]	Виділення переваги якого-небудь вибору в порівнянні з іншими; перевірка відповідності результату поставленої мети, або дається оцінка ступеня її реалізації
Словник російської мови [139–140]	Ознака, на основі якої проводиться оцінка, визначення чи класифікація чого-небудь, мірило
Словник синонімів Н. Абрамова [141]	Міра
Тлумачний словник [142]	Мірило оцінювання, судження
І.Ф. Албегова [143]	Основна ознака, за якою одне рішення вибирається з безлічі можливих
Л.Ю. Патраманська	Встановлені умови, які повинні виконуватися фактично досягнутими значеннями показників після закінчення звітного року або певного періоду
Р.О. Костирко	Вимога, що визначає правило однозначного вибору засобів досягнення мети

Аналізуючи різні підходи до тлумачення терміна “критерій”, можна дійти висновку, що “критерій” – це ознака або мірило для оцінювання, тобто

наявність певних напрямів, за якими може бути оцінено що-небудь або можна судити про щось.

Так, О. О. Шерстюк та О. А. Бакурова досліджуючи оцінювання системи внутрішнього контролю, стверджують про відсутність єдиних підходів до визначення критеріїв внутрішнього контролю [144].

Водночас, автори доводять, що критерієм оцінювання системи внутрішнього контролю може бути здатність системи виконувати ряд функцій, у тому числі:

запобігти відхиленням у процесі фінансово-господарської діяльності та ведення бухгалтерського обліку;

знаходити відхилення у системі внутрішнього контролю, які не ідентифікували та яким не запобігли;

визначати стан усунення відхилень у предметному процесі.

Таким чином, головна ідея запропонована авторами, полягає в дослідженні різноманітних відхилень у функціонуванні СВК, веденні фінансово-господарської діяльності та бухгалтерського обліку.

На нашу думку, для певної фіксації відхилень необхідно дослідити й обґрунтувати показники та нормативи оптимального функціонування СВК організації.

Наприклад, Л. Ю. Патраманська розглядаючи у своєму дослідженні шляхи удосконалення підходів до оцінювання ефективності СВК, вказує на наявність синонімів в термінах “критерій” та “показник”. Так, авторка вказує, що “критерій – це встановлені умови, які повинні виконуватися фактично досягнутими значеннями показників після закінчення звітної року або певного періоду” [145]. Натомість показники є кількісними характеристиками обраних критеріїв.

Науковець узагальнила у дослідженні існуючий досвід з ідентифікації критеріїв оцінювання ефективності СВК (рис. 2.4).



Рис. 2.1 – Узагальнені критерії оцінювання ефективності СВК за Л. Ю. Патраманською

Авторка вказує на про недосконалість певних критеріїв та стверджує, критерії результативності, дієвості, економічності дають лише поверхнєве загальне уявлення про стан функціонування СВК, натомість показники, використовувані для оцінювання предметної ефективності практично розкривають сутність проведених контрольних процедур.

З огляду на це, Л. Ю. Патраманська пропонує у процесі оцінювання ефективності СВК через якісні показники застосовувати такі критерії оцінювання: 8–10 балів – повністю відповідає; 4–7 балів – відповідає частково; 0–3 бали – є істотні відхилення від загальноприйнятих стандартів, тобто як критерій оцінювання застосовувати і числові значення, можливо – у вигляді певної шкали.

Далі авторка оцінює отримані результати за розробленою на підставі застосування методу експертних оцінок шкалою, яка теж виконує роль узагальненого критерію підсумкової оцінювання ефективності СВК. Отриманий у ході оцінювання інтегральний показник дослідниця пропонує порівняти із значеннями шкали та встановити такі рівні ефективності СВК:

- високий – показник у межах 36–40 балів;
- достатній – показник у межах 28–35 балів;
- задовільний – показник у межах 12–27 балів;

низький – показник у межах 0–11 балів.

Оцінюючи ефективність СВК на підприємствах водного транспорту О. А. Євтушевська стверджує, що розроблення критеріїв оцінювання ефективності має базуватися на таких елементах ефективності, як дієвість і результативність [146].

Авторка вказує, що дієвість – це наявність певного впливу заходів та процедур контролю на об’єкти контролю, а результативність – позитивний вплив на діяльність організації.

Досліджуючи оцінювання ефективності СВК в управлінні витратами підприємства, Р. О. Костирко наголошує на обов’язковій ідентифікації ряду критеріїв, що відповідають предметній царині, та зазначає, що “критерій – це вимога, яка визначає правило однозначного вибору засобів досягнення мети” [147]. Автор виокремлює такі головні критерії оцінювання ефективності: результативність, дієвість та економічність.

Науковець наголошує, що показники складових системи внутрішнього контролю є у свою чергу, і критеріями оцінки ефективності. Так, Р. О. Костирко пропонує узагальнений на його думку ряд критеріїв: результативність, дієвість, економічність, доцільність, рівень ризику, виявлення резервів, стратегічна спрямованість, орієнтація на результат, відповідність справі, своєчасність, гнучкість, простота, надійність, емерджентність, атрибутивність, адресність, оптимальність, цільова спрямованість, внутрішня спрямованість, збалансованість, витрати на контроль, професійні експертні рекомендації.

Обирати критерії Р. О. Костирко пропонує на другому етапі оцінювання ефективності СВК її результативності та відповідності. Також автор наголошує на обрані критеріїв за кожним оцінюваним елементом (складовою) СВК. Для оцінювання якісних показників за визначеними критеріями запропоновано використовувати певну шкалу градації значень показників, що визначає рівень ефективності СВК.

Під час дослідження питань господарського контролю в рамках здійснення внутрішнього контролю Н. Г. Виговська пропонує предметне оцінювання проводити на підставі застосування критеріїв: результативності, дієвості, доцільності, економічності. Сукупність об'єктивних наслідків контролю є головним критерієм визначення ефективності [148].

У дослідженні В. О. Шевчук виокремлює такі критерії: атрибутивності, адресності, оптимальності, цільової спрямованості, внутрішньої спрямованості, збалансованості, емерджентності [149].

У ході дослідження внутрішньогосподарського контролю в контексті методології та організації В. П. Пантелєєв виокремлює такі критерії: результативність, дієвість, доцільність [150].

В. Д. Андрєєв виділяє наступні критерії: результативність, дієвість, економічність, стратегічна спрямованість, орієнтація на результат, своєчасність, гнучкість, простота [151].

У процесі дослідження ефективності й ефекту від впровадження внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств К. Безверхий виокремлює такі критерії оцінювання ефективності внутрішньогосподарського контролю: результативність і відповідність контрольних процедур. Під час анкетування науковець пропонує застосовувати такі критерії: оперативність, повноту; точність; універсальність, аналітичність [152]. Підсумком оцінювання за вказаними критеріями є використання певної шкали відповідності показників критеріям оцінювання.

Досліджуючи теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю М. Ф. Максимова для оцінювання СВК виокремлює такі критерії: доцільність, надійність, своєчасність контролю та його вартість [153].

У дослідженні критеріїв та показники ефективності внутрішнього контролю у банківській справі Д. В. Шиян виокремив такі критерії оцінювання ефективності: результативність, дієвість, економічність,

доцільність, стратегічна спрямованість, орієнтація на результат, відповідність справі, своєчасність, гнучкість, простота, емерджентність, атрибутивність, адресність, оптимальність, цільова спрямованість, внутрішня спрямованість, збалансованість, рівень ризику, достовірність результату (точність), кваліфікація кадрів [154].

У ході дослідження ефективності внутрішньогосподарського контролю Т. А. Бутинець пропонує застосовувати такі критерії оцінювання: результативність, дієвість, економічність, доцільність [155].

На думку А. М. Садекова під час аудиторського оцінювання ефективності бухгалтерського контролю доцільно застосовувати критерії економічності, доцільності, своєчасності, достовірності, результату (точності) [156].

Зокрема Н. С. Пінчук та Л. М. Буренко виокремлюють такі критерії: дієвість, економічність, доцільність, стратегічна спрямованість, збалансованість, кваліфікація кадрів [157].

У праці щодо методичних основ оцінювання ефективності СВК у банківській сфері О. Ю. Оношко називає такі критерії оцінювання: дієвість, результативність, ефективність [158].

Також слід звернути увагу на дослідження І. М. Лаврова щодо оцінювання ефективності СВК у контексті ефективності підрозділу внутрішнього контролю, де виокремлено такі критерії оцінювання: охоплення процедур контролю структурних підрозділів, повернення грошових коштів за результатами контрольних процедур, середньозважені працевтрати на процедури контролю, виконання плану проведення контрольних процедур [159].

Досліджуючи предметну галузь, Т. Ю. Серебрякова серед критеріїв виокремлює дієвість і результативність [160].

У Д. С. Босалка запропоновано застосовувати методику оцінювання ефективності СВК, що базується на використанні критеріїв достовірності,

доказовості і повторюваності щодо оцінювання усіх елементів СВК, яку побудовано на основі інтегрованої моделі COSO [161].

Аналіз тверджень науковців щодо визначення критеріїв оцінювання ефективності СВК дав змогу узагальнити отримані результати (табл. 2.12.):

Таблиця 2.12

Критерії оцінювання СВК

Автор/джерело	Перелік визначених критеріїв
О.А. Євтушевська	Результативність, дієвість
Т.Ю. Серебрякова	Результативність, дієвість
Р.О. Костирко	Результативність, дієвість, економічність
Д.С. Босалко	Достовірність, доказовість, повторюваність
Н.Г. Виговська	Результативність, дієвість, доцільність та економічність; сукупність об'єктивних наслідків контролю
В.О. Шевчук	Емерджентність, атрибутивність, адресність, оптимальність, цільова спрямованість, внутрішня спрямованість, збалансованість
В.П. Пантелєєв	Результативність, дієвість, доцільність
В.Д. Андрєєв	Результативність, дієвість, економічність, стратегічна спрямованість, орієнтація на результат, своєчасність, гнучкість, простота
К. Безверхий	Оперативність, повнота, точність, універсальність, аналітичність
Д.В. Шиян	Результативність, дієвість, економічність, доцільність, стратегічна спрямованість, орієнтація на результат, відповідність справі, своєчасність, гнучкість, простота, емерджентність, атрибутивність, адресність, оптимальність, цільова спрямованість, внутрішня спрямованість, збалансованість, рівень ризику, достовірність результату (точність), кваліфікація кадрів
Т.А. Бутинець	Результативність, дієвість, економічність, доцільність
А.М. Садекова	економічність, доцільність, своєчасність, достовірність результату (точність)
Н.С. Пінчук, Л.М. Буренко	Дієвість, економічність, доцільність, стратегічна спрямованість, збалансованість, кваліфікація кадрів
І.М. Лавров	Охоплення процедурами контролю структурних підрозділів, повернення грошових коштів за результатами контрольних процедур, середньозважені працевтрати на процедури контролю, виконання плану проведення контрольних процедур
О.Ю. Оношко	Дієвість результативність, ефективність

Також за результатами аналізу виокремлено такі особливості у підходах до визначення критеріїв оцінювання ефективності СВК (табл. 2.13.):

**Виявлені особливості при дослідженні формулювання критеріїв
оцінювання ефективності СВК**

Автори/джерела	Особливості при визначенні критеріїв
О.О. Шерстюк, О.А. Бакурова	Підставою для оцінювання є фіксація певних відхилень у функціонуванні СВК
Л.Ю. Патраманська	Критерій розглянуто, як умову, яка має бути виконана, щоб досягнути потрібних значень показників; оцінка ЕСВК за шкалою інтегрального показника
О.А. Євтушевська	Критерії розроблено на основі результативності та дієвості контрольних процедур
Р.О. Костирко	Критерієм може бути показник
Н.Г. Виговська	Формування критерію оцінювання з урахуванням наслідків контрольних процедур
В.О. Шевчук	Врахування особливостей СВК під час формування критеріїв
Д.В. Шиян	Виділив критерій оцінювання за кваліфікацією кадрів
І.М. Лавров	Розглянув критерії оцінювання ефективності підрозділу СВК

Визначити найпоширеніші критерії, які використовують науковці та дослідники у процесі оцінювання ефективності СВК (табл. 2.14.):

Таблиця 2.14

Найуживаніші критерії оцінювання ефективності СВК

Критерій	Автори, які підтримують зазначений критерій
результативність	О. А. Євтушевська, Р. О. Костирко, Н. Г. Виговська, В. П. Пантелєєв, В. Д. Андрєєв, Д. В. Шиян, Т. А. Бутинець, О. Ю. Оношко, Т. Ю. Серебрякова
дієвість	О. А. Євтушевська, Р. О. Костирко, Н. Г. Виговська, В. П. Пантелєєв, В. Д. Андрєєв, Д. В. Шиян, Т. А. Бутинець, Н. С. Пінчук, Л. М. Буренко, О. Ю. Оношко, Т. Ю. Серебрякова
економічність	Р. О. Костирко, Н. Г. Виговська, В. Д. Андрєєв, Д. В. Шиян, Т. А. Бутинець, А. М. Садекова, Н. С. Пінчук, Л. М. Буренко
доцільність	Н. Г. Виговська, В. П. Пантелєєв, Д. В. Шиян, Т. А. Бутинець, Н. С. Пінчук, Л. М. Буренко, А. М. Садекова
кваліфікація кадрів	Д. В. Шиян, Н. С. Пінчук, Л. М. Буренко, І. М. Лавров
збалансованість	В. О. Шевчук, Д. В. Шиян, Н. С. Пінчук, Л. М. Буренко
стратегічна спрямованість	В. Д. Андрєєв, Д. В. Шиян, Н. С. Пінчук, Л. М. Буренко
емерджентність	В. О. Шевчук, Д. В. Шиян
рівень відхилень	О. О. Шерстюк, Бакурова О. А.
внутрішня спрямованість	В. О. Шевчук, Д. В. Шиян
цільова спрямованість	В. О. Шевчук, Д. В. Шиян
атрибутивність	В. О. Шевчук, Д. В. Шиян
адресність	В. О. Шевчук, Д. В. Шиян

Критерій	Автори, які підтримують зазначений критерій
оптимальність	В. О. Шевчук, Д. В. Шиян
достовірність результату (точність)	А. М. Садекова, Д. В. Шиян
орієнтація на результат	В. Д. Андрєєв, Д. В. Шиян
своєчасність	В. Д. Андрєєв, Д. В. Шиян
гнучкість	В. Д. Андрєєв, Д. В. Шиян
простота	В. Д. Андрєєв, Д. В. Шиян
сукупність об'єктивних наслідків контролю;	Н. Г. Виговська
оперативність	К. Безверхий
повнота	К. Безверхий
точність	К. Безверхий
універсальність	К. Безверхий
аналітичність	К. Безверхий
ефективність	О. Ю. Оношко
відповідність справі	Д. В. Шиян
рівень ризику	Д. В. Шиян
своєчасність	А. М. Садекова
достовірність	Д. С. Босалко
доказовість	Д. С. Босалко
повторювальність	Д. С. Босалко

На підставі проведеного аналізу у таблиці 2.14. сформульовано найуживаніші критерії оцінювання ефективності СВК. Для зрозумілості смислового змісту вкладеного у деякі з визначених критеріїв слід визначити їх тлумачення (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Тлумачення змісту виділених критеріїв оцінювання

Термін	Визначення
Результативність	Ступінь досягнення стратегічних цілей і завдань [162]
	Якісне явище, яке характеризує підсумок за всіма показниками функціонування підприємства і визначає потенціал подальшого розвитку [163]
	Ступінь досягнення запланованого результату [164]
Дієвість	Здатність активно діяти; здатність впливати на що-небудь [165]
Економічність	Можливість заощадити що-небудь; господарська вигода [166]
Доцільність	Відповідність явища або процесу певному (відносно завершеному) стану [167]
Кваліфікація	Рівень загальної і спеціальної підготовки працівника, підтверджений встановленими законодавством документами (атестатом, дипломом, свідоцтво та інші); здатність виконувати завдання та обов'язки за певною професією [168]

Далі, ми проаналізували підходи до визначення критеріїв оцінювання ефективності СВК, застосовані провідними іноземними урядовими та неурядовими організаціями у галузі внутрішнього контролю.

Інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)) запропонував комплексну модель оцінювання ефективності СВК (Comprehensive Assessment Model (CAM) [169], у якій використано ряд критеріїв: (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

**Критерії оцінювання ефективності СВК запропонованих Інститутом
внутрішніх аудиторів**

Критерій оцінювання	Пояснення призначення
Відповідність контролю	Рівень спрямування контролю
Своєчасність контролю	Визначення часу реагування на загрози та несприятливі події
Сила контролю:	Визначається низкою факторів, які впливають на ймовірність ефективності контролю
<i>дискреція</i>	Рівень, на якому контроль є дискреційним, або суб'єктивним, тобто базується на суворих стандартах на протипагу людським судженням
<i>сегрегація</i>	Зосередженість на конфліктах інтересів, що сприяють шахрайству, розподіл ролей та обов'язків в процесі діяльності
<i>незалежність</i>	Здатність тих, хто здійснює контроль, незалежно управляти визначеними для заходів контролю ресурсами (технічними, людськими, економічними, інформаційними)
<i>інтеграція</i>	Ступінь при якому контроль посилює інші процеси управління
<i>автоматизація</i>	Ступінь залучення інформаційних систем і технологій;
охоплення контролем	Рівень, на якому розглядають контроль

Відповідно до Стандартів внутрішнього контролю США у федеральному уряді, такої званої Зеленої книги (The GAO Standards for Internal Control in the Federal Government (Green Book) [170], основними критеріями оцінювання ефективності СВК є: “design” (конструкція (розробка), “implementation” (впровадження) and “operating effectiveness” (операційна ефективність). Така деталізація у визначенні зумовлена використанням вітчизняними дослідниками англійського слова “design” у некоректному перекладі – дизайн.

Як під “конструкцію (розробку)” розуміють опрацювання організаційних документів та інших необхідних регламентів, визначення учасників СВК і здатність контролюю досягати поставленої мети. “Впровадження/реалізація” дає уявлення про безпосереднє впровадження контрольних процедур в усі процеси функціонування установи, знання персоналом своїх обов’язків у контексті функціонування СВК. Як “операційну ефективність” розуміють експлуатацію процедур контролю, у тому числі своєчасність і послідовність їх проведення.

Таким чином, ефективність СВК можна оцінити за такими критеріями: повноти розробки, рівня реалізації та ступеню експлуатації контрольних процедур.

Аналіз положень Порядку організації в системі Міністерства оборони України внутрішнього контролю та управління ризиками дав змогу ідентифікувати критерії, які можна використовувати у процесі об’єктивного оцінювання стану впровадженого внутрішнього контролю: обсяги порушень, що призвели до збитків та ступінь досягнення установою визначених цілей.

Так, оцінювати ефективність СВК доцільно за критерієм обсягу порушень, що призвели до збитків, та характеризувати за розміром втрат і нестач військового майна, що можуть бути, наслідком неефективно прийнятих рішень в управлінні майном та ресурсами.

Порядком визначено, що ефективність СВК оцінюють підрозділи внутрішнього аудиту, а стан організації в системі Міністерства оборони України – Головна Інспекція.

Разом з тим проведений аналіз показує обов’язковість врахування у процесі оцінювання ефективності СВК опрацьованості і якості організаційних документів.

Аналіз можливих критеріїв оцінювання ефективності функціонування СВК довів, що переважна більшість науковців основним критерієм оцінювання – результативність, тобто досягнення установою заздалегідь запланованих цілей чи ступінь досягнення стратегічних цілей і завдань.

Розглянуті критерії оцінювання ефективності СВК переважно не відображають сутності застосування критерію, тобто не визначають допустимої міри, коли ефективність системи внутрішнього контролю можна вважати такою, що задовольняє вимоги до неї.

Широкий аналіз вітчизняних та іноземних підходів до вибору критерію оцінки, свідчить, що науковці переважно перераховують якісні характеристики процесу контролю, але це не дає уявлення про безпосередній рівень ефективності СВК, критерій оцінки має бути загальним і точним. Для визначення числового значення узагальненого показника ефективності СВК можна застосувати універсальну шкалу Харрінгтона, яка дає змогу переводити отриману кількісну оцінку в якісну у певних межах.

Таким чином, необхідно дослідити можливість визначення узагальненого показника ефективності СВК за відповідно складеною шкалою, тобто критерій оцінки, що полягатиме у визначенні певного числового діапазону показників, показники у межах якого відобразатимуть результативність функціонування СВК.

2.4. Оцінювання елементів комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України

Для часткового виконання поставленого у дослідженні наукового завдання необхідно оцінити елементи комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в установі МОУ, а надалі розробити відповідний науково-методичний апарат.

Щоб досягнути поставленої мети, проведемо відповідну декомпозицію:
по-перше, оберемо метод обґрунтування та оцінювання показників ефективності СВК;

по-друге, оберемо метод обґрунтування та оцінювання критеріїв оцінювання ефективності СВК;

по-третє, обґрунтуємо показники оцінювання ефективності СВК;
по-четверте, оцінимо обґрунтовані показники оцінювання ефективності СВК;

по-п'яте, оцінимо обґрунтований критерій оцінювання ефективності СВК.

2.4.1. Вибір методу обґрунтування та оцінювання показників ефективності системи внутрішнього контролю

У п. 2.2 дослідження ми проаналізували керівні документи, наукові публікації та інші джерела, проінтерв'ювали фахівців з питань внутрішнього контролю і на цій підставі обрали показники оцінювання ефективності СВК, які було згрупували за якісною та кількісною ознаками. Загалом виокремлено 93 якісних та кількісних показники, які можуть бути враховані під час оцінювання ефективності СВК.

З огляду на викладене виникла нагальна проблема визначення їх пріоритетності та важливості. Щоб вирішити зазначену проблему потрібно застосувати певний метод ранжування показників та присвоїти їм вагові коефіцієнти. Це дасть змогу вибрати найсуттєвіші та найважливіші за впливом на СВК показники (KPI), сукупність яких стане невід'ємним елементом комплексної методики оцінювання ефективності СВК.

Для ранжування та присвоєння вагових коефіцієнтів переважно застосовують експертні методи, основними серед яких вважають: метод експертних оцінок та метод аналогії.

Методом експертних оцінок полягає в тому, що, оцінювання проводить експерт (лат. “досвідчений”) [171], тобто досвід професіоналів застосовують для оцінювання та передбачення ймовірності настання певних подій. Цей метод також називають евристичним, таким що заснований виключно на практичному досвіді експерта. Також, метод експертних оцінок слід застосовувати, якщо вичерпної статистичної інформації недостатньо або її немає. Особливістю експертного методу є відсутність складних

математичних розрахунків та математично обґрунтованого доведення, тому, що оцінку визначає людина на основі власного досвіду.

Пропонуючи до застосування метод експертних оцінок у процесі обґрунтування показників ефективності СВК висвітлюємо його переваги та недоліки й обґрунтуємо адаптованість методу до застосування у середовищі СВК.

Перевагами застосування методу експертних оцінок вважають можливість його застосування у разі відсутності вичерпної статистичної інформації порівняно нескладну систему розрахунків, недоліками – ймовірність відсутності компетентних експертів та суб'єктивність наданих оцінок.

Також було проаналізовано й інші методи у дослідженні (табл. 2.17–2.18).

Таблиця 2.17

Аналіз методів якісного оцінювання ризиків

Основні методи якісної оцінювання (аналізу) ризику	Основні переваги	Основні недоліки
<i>Метод експертних оцінок</i>	Ефективність у разі нестачі статистичної інформації, легкість розрахунків, оцінювання ризиків які не підлягають оцінюванню іншими методами, індивідуальний підхід до відбору коефіцієнтів	Обмежена наявність компетентних експертів, обмеженість наявної у експертів інформації про майбутнє
<i>Метод аналогії</i>	Невелика собівартість, можливість попереднього оцінювання	Потреба в наявності аналогів, низька точність
<i>Метод Монте-Карло</i>	Висока точність розрахунків, урахування великої сукупності факторів ризику; широка сфера застосування; реалістичність опису невизначеності змінних; можливість отримання форми розподілу ймовірностей ризикової події; кореляція між змінними моделюється різними методами і враховується в моделі; сценарії формуються, виходячи з діапазонів можливих змін випадкових величин і підібраних законів розподілу	Потреба в обов'язковому залученні ЕОМ; велика затратність
<i>Рейтинговий метод</i>	Легкість у розумінні, можливість застосування без значних математичних розрахунків, оцінювання залежить від наявного масиву інформації	Об'єктивність процесу ранжування, проблема у виборі еталону для порівняння

Джерело: складено автором на основі джерел [172; 173].

Аналіз методів кількісної оцінювання ризику

Основні методи кількісної оцінювання	Основні переваги	Основні недоліки
<i>Економіко-статистичні методи:</i>		
<i>Статистичний метод</i>	Найточніший метод оцінювання за наявності вичерпної інформації за минулі періоди (3-5 періодів), невелика затратність, простота математичних розрахунків	Невідповідність цілям прогнозування, висока трудомісткість проведення, використання ймовірнісних характеристик
<i>Експертні методи:</i>		
<i>експертних оцінок (Делфі)</i>	Ефективність у разі нестачі статистичної інформації, легкість розрахунків, можливість оцінювання показників які не підлягають оцінюванню іншими методами, індивідуальний підхід до відбору коефіцієнтів	Обмежена наявність компетентних експертів
<i>Метод аналогій</i>	Невелика собівартість, можливість попереднього оцінювання	Потреба наявності аналогів, низький рівень точності, ігнорування фактору постійного розвитку будь-якої діяльності
<i>Аналітичні методи:</i>		
<i>Аналітично-розрахунковий</i>	Доступність, простота розрахунків, невелика затратність, можливість прогнозування ймовірної шкоди за допомогою математичних моделей	Потребує наявності якісної інформації, неможливість урахування значущих факторів недостатня розробленість на теоретичному рівні
<i>Аналіз чутливості</i>	Можливість застосування невеликого масиву статистичної інформації, простота розрахунків, об'єктивність, практичність застосування матриці чутливості	Використання детермінованих величин, не дозволяє визначити ймовірний діапазон змін значень змінних, не враховує зміни усіх факторів одночасно
<i>Сценарні методи:</i>		
<i>Аналіз сценаріїв, дерева подій, дерева рішень, дерева відмов, події-наслідків (HAZOR), індексів небезпеки</i>	Простота використання певного програмного забезпечення, необов'язковість обізнаності із законом розподілу об'єктивної ймовірності зміни факторів, корегування у разі різноманітності розвитку подій; можливість аналізу окремих частин	Обмеженість кількості сценаріїв, необхідність робити висновки висновків без залучення кількісних інструментів, необхідність високої точності прогнозування

Джерело: складено автором на основі джерел [172; 173].

Щоб ієрархічно вибудувати перелік показників оцінювання ефективної СВК, необхідно скласти відповідну анкету із зазначенням усіх показників за двома складовими: якісними та кількісними показниками функціонування

СВК. В анкеті слід включити усі визначені на підставі аналізу 93 показники (додаток Б).

Далі пропонуємо за допомогою експертів провести відповідне анкетування та математично обчислити отриманий результат.

Наступним кроком має бути визначення складу експертної групи.

Розвивають і будують ризик-орієнтовану СВК у системі Міністерства оборони та Збройних Сил України з 2016 року представниками Головної Інспекції Міністерства оборони України, Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України та Управлінням внутрішнього контролю Апарату Головнокомандувача Збройних Сил України.

У міжнародному стандарті аудиту (МСА) 315 (переглянутому) “Ідентифікація та оцінювання ризиків істотного викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища” [174] розглянуто відповідальність аудитора за ідентифікацію й оцінювання ризиків істотного викривлення фінансової звітності через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища, у тому числі внутрішнього контролю.

З огляду на викладену проблематику стосовно організації, функціонування внутрішнього контролю та подальшого оцінювання його функціонування, було визначено категорію експертів для залучення до проведення експертного оцінювання.

По-перше, до групи експертів необхідно включити представників Головної Інспекції Міністерства оборони України, а саме представників відповідного структурного підрозділу на чолі з Головним інспектором з організації внутрішнього контролю Міністерства оборони та Збройних Сил України. Головна Інспекція у взаємодії з Департаментом внутрішнього аудиту Міністерства оборони України безпосередньо впроваджувала внутрішній контроль, який базується на управлінні ризиками.

По-друге, у Порядку організації в системі Міністерства оборони України внутрішнього контролю та управління ризиками визначено, що оцінюють ефективність СВК підрозділи внутрішнього аудиту.

Таким чином, до експертного оцінювання обґрунтування показників оцінювання ефективності СВК слід залучити як внутрішнього представників аудиту, так і фахівців з організації внутрішнього контролю.

Включення експертів з-поміж числа представників аудиторської служби обов'язкове.

На думку О. М. Пермякова та інших науковців [175] до складу експертної групи включають, як правило, від 12 до 20 спеціалістів. Якщо кількість експертів зовелика, їх думки можуть бути не узгодженими, натомість залучення малої кількості експертів ускладнює можливість, точно визначити їх оцінки.

Отже, кількість експертів має бути достатньою для врахування суттєвих властивостей вирішуваного завдання та забезпечити точність прогнозу, пропонуємо включити до складу експертної групи не менше 12 осіб.

Отримавши основні (ключові) показники, що вказує на ефективність функціонування СВК, можна сформулювати один з елементів комплексної методики.

Для визначення ключових та найважливіших показників застосовують один з методів анкетування – метод середніх балів, тобто ієрархічне розміщення елементів залежно від значущості для досліджуваного процесу, шляхом присвоєння певного бала, у нашому випадку – за пріоритетністю від 1 до 10 балів.

У ході дослідження пропонуємо застосовувати такий алгоритм методу середніх балів:

- 1) обчислення кінцевої суми за кожним фактором:

$$S_{ij} = \sum b_{ij}, \quad (2.13)$$

- 2) розрахунок середнього арифметичного рангу:

$$r_j = \frac{S_{ij}}{n}, \quad (2.14)$$

- 3) побудова нового ранжування факторів;

4) вибір істотних показників за принципом “чим більший середній ранг, тим істотніший фактор”.

Після визначення ключових показників методом середніх балів застосовуємо метод медіан для перевірки та підтвердження отриманих результатів.

Групову оцінку можна вважати об’єктивною та надійною тільки за умови узгодженості думок фахівців-експертів. Саме, тому статистична обробка інформації, отримана від експертів, має містити оцінку ступеня узгодженості думок експертів і виявляти причини їх неоднорідності.

Узгодженість думок експертів пропонуємо оцінювати за допомогою коефіцієнта конкордації (W), тобто загального коефіцієнта рангової кореляції для групи, що складається із m експертів.

Коефіцієнт конкордації [176–179] може змінюватися від 0 до 1 $W \in [0,1]$. Коефіцієнт що дорівнює 1 означає, що всі експерти однаково оцінили визначені фактори, а коефіцієнт, що дорівнює нулю – відсутність зв’язку між балами, отриманими у процесі анкетування експертів [180].

З огляду на викладене, для перевірки узгодженості думок експертів пропонуємо визначати коефіцієнт конкордації за формулою застосовуваною у разі присвоєння експертами кільком факторам однакових балів (рангів):

$$W = \frac{S}{\frac{1}{12} * m^2 (n^3 - n) - m * \sum T_i}, \quad (2.15)$$

$$\text{де } T_i = \frac{1}{12} \sum t_i (t_i^3 - t_i),$$

t_i – кількість однакових рангів в i -му рядку.

На останньому етапі математичної обробки результатів експертного оцінювання визначаємо значущість коефіцієнта конкордації за критерієм Пірсона, тому що кількість показників більша за 7:

$$\chi^2 = \frac{S}{\frac{1}{12} * mn(n+1) + \frac{1}{n-1} * \sum T_i}, \quad (2.16)$$

За результатами застосування методу експертних оцінок можна визначити ключові показники, які, на думку експертів, відіграють вирішальну роль під час оцінювання ефективності функціонування СВК.

Щоб оцінити ефективність функціонування СВК, пропонуємо розглянути можливість застосування підходу, що полягає у визначенні системи ключових показників ефективності (результативності) КРІ (КРІ – key performance indicators).

За показником КРІ визначають досягнення певного успіху у певному виді діяльності та досягнення організацією визначених цілей.

Як КРІ розуміють кількісно вимірюваний та визначуваний індикатор (показчик) безпосередньо досягнутих результатів.

У перекладі з англійської мови визначення “key performance indicators” у сучасному менеджменті розуміють як “ключові показники ефективності” [181]. Зазначене зумовлене тим, що “performance” має кілька варіантів перекладу: “ефективність”, “виконання”, “результативність” тощо, тобто як КРІ розуміють і ключові показники ефективності, і ключові показники діяльності в цілому.

У нашому дослідженні КРІ є інструментом вимірювання досягнення поставлених організацією цілей.

Так, С. В. Цюцюра, О. В. Криворучко, М. І. Цюцюра [182] визначають, що як систему КРІ слід розуміти ступінь досягнення організацією визначених перед нею цілей, що у свою чергу, покладено в основу підходу, широко застосовуваного в сучасному менеджменті та управлінні проектами і управлінням за цілями.

На нашу думку, результат застосування розрахунків для визначення оцінювання ефективності СВК за допомогою показників ефективності КРІ насамперед залежатиме від саме показників, які будуть застосовані під час його обчислення.

Якщо в ході розрахунку за допомогою підходу передбаченого КРІ, використати лише показники, які безпосередньо характеризують

ефективність функціонування СВК, то з математичних розрахунків отримаємо певне числове значення показника, яке вказуватиме на загальну ефективність обраної для оцінювання системи.

Цей показник може бути обраний як узагальнений показник ефективності СВК.

Ключові показників ефективності, як правило, обирають із 5–6 основних показників [183; 184].

Розраховують КРІ на підставі побудови КРІ матриці, що дасть змогу безпосередньо бачити ефективність проведеної діяльності.

Матриця КРІ має відображати за обраними показниками такі елементи: вагові коефіцієнти, початковий рівень, задовільний рівень, визначений рівень досягнення цілі, рекомендований рівень, фактично отриманий результат, розрахований індекс КРІ.

З урахуванням поглядів У. А. Грицька [185] на практиці матрицю КРІ можна зобразити так (табл. 2.19):

Таблиця 2.19

Матриця КРІ

№ п/п	Найменування ключового показника	Ваговий коефіцієнт	Рівні досягнення цілей, %				Індекс КРІ, %
			Початковий	Рекомендований	Цільовий	Фактичний	
1	n_1	Значення	Відповідні за показниками та рівнями досягнення цілей				
2	n_2	Значення					
3	n_3	Значення					
4	n_4	Значення					
5	n_5	Значення					
6	n_6	Значення					

Матрицю заповнюємо таким чином:

1. Обираємо з бази показників ті показники які істотніше суттєво характеризують ефективність функціонування СВК.

2. Визначаємо вагові коефіцієнти обраних показників щоб їх загальна сума дорівнювала 1.

3. Визначаємо початковий рівень ефективності СВК, при якому ефективність СВК вважають найбільш негативним прийнятним показником, тобто той ступінь, при якому рівень ефективності СВК оцінюють, як найгірший. Початковий рівень є відправною точкою для взяття до уваги ефективності функціонування СВК.

4. Визначаємо рекомендований рівень ефективності функціонування СВК, тобто рівень, при якому значення та показники функціонування системи є прийнятними, а ефективність високою та задовольняє вимогу досягнення цілей установи.

5. Визначаємо цільовий рівень ефективності функціонування СВК, який може бути показником бажаного рівня досягнення ефективності. Цільовий рівень має бути вищим за рекомендований .

6. Визначаємо фактичний рівень оцінюваних ключових показників.

7. Проводимо підсумкове оцінювання за звітний період за кожним обраним ключовим показником розраховуючи значення фактичного рівня відносно відношенню задовільного рівня:

$$ІКРІ = \frac{ФР-ПР}{РР-ПР} * 100\%, \quad (2.17)$$

де $ФР$ – фактичний рівень;

$ПР$ – початковий рівень;

$РР$ – рекомендований рівень;

Таким чином, отриманий індекс КРІ у відсотковому значенні вказуватиме на ефективність функціонування СВК за відповідно обраними ключовими показниками.

Після, розрахунку індексів КРІ за ключовими показниками можна визначити узагальнений показник (коефіцієнт) ефективності СВК у відсотках:

$$\text{УП КРІ} = \sum(\text{індекси КРІ} * \text{ВК}) - (\text{ВН} * \text{ВК}) \quad (2.18)$$

Узагальнений показник ефективності функціонування СВК показує середньозважене значення ефективності за звітний період з урахуванням обраних ключових показників ефективності та їх вагових коефіцієнтів.

Підсумковий узагальнений показник зменшують за рахунок віднімання показника втрат і нестач. Це зумовлено тим, що під час обчислення ключових показників ефективності (КРІ) визначають відповідний розмір показника, виражений у відсотках, де наближення до показника 100% і більше вказує на ефективність відповідного напрямку.

У визначенні показника втрат і нестач, безумовно вважають позитивним наближення його числового показника, визначеного у відсотках, до 0.

2.4.2. Вибір методу обґрунтування та оцінювання критеріїв оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю

Для досягнення мети дослідження необхідно обрати метод обґрунтування та оцінювання критерію оцінювання ефективності СВК.

Щоб визначити рівень ефективності СВК, з'ясуємо рівні критерію його функціонування, у тому числі мінімальне та максимальне значення, при яких рівень ефективності функціонування СВК є неприйнятним або таким, що задовольняє вимоги.

Відповідно до Порядку організації в системі Міністерства оборони України внутрішнього контролю та управління ризиками кожна установа Міністерства оборони України обов'язково щорічно складає звіт про стан функціонування системи внутрішнього контролю та надають його в орган військового управління за підпорядкованістю.

У звіті вказують таку інформацію:

провадження діяльності відповідно до визначених мети (місії) та етичних принципів;

досягнення цілей, виконання завдань та взятих зобов'язань;

вжитих заходів для забезпечення економії коштів, ефективності й результативності діяльності;

достовірність фінансової, статистичної, управлінської звітності;

забезпечення збереження ресурсів від втрат, псування, незаконного чи неефективного їх використання;

дотримання законодавства та інших керівних документів, регламентів, правил і процедур, установлених у Міністерстві оборони та Збройних Силах України.

Звіт має містити об'єктивну оцінку стану впровадженої системи внутрішнього контролю, а також визначати один із чотирьох рівнів стану функціонування системи внутрішнього контролю: належний рівень; достатній рівень; недостатній рівень; незадовільний рівень.

Відповідно до наказу Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України “Про затвердження Тимчасової настанови з проведення аудиту управління ризиками” (далі – Тимчасової настанови з проведення аудиту управління ризиками) від 06.10.2017 № 33 передбачено розроблення аудиторського звіту за підсумками аудиторської перевірки із наданням загальної оцінки системі управління ризиками за наступними рівнями зрілості:

ситуативний – управління ризиками відбувається “ситуативно”, що відповідає негативному висновку;

початковий – управління ризиками відбувається у невеликих масштабах (експериментів, “пілотних проєктів” тощо), що відповідає слабо-позитивному висновку;

повторюваний – управління ризиками широко застосоване та формалізоване, що відповідає задовільно-позитивному висновку;

керований – управління ризиками покладене в основу культури підконтрольного суб'єкта та визначено у стратегії, що відповідає безумовно-позитивному висновку.

Зазначений варіант висновку про стан функціонування системи управління ризиками (СУР) має на меті констатувати лише ступінь функціонування системи, але не визначає конкретного показника ефективності функціонування системи управління ризиками та СВК в цілому.

Порівняння рівнів функціонування та організації СУР і СВК, визначених у відповідних відомчих документах наведено у табл. 2.20.

Таблиця 2.20

Порівняння рівнів функціонування та організації СУР і СВК

РІВНІ ЗРІЛОСТІ СУР	СТАН ФУНКЦІОНУВАННЯ СВК
Ситуативний	Незадовільний
Початковий	Недостатній
Повторюваний	Достатній
Керований	Належний

З огляду на викладене можна дійти висновку про наявність певних підходів та спільних ознак до градації рівня оцінювання функціонування системи управління ризиками.

Через відсутність конкретних математичних підходів до визначення показника ефективності СВК, функціонування СУР та СВК оцінюють лише у вигляді твердження.

Якщо зазначеним рівням зрілості СУР і стану функціонування СВК, які за поділом ідентичні з огляду на структуру, призначити певні числові діапазони значень, можна побудувати числову шкалу критеріїв оцінювання ступеня ефективності СВК.

Таким чином, виникає необхідність обґрунтування чотирирівневої шкали для оцінювання ефективності СВК.

В оцінюванні ефективності СВК використання функції теорії корисності, запропонованої Харрінгтоном передбачена можливість використання якісних і кількісних показників як окремо, так і у вигляді узагальненого показника ефективності в загальній шкалі оцінки.

Шкала корисності, запропонована Харрінгтоном, може бути прийнята для визначення числового значення узагальненого показника ефективності СВК.

Для практичного застосування критеріїв рівня зрілості СУР і стану функціонування СВК необхідно визначити відповідний зміст кожного формулювання.

Тимчасовою настановою з проведення аудиту управління ризиками відповідно до Практичних вказівок щодо впровадження фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності (відповідальності) в органах державної влади України визначена характеристики кожного з рівнів [186]:

ситуативний (незадовільний) – управління ризиками відбувається “ситуативно”, що відповідає негативному висновку;

початковий (недостатній) – управління ризиками відбувається у невеликих масштабах (експериментів, “пілотних проєктів” тощо), що відповідає слабо-позитивному висновку;

повторюваний (достатній) – управління ризиками широко застосовується та формалізоване, що відповідає задовільно-позитивному висновку;

керований (належний) – управління ризиками покладено в основу культури підконтрольного суб’єкта та визначено у стратегії, що відповідає безумовно-позитивному висновку.

Таким чином, для розрахунку ключових показників ефективності (КПІ) можна визначити:

початковий рівень (ПР) – 37%;

рекомендований рівень (ЗР) – 63%;

цільовий рівень (ЦР) – 100%.

Під час оцінювання та визначення конкретного рівня зрілості суб’єкта контролю пропонуємо використовувати критерій визначення характеристики рівнів зрілості підконтрольного суб’єкта відповідно до Практичних вказівок

щодо впровадження фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності (відповідальності) в органах державної влади України.

2.4.3 Обґрунтування показників оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю

Для практичного відображення отриманих у ході дослідження результатів, на нашу думку, доцільно навести узагальнену таблицю визначених якісних та кількісних показників оцінювання ефективності СВК та наочно продемонструвати обробку експертних оцінок із ранжуванням важливості кожного з показників.

Суму отриманих під час експертного оцінювання балів за кожним показником, оцінюваним разом із середнім значенням шляхом складання матриці експертної оцінювання за показниками ефективності СВК (додаток В).

Загальну суму поділимо на кількість експертів, щоб розрахувати середній арифметичний ранг. За результатами розрахунку можна підсумково впорядкувати всі значення, користуючись принципом “чим менший середній показник, тим важливіший показник”.

Щоб відобразити назви показників відповідно до присвоєних рангів, пропонуємо скласти таблицю з відображенням середнього бала показника нового рангу відповідно до вказаних в анкеті експертного оцінювання даних (додаток Г).

Таким чином, ранжування за сумами рангів (середнім арифметичним рангів) якісних (Я) та кількісних (К) показників має такий вигляд: $n_{11} < n_{43} < n_{12}, n_{13} < n_{45}, k_3 < n_{55}, n_{56}, n_{57} < n_3, n_{60}, n_{64}, n_{65}, n_{67} < n_2, n_{20}, n_{21}, n_{29}, n_{33}, n_{68} < n_7, n_{37}, n_{54}, n_{58}, k_1 < n_6, n_{51} < n_{18}, n_{31}, n_{32}, n_{52} < n_{14}, n_{19}, n_{28}, n_{50}, n_{69} < n_{10}, n_{27}, n_{49} < n_9, n_{25}, n_{35}, n_{61} < k_{15} < n_4, n_{23} < k_5 < k_1 < k_{42}, k_{14} < n_{17} < n_{64}, n_{19} < n_8, n_{44}, n_{59} < n_{66}, n_{71}, n_{72} < n_{34}, n_{63} < n_{53}, n_{62} < n_{30}, k_{18} < n_{46}, n_{48}, k_2 < n_{36}, k_{15} < n_{26}, k_8 < k_{11} < n_{40} < k_5 < k_{10} < n_{16}, n_{38}, k_4 < k_{13} < n_{22} < n_{47} < n_{70}, k_6, k_7, k_{12} < n_{24} < n_{41} < k_9 < k_{16} < n_{39} < k_{17}, k_{20}$.

Запис “ $n_{11} < n_{43}$ ” вказує на те, що показник n_{11} передре показнику n_{43} (за важливістю показник n_{11} кращий за показник n_{43}).

Через те, що деякі показники отримали однакову суму балів, відповідно до розглянутого методу вони еквівалентні, а тому об’єднані в одну групу – клас еквівалентності.

Щоб розрахувати узгодженість думок експертів із застосуванням коефіцієнта конкордації проаналізованих показників та присвоїти вагові коефіцієнти за пріоритетністю, виокремимо 50 найістотніших показників: $n_{11}, n_{43}, n_{12}, n_{13}, n_{45}, k_3, n_{55}, n_{56}, n_{57}, n_3, n_{60}, n_{64}, n_{65}, n_{67}, n_2, n_{20}, n_{21}, n_{29}, n_{33}, n_{68}, n_7, n_{37}, n_{54}, n_{58}, k_1, n_6, n_{51}, n_{18}, n_{31}, n_{32}, n_{52}, n_{14}, n_{19}, n_{28}, n_{50}, n_{69}, n_{10}, n_{27}, n_{49}, n_9, n_{25}, n_{35}, n_{61}, k_{15}, n_4, n_{23}, k_5, k_1, k_{42}, k_{14}$ (табл. 2.21).

Таблиця 2.21

Вихідні дані для розрахунку коефіцієнта конкордації

Показник	Умовне найменування	Експерти												Сума балів
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
n_{11}	x_1	2	2	1	1	2	1	2	1	1	1	1	1	16
n_{43}	x_2	1	1	1	4	1	1	2	1	2	1	1	1	17
n_{12}	x_3	2	2	1	2	2	3	1	1	1	1	1	1	18
n_{13}	x_4	1	1	1	2	2	3	2	1	2	1	1	1	18
n_{45}	x_5	2	2	1	3	1	3	2	1	4	1	1	1	22
k_3	x_6	1	1	1	3	1	3	2	1	2	5	1	1	22
n_{55}	x_7	1	1	1	2	3	3	3	4	2	1	1	1	23
n_{56}	x_8	1	2	1	2	1	2	2	1	1	1	1	8	23
n_{57}	x_9	1	1	1	3	1	2	1	1	1	1	1	9	23
n_3	x_{10}	3	3	1	2	2	2	2	1	1	1	1	5	24
n_{60}	x_{11}	1	1	1	3	2	3	6	2	1	2	1	1	24
n_{64}	x_{12}	2	2	1	2	1	2	2	1	4	1	1	5	24
n_{65}	x_{13}	3	3	1	2	1	5	2	1	2	2	1	1	24
n_{67}	x_{14}	2	2	1	3	1	2	3	1	1	1	1	6	24
n_2	x_{15}	3	3	1	1	2	2	3	1	3	1	1	4	25
n_{20}	x_{16}	5	5	1	3	2	2	2	1	1	1	1	1	25
n_{21}	x_{17}	4	4	1	2	2	3	1	1	4	1	1	1	25
n_{29}	x_{18}	3	3	1	4	4	1	1	2	2	2	1	1	25
n_{33}	x_{19}	1	1	1	2	3	3	2	3	6	1	1	1	25
n_{68}	x_{20}	3	3	1	2	1	5	3	1	3	1	1	1	25
n_7	x_{21}	3	3	1	2	2	5	2	1	4	1	1	1	26
n_{37}	x_{22}	2	2	1	1	1	1	3	1	1	5	1	7	26
n_{54}	x_{23}	3	3	1	3	3	2	2	3	2	2	1	1	26
n_{58}	x_{24}	2	2	1	3	2	2	3	2	1	1	1	6	26
k_1	x_{25}	2	2	1	4	3	1	6	3	1	1	1	1	26
n_6	x_{26}	3	3	1	3	2	1	2	1	3	1	1	6	27
n_{51}	x_{27}	2	2	1	5	1	5	2	1	4	2	1	1	27

Закінчення таблиці 2.21

Показник	Умовне найменування	Експерти												Сума балів
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
n_{18}	x_{28}	4	3	1	2	2	1	3	1	2	1	1	7	28
n_{31}	x_{29}	2	2	1	3	4	1	4	3	2	1	1	4	28
n_{32}	x_{30}	2	2	1	2	4	1	2	3	7	2	1	1	28
n_{52}	x_{31}	3	3	1	4	3	1	2	3	4	2	1	1	28
n_{14}	x_{32}	1	1	1	3	2	2	1	1	1	6	5	5	29
n_{19}	x_{33}	5	4	1	4	2	3	3	1	1	3	1	1	29
n_{28}	x_{34}	1	1	1	5	3	4	3	2	3	1	1	4	29
n_{50}	x_{35}	3	3	1	4	3	2	4	3	2	2	1	1	29
n_{69}	x_{36}	5	5	1	3	3	1	2	3	2	2	1	1	29
n_{10}	x_{37}	3	3	1	2	5	1	2	4	5	2	1	1	30
n_{27}	x_{38}	1	1	1	5	3	4	5	2	3	1	1	3	30
n_{49}	x_{39}	3	4	1	2	5	2	3	6	1	1	1	1	30
n_9	x_{40}	4	4	1	3	3	1	4	2	6	1	1	1	31
n_{25}	x_{41}	2	2	1	4	2	4	3	3	5	3	1	1	31
n_{35}	x_{42}	3	3	1	3	2	1	4	2	4	6	1	1	31
n_{61}	x_{43}	3	3	1	4	4	3	4	4	1	2	1	1	31
k_{15}	x_{44}	1	1	1	3	2	2	2	1	2	7	5	5	32
n_4	x_{45}	6	6	1	1	3	1	4	2	1	1	1	6	33
n_{23}	x_{46}	3	3	1	5	5	1	2	4	5	2	1	1	33
k_5	x_{47}	5	5	1	4	4	3	3	3	3	1	1	1	34
k_1	x_{48}	4	4	1	1	4	5	5	3	5	1	1	1	35
k_{42}	x_{49}	3	3	1	3	2	5	3	2	5	2	3	3	35
k_{14}	x_{50}	3	3	3	4	3	3	7	3	3	1	1	1	35

Використовуючи матрицю рангів, обчислених вище, розрахуємо коефіцієнт конкордації з побудовою матриці рангів для перевірки правильності складання матриці на основі розрахунку контрольної суми (табл. 2.22).

Через те, що в матриці наявні показники з однаковим ранговим номером в оцінках експертів, переформатуємо їх без зміни думки експертів, тобто зі збереженням між рангами відповідних співвідношень (більше, менше або дорівнює).

Також не будемо ставити ранг вище 1 та нижче, ніж значення, що дорівнює кількості параметрів (в нашому випадку $n = 50$).

Переформатування рангів показано в табл. 2.23 на основі чого побудовано нову матрицю рангів.

Таблиця 2.22

Перевірка правильності складання матриці на основі розрахунку

Показники / Експерти	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Сумма рангів	d	d^2
x_1	18,5	18	25	3	20,5	8,5	16	12,5	8,5	15,5	24	17	187	-119	14161
x_2	6,5	6	25	41,5	6	8,5	16	12,5	22,5	15,5	24	17	201	-105	11025
x_3	18,5	18	25	13	20,5	35,5	3	12,5	8,5	15,5	24	17	211	-95	9025
x_4	6,5	6	25	13	20,5	35,5	16	12,5	22,5	15,5	24	17	214	-92	8464
x_5	18,5	18	25	28,5	6	35,5	16	12,5	39	15,5	24	17	255,5	-50,5	2550,25
x_6	6,5	6	25	28,5	6	35,5	16	12,5	22,5	46,5	24	17	246	-60	3600
x_7	6,5	6	25	13	35,5	35,5	33	47,5	22,5	15,5	24	17	281	-25	625
x_8	6,5	18	25	13	6	23	16	12,5	8,5	15,5	24	49	217	-89	7921
x_9	6,5	6	25	28,5	6	23	3	12,5	8,5	15,5	24	50	208,5	-97,5	9506,25
x_{10}	33	33	25	13	20,5	23	16	12,5	8,5	15,5	24	40,5	264,5	-41,5	1722,25
x_{11}	6,5	6	25	28,5	20,5	35,5	48,5	29	8,5	37	24	17	286	-20	400
x_{12}	18,5	18	25	13	6	23	16	12,5	39	15,5	24	40,5	251	-55	3025
x_{13}	33	33	25	13	6	47,5	16	12,5	22,5	37	24	17	286,5	-19,5	380,25
x_{14}	18,5	18	25	28,5	6	23	33	12,5	8,5	15,5	24	44,5	257	-49	2401
x_{15}	33	33	25	3	20,5	23	33	12,5	32	15,5	24	37	291,5	-14,5	210,25
x_{16}	47,5	48	25	28,5	20,5	23	16	12,5	8,5	15,5	24	17	286	-20	400
x_{17}	43,5	44	25	13	20,5	35,5	3	12,5	39	15,5	24	17	292,5	-13,5	182,25
x_{18}	33	33	25	41,5	44,5	8,5	3	29	22,5	37	24	17	318	12	144
x_{19}	6,5	6	25	13	35,5	35,5	16	39,5	48,5	15,5	24	17	282	-24	576
x_{20}	33	33	25	13	6	47,5	33	12,5	32	15,5	24	17	291,5	-14,5	210,25
x_{21}	33	33	25	13	20,5	47,5	16	12,5	39	15,5	24	17	296	-10	100
x_{22}	18,5	18	25	3	6	8,5	33	12,5	8,5	46,5	24	47,5	251	-55	3025
x_{23}	33	33	25	28,5	35,5	23	16	39,5	22,5	37	24	17	334	28	784
x_{24}	18,5	18	25	28,5	20,5	23	33	29	8,5	15,5	24	44,5	288	-18	324
x_{25}	18,5	18	25	41,5	35,5	8,5	48,5	39,5	8,5	15,5	24	17	300	-6	36
x_{26}	33	33	25	28,5	20,5	8,5	16	12,5	32	15,5	24	44,5	293	-13	169
x_{27}	18,5	18	25	48,5	6	47,5	16	12,5	39	37	24	17	309	3	9
x_{28}	43,5	33	25	13	20,5	8,5	33	12,5	22,5	15,5	24	47,5	298,5	-7,5	56,25
x_{29}	18,5	18	25	28,5	44,5	8,5	42,5	39,5	22,5	15,5	24	37	324	18	324
x_{30}	18,5	18	25	13	44,5	8,5	16	39,5	50	37	24	17	311	5	25
x_{31}	33	33	25	41,5	35,5	8,5	16	39,5	39	37	24	17	349	43	1849
x_{32}	6,5	6	25	28,5	20,5	23	3	12,5	8,5	48,5	49,5	40,5	272	-34	1156
x_{33}	47,5	44	25	41,5	20,5	35,5	33	12,5	8,5	44,5	24	17	353,5	47,5	2256,25
x_{34}	6,5	6	25	48,5	35,5	43	33	29	32	15,5	24	37	335	29	841
x_{35}	33	33	25	41,5	35,5	23	42,5	39,5	22,5	37	24	17	373,5	67,5	4556,25
x_{36}	47,5	48	25	28,5	35,5	8,5	16	39,5	22,5	37	24	17	349	43	1849
x_{37}	33	33	25	13	49	8,5	16	47,5	45	37	24	17	348	42	1764
x_{38}	6,5	6	25	48,5	35,5	43	46,5	29	32	15,5	24	34,5	346	40	1600
x_{39}	33	44	25	13	49	23	33	50	8,5	15,5	24	17	335	29	841
x_{40}	43,5	44	25	28,5	35,5	8,5	42,5	29	48,5	15,5	24	17	361,5	55,5	3080,25
x_{41}	18,5	18	25	41,5	20,5	43	33	39,5	45	44,5	24	17	369,5	63,5	4032,25
x_{42}	33	33	25	28,5	20,5	8,5	42,5	29	39	48,5	24	17	348,5	42,5	1806,25
x_{43}	33	33	25	41,5	44,5	35,5	42,5	47,5	8,5	37	24	17	389	83	6889
x_{44}	6,5	6	25	28,5	20,5	23	16	12,5	22,5	50	49,5	40,5	300,5	-5,5	30,25
x_{45}	50	50	25	3	35,5	8,5	42,5	29	8,5	15,5	24	44,5	336	30	900
x_{46}	33	33	25	48,5	49	8,5	16	47,5	45	37	24	17	383,5	77,5	6006,25
x_{47}	47,5	48	25	41,5	44,5	35,5	33	39,5	32	15,5	24	17	403	97	9409
x_{48}	43,5	44	25	3	44,5	47,5	46,5	39,5	45	15,5	24	17	395	89	7921
x_{49}	33	33	25	28,5	20,5	47,5	33	29	45	37	48	34,5	414	108	11664
x_{50}	33	33	50	41,5	35,5	35,5	50	39,5	32	15,5	24	17	406,5	100,5	10100,25
Σ	1275	1275	1275	1275	1275	1275	1275	1275	1275	1275	1275	1275	15300		159932

Переформатована матриця рангів

Показник / Експерти	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
x_1	18,5	18	25	3	20,5	8,5	16	12,5	8,5	15,5	24	17
x_2	6,5	6	25	41,5	6	8,5	16	12,5	22,5	15,5	24	17
x_3	18,5	18	25	13	20,5	35,5	3	12,5	8,5	15,5	24	17
x_4	6,5	6	25	13	20,5	35,5	16	12,5	22,5	15,5	24	17
x_5	18,5	18	25	28,5	6	35,5	16	12,5	39	15,5	24	17
x_6	6,5	6	25	28,5	6	35,5	16	12,5	22,5	46,5	24	17
x_7	6,5	6	25	13	35,5	35,5	33	47,5	22,5	15,5	24	17
x_8	6,5	18	25	13	6	23	16	12,5	8,5	15,5	24	49
x_9	6,5	6	25	28,5	6	23	3	12,5	8,5	15,5	24	50
x_{10}	33	33	25	13	20,5	23	16	12,5	8,5	15,5	24	40,5
x_{11}	6,5	6	25	28,5	20,5	35,5	48,5	29	8,5	37	24	17
x_{12}	18,5	18	25	13	6	23	16	12,5	39	15,5	24	40,5
x_{13}	33	33	25	13	6	47,5	16	12,5	22,5	37	24	17
x_{14}	18,5	18	25	28,5	6	23	33	12,5	8,5	15,5	24	44,5
x_{15}	33	33	25	3	20,5	23	33	12,5	32	15,5	24	37
x_{16}	47,5	48	25	28,5	20,5	23	16	12,5	8,5	15,5	24	17
x_{17}	43,5	44	25	13	20,5	35,5	3	12,5	39	15,5	24	17
x_{18}	33	33	25	41,5	44,5	8,5	3	29	22,5	37	24	17
x_{19}	6,5	6	25	13	35,5	35,5	16	39,5	48,5	15,5	24	17
x_{20}	33	33	25	13	6	47,5	33	12,5	32	15,5	24	17
x_{21}	33	33	25	13	20,5	47,5	16	12,5	39	15,5	24	17
x_{22}	18,5	18	25	3	6	8,5	33	12,5	8,5	46,5	24	47,5
x_{23}	33	33	25	28,5	35,5	23	16	39,5	22,5	37	24	17
x_{24}	18,5	18	25	28,5	20,5	23	33	29	8,5	15,5	24	44,5
x_{25}	18,5	18	25	41,5	35,5	8,5	48,5	39,5	8,5	15,5	24	17
x_{26}	33	33	25	28,5	20,5	8,5	16	12,5	32	15,5	24	44,5
x_{27}	18,5	18	25	48,5	6	47,5	16	12,5	39	37	24	17
x_{28}	43,5	33	25	13	20,5	8,5	33	12,5	22,5	15,5	24	47,5
x_{29}	18,5	18	25	28,5	44,5	8,5	42,5	39,5	22,5	15,5	24	37
x_{30}	18,5	18	25	13	44,5	8,5	16	39,5	50	37	24	17
x_{31}	33	33	25	41,5	35,5	8,5	16	39,5	39	37	24	17
x_{32}	6,5	6	25	28,5	20,5	23	3	12,5	8,5	48,5	49,5	40,5
x_{33}	47,5	44	25	41,5	20,5	35,5	33	12,5	8,5	44,5	24	17
x_{34}	6,5	6	25	48,5	35,5	43	33	29	32	15,5	24	37
x_{35}	33	33	25	41,5	35,5	23	42,5	39,5	22,5	37	24	17
x_{36}	47,5	48	25	28,5	35,5	8,5	16	39,5	22,5	37	24	17
x_{37}	33	33	25	13	49	8,5	16	47,5	45	37	24	17
x_{38}	6,5	6	25	48,5	35,5	43	46,5	29	32	15,5	24	34,5
x_{39}	33	44	25	13	49	23	33	50	8,5	15,5	24	17
x_{40}	43,5	44	25	28,5	35,5	8,5	42,5	29	48,5	15,5	24	17
x_{41}	18,5	18	25	41,5	20,5	43	33	39,5	45	44,5	24	17
x_{42}	33	33	25	28,5	20,5	8,5	42,5	29	39	48,5	24	17
x_{43}	33	33	25	41,5	44,5	35,5	42,5	47,5	8,5	37	24	17
x_{44}	6,5	6	25	28,5	20,5	23	16	12,5	22,5	50	49,5	40,5
x_{45}	50	50	25	3	35,5	8,5	42,5	29	8,5	15,5	24	44,5
x_{46}	33	33	25	48,5	49	8,5	16	47,5	45	37	24	17
x_{47}	47,5	48	25	41,5	44,5	35,5	33	39,5	32	15,5	24	17
x_{48}	43,5	44	25	3	44,5	47,5	46,5	39,5	45	15,5	24	17
x_{49}	33	33	25	28,5	20,5	47,5	33	29	45	37	48	34,5
x_{50}	33	33	50	41,5	35,5	35,5	50	39,5	32	15,5	24	17

Примітка: де, $d = \sum x_{ij} - \frac{\sum x_{ij}}{n} = \sum x_{ij} - 306$;

Перевіримо правильність складання матриці на основі обчислення контрольної суми:

$$\sum x_{ij} = \frac{(1+n)n}{2} = \frac{(1+50)50}{2} = 1275$$

Суми по стовпцях матриці рівні між собою та за контрольною сумою, отже, матриця складена правильно.

Визначаємо підсумкові показники ранжування елементів матриці (табл. 2.24).

Таблиця 2.24

Підсумкові показники ранжування елементів матриці

Найменування блоку	Сума рангів	Найменування блоку	Сума рангів
x_1	187	x_{25}	300
x_2	201	x_{44}	300,5
x_9	208,5	x_{27}	309
x_3	211	x_{30}	311
x_4	214	x_{18}	318
x_8	217	x_{29}	324
x_6	246	x_{23}	334
x_{12}	251	x_{34}	335
x_{22}	251	x_{39}	335
x_5	255,5	x_{45}	336
x_{14}	257	x_{38}	346
x_{10}	264,5	x_{37}	348
x_{32}	272	x_{42}	348,5
x_7	281	x_{31}	349
x_{19}	282	x_{36}	349
x_{11}	286	x_{33}	353,5

Закінчення таблиці 2.24

Найменування блоку	Сума рангів	Найменування блоку	Сума рангів
x_{16}	286	x_{40}	361,5
x_{13}	286,5	x_{41}	369,5
x_{24}	288	x_{35}	373,5
x_{15}	291,5	x_{46}	383,5
x_{20}	291,5	x_{43}	389
x_{17}	292,5	x_{48}	395
x_{26}	293	x_{47}	403
x_{21}	296	x_{50}	406,5
x_{28}	298,5	x_{49}	414

Щоб оцінити середній ступінь узгодженості усіх експертів, використаємо коефіцієнт конкордації для випадку, коли наявні пов'язані ранги (однакові значення рангів в оцінках одного експерта).

Оцінимо ступінь узгодженості думок експертів за формулою (2.3):

$$W = \frac{S}{\frac{1}{12} * m^2 (n^3 - n) - m * \sum T_i}; \quad (2.3)$$

де $S = 159932$, $n = 50$, $m = 12$

$$T_i = \frac{1}{12} \sum t_i (t_i^3 - t_{il}),$$

де l_i – кількість зв'язок(види повторювальних елементів) в оцінках i -го експерта,

t_l – кількість елементів в l -й зв'язці для i -го експерта (кількість повторюваних елементів).

Підставимо відповідні значення:

$$T_1 = [(12^3 - 12) + (12^3 - 12) + (17^3 - 17) + (4^3 - 4) + (4^3 - 4)] / 12 = 704$$

$$T_2 = [(13^3 - 13) + (11^3 - 11) + (17^3 - 17) + (3^3 - 3) + (5^3 - 5)] / 12 = 712$$

$$T_3 = [(49^3 - 49)] / 12 = 9800$$

$$T_4 = [(5^3-5) + (10^3-10) + (15^3-15) + (16^3-16) + (4^3-4)]/12 = 717,5$$

$$T_5 = [(18^3-18) + (11^3-11) + (12^3-12) + (6^3-6) + (3^3-3)]/12 = 757$$

$$T_6 = [(16^3-16) + (12^3-12) + (13^3-13) + (6^3-6) + (3^3-3)]/12 = 684,5$$

$$T_7 = [(21^3-21) + (5^3-5) + (13^3-13) + (2^3-2) + (6^3-6) + (2^3-2)]/12 = 980,5$$

$$T_8 = [(24^3-24) + (4^3-4) + (9^3-9) + (12^3-12)]/12 = 1358$$

$$T_9 = [(16^3-16) + (12^3-12) + (7^3-7) + (7^3-7) + (2^3-2) + (5^3-5)]/12 = 549,5$$

$$T_{10} = [(30^3-30) + (2^3-2) + (13^3-13) + (2^3-2) + (2^3-2)]/12 = 2431$$

$$T_{11} = [(47^3-47) + (2^3-2)]/12 = 8648,5$$

$$T_{12} = [(33^3-33) + (4^3-4) + (4^3-4) + (3^3-3) + (2^3-2) + (2^3-2)]/12 = 3005$$

$$\sum T_i T_i = 704 + 712 + 9800 + 717,5 + 757 + 684,5 + 980,5 + 1358 + 549,5 + 2431 + 8648,5 + 3005 = 30347,5$$

$$W = \frac{159932}{\frac{1}{12} * 12^2(50^3 - 50) - 12 * 30347,5} = 0,14$$

Значення $W = 0,14$ вказує на слабкий ступінь узгодженості думок експертів.

З огляду на практику застосування обчислень методом експертних оцінок значення коефіцієнта конкордації може бути низьким у таких випадках [187]:

по-перше, дійсного невисокого ступеня узгодженості думок експертів;

по-друге, наявності груп експертів з високим ступенем узгодженості протилежних думок;

по-третє, обрання невдалого методу експертного оцінювання.

Слабкий ступінь узгодженості думок експертів ($W = 0,14$) можна пояснити тим, що до складу групи експертів входили представники двох напрямів участі у процесі функціонування внутрішнього контролю в

Міністерстві оборони та Збройних Сил України, а саме представники аудиторської служби та представники органів внутрішнього контролю.

Нагадаємо, що представники аудиторської служби оцінюють ефективність функціонування СВК, а представники органів внутрішнього контролю організацію функціонування СВК, тому ставлення експертів до ваги запропонованих показників може значно відрізнятися.

Щоб довести відсутність високого розсіювання обраних варіантів, запропонованих експертам в анкетах, для визначення значущості коефіцієнта конкордації використаємо критерій узгодженості Пірсона [188], який розраховують за формулою (2.4):

$$x^2 = \frac{S}{\frac{1}{12} * mn(n+1) + \frac{1}{n-1} * \sum T_i} \quad (2.4)$$

$$x^2 = \frac{159932}{\frac{1}{12} * 12 * 50(50 + 1) + \frac{1}{50 - 1} * 30347.5} = 82.84$$

Розрахований x^2 порівнюють з табличним значенням для числа зі ступенем свободи $K = n - 1 = 50 - 1 = 49$ та при заданому рівні значущості $\alpha = 0,05$.

Через те, що x^2 розрахунковий $82,84 \geq$ табличного $(67,50481)$, то $W=0,14$ – величина не випадкова, тому отримані в процесі розрахунків результати мають сенс та можуть бути використані в подальших дослідженнях.

На основі отриманої суми рангів (табл. 2.25) можна розрахувати вагові показники розглянутих параметрів; матрицю інформації отриманої від експертів перетворимо в матрицю переформатованих рангів за формулою (2.5):

$$S_{ij} = x_{max} - x_{ij}; \quad (3)$$

Отримані вагові характеристики зазначених показників розраховані на підставі оцінювання 50 показників, яким експерти віддали перевагу серед 93 запропонованих показників оцінювання ефективності СВК.

Для подальшого дослідження із застосуванням системи показників КРІ (Key performance indicators) оберемо 6 найістотніших показників, обраних експертами (табл. 2.26).

Таблиця 2.26

Вагові коефіцієнти найістотніших показників обраних експертами

№ п/п	Показник	Назва показника	Ваговий коефіцієнт
1	x_1	Якість ідентифікації ризиків	0,02268
2	x_2	Рівень компетентності тих, хто бере участь в заходах контролю	0,02244
3	x_3	Якість оцінювання ризиків	0,02219
4	x_4	Стан реалізації заходів контролю	0,02219
5	x_5	Якість фінансової (бухгалтерської) звітності	0,0212
6	x_6	Показник втрат та нестач	0,0212

Використовуючи метод застосований вище, розрахуємо вагові показники обраних елементів (табл. 2.27).

Таблиця 2.27

Вагові коефіцієнти обраних показників

Показник		Експерти												Σ	Вага λ
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
x_1	n_{11}	3	3	4	4	3	4	3	4	4	4	4	4	44	0,1781
x_2	n_{43}	4	4	4	1	4	4	3	4	3	4	4	4	43	0,1741
x_3	n_{12}	3	3	4	3	3	2	4	4	4	4	4	4	42	0,17
x_4	n_{13}	4	4	4	3	3	2	3	4	3	4	4	4	42	0,17
x_5	n_{45}	3	3	4	2	4	2	3	4	1	4	4	4	38	0,1538
x_6	k_3	4	4	4	2	4	2	3	4	3	0	4	4	38	0,1538
Разом														247	1

Проведенням відповідних математичних розрахунків оброблення інформації, отриманої на підставі анкетування експертів, було визначено такі шість пріоритетних для визначення оцінки ефективності СВК показників:

рівень компетентності тих, хто бере участь у заходах контролю;

якість ідентифікації ризиків;

якість оцінювання ризиків;

стан реалізації заходів контролю;
якість фінансової (бухгалтерської) звітності;
показник втрат і нестач.

Визначення шести ключових показників зумовлено специфікою застосування матриці КРІ, яку зазвичай складають на підставі 6–7 ключових показників [175-178,189]. Така кількість показників оптимальна для визначення вагових коефіцієнтів обраних показників.

Кожен показник підлягає окремому оцінюванню, обрані показники не суперечать один одному та у сумі результатів розрахунків за кожним із них становлять єдиний узагальнений показник ефективності.

2.4.4. Оцінювання обґрунтованих показників оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю

Дослідженням визначено та доведено наявність ряду показників, що можуть вказувати на ефективність функціонування системи внутрішнього контролю.

Для розрахунку та оцінювання ефективності СВК запропоновано використати підхід до визначення ключових показників ефективності (КРІ), який, як правило, базується на використанні 6–7 основних показників.

Серед досліджених та проаналізованих показників методом експертного оцінювання було відібрано шість показників з найвищим рівнем пріоритетності:

якість ідентифікації ризиків;
якість оцінювання ризиків;
рівень компетентності тих, хто бере участь у заходах контролю;
стан реалізації заходів контролю;
якість фінансової (бухгалтерської) звітності;
показник втрат і нестач.

Таким чином, виникає нагальна потреба оцінити кожен виокремлений показник окремо та визначити інструментарій для обчислення конкретних числових значень.

Для вирішення поставленого завдання насамперед необхідно звернути увагу на тип показника: якість ідентифікації ризиків, якість оцінювання ризиків, рівень компетентності тих, хто бере участь у заходах контролю, стан реалізації заходів контролю, якість фінансової (бухгалтерської) звітності є якісними показниками за своїм змістом, а показник втрат і нестач – кількісним.

Щоб визначити числове значення якісних показників, переважно застосовують анкети або тестові завдання, в яких передбачають ряд питань, або тверджень, які дають уявлення особі, що проводить оцінювання, про стан функціонування певного елемента оцінювання.

Для визначення кількісного показника, як правило, використовують значення, показники та співвідношення, які можуть бути отримані з різних джерел інформації, що вказують на результати діяльності за певним напрямом.

Для практичного оцінювання кожного якісного показника та надання йому числового значення пропонуємо скласти відповідні анкети, що дадуть змогу аудиторю у процесі оцінювання оперативно продіагностувати показник та визначити рівень його ефективності.

Для оцінювання кількісного показника втрат і нестач доцільно використовувати фінансову (бухгалтерську) звітність, матеріали попередніх аудиторських звітів а також даних з інших джерел і реєстрів аналітичного та синтетичного обліку.

У п. 1.3 дослідження було розглянуто і проаналізовано наказ Департаменту внутрішнього аудиту “Про затвердження Тимчасової настанови з проведення аудиту управління ризиками” від 06.07.2017 № 33 (далі – Тимчасової настанови).

На підставі аналізу, було зроблено висновок про неможливість із використанням зазначеного документа отримати інформацію про ефективність функціонування СВК у певному числовому вимірі.

Основними завданнями аудиту управління ризиками відповідно до Тимчасової настанови є:

отримання й оцінювання об'єктивних даних про місію (мету) і цілі підконтрольного суб'єкта, ризикові сфери діяльності, процеси й операції, стан організації СУР;

дослідження, аналіз та оцінювання функціонування СУР;

надання об'єктивних, обґрунтованих і незалежних рекомендацій щодо удосконалення і підвищення ефективності системи управління ризиками.

Звернемо увагу на те, що процесу оцінювання підлягає лише функціонування СУР, а не його ефективність. Однак у підсумку мають бути надані обґрунтовані рекомендації щодо підвищення ефективності СУР, при цьому без визначення узагальненого показника ефективності функціонування СУР.

Підсумком проведення аудиту має стати висновок про рівень керованості системою управління ризиками.

Наказом також передбачено використання розроблених спеціальних опитувальних листів і проведення інтерв'ювання з оцінювання елементів СУР.

Зазначені у наказі підходи до оцінювання рівня функціонування елементів СУР можна реалізувати через використання опитувальних листів і проведення інтерв'ювання, що мають на меті визначити рівні керованості (ситуативний, початковий, повторюваний, керований) без конкретного визначення числового показника, що відповідає ступеню оцінювання стану ефективності СВК “дуже висока ефективність СВК”, “висока ефективність СВК”, “середня ефективність СВК”, “низька ефективність СВК”, “не ефективна СВК”.

У дослідженні частково взято до уваги зазначені підходи для опрацювання анкети оцінювання таких показників:

якості ідентифікації ризиків;

якості оцінювання ризиків;

стану реалізації заходів контролю.

Пропонуємо з урахуванням Постанови Кабінету Міністрів України “Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001” від 12.12.2018, Порядку організації в системі Міністерства оборони України внутрішнього контролю та управління ризиками, Тимчасової настанови з проведення аудиту управління ризиками, методичного посібника для керівників установ та державних внутрішніх аудиторів “Індикатори стану внутрішнього контролю установи державного сектору України” [190], підготовленого в межах міжнародного співробітництва Державної фінансової інспекції України з Міністерством фінансів Королівства Нідерланди, опрацювати перелік питань, які можуть бути включені до анкети з оцінювання вказаних показників.

Якість ідентифікації ризиків. Щоб визначити показник якості ідентифікації ризиків, суб’єкту аудиторської перевірки необхідно запропонувати ряд тверджень (питань) щодо розроблення організаційних документів, ідентифікації їх якості і ступеня опрацювання.

З огляду на викладене сформульовано такі питання (твердження), які можуть бути використані під час опрацювання аркуша дослідження (анкети):

чи визначений у Положенні про внутрішній контроль порядок ідентифікації ризиків?

чи визначив керівник установи склад робочої групи з оцінювання ризиків, а також інший особовий склад, який має належну фахову підготовку?

чи визначено в Положенні про організацію внутрішнього контролю в установі форму бази даних з управління ризиками та реєстру ризиків?

чи відповідають процеси, в яких ідентифіковано ризики, завданням, покладеним на установу?

чи надано визначення ризикам, які є зворотним формулюванням цілей, завдань та функцій, покладених на установу?

чи ідентифіковано ризики за загрозливими чинниками та причин їх виникнення для установи?

чи охоплено ідентифікацією ризиків усі визначені в Описі внутрішнього середовища процеси?

чи документально підтверджено результати ідентифікації ризиків?

чи сформовано базу даних з управління ризиками?

чи внесені ідентифіковані ризики до сформованої бази даних з управління ризиками?

чи створено реєстр ідентифікованих ризиків?

чи внесено перелік ідентифікованих ризиків у Програму моніторингу внутрішнього контролю?

чи відбувається ідентифікація ризиків за категоріями (зовнішні та внутрішні)?

чи правильно розподілено ризики за категоріями (зовнішні і внутрішні)?

чи правильно розподілено ризики за видами?

чи виявили внутрішні аудитори (за результатами власної ідентифікації подій) інші події, не ідентифіковані робочою групою? Чи не ідентифікувала робоча група “інші” (зайві, вигадані) події (або події, притаманні іншим підконтрольним суб’єктам чи їх структурним підрозділам)?

чи триває перегляд переліку ризиків:

– систематично у визначені терміни (наприклад, шляхом самооцінювання, інтерв’ювання та анкетування);

– після настання не передбачених раніше подій;

– за результатами внутрішніх аудитів;

– за результатами інших контрольних заходів, проведених органами військового/господарського управління, органами забезпечення, Головною інспекцією Міноборони, ВСП ЗС України, фінансовими органами, іншими структурами Міноборони і ЗС України;

за результатами контрольних заходів Рахункової палати та Держаудитслужби;

за результатами контрольних заходів інших зовнішніх органів контролю;

у разі змін середовища (змін законодавства, пріоритетів діяльності, організаційної структури, завдань і функцій, керівництва тощо).

чи було переглянуто перелік ризиків у поточному році?

чи своєчасно було внесено відповідні зміни до переліку ризиків?

чи доведено реєстр ідентифікованих ризиків менеджера внутрішнього контролю установи?

чи погоджений та доведений до заінтересованих керівників структурних підрозділів та особового складу установи реєстр ризиків, в частині що стосується?

чи доведено інформацію про ідентифіковані ризики керівнику установи?

чи наявний витяг з реєстру ризиків у структурному підрозділі, що відповідає за процес у якому ідентифіковано ризики?

чи визначено способи реагування на ідентифіковані ризики?

чи визначено способи реагування на ідентифіковані ризики прийняті з урахуванням визначеного допустимого рівня ризику?

чи передано за підпорядкованістю інформацію, згруповану за напрямками відповідальних за діяльність щодо ризиків, що потребує вжиття заходів на вищому рівні, у тому числі розроблення актів законодавства, регламентів та вироблення інших заходів реагування?

Додатково для органів військового управління необхідно включити такі питання:

чи визначає ОВУ системні ризики відповідно до наданої інформації?

чи приймає ОВУ рішення про способи реагування на виявлені ризики на своєму рівні?

чи надано інформацію до ОВУ вищого рівня та відповідальних за діяльність щодо способів реагування на системні ризики?

Додатково для відповідальних за діяльність необхідно включити такі питання:

чи відбувається аналіз інформації, що надходить від структурних одиниць нижчого рівня, щодо ідентифікованих систематичних ризиків?

чи розроблено способи реагування на ідентифіковані ризики що надійшли від інших ОВУ (структурних одиниць нижчого рівня) за напрямом відповідальності?

чи вироблені способи реагування на ідентифіковані ризики, інформацію про які надали структурні одиниці нижчого рівня?

чи включено ідентифіковані системні ризики що надійшли від ОВУ (структурних одиниць нижчого рівня) до своїх реєстрів ризиків?

чи включено ідентифіковані ризики, що мають систематичний характер та надійшли від ОВУ (структурних одиниць нижчого рівня) до своїх Планів управління ризиками?

Чи подано за належністю до підрозділів координації внутрішнього контролю ГШ ЗС України та Міністерства оборони для включення відповідних заходів до Плану управління ризиками Збройних Сил та Плану управління ризиками Міністерства оборони ризики на які не можливо вплинути на них на рівні ОВУ та відповідальних за діяльність?

Для числової характеристики кожного елемента анкети застосуємо такі показники оцінювання блоків:

загальна регламентація – у разі відповіді “так” – 1 бал, у разі відповіді “ні” – 0 балів, подальше дослідження якості не проводиться;

рівень зрілості (якість) опрацювання напряму (питання), що підлягає оцінюванню: керований рівень – 4 бали, повторювальний рівень – 3 бали, початковий рівень – 2 бали, ситуативний – 1 бал.

Максимально можлива кількість отриманих балів за одним елементом становить 5 балів, мінімально можлива – 0 балів.

Підсумкову оцінку показника оцінювання ефективності функціонування системи внутрішнього контролю “Якість ідентифікації ризиків” буде визначено як відсоток від отриманих балів від максимально можливої кількості суми балів за анкету.

Для обґрунтування подальшого аудиторського висновку необхідне обов’язкове посилання на аудиторський доказ обґрунтування балів присвоєних у процесі оцінювання .

З урахуванням викладеного розроблено анкету оцінювання показника оцінювання ефективності функціонування системи внутрішнього контролю “Якість ідентифікації ризиків” (додаток Д.1).

Якість оцінювання ризиків. Для визначення показника якості оцінювання ризиків суб’єкта аудиторської перевірки необхідно запропонувати ряд питань (тверджень), щодо розробленості організаційних документів, ідентифікації їх якості і ступеня опрацювання.

Під час опрацювання питання (твердження) аркуша дослідження (анкети) можуть бути використані такі:

чи передбачено Положенням про внутрішній контроль порядок оцінювання ризиків?

чи визначено коло посадових осіб відповідальних за оцінювання ідентифікованих ризиків?

чи мають члени робочої групи (фахівці, які оцінюють ризики) знання і досвід у сферах оцінювання ризиків?

чи проводить відповідальний підрозділ (менеджер) інструктаж членів робочої групи (фахівців, які оцінюють ризики) перед процесом оцінювання?

чи розроблено (у разі відсутності в установі затверджених відповідальними за діяльність) регламенти, насамперед на процеси, в яких у ході контрольних заходів було виявлено істотні порушення та ризики зловживань (шахрайства) з матеріальними, фінансовими та іншими ресурсами?

чи використовують у структурній одиниці Матрицю оцінювання ризиків (відповідно до наказу НМОУ № 145)?

чи встановлено критерії визначення впливу на діяльність установи в разі настання ризиків?

чи встановлено критерії для визначення ймовірності настання ризиків?

чи використовуються орієнтовані критерії оцінювання ризиків (відповідно до НМОУ № 145)?

чи збігаються ці критерії з аудиторською думкою?

чи визначається загальний показник ризику?

чи відповідає інформація за результатами оцінювання ризиків наведених в облікових регістрах внутрішнього контролю?

чи доведені до менеджера внутрішнього контролю інформацію про проведення оцінювання ризиків?

чи надано керівнику установи пропозиції щодо способів реагування на оцінені ризики?

чи передана інформація до органу військового управління про внутрішні ризики, які оцінено в числових значеннях від 8 до 14, що потребує прийняття рішень та/або вжиття заходів контролю на рівні ОВУ, у разі неможливості їх вирішення – на рівні керівництва установи, в якій ідентифіковано ризик?

чи передана інформація про внутрішні ризики, які оцінено в числових значеннях від 15 до 25, та потребують розгляду та оцінювання їх на рівні органу військового управління на предмет можливого їх систематичного характеру та вироблення способів реагування на такі ризики, а за неможливості реагування – ініціювання питання розроблення відповідальними за діяльність регламентів, або вироблення інших способів реагування?

чи передано інформацію про зовнішні ризики, які оцінено в числових значеннях від 1 до 16, які потребують прийняття рішень та вжиття заходів

контролю на рівні відповідних ОВУ до виду Збройних Сил включно та відповідальних за діяльність?

чи передано інформацію про зовнішні ризики, які оцінено в числових значеннях від 20 до 25, які потребують прийняття рішень та/або вжиття заходів контролю на рівні керівництва Генерального штабу та Міноборони?

Для відповідальних за діяльність:

чи здійснено опис процесів за напрямками діяльності та виконуваними функціями в текстовій та графічній формі шляхом розроблення регламентів, які забезпечують повноту та наочність відображення діяльності структурних підрозділів та особового складу установи?

чи доведено регламенти до установи відповідальними за діяльність?

Для числової характеристики кожного елемента анкети застосуємо показники оцінювання блоків, використані під час оцінювання якості ідентифікації ризиків.

Щоб обґрунтувати подальший аудиторський висновок необхідно обов'язково посилатися на аудиторський доказ обґрунтування балів присвоєних у процесі оцінювання.

З урахуванням викладеного розроблено анкету оцінювання показника оцінювання ефективності функціонування системи внутрішнього контролю “Якість оцінювання ризиків” (додаток Д.2).

Якість реалізації заходів контролю. Для визначення показника якості реалізації заходів контролю суб'єкта аудиторської перевірки необхідно запропонувати ряд тверджень (питань) щодо розробки організаційних документів, ідентифікації їх якості та ступеня опрацювання.

Сформульовано такі питання (твердження), які можуть бути використані під час опрацювання аркушу дослідження (анкети):

чи впроваджено в установі систему заходів контролю із запобігання (усунення) чи обмеження ризиків (далі – заходи контролю), відповідно до вимог чинного законодавства з питань організації внутрішнього контролю?

чи визначено в установі учасників заходів контролю?

чи визначено виконавців і терміни виконання заходів контролю?

чи доведено до відповідальних за процеси (у межах їх відповідальності) витяг з реєстру ризиків?

чи внесено у документи зміни щодо виконавців у разі ротації персоналу (звільнення, переміщення, навчання за очною формою, декретної відпустки тощо)?

чи доведено до персоналу вимоги щодо заходів контролю?

чи застосовуються на практиці затверджені заходи контролю у повному обсязі?

чи надаються відповідному керівництву вищого рівня установи узагальнену інформацію про реалізацію заходів контролю?

чи розмежовано обов'язки між працівниками для зниження ризиків допущення помилок чи протиправних дій та своєчасного виявлення таких дій?

чи встановлено вимоги щодо необхідності чіткого розмежування обов'язків і повноважень з внутрішнього контролю в частині, що стосується заходів контролю?

чи встановлено процедури авторизації та підтвердження (зокрема отримання дозволу відповідальних посадових осіб на виконання операцій шляхом візування, погодження, затвердження документів)?

чи дотримуються в установі типових правил і процедур контролю щодо розподілу обов'язків та повноважень з метою зменшення кількості ризиків помилок чи втрат, протиправних порушень, виявлення можливих проблем?

чи здійснюється (передбачений) в установі подвійний контроль, який полягає в дотриманні правила “двох рук” під час проведення операцій, підготовки пропозицій щодо прийняття рішень з питань управління ресурсами та відповідно до якого здійснення та облік операцій не можуть належати до повноважень однієї особи?

чи здійснюється (передбачений) в установі контроль за доступом до ресурсів та облікових записів, а також чи закріплено відповідальність за

збереження і використання ресурсів для зменшення ризику у їх втрати чи неправильного (незаконного) використання?

чи передбачені контроль за достовірністю проведених операцій, перевірка процесів та операцій до та після їх проведення, звіряння облікових даних з фактичними?

чи оцінюють загальні результати діяльності установи, окремі функції та завдання на підставі визначених для цих установ ключових показників ефективності (за наявності)?

чи передбачений систематичний нагляд за роботою кожного структурного підрозділу та всього особового складу установи?

Чи передбачений нагляд, який забезпечує оцінювання досягнення поставлених цілей або показників, повноти та своєчасності облікових операцій, обґрунтованості кошторисів та розрахунків, повноти та своєчасності звітності?

чи передбачено забезпечення захисту інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем?

чи передбачено інші правила та процедури, у тому числі визначені регламентами, затвердженими в установленому порядку, механізмами контролю за порядком та своєчасністю виконання документів та правилами внутрішнього розпорядку тощо?

чи затверджено в установі порядок визначення та реалізації заходів контролю?

чи визначено відповідальний структурний підрозділ та/або працівників за організацію процесу надання інформації про заходи контролю за ідентифікованими та оціненими ризиками?

чи визначено форми, за якими складають та узагальнюють інформацію про заходи контролю?

чи застосовують в установі єдині підходи до документування заходів контролю?

чи визначено процедури і терміни складання та подання інформації (формування узагальненої інформації) щодо визначення та реалізації заходів контролю?

чи інформують в установлені терміни керівника установи та його заступників про стан виконання заходів контролю?

чи містить форма документа, за якою подають (узагальнюють) інформацію про заходи контролю:

- назву заходу контролю;
- відповідальних виконавців;
- терміни виконання заходу контролю;
- очікувані результати від впровадження заходу контролю;
- стан відстеження очікуваних результатів?

чи відстежують очікувані результати від впроваджених заходів контролю?

чи тривають заходи контролю на всіх рівнях діяльності установи щодо всіх функцій і завдань за типовими правилами і процедурами контролю?

чи включають процедури контролю політику і процедури, розроблені установою для досягнення конкретних цілей?

чи завжди в установі переглядають заходи контролю у разі зміни законодавства, пріоритетів діяльності установи, організаційної структури тощо?

чи відповідають запроваджені заходи контролю та впливу на ризики умовам: доцільності, послідовності, економічності, повноти?

чи відбувався перегляд таких документів у поточному році?

чи проводять періодичну інвентаризацію військового майна?

чи своєчасно звіряють облікові дані з фактичними?

чи проводять періодичну ротацію обов'язків посадових осіб, задіяних у ключових процесах установи?

чи щодо кожного ризику визначено заходи контролю?

чи проводять заходи контролю за часом (попередні, поточні, подальші)?

чи застосовують превентивні заходи контролю?

чи застосовують директивні заходи контролю?

чи застосовують виявляючі заходи контролю?

чи застосовують коригуючі заходи контролю?

чи передбачені заходи контролю за повнотою охоплення (суцільні, вибіркові, наскрізні)?

чи передбачені заходи контролю за способом перевірки (документальні та фактичні)?

чи передбачені заходи контролю за періодичністю (постійні, періодичні, раптові)?

чи вжито заходів контролю безпосередньо в установі щодо внутрішніх ризиків, які оцінено в числових значеннях від 1 до 7?

чи здійснено визначення ресурсів, необхідних для управління ризиками та включення відповідних заходів до проектів бюджетів, кошторисів установи?

чи визначено прогнозований ефект (якщо це можливо у грошовому вимірі) від виконання заходів реагування на ризики та рівня залишкового ризику?

чи досягаються очікувані результати від впроваджених заходів контролю?

чи мали місце випадки, коли запроваджені заходи контролю не призводили до попередження (усунення) чи обмеження ризиків щодо яких такі заходи контролю розроблялись?

чи здійснюється перегляд на рівні установи пропозицій структурних підрозділів (підвідомчих установ) щодо заходів контролю?

чи мають місце факти коригування пропозицій з боку установи структурних підрозділів (підвідомчих установ) щодо заходів контролю?

чи здійснюється аналогічна діяльність з визначення та реалізації заходів контролю (щодо порядку формування, систематизації та затвердження відповідної інформації) у підвідомчих установах?

чи співпадають визначені заходи контролю з аудиторською думкою?

чи достатніми, на думку аудитора, є визначені заходи (чи забезпечать вони, у разі неухильного застосування, достатній рівень впевненості з урахуванням визначеного допустимого рівня ризиків)?

чи виявлено ризики, щодо яких не встановлено відповідні (достатні) заходи контролю?

чи не виявлено випадків “виключень” щодо (незастосування в окремих випадках) заходів контролю (наприклад, у зв’язку з терміновістю, у передвихідні та передсвяткові дні, перед відпустками, звільненням тощо)?

чи встановлено вимоги щодо обов’язковості належного документального підтвердження (“аудиторський слід”) факту того, що захід контролю було проведено?

чи усі заходи контролю, щодо яких проведено тестування, містять “аудиторський слід”?

чи переглядаються заходи контролю:

– систематично у визначені терміни (наприклад, шляхом самооцінювання, інтерв’ювання та анкетування);

– після настання подій, наслідки яких відрізнялися від результатів проведеної раніше оцінювання, або настання не передбачених раніше подій?

– за результатами внутрішніх аудитів;

– за результатами інших контрольних заходів, проведених органами військового/господарського управління, органами забезпечення, Головною інспекцією Міноборони, ВСП ЗС України, фінансовими органами, іншими структурами Міноборони і ЗС України;

– за результатами контрольних заходів Рахункової палати та Держаудитслужби;

– за результатами контрольних заходів інших зовнішніх органів контролю;

– у разі змін середовища (змін законодавства, пріоритетів діяльності, організаційної структури, завдань та функцій, керівництва тощо)?

Методами застосованими під час оцінювання та ідентифікації ризиків визначаємо суму балів отриманих за анкетною.

Для обґрунтування подальшого аудиторського висновку необхідне обов'язкове посилання на аудиторський доказ обґрунтування присвоєних балів в процесі оцінювання.

На підставі зазначеного розроблено анкету оцінювання показника оцінювання ефективності функціонування системи внутрішнього контролю “Якість заходів контролю” (додаток Д.3).

Рівень компетентності тих, хто бере участь в заходах контролю.
Компетентність “competentia” – коло питань, щодо яких людина добре обізнана, має знання та досвід. Компетентність працівника – це ступінь його кваліфікації, яка дає змогу успішно вирішувати поставлені йому завдання. Методом експертних оцінок було визначено перелік ключових компетентностей, які повинні мати члени робочої групи з оцінювання ризиків [191].

Так, для визначення переліку необхідних компетентностей було складено анкету, в якій згруповано фактори за певними блоками, у тому числі щодо визначення загальних навичок і вмінь (самокритичності, спостережливості, вміння систематизувати інформацію, простежувати взаємозв'язок між елементами тощо).

Загальні навички та вміння об'єднано у блоці 20 компетентностями, при цьому найвищими оцінками відмічені:

здатність бути відповідальним за прийняте рішення;

вміння систематизувати інформацію;

знання вимог керівних документів (поінформованість про останні зміни у законодавстві за відповідним напрямом).

Представнику аудиторської служби, який оцінює ефективність СВК, з переліку запропонованих основних компетентностей насамперед необхідно визначити обізнаність з питань організації та здійснення внутрішнього контролю в установі. Для цього проводять тестування на знання вимог керівних документів (поінформованість про останні зміни в законодавстві за відповідним напрямом). Оцінювати здатність учасників СВК бути відповідальним за прийняте рішення та систематизувати інформацію керівника установи.

Таким чином, методом оцінювання компетентностей учасників внутрішнього контролю є проведення тестування з ключовими учасниками внутрішнього контролю: менеджерами (координаторами) внутрішнього контролю, групою оцінювання ризиків установи, відповідальними за ключові процеси в установі.

Перелік контрольних питань визначають відповідно до чинного законодавства з питань внутрішнього контролю з деякими уточненнями на етапі організації аудиторської перевірки.

Тестове завдання із визначення компетентності з питань організації та здійснення внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України наведено у додатку (додаток Д.4).

Оцінювати отримані відповіді пропонуємо здійснювати відповідно до шкали Оцінювання результатів підсумкового контролю навчальних досягнень слухачів, яку застосовують, зокрема, в Національному університеті оборони України імені Івана Черняховського (за 100-бальною національною шкалою та шкалою ЄКТС).

Відповідний відсоток правильних відповідей вказуватиме на наявність певного рівня володіння інформацією та обізнаність у питаннях функціонування СВК.

Якість фінансової (бухгалтерської) звітності. Відповідно до Національного Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (далі – Стандарт), затвердженого наказом

Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [192] передбачені якісні характеристики фінансової звітності та принципи її складання.

Стандартами передбачені такі якісні характеристики фінансової звітності:

зрозумілість, дохідливість – інформація викладена у формах звітності легка до сприйняття користувачам та фахівцями за напрямом;

доречність (правдивість) – здатність інформації викладеної у звітності вплинути на процес прийняття відповідних рішень з урахуванням проведеного оцінювання минулих та майбутніх періодів;

достовірність – визначення рівня недопущення викривлень та помилок;

зіставність – можливість провести порівняльний аналіз фінансової звітності різних періодів та установ між собою.

Відповідно до Стандартів бухгалтерського обліку визначені такі принципи:

автономності – фінансова звітність складена у розрізі показників, які стосуються функціонування безпосередньо установи, де особисте майно і зобов'язання власників не відображається;

безперервності – оцінювання активів і зобов'язань установи, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

періодичності – розподілу діяльності підприємства на певні періоди для складання фінансової звітності;

історичної (фактичної) собівартості – пріоритету оцінювання активів на підставі витрат на їх виробництво та придбання;

нарахування та відповідності доходів і витрат – відображення доходів і витрат в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів (грошей);

повного висвітлення – наявність у фінансовій звітності всієї інформації про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, які можуть вплинути на рішення, прийняті на її основі;

послідовності – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики, яка може бути змінена лише з відповідним обґрунтуванням і розкриттям у фінансовій звітності;

обачності – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінювання, що запобігати заниженню оцінювання зобов'язань та витрат і завищенню оцінювання активів і доходів підприємства;

превалювання сутності над формою – облікування операцій відповідно до їх сутності, а не лише залежно від юридичної форми;

єдиного грошового вимірника – вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Принципи фінансової звітності є правилами, обов'язковими до урахування та додержання під час складання та використання фінансової звітності.

На підставі визначених вище якісних характеристик і правил сформовано перелік питань, що потребують дослідження під час якісного оцінювання фінансової (бухгалтерської) звітності (додаток Д.5):

чи відповідає звітність вимогам чинного законодавства?

чи містить звітність суперечливу інформацію?

чи обґрунтовано внесення сум та показників до звітності?

чи містить звітність узагальнену інформацію про усі господарські операції протягом звітного періоду?

чи відповідають показники звітності обліковим реєстрам бухгалтерського обліку?

чи інформація, викладена у формах звітності легка до сприйняття користувачам та фахівцями за напрямом?

чи недопущені викривлення та помилок у звітності?;

чи дає фінансова звітність здійснити порівняльний аналіз фінансової звітності різних періодів між собою?

чи фінансова звітність складена у розрізі показників, які стосуються функціонування безпосередньо установи, де особисте майно і зобов'язання власників не відображається?

чи здійснено відображення доходів і витрат в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів (грошей);

чи висвітлює звітність всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі?

чи дотримується установа обраної (визначеної) облікової політики?

чи виконуються обліковуються операції відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

чи виміряні та узагальнено усі операції установи у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці?

Показник втрат та нестач. Рівень показника втрат і нестач вказує про розмір допущення фінансових порушень, що призвели до втрати, або нестачі активів установи внаслідок порушення параметрів функціонування СВК.

Відповідно до Порядку організації в системі Міністерства оборони України внутрішнього контролю та управління ризиками визначено порядок щорічного звітування установ зі складанням Звіту про стан функціонування системи внутрішнього контролю.

Підсумком наведеної у звіті інформації є визначення одного із чотирьох рівнів стану функціонування системи внутрішнього контролю із зазначенням допустимого рівня порушень (табл. 2.28):

**Рівні стану функціонування системи внутрішнього контролю із
зазначенням допустимого рівня порушень**

№ п/п	Рівні стану функціонування СВК	Показник допустимих порушень
1	Належний рівень	Не було допущено порушень, що призвели до втрат чи збитків, інших фінансових та нефінансових порушень, неефективного використання фінансових, матеріальних чи інших ресурсів; незначні і несистемні порушення чи недоліки в діяльності були виявлені установою самостійно та усунуті в повному обсязі
2	Достатній рівень	Обсяги порушень в установі, які призвели до збитків протягом звітного року сукупно не перевищили 50 прожиткових мінімумів, установлених для працездатних осіб на 1 січня звітного року
3	Недостатній рівень	Обсяги порушень, які призвели до збитків протягом звітного року, сукупно становили від 50 до 250 прожиткових мінімумів, установлених для працездатних осіб на 1 січня звітного року
4	Незадовільний рівень	Обсяги порушень, що призвели до збитків, виявлених протягом звітного року, сукупно становили більше 250 прожиткових мінімумів, установлених для працездатних осіб на 1 січня звітного року

Окреслений підхід до визначення показника втрат і нестач може бути на практиці застосований до однотипних за розміром та формою установ. Якщо застосувати зазначений підхід до військового вищого навчального закладу рівня університету та органу військового управління, виникає певна невідповідність в обсягах активів зазначених установ, що вказує на необ'єктивний підхід до визначення рівня функціонування системи внутрішнього контролю.

Зазначене означає неможливість однорідного підходу до визначення об'єктивного рівня допустимих порушень у різних організаційних структурах із різними обсягами обігу фінансових і матеріальних ресурсів установ, що підлягають оцінюванню через застосування відношення розміру втрат і нестач лише до прожиткових мінімумів, установлених для працездатних осіб на 1 січня звітного року. При цьому співвідношення зазначених обсягів порушень до якогось загального обсягу фінансових та матеріальних ресурсів не визначене.

Щоб визначити показник втрат і нестач, необхідно обов'язково визначити вагу (відношення) втрат і нестач у загальній сукупності активів установи.

Планом рахунків бухгалтерського обліку для відображення втрат і нестач передбачено наступні рахунки бухгалтерського обліку [193–195]:

на субрахунках 2115 (2125) “Розрахунки з відшкодування завданих збитків” обліковують суми недостач і крадіжок грошових коштів та матеріальних цінностей, сум збитків за псування матеріальних цінностей, передбачені до відшкодування.

на субрахунках 7211 (7221) “Дохід від реалізації активів” обліковують доходи від реалізації в установленому порядку майна (крім доходів від продажу майна, які вважаються доходами відповідного бюджету)”.

на субрахунках 073 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів” (074 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей державних цільових фондів”) розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами обліковують суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей.

Зменшення суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів на субрахунках 073 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей розпорядників бюджетних коштів” (074 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей державних цільових фондів”) відображають після встановлення винних осіб.

У фінансовій звітності втрати і нестачі відображають у розділі “Нестачі і втрати від псування цінностей” форми № 5дс “Примітки до річної фінансової звітності”, яку заповнюють наступним чином [196] (табл. 2.29):

**Заповнення розділу “Нестачі і втрати від псування цінностей” форми №
5-дс “Примітки до річної фінансової звітності”**

Найменування показника	Код рядка	Сума
1	2	3
Нестачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей на початок звітного року	970	Відображають суми нестач і втрат, які віднесено на винних осіб та за якими рішення не прийнято (за дебетом рахунків 2115 та 073 станом на 01.01.)
Установлено нестач та крадіжок грошових коштів і матеріальних цінностей протягом звітного року - усього	980	Відображають суми нестач і втрат, які виявлено протягом року (річний оборот за дебетом рахунку 073)
з них: віднесено на винних осіб	981	Відображають суми нестач і втрат, які віднесено на винних осіб (річні обороти за дебетом рахунку 2115)
Списано недостачі в межах природного убутку	990	Відображають суму нестач та втрат, яка списана в межах природного убутку
Списано недостачі, винні особи за якими не встановлені	1000	Відображають суму нестач та втрат, яка списана за інспекторськими посвідченнями
Стягнуто з винних осіб	1010	Відображають суму нестач та втрат, яка відшкодована (річний оборот за кредитом 2115)
Списано за висновками слідчих органів	1020	Відображають суму нестач та втрат, яка списана за висновками слідчих органів
Недостачі та крадіжки грошових коштів і матеріальних цінностей на кінець звітного року	1030	Відображають суму рядків 1031 та 1032
у тому числі: віднесених на винних осіб	1031	Відображають суми нестач і втрат, які віднесено на винних осіб за дебетом рахунку 2115 станом на 31.12.
справи знаходяться у слідчих органах (винні особи не встановлені)	1032	Відображають суми нестач і втрат за якими винних осіб не встановлено за дебетом рахунку 073 станом на 31.12

Показник втрат і нестач необхідно розглядати невід’ємно пов’язаним з усіма активами установи.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [197] активи – це ресурси, контрольовані підприємством за результатами минулих подій, використання яких, як очікують, сприятиме до отриманню економічних вигод у майбутньому.

У бухгалтерському балансі установи активи відображенні у трьох розділах (табл. 2.30) [198]:

Таблиця 2.30

Відображення активів у Балансі (Форма №1-дс)

№ п/п	Найменування розділу	Активи
1	Нефінансові активи	Основні засоби, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, запаси, виробництво, поточні біологічні активи
2	Фінансові активи	Довгострокова дебіторська заборгованість, довгострокові фінансові інвестиції (цінні папери, акції та інші форми участі в капіталі); поточна дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом; поточна дебіторська заборгованість за розрахунками за товари, роботи, послуги; поточна дебіторська заборгованість за наданими кредитами; поточна дебіторська заборгованість за виданими авансами; поточна дебіторська заборгованість за розрахунками із соціального страхування; поточна дебіторська заборгованість за внутрішніми розрахунками; інша поточна дебіторська заборгованість; поточні фінансові інвестиції; грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів у національній валюті; грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів у іноземній валюті; кошти бюджетів та інших клієнтів на єдиному казначейському рахунку; кошти бюджетів та інших клієнтів на рахунках в установах банків; інші фінансові активи
3	Витрати майбутніх періодів	Відображаються здійснені у звітному періоді витрати розпорядників бюджетних коштів, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах (сплачені авансом орендні платежі, передплата газет, журналів, періодичних та довідкових видань тощо).

Таким чином, показник втрат і нестач може бути визначений як середнє значення співвідношення розмірів втрат і нестач за кожним активом відображеним у фінансовій звітності підприємства за такою формулою (2.9):

$$ВН = \sum \frac{ВН_n}{A_n} \quad (2.9)$$

2.4.5 Оцінювання критерію оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю

Для визначення числового значення узагальненого показника ефективності СВК $V_{\text{СВК}}$ використовують універсальну шкала Харрінгтона [199], яку наведено у табл. 2.31. Запропонована шкала дає змогу перетворити отриману кількісну оцінку в якісну у певних межах.

Універсальна шкала Харрінгтона

Оцінка за чотирибальною шкалою	Оцінка за шкалою Харрінгтона	Порогові значення		Відповідність критерію
		min	max	
“Відмінно”	“Дуже добре”	0,81	1	Дуже висока ефективність СВК
“Добре”	“Добре”	0,63	0,8	Висока ефективність СВК
“Задовільно”	“Задовільно”	0,37	0,62	Середня ефективність СВК
“Незадовільно”	“Погано”	0,21	0,36	Низька ефективність СВК
	“Дуже погано”	0	0,2	Не ефективна СВК

Таким чином, як критерій оцінювання ступеня ефективності СВК доцільно вибрати умову $V_{\text{СВК}} \geq 0$.

Запропоновані критерії достатньо зрозумілі та можуть бути використані для дослідження обґрунтування ефективності функціонування СВК установи Міністерства оборони України.

Висновки до розділу 2

Станом на цей час, в умовах становлення ризик-орієнтованого внутрішнього контролю як в системі МОУ, ЗС України та й державі в цілому виникає нагальна потреба в оцінюванні його ефективності. Це зумовлено не лише вимогою керівних документів з питань організації та проведення аудиту, а й необхідністю надання вичерпної інформації керівникам про ефективність функціонування внутрішнього контролю у підпорядкованих установах.

Розроблений науково-методичний апарат та запропонована комплексна методика надають можливість представникам аудиторської служби використовувати науково обґрунтований підхід до оцінювання ефективності СВК. Методику розроблено з урахуванням подальшого її застосування у практиці.

Аналіз джерел присвячених визначенню показників ефективності системи внутрішнього контролю з урахуванням підходів до визначення

загальної характеристики показника у науці, показав загальний поділ показників на якісні та кількісні.

Якщо якісні показники відображають змістовну, узагальнену (стверджувальну) інформацію про наявність певної характеристики процесу або явища у ході функціонування СВК, то кількісні показники вказують на числовому значення конкретної вимірної характеристики.

Визначено, що кількісний показник може бути деталізованим параметром якісного показника і виражатися у формі певного числового коефіцієнта.

У ході дослідження визначено основні станом на цей час, показники, які дають змогу чіткіше і якісніше оцінювати ефективність системи внутрішнього контролю.

Результатом проведеного дослідження є система науково-обґрунтованих показників, що сукупно можуть вказувати про ефективність функціонування СВК.

Встановлено, що запропоновані у різних джерелах критерії оцінювання ефективності СВК переважно не відображають сутності застосування критерію, тобто не визначають допустимої міри, із досягненням якої ефективність системи внутрішнього контролю можна вважати такою, що задовольняє вимоги до неї.

Аналіз можливих критеріїв оцінювання ефективності функціонування СВК показав, що переважна більшість науковців вважають основним критерієм оцінювання результативність, тобто досягнення установою заздалегідь запланованих цілей або ступінь досягнення стратегічних цілей і завдань.

Таким чином результативність діяльності установи можна відобразити у вигляді відповідно складеної шкали, де критерій оцінювання полягатиме у визначенні певного числового діапазону показників, у межах якого можна буде обчислити результативність функціонування СВК. Обґрунтовано

необхідність застосування функції корисності за Харрінгтоном та на її основі побудовано відповідні шкали.

Отже, можна зробити висновок про розроблення науково-методичного апарату оцінювання ефективності функціонування СВК:

по-перше, обрано метод обґрунтування та оцінювання показників ефективності СВК;

по-друге, обрано метод обґрунтування та оцінювання критеріїв оцінювання ефективності СВК;

по-третє, обґрунтовано показники оцінювання ефективності СВК;

по-четверте, оцінено обґрунтовані показники оцінювання ефективності СВК;

по-п'яте, оцінено обґрунтований критерій оцінювання ефективності СВК.

У разі застосуванні комплексної методики на основі розробленого науково-методичного апарату представник аудиторської служби може за допомогою тестових процедур, анкетування та аналізу фінансової (бухгалтерської) звітності обчислити значення обраних показників та нескладними математичними розрахунками визначити ефективність функціонування СВК установи.

Таким чином, вбачаємо за необхідність на практиці застосувати розроблений науково-методичний апарат для оцінювання ефективності СВК в одній з установ МОУ.

РОЗДІЛ 3

ОБҐРУНТУВАННЯ ПРАКТИЧНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ ЩОДО
ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДИКИ ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ
СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ УСТАНОВИ
МІНІСТЕРСТВА ОБОРОНИ УКРАЇНИ

3.1. Рекомендації щодо застосування комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України

Відповідно до Постанови № 1001 об'єктом внутрішнього аудиту є діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ у повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах) та заходи, які проводять їх керівники для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог до діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів і бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади).

Основним завданням підрозділу є надання керівникові центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій з таких питань:

- функціонування системи внутрішнього контролю та її удосконалення;
- удосконалення системи управління;
- запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів;

запобігання виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіального органу та бюджетної установи.

Підрозділ відповідно до покладених на нього завдань оцінює ефективність функціонування системи внутрішнього контролю у ході виконання аудиторського завдання на основі попередньо проведеного ризик-орієнтованого планування з урахуванням спроможностей Служби внутрішнього аудиту.

Для цього Департамент внутрішнього аудиту МОУ розробляє Зведений операційний план діяльності з внутрішнього аудиту на відповідний рік, аудиторське завдання щодо обраного об'єкта аудиту та складає програму проведення аудиту, підписану керівником аудиторської групи та затверджену керівником підрозділу служби.

Керівник аудиторської групи розподіляє заплановані у програмі проведення аудиту завдання між членами аудиторської групи передбачаючи охоплення оцінюванням визначених ключових показників ефективності СВК та проведення розрахунку узагальненого показника ефективності СВК.

Загалом типовий алгоритм виконання аудиторського завдання з урахуванням проведення оцінювання ефективності СВК містить чотири етапи.

Під час виконання аудиторського завдання результати оцінювання ефективності СВК записують у відповідний розділ аудиторського звіту.

Алгоритм оцінювання ефективності СВК із використанням комплексної методики наведено на рис. 3.1.



Рис. 3.1. – Алгоритм виконання аудиторського завдання у частині оцінювання ефективності СВК із використанням комплексної методики

Таким чином, на початку виконання аудиторського завдання керівник аудиторської групи, розподіляючи обов'язки між членами групи визначає відповідальних посадових осіб за кожний з елементів оцінювання ефективності функціонування СВК, а також відповідального за узагальнення результатів та складання відповідного блоку аудиторського звіту.

3.2. Практичне застосування комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України

Для практичного застосування отриманих у ході дослідження результатів було здійснено оцінено ефективність функціонування СВК у Національному університеті оборони України імені Івана Черняховського.

Так, відповідно до рішення першого заступника начальника університету було врегульовано практичну реалізацію розробленої комплексної методики.

Відповідно до наказу начальника університету “Про затвердження Положення про внутрішній контроль та управління ризиками у Національному університеті оборони України імені Івана Черняховського” від 27.12.2018 року № 421 було організовано внутрішній контроль та визначено коло безпосередніх учасників процесу.

Безпосередніми учасниками процесу функціонування СВК в університеті є:

- начальник університету;
- менеджер внутрішнього контролю;
- помічник менеджера внутрішнього контролю;
- голова робочої групи з оцінювання ризиків;
- члени робочої групи з оцінювання ризиків;
- керівники структурних підрозділів (у межах відповідальності).

Відповідно до змісту комплексної методики для оцінювання ефективності функціонування СВК в університеті необхідно провести дослідження в межах обраних показників.

За результатами розроблення науково-методичного апарату оцінювання ефективності функціонування СВК було визначено ряд показників, які сукупно можуть свідчити про рівень ефективності зазначеної системи.

Так, для подальшого застосування матриці ключових показників ефективності (КРІ) було сформульовано шість основних показників на підставі проведеного дослідження у розділі 2:

- рівень компетентності, тих хто проводить заходи контролю;
- якість ідентифікації ризиків;
- якість оцінювання ризиків;
- стан реалізації заходів контролю;
- якість фінансової (бухгалтерської) звітності;
- показник втрат і нестач.

Для оцінювання кожного ключового показника було обґрунтовано певний метод його проведення.

Через те, що усі показники, крім показника втрат і нестач, є якісними, обґрунтовано застосування тестових процедур. Показник втрат і нестач є кількісним тому для його визначення використано бухгалтерську (фінансову) звітність та матеріали аудиторських перевірок.

У перспективі застосовувати комплексну методику запропоновано безпосередньо в ході проведення аудиторського заходу.

Розмір втрат і нестач, зумовлений порушеннями функціонування СВК, визначають безпосередньо в ході проведення контрольного заходу. У нашому випадку апробація відбувається без проведення аудиторської перевірки аудиторською службою, тому запропоновано розмір втрат і нестач визначити з огляду на результати останньої аудиторської перевірки. У будь-якому разі зміна числового значення показника не вплине на процес практичної апробації комплексної методики, а отриманий за її підсумками результат буде умовним.

Ефективність функціонування СВК відповідно до розробленої комплексної методики запропоновано оцінити у чотири етапи:

- на першому – провести оцінювання обраних показників шляхом тестування та аналізу;
- на другому – заповнити матрицю ключових показників ефективності;

на третьому – визначити узагальнений показник ефективності функціонування СВК та оцінити СВК відповідно до обраного критерію.

на четвертому – проаналізувати отримані результати оцінювання ефективності функціонування СВК в установі МОУ.

Розглянемо послідовно кожен з етапів.

3.2.1 Оцінювання показників ефективності функціонування системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України

Рівень компетентності тих, хто бере участь у заходах контролю. Для визначення числового показника було розроблено відповідне тестове завдання, попередньо практично апробоване в ході Вищих академічних курсів з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, проведених з 16 по 20 грудня 2019 року в НУОУ імені Івана Черняховського.

Нагадаємо, що апробація комплексної методики передбачає випробування запропонованого підходу до визначення ефективності функціонування СВК університету, для запропоновано залучити частково учасників СВК:

менеджера внутрішнього контролю;

члена групи з оцінювання ризиків;

керівників структурних підрозділів відповідальних за перебіг ключових процесів в університеті, – освітнього процесу та наукової роботи.

Таким чином, до проведення тестування та визначення рівня обізнаності з питань організації та функціонування СВК обрано чотири посадові особи, на яких покладено виконання зазначених обов'язків:

менеджер внутрішнього контролю – перший заступник начальника університету оборони України імені Івана Черняховського;

начальник науково-методичного центру оборонного менеджменту університету;

начальник науково-методичного центру організації освітньої діяльності університету;

начальник науково-методичного центру організації наукової та науково-технічної діяльності.

Зазначеним посадовим особам запропоновано вирішити тестове завдання, яке містить 20 питань з варіантами відповідей, що стосуються організації та здійснення внутрішнього контролю.

Результати проведеного тестування викладені у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Рівень компетентності тих, хто проводить заходи контролю

№ п/п	Найменування посадової особи	Кількість правильних відповідей	% від максимально можливого результату
1	Менеджер внутрішнього контролю	15	75
2	Начальник ІОЗЛ	14	68
3	Начальник НМЦ ОН та НТД	13	63
4	Начальник НМЦ ОМ	12	62

Середній числовий показник рівня компетентності тих, хто бере участь у заходах контролю дорівнює 67 % та відповідно до запропонованого критерію оцінки відповідає задовільному рівню.

Якість ідентифікації ризиків. Для визначення показника якості ідентифікації ризиків в університеті було відпрацьовано анкету, яка складається з ряду тверджень (питань) щодо розроблення організаційних документів з ідентифікації ризиків, їх якості та ступеня опрацювання. За кожне твердження або регламентацію питання з відповідним визначенням рівня зрілості регламентацію елемента оцінюваного було виставлено у межах від 1 до 4 балів. Загальні результати опрацювання анкети наведено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Результати опрацювання анкети з визначення якості ідентифікації ризиків

Питання	Отриманий бал	Питання	Отриманий бал	Питання	Отриманий бал
1	4	11	3	21.	3
2	2	12	3	22.	2
3	3	13	2	23.	2
4	3	14	2	У сумі отримано 59 балів, що відповідає 51 % від максимально можливої суми балів.	
5	3	15	2		
6	3	16	2		
7	3	17	3		
8	2	18	2		
9	3	19	3		
10	2	20	2		

Якість оцінювання ризиків. Для визначення показника якості оцінювання ризиків в процесі здійснення внутрішнього контролю в університеті були досліджені питання висвітлені в попередньо розробленій анкеті. Загальні результати опрацювання анкети викладені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Результати опрацювання анкети з визначення якості оцінювання ризиків

Питання	Отриманий бал	Питання	Отриманий бал	
1	4	10	4	У сумі отримано 48 балів, що відповідає 53% від максимально можливої суми балів.
2	4	11	3	
3	3	12	3	
4	3	13	3	
5	0	14	3	
6	3	15	0	
7	3	16	0	
8	3	17	3	
9	3	18	3	

Якість реалізації заходів контролю. Для визначення показника якості реалізації заходів контролю у процесі здійснення внутрішнього контролю в університеті були досліджені питання, висвітлені в попередньо розробленій анкеті. Загальні результати опрацювання анкети визначені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Результати опрацювання анкети з визначення якості реалізації заходів контролю

Питання	Отриманий бал	Питання	Отриманий бал	Питання	Отриманий бал	Питання	Отриманий бал
1	4	16	3	31	3	46	3
2	4	17	3	32	3	47	0
3	4	18	3	33	3	48	3
4	3	19	3	34	3	49	3
5	3	20	3	35	3	50	3
6	3	21	3	36	3	51	3
7	2	22	3	37	3	52	3
8	3	23	3	38	3	53	3
9	2	24	3	39	3	54	3
10	2	25	3	40	3	У сумі отримано 152 бали, що відповідає 56 % від максимально можливої суми балів	
11	3	26	3	41	0		
12	3	27	3	42	0		
13	3	28	3	43	3		
14	3	29	3	45	2		
15	3	30	3	45	3		

Якість фінансової бухгалтерської звітності. Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (далі – Стандарт), затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, передбачені якісні характеристики фінансової звітності та принципи її складання. У процесі визначення якості фінансової (бухгалтерської) звітності було проведено відповідне тестування з урахуванням вимог Стандарту бухгалтерського обліку, та проаналізовано останню фінансову (бухгалтерську) звітність, подану в органи ДКС за 2019 рік.

Загальні результати опрацювання анкети викладені у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Результати опрацювання анкети з визначення якості фінансової бухгалтерської звітності

Питання	Отриманий бал	Питання	Отриманий бал
1	3	8	2
2	3	9	3
3	3	10	3
4	3	11	2
5	3	12	2
6	3	13	2
7	2	14	2

У сумі отримано 36 балів, що відповідає 51 % від максимально можливої суми балів

Показник втрат і нестач. Показник втрат і нестач у процесі перевірки був визначений за формулою (2.6) як середнє значення співвідношення розмірів втрат і нестач за кожним активом відображеним у фінансовій звітності установи, з урахуванням результатів останнього проведеного аудиторського заходу.

Аналіз попереднього аудиторського звіту з урахуванням звітності та реєстрів бухгалтерського обліку дав змогу визначити показник втрат і нестач на рівні 0,05. Зазначений показник розрахований відповідно до аудиторського звіту № 234/40/49 від 06.08.2015. Розрахунок не деталізовано через відкритість цього дослідження.

3.2.2. Складання матриці ключових показників ефективності функціонування системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України

Визначення числового значення показників ефективності функціонування СВК дало змогу розрахувати ключові показники ефективності СВК та скласти відповідну матрицю.

Для визначення індексів КРІ з обраних показників використаємо формулу (2.7):

$$\text{ІКРІ} = \frac{\text{ФР} - \text{ПР}}{\text{РР} - \text{ПР}} * 100\%$$

Далі, розрахуємо кожен показник окремо:

1. Якість ідентифікації ризиків:

$$\text{ІКРІ} = \frac{51 - 37}{63 - 37} * 100\% = 0,53846$$

2. Якість оцінювання ризиків:

$$\text{ІКРІ} = \frac{53 - 37}{63 - 37} * 100\% = 0,61538$$

3. Рівень компетентності:

$$\text{ІКРІ} = \frac{67 - 37}{63 - 37} * 100\% = 1,15385$$

4. Стан реалізації заходів контролю:

$$ІКРІ = \frac{56 - 37}{63 - 37} * 100\% = 0,73077$$

5. Якість фінансової бухгалтерської звітності:

$$ІКРІ = \frac{51 - 37}{63 - 37} * 100\% = 0,53846$$

Складена матриця має наступний вигляд (табл. 3.6):

Таблиця 3.6

Матриця ключових показників ефективності СВК

№ п/п	Показник	Рівень досягнення цілей				Індекс КРІ	Ваговий коефіцієнт
		Початковий	Рекомендований	Цільовий	Фактичний		
1	Якість ідентифікації ризиків	37	63	100	51	0,53846	0,1781
2	Якість оцінювання ризиків	37	63	100	53	0,61538	0,1741
3	Рівень компетентності	37	63	100	67	1,15385	0,1700
4	Стан реалізації заходів контролю	37	63	100	56	0,73077	0,1700
5	Якість фінансової бухгалтерської звітності	37	63	100	51	0,53846	0,1538
6	Показник втрат і нестач	0,05					0,1538

3.2.3. Визначення узагальненого показника ефективності функціонування системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України

Узагальнений показник (коефіцієнт) ефективності СВК розраховують відсотках за формулою:

$$УП = \sum(ІКРІ_i * n) - (ВН * n),$$

де, УП – узагальнений показник;

ІКРІ_i – індекс КРІ;

ВН – значення показника втрат і нестач;

n – ваговий коефіцієнт показника.

Практично розрахуємо узагальнений показник:

$$\begin{aligned} \text{УП КРІ} &= (0,53846 * 0,1781) + (0,61538 * 0,1741) + (1,15385 * 0,17) \\ &+ (0,73077 * 0,1700) + (0,53846 * 0,1538) - (0,05 * 0,1538) \\ &= 0,6 \end{aligned}$$

Далі оцінимо отримане значення узагальненого показника з використанням шкали функції корисності, запропонованої Харрінгтоном (табл. 3.7) та визначення рівня ефективності СВК за рівнями зрілості системи управління ризиками (табл. 3.8):

Таблиця 3.7

Показники шкали функції корисності, запропонованої Харрінгтоном

Оцінка за чотирибальною шкалою	Оцінка за шкалою Харінгтона	Порогові значення		Відповідність критерію
		min	max	
“Відмінно”	“Дуже добре”	$\geq 0,8$	1	Дуже висока ефективність СВК
“Добре”	“Добре”	0,63	$\leq 0,8$	Висока ефективність СВК
“Задовільно”	“Задовільно”	0,37	$\leq 0,63$	Середня ефективність СВК
“Незадовільно”	“Погано”	0,2	$\leq 0,37$	Низька ефективність СВК
	“Дуже погано”	0	$\leq 0,2$	Не ефективна СВК

Таблиця 3.8

Визначення рівня ефективності СВК

Узагальнений показник оцінювання ефективності СВК	Рівні ефективності СВК
$\text{УП} > 0,8$	керований рівень
$0,63 < \text{УП} \leq 0,8$	повторюваний рівень
$0,37 < \text{УП} \leq 0,63$	початковий рівень
$0,2 < \text{УП} \leq 0,37$	ситуативний рівень
$\text{УП} \leq 0,2$	відсутня ефективність

Таким чином, отримане значення узагальненого показника перебуває в межах $0,37 < \text{УП} \leq 0,63$, що відповідає за рівнем зрілості системи управління ризиками, початковому рівню (середній ефективності СВК), за оцінкою за чотирибальною шкалою – “задовільно”.

3.2.4. Аналіз отриманих результатів оцінювання ефективності функціонування системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України

Результати отримані за підсумками оцінювання ефективності функціонування СВК у Національному університеті оборони України імені Івана Черняхівського дають змогу провести відповідний аналіз.

Так, фактичний рівень досягнення цілей функціонування СВК за обраними показниками висвітлено у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Фактичний рівень досягнення цілей у функціонуванні СВК за обраними показниками

Показники	Фактичний рівень (%)	Рівень зрілості	Елемент СВК
Якість фінансової бухгалтерської звітності	51	Початковий рівень / середня ефективність	Інформація та комунікація
Рівень компетентності	67	Повторювальний рівень / висока ефективність	Внутрішнє середовище, моніторинг
Стан реалізації заходів контролю	56	Початковий рівень / середня ефективність	Заходи контролю
Якість ідентифікації ризиків	51	Початковий рівень / середня ефективність	Управління ризиком
Якість оцінювання ризиків	53	Початковий рівень / середня ефективність	Управління ризиком

Для перевірки надійності і точності отриманого значення узагальненого показника підставимо додатковий показник із наявної системи показників у матрицю КРІ.

Це завдання виконано двома варіантами:

1) додатковий показник було додано як сьомий показник у матрицю КРІ для розрахунку узагальненого показника ЕСВК;

2) додатковий показник був внесений у матрицю КРІ на заміну раніше доданому показнику втрат і нестач.

Додатковим показником, застосованим для перевірки точності попередньо отриманого узагальненого показника ЕСВК, обрано кількісний показник – відсоток своєчасно впроваджених рекомендацій наданих представниками аудиторської служби в аудиторському звіті щодо об'єкта аудиторського завдання.

Використовуючи метод застосований у п. 2.4.3 розрахуємо вагові показники обраних показників із використанням даних, зазначених у відповідних таблицях (табл. 3.10–3.11).

Таблиця 3.10

Вагові коефіцієнти обраних показників

Показник		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Σ	Вес λ
x_1	n_{11}	5	5	6	5	5	4	6	6	6	6	6	6	66	0,1507
x_2	n_{43}	6	6	6	3	6	6	5	6	5	6	6	6	67	0,153
x_3	n_{12}	5	5	6	5	5	4	6	6	6	6	6	6	66	0,1507
x_4	n_{13}	6	6	6	5	5	4	5	6	5	6	6	6	66	0,1507
x_5	n_{45}	5	5	6	4	6	4	5	6	3	6	6	6	62	0,1416
x_6	k_3	6	6	6	4	6	4	5	6	5	2	6	6	62	0,1416
x_7	k_{14}	4	4	4	3	4	4	0	4	4	6	6	6	49	0,1119
Разом														438	1

Таблиця 3.11

Вагові коефіцієнти найсуттєвіших показників обраних експертами

№ п/п	Показник	Назва показника	Ваговий коефіцієнт
1	x_1	Якість ідентифікації ризиків	0,1507
2	x_2	Рівень компетентності тих, хто бере участь у заходах контролю	0,153
3	x_3	Якість оцінювання ризиків	0,1507
4	x_4	Стан реалізації заходів контролю	0,1507
5	x_5	Якість фінансової (бухгалтерської) звітності	0,1416
6	x_6	Показник втрат та нестач	0,1416
7	x_7	Показник своєчасно впроваджених рекомендацій	0,1119

Усі зазначені у таблиці показники попередньо оцінені, крім показника своєчасного впровадження рекомендацій.

Для практичного оцінювання зазначеного показника звернемося до аудиторського звіту, складеного представниками Департаменту

внутрішнього аудиту МОУ 6 серпня 2010 року за № 234/40/49. У звіті за результатами контрольного заходу надано 5 пропозицій та 15 рекомендацій.

Усі надані рекомендації та пропозиції виконані і впроваджені, що відповідає 100%.

З огляду на викладене складено матрицю показників ефективності СВК (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Матриця показників ефективності СВК за сьома показниками

№ п/п	Показник	Рівень досягнення цілей				Індекс КРІ	Ваговий коефіцієнт
		Початковий	Рекомендований	Цільовий	Фактичний		
1	Якість ідентифікації ризиків	37	63	100	51	0,53846	0,1507
2	Якість оцінювання ризиків	37	63	100	53	0,61538	0,153
3	Рівень компетентності	37	63	100	67	1,15385	0,1507
4	Стан реалізації заходів контролю	37	63	100	56	0,73077	0,1507
5	Якість фінансової бухгалтерської звітності	37	63	100	51	0,53846	0,1416
6	Показник втрат та нестач	0,05					0,1416
7	Своєчасність впровадження рекомендацій.	37	63	100	100	2,42308	0,1119

Практично розрахуємо узагальнений показник:

$$\text{УП КРІ} = (0,53846 * 0,1507) + (0,61538 * 0,153) + (1,15385 * 0,1507) + (0,73077 * 0,1507) + (0,53846 * 0,1416) + (2,42308 * 0,1119) - (0,05 * 0,1416) = 0,79$$

2. Далі внесемо до матриці КРІ показник “своєчасність впровадження рекомендацій” на заміну раніше доданому показнику “показник втрат та нестач”.

Використовуючи метод, застосований у п. 2.4.3 розрахуємо вагові показники обраних показників із використанням даних, зазначених у таблицях (табл. 3.13–3.14).

Таблиця 3.13

Вагові коефіцієнти найістотніших показників, обраних експертами

Показник		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Σ	Вага λ
x_1	n_{11}	5	5	6	5	5	4	6	6	6	6	6	6	66	0,1755
x_2	n_{43}	6	6	6	3	6	6	5	6	5	6	6	6	67	0,1782
x_3	n_{12}	5	5	6	5	5	4	6	6	6	6	6	6	66	0,1755
x_4	n_{13}	6	6	6	5	5	4	5	6	5	6	6	6	66	0,1755
x_5	n_{45}	5	5	6	4	6	4	5	6	3	6	6	6	62	0,1649
x_6	k_{14}	4	4	4	3	4	4	0	4	4	6	6	6	49	0,1303
Разом														376	1

Таблиця 3.14

Вагові коефіцієнти найсуттєвіших показників обраних експертами

№ п/п	Показник	Назва показника	Ваговий коефіцієнт
1	x_1	Якість ідентифікації ризиків	0,1755
2	x_2	Рівень компетентності тих, хто бере участь в заходах контролю	0,1782
3	x_3	Якість оцінювання ризиків	0,1755
4	x_4	Стан реалізації заходів контролю	0,1755
5	x_5	Якість фінансової (бухгалтерської) звітності	0,1649
6	x_6	Своєчасність впровадження рекомендацій	0,1303

Практично розрахуємо узагальнений показник:

$$\text{УП КРІ} = (053846 * 0,1755) + (0,61538 * 0,1782) + (1,15385 * 0,1755) + (0,73077 * 0,1755) + (0,53846 * 0,1649) + (2,42308 * 0,1303) = 0,93 .$$

Таким чином, альтернативне оцінювання дає змогу порівняти результати (табл. 3.15):

Таблиця 3.15

Порівняння результатів отриманих за варіантами оцінювання

Умова оцінювання	Значення узагальненого показника	Рівень ефективності СВК
Оцінювання за шістьма показниками КРІ	0,60	Початковий рівень
Оцінювання за сімома показниками КРІ	0,79	Повторювальний рівень
Оцінювання за шістьма показниками КРІ (із заміною)	0,93	Керований рівень

З огляду на викладене можна зробити висновок, що у перших двох випадках (оцінювання за шістьма та сімома показниками КРІ) значення узагальненого показника залишається у межах повторюваного рівня, тобто у діапазоні значення за шкалою Харрінгтона від 0,6 до 0,9. У третьому випадку (із заміною ключового показника на інший) зберігається тенденція до зростання значення узагальненого показника до 0,93, що вказує на наявність керованого рівня ефективності СВК в установі. Зазначене у свою чергу, може свідчити про ймовірність зростання у позитивний бік значення узагальненого показника, що вище за отриманий показник у разі застосування першого варіанта оцінювання.

Зазначимо, що до перевірки розбіжності було взято показник, який у ході оцінювання отримав значення 100% (100% своєчасності опрацювання рекомендацій та пропозицій, наданих за результатами по аудиторського звіту).

Якщо умовно значення цього показника визначити як 50, то значення узагальненого показника ефективності СВК дорівнюватиме 0,59, що відповідатиме середньому рівню ефективності СВК об'єкта перевірки.

У разі умовного застосування у третьому варіанті додаткового показника зі значенням 50%, узагальнений показник дорівнюватиме 0,68.

3.3. Пропозиції щодо імплементації комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України

На підставі розробленого та обґрунтованого у розділі 2 дисертаційної роботи науково-методичного апарату оцінювання ефективності СВК для його практичної реалізації розроблена комплексну методику оцінювання ефективності функціонування СВК.

Запропонований варіант комплексної методики був реалізований (див. п. 3.2) і довів свою дієвість та можливість застосування.

Аналіз отриманих результатів дав змогу визначити числове значення, яке може вказувати на про ефективність функціонування СВК установи.

Станом на сьогодні не лише в системі МОУ та ЗС України, а й на загальнодержавному рівні немає затвердженої методики оцінювання ефективності функціонування СВК.

Підходи викладені в наказі Департаменту внутрішнього аудиту МОУ “Про затвердження Тимчасової настанови з проведення аудиту управління ризиками” від 06.10.2017 № 33 не дають змоги, як визначено у п. 1.3 дослідження, оцінювати ефективність функціонування СВК у цілому визначенням числового показника.

Якщо допустити, що дві установи внаслідок контрольних заходів з проведення аудиту управління ризиками отримали однаковий висновок “керований рівень”, то числовий показник предмета перевірки буде різним на відміну від лише ствердження.

Чинні керівні документи і результати нашого дослідження доводять, що управління ризиком є одним із п’яти елементів ризик-орієнтованого внутрішнього контролю побудованого відповідно до міжнародної серії стандартів з внутрішнього контролю COSO.

Згідно з наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту” від 04.10.2011 № 1247 [200] напрямами проведення внутрішнього аудиту визначені:

аудит ефективності;

фінансовий аудит;

аудит відповідності.

У процесі здійснення аудиту ефективності оцінюють, у тому числі діяльність установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. Однак, аудит управління ризиками, як вид внутрішнього аудиту Стандартами не передбачений.

Таким чином, розроблена комплексна методика може бути практично застосована у процесі проведення аудиту ефективності.

Для правової реалізації положень комплексної методики та її практичного впровадження пропонуємо:

на першому етапі – під час апробації комплексної методики у процесі проведення аудиту ефективності фахівцям аудиторської служби затвердити її відповідним рішенням керівництва Департаменту внутрішнього аудиту;

на другому етапі – у разі підтвердження практичності комплексної методики затвердити її на рівні Міністерства оборони України, для чого переглянути наказ Департаменту внутрішнього аудиту “Про затвердження Тимчасової настанови з проведення аудиту управління ризиками” від 06.10.2017 № 33 на предмет приведення у відповідність до Постанови Кабінету Міністрів України № 1062, наказу МОУ № 145 та інших документів, що регламентують питання організації та функціонування СВК в системі МОУ та ЗС України; переглянути стандарти навантаження на фахівців аудиторської служби та термінів проведення аудиторських заходів з урахуванням впровадження комплексної методики оцінювання ефективності функціонування СВК;

на третьому етапі – отримані у процесі практичного застосування комплексної методики показники ефективності функціонування СВК систематизувати і розмістити у відповідній базі даних для подальшого формування статистичної інформації та брати до уваги в ході ризик-орієнтованого планування заходів внутрішнього аудиту відповідно до наказу Департаменту внутрішнього аудиту “Про затвердження Тимчасової настанови з ризик-орієнтованого планування” від 04.12.2017 № 42.

Висвітлювати результати оцінювання ефективності функціонування СВК на інформаційному ресурсі МОУ для відображення результатів діяльності керівників у контексті організації та здійснення ними внутрішнього контролю у підпорядкованих установах МОУ.

Комплексна методика може бути використана частково або тематично під час перевірки функціонування окремих її ключових показників.

Висновки до розділу 3

Запропонований підхід до визначення якісних показників шляхом застосування тестових процедур є універсальним завдяки можливості варіювати кількістю питань та підходом до їх оцінювання.

Результати проведеного дослідження поряд із визначенням ефективності функціонування кожного з показників оцінки ефективності функціонування СВК дають можливість визначити недоліки в системі.

У ході аналізу виявлено відсутність методики оцінювання ефективності СВК не лише в системі МОУ та ЗС України, а й загалі в системі внутрішнього фінансового контролю України. Це унеможливорює порівняння отриманих результатів із результатами існуючої практики та встановлення відповідних відмінностей.

Разом з тим, згідно з до підходами до аудиту управління ризиками, визначеними в наказі Департаменту внутрішнього аудиту МОУ № 33, запропонований варіант оцінювання дає можливість уточнити числовий показник ефективності СВК.

Запропонований алгоритм виконання аудиторського завдання дає змогу одночасно оцінювати ефективність системи внутрішнього контролю та оформлювати відповідний блок аудиторського звіту.

Практичне оцінювання ефективності СВК підконтрольного об'єкта довело свою дієвість і практичність, тому може бути широко застосовуване під час виконання відповідних аудиторських завдань.

Практична реалізація комплексної методики не потребує додаткових спеціальних та специфічних знань і навичок від працівників Служби внутрішнього аудиту.

ВИСНОВКИ

Мети дисертаційного дослідження щодо теоретичного обґрунтування та розроблення науково-методичних і практичних рекомендацій з оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України досягнуто шляхом вирішення наукового завдання, яке полягало в удосконаленні науково-методичного апарату оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи МОУ.

Щоб вирішити поставлене наукове завдання, у дисертаційному дослідженні було виконано ряд часткових завдань:

проаналізовано фактори зовнішнього та внутрішнього впливу на ефективність функціонування СВК, що дало змогу визначити керовані та некеровані фактори впливу. Сформульована необхідність урахування саме керованих факторів впливу стала обмеженням проведеного дослідження. Визначено необхідність урахування факторів під час формулювання показників СВК.

досліджено існуючі підходи до оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю, шляхом їх аналізу визначено підходи та ідентифіковано показники, сукупність яких потребує наукового обґрунтування та пошуку методу їх спільного застосування у розрахунках для визначення конкретного узагальненого показника, що свідчитиме про рівень ефективності СВК в установі.

за допомогою методу експертних оцінок обґрунтовано систему показників оцінювання ефективності СВК в установі Міністерства оборони України, яка містить 93 показники, з-поміж яких виокремлено 6 ключових показників. Під час оцінювання ефективності СВК доведено доцільність використання критерію оцінки функції корисності Е. К. Харрінгтона.

розроблено комплексну методику оцінювання ефективності СВК в установі Міністерства оборони України, яка структурно містить три взаємопов'язаних елементи:

ідентифікацію, формулювання та наукове обґрунтування системи показників ефективності функціонування СВК;

вибір ключових показників ефективності функціонування СВК, їх оцінювання;

формування матриці ключових показників, визначення узагальненого показника ефективності функціонування СВК та його оцінювання.

На основі результатів практичного оцінювання ефективності СВК в установі МОУ обґрунтовано рекомендації щодо застосування комплексної методики оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в установі МОУ.

Основні положення дисертаційної роботи, що містять елементи наукової новизни, полягають у такому:

вперше розроблено комплексну методику оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України, яка містить три взаємопов'язані етапи:

ідентифікація, формулювання та наукове обґрунтування системи показників ефективності функціонування СВК;

вибір ключових показників ефективності функціонування СВК, їх оцінювання;

формування матриці ключових показників та визначення узагальненого показника ефективності функціонування СВК.

Послідовне виконання вказаних етапів комплексної методики дає можливість визначити рівень функціонування СВК в установі МОУ шляхом розрахунку відповідного узагальненого числового показника, відповідно до запропонованого критерію оцінювання вказуватиме на рівень функціонування СВК в установі. Розроблена комплексна методика є першою науково обґрунтованою методикою з оцінювання ефективності СВК в установі Міністерства оборони України;

удосконалено систему показників ефективності системи внутрішнього контролю, яка на відміну від існуючих, поєднує якісні кількісні науково

обґрунтовані показники з урахуванням специфіки діяльності установи Міністерства оборони України.

У дослідженні сформульовано та обґрунтовано систему з 93 кількісних та якісних показників, які охоплюють усі п'ять елементів СВК, а саме: внутрішнє середовище, управління ризиками, заходи контролю, інформацію та комунікацію (інформаційний та комунікаційний обмін), моніторинг;

набули подальшого розвитку використання системи показників КРІ (Key Performance Indicators – показників фінансової та не фінансової системи оцінювання) у визначенні ефективності системи внутрішнього контролю в установі Міністерства оборони України. До цього часу систему показників КРІ в оцінюванні ефективності СВК не застосували не лише в системі МОУ, а й в інших галузях. Використана в дослідженні матриця КРІ дала можливість обчислити узагальнений показник ефективності СВК, що об'єднує ключові показники, які можуть свідчити про ефективність СВК.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості впровадження комплексної методики оцінювання ефективності СВК в аудиторській діяльності підрозділу внутрішнього аудиту не лише в системі Міністерства оборони та Збройних Сил України, а й інших підрозділах внутрішнього аудиту центральних органів виконавчої влади в Україні.

Також проведене дослідження дало змогу сформулювати такі висновки:

1. Сформульовано, що СВК у процесі функціонування, як і будь-яка інша система, зазнає впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів.

Аналіз основних документів, джерел та поглядів фахівців з організації внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України дав змогу ідентифікувати ряд зовнішніх та внутрішніх факторів, які чинять, або можуть чинити вплив на функціонування СВК. Зазначені фактори були розмежовані за ступенем керованості.

Визначено ряд керованих факторів впливу, на які учасники, що забезпечують належне функціонування внутрішнього контролю та СВК,

можуть реагувати у процесі функціонування, а також некеровану сукупність факторів, на які СВК не може впливати самотійно.

Таким чином, для дослідження зміни вихідних параметрів функціонування СВК досліджено роль керованих факторів у функціонуванні СВК.

Вплив некерованих факторів на функціонування СВК визначений як обмеження у проведеному дослідженні та врахований через неможливість впливу на них.

Проведений аналіз показав, що переважна більшість факторів пов'язані з якістю, станом і рівнем супутніх субпроцесів та операцій, у ході функціонування СВК як на рівні установи, так і на рівні вищого органу військового управління або рішення вищого керівництва. Через поляризацію цих процесів від негативного до позитивного значення можна визначити вплив окремих взятих факторів на систему: позитивний або негативний.

Внаслідок ідентифікації в дослідженні зовнішніх і внутрішніх факторів визначено їх вивчення для формулювання на їх основі відповідних показників функціонування СВК.

2. Аналізуючи динаміку змін поглядів авторів у проаналізованих джерелах, можна зробити висновок про еволюцію думки стосовно підходів до оцінювання ефективності СВК. З 2002 року до 2018 року переважна більшість учених вважали, що оцінити ефективність внутрішнього контролю можна лише завдяки повному аналізу СВК, тобто усіх її складових за допомогою якісних та кількісних показників. Так, однією з широко застосовуваних у світі моделей СВК вважають інтегровану модель COSO, що відображено в загальнодержавних вітчизняних та зарубіжних документах, які регламентують питання функціонування організації та проведення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Аналіз підходів до оцінювання ефективності СВК за документами, застосовуваними в урядових та оборонних організаціях США, підходів, запропонованих Комісією Спонсорських організацій Тредвею, Інститутом

внутрішніх аудиторів, Міжнародними стандартами аудиту, дає змогу стверджувати про переймання вітчизняними науковцями і науковцями близького зарубіжжя позитивного іноземного досвіду та інтерпретацію підходів зазначеними організаціями у дослідженні СВК комерційних і державних підприємств, установ та організацій з урахуванням національних особливостей.

Проаналізовані у дослідженні підходи до оцінювання ефективності СВК свідчать, що застосовувати математичні моделі лише для підходу ефект/затрати не доцільно.

Виявлено, що сучасні методи оцінювання ефективності СВК, застосовані іноземними та вітчизняними науковцями й управлінцями стосовно усіх елементів внутрішнього контролю спрямовані переважно на підсумкове тестування якісних характеристик системи та питання його організації, а не функціонування.

Широко застосовувані чек-листи, прийняті у західних країнах, не дають об'єктивного уявлення про конкретний числовий показник у конкретному значенні, а тільки підсумовують кількість балів за результатом суб'єктивної думки.

Також, проведений аналіз дав змогу визначити необхідність урахування й кількісних характеристик СВК через їх об'єктивність і безпосереднє відображення результативності дієвості контрольних процедур.

Підходи до оцінювання ефективності СВК, проаналізовані на цьому етапі дослідження, мають ґрунтуватися та бути оцінені з використанням кількісних та якісних показників, а надалі – методів експертних оцінок та вагових балів.

Результати аналізу підходів до оцінювання ефективності СВК засвідчили необхідність наукового обґрунтування системи їх показників та дослідження шляху спільного обчислення для визначення конкретного узагальненого (інтегрального) показника, що вказуватиме на ефективність СВК та відповідний критерій його оцінювання.

3. Розглянуті підходи до оцінювання ефективності СВК показали лише поверхневу регламентацію функціонування зазначеного процесу. Існуючий підхід, викладений у наказі Департаменту внутрішнього аудиту МОУ фактично не є науково обґрунтованим інструментом за допомогою якого можна діагностувати СВК, а базується переважно на констатації фактів щодо організації СВК за елементами елементів внутрішнього контролю, визначеними Постановою № 1062.

Також, визначено, що якісні показники відображають змістову, узагальнену (стверджувальну) інформацію про наявність певної характеристики процесу або явища у ході функціонування СВК, а кількісні – вказують на конкретну виміряну числову характеристику, отже кількісний показник може бути деталізованим параметром якісного показника, а також виражатися у формі певного числового коефіцієнта.

На нашу думку, неможливо врахувати усі показники ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, насамперед через зміну факторів впливу на систему, розвиток науки та науково-технічний прогрес.

Водночас можливо визначити основні показники, які дадуть змогу чіткіше та якісніше здійснити оцінити ефективність системи внутрішнього контролю.

Результатом проведеного дослідження є визначення системи показників, що можуть свідчити про ефективність функціонування СВК.

4. Ідентифіковані у процесі аналізу джерел критерії оцінювання ефективності СВК переважно не відображають сутності застосування критерію, тобто не визначають допустимої міри, за якої ефективність системи внутрішнього контролю можна вважати такою, що задовольняє вимоги до неї.

Запропоновані критерії можна розглядати як якісні характеристики, за якими можна оцінювати СВК.

Аналіз можливих критеріїв оцінювання ефективності функціонування СВК показав, що переважна більшість науковців вбачають основним

критерієм оцінювання результативність – досягнення установою заздалегідь запланованих цілей, тобто ступінь досягнення стратегічних цілей і завдань.

Таким чином, результативність діяльності установи можна відобразити за відповідно складеною шкалою, а критерій оцінювання буде полягатиме у визначенні певного числового діапазону показників, значення у межах якого визначатимуть результативність функціонування СВК.

5. Розроблено науково-методичний апарат комплексної методики оцінювання ефективності функціонування СВК:

по-перше, обрано метод обґрунтування та оцінювання показників ефективності СВК;

по-друге, обрано методу обґрунтування та оцінювання критеріїв оцінювання ефективності СВК;

по-третє, обґрунтовано показники оцінювання ефективності СВК;

по-четверте, оцінено обґрунтовані показники оцінки ефективності СВК.

6. Станом на цей час, в умовах становлення ризик-орієнтованого внутрішнього контролю як у системі МОУ та ЗС України та і державі в цілому, виникає нагальна потреба в оцінюванні його ефективності. Це зумовлено не лише вимогою керівних документів з питань організації та проведення аудиту, а й необхідністю надання вичерпної інформації керівникам про ефективність функціонування внутрішнього контролю у підпорядкованих установах, що дасть можливість керівникам бачити наслідки реалізації своїх управлінських функцій.

Комплексна методика дає можливість представникам аудиторської служби використовувати науково обґрунтований підхід до оцінювання ефективності СВК. Методику розроблено з огляду на можливість її подальшого застосування на практиці.

Представнику аудиторської служби запропоновано завдяки тестовим процедурам, анкетуванню та аналізу фінансової (бухгалтерської) звітності

обчислити значення обраних показників і нескладними математичними розрахунками визначати ефективність функціонування СВК установи.

7. Достовірність та обґрунтованість одержаних результатів підтверджене практичним оцінюванням ефективності функціонування СВК у Національному університеті оборони України імені Івана Черняхівського.

Шляхом застосування комплексної методики було визначено узагальнений показник ефективності СВК університету, який становить 60 % та відповідно до запропонованого критерію оцінювання відповідає: за рівнем зрілості системи управління ризиками – початковому рівню (середній ефективності СВК), за оцінкою за чотирибальною шкалою – “задовільно”.

Перевірку на чутливість проведено додаванням та зміною ключових показників: оцінювання за шістьма показниками, потім за сімома показниками, далі – за шістьма показниками із заміною ключового показника.

8. Перспективою подальших досліджень вбачаємо у підвищенні точності оцінювання ефективності СВК, а також пошук альтернативних методів її оцінювання.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: ратифікована із заявою Законом України № 1678-VII від 16.09.2014 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011 (дата звернення 01.02.2020).

2. *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*: веб-сайт. URL: <https://www.intosai.org> (дата звернення 01.02.2020).

3. *The Institute of Internal Auditors (IIA)*: веб-сайт. URL: <https://www.theiia.org> (дата звернення 01.02.2020).

4. *International Federation of Accountants (IFAC)*: веб-сайт. URL: <https://www.ifac.org> (дата звернення 01.02.2020).

5. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08 лютого 2017 року № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80> (дата звернення 01.02.2020).

6. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 року № 415-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/415-2017-%D1%80> (дата звернення 01.02.2020).

7. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-п> (дата звернення 01.02.2020).

8. Про затвердження Тимчасової настанови з проведення аудиту управління ризиками: наказ Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 06.10.2017 № 33.

9. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення 06.02.2020).

10. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 100: Постанова Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 р. № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п> (дата звернення 01.02.2020).

11. *Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission*: веб-сайт. URL: <https://www.coso.org> (дата звернення 01.09.2020).

12. *Association of Insurance & Risk Managers (AIRMIC)*: веб-сайт. URL: <https://www.airmic.com> (дата звернення 01.09.2020).

13. *American Risk & Insurance Association (ARIA)*: веб-сайт. URL: <http://www.aria.org/whatisaria.htm> (дата звернення 01.02.2020).

14. *Federation of European Risk Management Associations (FERMA)*: веб-сайт. URL: <https://www.ferma.eu/about/about-ferma> (дата звернення 01.02.2020).

15. *Global Association of Risk Professionals (GARP)*: веб-сайт. URL: <http://www.garp.org/#!/about> (дата звернення 01.02.2020).

16. *International Federation of Risk and Insurance Management Associations (IFIRMA)*: веб-сайт. URL: <http://www.ifirma.org/> (дата звернення 01.02.2020).

17. *International Organization for Standardization (ISO)*: веб-сайт. URL: <https://www.iso.org/home.html> (дата звернення 01.02.2020).

18. *Institute of Risk Management (IRM)*: веб-сайт. URL: <https://www.theirm.org/about/our-story.aspx> (дата звернення 01.02.2020).

19. *Risk Management Institution of Australia (RMIA)*: веб-сайт. URL: <https://www.rmia.org.au/about/who-we-are/> (дата звернення 01.02.2020).
20. *Professional Risk Manager's International Association (PRMIA)*: веб-сайт. URL: <https://prmia.org> (дата звернення 01.02.2020).
21. *Public Risk Management Association (PRIMA)*: веб-сайт. URL: <http://www.primacentral.org> (дата звернення 01.02.2020).
22. Лойшин А.А., Кустріч К.Г. Аналіз факторів зовнішнього та внутрішнього впливу на ефективність функціонування системи внутрішнього контролю. *Social development & Security*. 2019. № 9 (2). С. 37–57.
23. Loishyn, Anatolii, Sergey Levchenko, Ivan Tkach, Getmanskii Vitalii. Assessment of efficiency indicators of internal control system functioning. *Social development & Security*. 2019. № 9(4). pp. 120 – 130.
24. Loishyn, Anatolii A., Tkach, Ivan M. Liashenko, Ihor O., Zinchenko, Andrii & Lobanov, Anatolii A. Research of main international approaches for risk management process`s standardization in the context of internal control standardization in the Armed Forces of Ukraine and providing national security. *Revista Espacios*. 2019. № 40 (20) URL: <http://www.revistaespacios.com/a19v40n20/19402014.html>.
25. Anatolii A. Loishyn, Ivan M. Tkach, Oleh I. Uhrynovych, Dmitry A. Okipniak and Maryna, V. Potetiuiieva. Risk management in defense program: Evidence from Ukrainian arm forces. *Management Science Letters*. 2019. № 9. pp. 1071–1082.
26. Anatolii, Loishyn, Mykola, Tkach, Sergey, Levchenko, Vitalii, Getmanskii, Pavlo, Parhomenko. The expediency of identifying strategic alternatives to the development of the state's economic security system through SWOT analysis. *VUZF REVIEW*. 2019. № 4(4). doi: 10.5281/zenodo.3595873.
27. Лойшин А.А., Кустріч К.Г. До питання управління ризиками у Міністерстві оборони України та Збройних Силах України. *Social development & Security*. 2018. № 1(1). С. 27-31.

28. Лойшин А. А., Кустріч К. Г. Розвиток внутрішнього контролю та управління ризиками у Міністерстві оборони України та Збройних Силах України, у контексті реалізації завдань визначених Стратегічним оборонним бюлетенем України. *Social development & Security*. 2018. № 6 (4), С. 14-28.

29. Лойшин А. А., Кустріч К. Г. Щодо питання формування бюджетів на управління ризиками. *Social development & Security*. 2018. № 7 (5). С. 56-67.

30. Лойшин А. А., Колесник В. І., Серветник Р. М. Дослідження підходів до оцінювання ризиків, як складової концепції активної поведінки з управління ризиками. *Social development & Security*. 2018. № 5 (3). С. 34-47.

31. Лойшин А. А., Шпиталь О. Ю., Ткач І. М. Обґрунтування доцільності розробки індикаторів внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України. *Social development & Security*. 2018. № 6(8). С. 27–42.

32. Ігнатенко А. В., Лисенко М. В., Лойшин А. А., Мазка С. А. Аналіз процесу становлення внутрішнього аудиту в Міністерстві оборони України. *Social development & Security*. 2019. № 9 (1). С. 40–59.

33. Лойшин А. А., Серветник Р. М., Колесник В. І. Вибір методів обґрунтування показників оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю. *Актуальні проблеми національної економіки в інтересах оборони і безпеки держави та шляхи їх вирішення: матеріали наук.-практ. семінару (Київ, 18 травня 2019 р.)*. Київ : НУОУ ім. Івана Черняхівського, 2019. С. 20.

34. Лойшин А. А., Серветник Р. М., Колесник В. І. До питання визначення показників ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. *Проблеми якості оборонної продукції: організаційні, технічні та фінансово-економічні аспекти: мат. між. наук.-практ. конференції (м. Київ, 22-23 травня 2019 р.)*. Київ : НУОУ ім. Івана Черняхівського, 2019. С. 50–51.

35. Лойшин А. А., Ткач І. М., Ткач М. Я. До питання конфлікту інтересів в загальній системі внутрішнього контролю в контексті попередження втрат та нестач в управлінні фінансовими ресурсами.

Проблеми бойового та логістичного забезпечення складових сектору безпеки і оборони України: мат. всеукр. наук.-практ. конференції (м. Харків, 23 січня 2020 р.). Харків: НАНГУ, 2020. – 268 с.

36. Лойшин А. А., Бойко В. О., Бойко Р. В., Ткач М. Я. Рекомендації щодо фінансового та економічного забезпечення потреб національної оборони під час протидії гібридній війні. *Збірник наукових праць Центру воєнно-стратегічних досліджень Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського*. 2019. № 3(67). С. 64–72.

37. Лойшин А. А., Левченко С., Ткач М. Удосконалення системи державних закупівель у ЗС УКРАЇНИ (досвід країн членів ЄС та НАТО). *Вісник воєнної розвідки*. 2019. № 58. С. 47–49.

38. A. Syrotenko, I. Tkach, M. Tkach. Evaluation of the effectiveness of the internal control system of the institution using key performance indicators. 2020. *VUZF review*. 2020. №5(2). DOI: 10.38188/2534-9228.20.2.06.

39. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення 01.11.2019).

40. Про затвердження Основних засад здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001: Постанова Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 р. № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-п> (дата звернення 01.01.2020).

41. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2014 № 1200. URL: <https://cutt.ly/mfi963a> (дата звернення 11.01.2020).

42. Щодо організації та здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту: роз'яснення Міністерства фінансів України від

№ 33020-07-2/33930 від 19.12.2018 URL: <https://cutt.ly/Hfi3qMB> (дата звернення 13.01.2020).

43. Концепція державного внутрішнього фінансового контролю “Orange book” URL: <https://cutt.ly/Vfi3wHc> (дата звернення 01.02.2020).

44. Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю. Міністерство фінансів України: веб-сайт. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/normativna-baza-dvfk> (дата звернення 01.02.2020).

45. Нормативно-правове та методологічне забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Державна аудиторська служба України: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/Rfi3rys> (дата звернення 01.02.2020).

46. Guidelines for Internal Control in the Public Sector and the EC Organization for Economic Co-operation and Development: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/6fi3p49> (дата звернення 01.02.2020).

47. Меморандум ПА. ЄСІА: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/ofi3ssu> (дата звернення 01.02.2020).

48. Про затвердження порядку організації в системі Міністерства оборони України внутрішнього контролю та управління ризиками: наказ Міністерства оборони України від 04 квітня 2019 року № 145. URL: <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-kontrol.html> (дата звернення 15.12.2018).

49. Тимчасовий порядок організації внутрішнього контролю та управління ризиками у Міністерстві оборони України і Збройних Силах України: Міністерство оборони України. URL: <http://www.mil.gov.ua/diyalnist/vnutrishnij-kontrol.html> (дата звернення 15.12.2018).

50. Про затвердження Інструкції з організації внутрішнього контролю у Збройних Силах України: наказ начальника Генерального Штабу Збройних Сил України від 29.08.2016 № 340 URL: http://www.mil.gov.ua/content/pdf/vnytr_control/nakaz_340.pdf (дата звернення 15.12.2018).

51. Стандарти внутрішнього контролю в Міністерстві оборони та Збройних Силах України: затверджені Міністром оборони України від 04.07.2016. URL: <https://cutt.ly/xfi3dzx> (дата звернення 15.12.2018).

52. Словник української мови: в 11 томах. – Том 10, 1979. – стор. 553.

53. Словник української мови: в 11 томах. – Том 11, 1980. – стор. 326.

54. М. В. Кізло. Основні фактори впливу на систему контролю діяльності промислових підприємств./ М. В. Кізло // Сучасні проблеми економіки і менеджменту : тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, Львів, 10–12 листопада 2011 року, присвяченої 45-річчю Інституту економіки і менеджменту та 20-річчю Інституту післядипломної освіти Національного університету "Львівська політехніка" / Національний університет "Львівська політехніка", Інститут економіки і менеджменту, Інститут післядипломної освіти. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – С. 171–172. – Бібліографія: 4 назви.

55. Король В. В. Підходи щодо оцінювання ефективності внутрішньогосподарського контролю в управлінні виробництвом та реалізацією цукрових буряків. *Ефективна економіка*. 2013. № 9. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2335> (дата звернення 13.01.2020).

56. Болкунова Ю. Н. Влияние контрольной среды на эффективность внутреннего контроля. *Теория и практика сервиса: экономика, социальная сфера, технологии. Бухгалтерский учет, налоги и налогообложение*. 2012. № 5. С. 174-180. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vliyanie-kontrolnoy-sredy-na-effektivnost-vnutrennego-kontrolya> (дата звернення 13.01.2020).

57. Тарасова Т. М.. Оценка системы внутреннего контроля транспортного предприятия. *Концепт. Спецвыпуск*. 2013. № 04. URL: <http://e-koncept.ru/2013/13536.htm> (дата звернення 13.01.2020).

58. Лойшин А. А. Структурований опис підсистеми управління фінансовими ризиками військової частини за допомогою SWOT-аналізу. *Інтернаука, серія: Економічні науки*. 2018. № 3 (11). С. 13.

59. Каменська Т. О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб. / Т. О. Каменська, О. Ю. Редько ; Наук. шк. аудиту, Нац. Центр Обліку та Аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. – 375 с. (Наука – практиці).

60. Кузьмін О. Є. Теоретичні та прикладні засади менеджменту: Навчальний посібник / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – 2-е вид. доп. і перероб. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2003. – 352 с.

61. Anthony R. N. Management control systems / Robert N. Anthony, Vijay Govindarajan. – 11th ed. – NY: McGraw-Hill/Irwin, 2004. – 851 p.

62. Петренко Н. І., Бутинець Т.А. (2011). Середовище контролю: поняття, природа, соціальна цінність. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2011. № 2(20). doi: [https://doi.org/10.26642/pbo-2011-2\(20\)-371-384](https://doi.org/10.26642/pbo-2011-2(20)-371-384) (дата звернення 13.01.2020).

63. М. В. Кізло. Основні фактори впливу на систему контролю діяльності промислових підприємств./ М. В. Кізло // Сучасні проблеми економіки і менеджменту : тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, Львів, 10–12 листопада 2011 року, присвяченої 45-річчю Інституту економіки і менеджменту та 20-річчю Інституту післядипломної освіти Національного університету "Львівська політехніка" / Національний університет "Львівська політехніка", Інститут економіки і менеджменту, Інститут післядипломної освіти. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – С. 171–172. – Бібліографія: 4 назви.

64. Подоляничук О. А, Слободянюк А. В. Сутність внутрішнього контролю та проблеми його впровадження у сільськогосподарських підприємствах. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*. 2012. № 1 (56). С. 143-148.

65. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2015 року. Частина 1 URL: <http://aru.com.ua/msa> (дата звернення 15.01.2020).

66. *Міністерство фінансів України*: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/vfi3ggS> (дата звернення 23.01.2020).

67. Економічна енциклопедія: В 3 т. Т.1/Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Вид. центр “Академія”, 2002. – 950 с.

68. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 6-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2011.

69. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.

70. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології): монографія / В. О. Шевчук. – К.: КДТЕУ, 1998. – 371 с.

71. Максимова В. Ф. Формалізація системного дослідження внутрішнього економічного контролю / В. Ф. Максимова // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции. – Житомир; Краматорск: Рута, 2005. – С. 339–349.

72. Амбарнова О. Ю. Варкулевич Т. В. Система внутреннего контроля и ее интегральная оценка – как инструмент повышения эффективности деятельности страховых организаций. *АНИ: экономика и управление*. 2017. № 2 (19). С. 15–19.

73. Тихомиров А. Ю. О системе внутреннего контроля в компаниях. *Деньги и кредит*. 2002. № 3. С. 56–62.

74. Горло И. В. Использование математических моделей при оценке эффективности системы внутреннего контроля. *Экономико-математическое моделирование*. 2007. № 4 (85), 57–61.

75. Рахманкулов И. Ш. Тестирование эффективности системы внутреннего контроля. *Вестник экономики, права и социологии*”. 2007. № 1, 37-42.
76. The Sarbanes-Oxley Act. A Guide To The Sarbanes-Oxley Act: веб-сайт. URL: <http://www.soxlaw.com/index.htm> (дата звернення 10.01.2020).
77. Тарасова Т. М. Оценка системы внутреннего контроля транспортного предприятия. *Концепт. Спецвыпуск*. 2013. № 04. URL: <http://e-koncept.ru/2013/13536.htm>. (дата звернення 10.01.2020).
78. Босалко Д. С. Как оценивать эффективность внутреннего контроля. *Менеджмент в России и за рубежом*. 2011. № 4 URL: <https://dis.ru/library/688/33735/> (дата звернення 10.01.2020).
79. Internal Control: Integrated Framework – 2013 [Electronic resource]. URL: <http://www.coso.org> (дата звернення 10.01.2020).
80. Дорош Н. І., Фесай М. О. Методологічні аспекти оцінювання аудитором внутрішнього контролю на підприємстві. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2018. № 1(2). С. 68-76.
81. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2015 року. Частина 1 URL: <http://apu.com.ua/msa> (дата звернення 10.01.2020).
82. Максимова Г. В. Оценка системы внутреннего контроля. *Известия Байкальского государственного университета*. 2017. Т. 27, № 3, С. 372–379.
83. Даудов С. Д., Ковальов О. Н. Оценка системы внутреннего контроля внутренним аудитом как метод повышения эффективности бизнес-процессов организации. *Вестник НГИЭИ*. 2017. № 7 (74). С.132–147.
84. Серебрякова Т. Ю. К вопросу об оценке эффективности внутреннего контроля потребительского общества. *Современные проблемы науки и образования*. 2013. № 5. URL: <https://www.science-education.ru/ru/article/view?id=10720>

85. Євтушевська О. А. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю підприємств водного транспорту. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Науковий журнал. Серія: Економічні науки*. 2015. № 3 (80). URL: [http://zt.knteu.kiev.ua/files/2015/3\(80\)/uazt_2015_3_24.pdf](http://zt.knteu.kiev.ua/files/2015/3(80)/uazt_2015_3_24.pdf) (дата звернення 10.01.2020).

86. Филиппев Д. Ю. Эффективность внутреннего контроля: проблемы и критерии оценки. *Аудиторские ведомости*. 2016. № 9. С. 69–82.

87. Бардаш С. В., Осадча Т. С. Окремі аспекти якісного і кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю. *Економіка та держава*. 2011. № 11. С. 16–19.

88. Безверхий К. Эффективность або ефект від впровадження внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 2. С. 36–47.

89. Костирко Р. О. Оцінка ефективності внутрішнього контролю в управлінні витратами підприємства. URL: <https://cutt.ly/ufi3h4z> (дата звернення 10.01.2020).

90. Макаренко С.А., Шаповалова А.А. Оценка эффективности функционирования системы внутреннего контроля. *Бизнес и дизайн ревью*. 2018. № 4 (12). С. 8.

91. Макаренко С. А. Теоретические основы построения системы внутреннего контроля в коммерческих организациях / С.А. Макаренко, Л. В. Гладких, В. В. Адисултанова. *Экономика и предпринимательство*. 2017. № 1 (78). С. 1113–1117.

92. Макаренко С.А. Концептуальные основы внедрения внутреннего контроля в систему управления организаций малого и среднего бизнеса / С. А. Макаренко, А. А. Голубцова, А. П. Бабак. *Инновационное развитие экономики*. 2016. № 6 (36). С. 132–137.

93. Патраманська Л. Ю. Удосконалення підходів до оцінювання ефективності внутрішнього контролю на підприємствах електронної

комерції. *Ефективна економіка*. 2016. № 10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2016_10_48. (дата звернення 10.01.2020).

94. Якімова В.А. Оценка внутреннего контроля расчетов с персоналом по оплате труда в условиях применения аудируемым лицом автоматизированной информационной системы. *Международный бухгалтерский учет*. 2016. № 22. С. 27–43.

95. Гончар В. Формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств. інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. *Міжнародний науковий журнал*. 2016. № 2. С. 136-142.

96. Король В. В. Підходи щодо оцінювання ефективності внутрішньогосподарського контролю в управлінні виробництвом та реалізацією цукрових буряків. *Ефективна економіка*. 2013. № 9. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_9_48. (дата звернення 10.01.2020).

97. GAO: веб-сайт. URL: <https://www.gao.gov/products/GAO-14-704G> (дата звернення 10.01.2020).

98. COSO: веб-сайт. URL: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx> (дата звернення 10.01.2020).

99. Internal Control – Integrated Framework: Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control. Internal Control – Integrated Framework. September 2012

100. THEIIA: веб-сайт. URL: www.theiia.org/research (дата звернення 10.01.2020).

101. S. Kumuthinidevi. A Study on Effectiveness of the Internal Control System in the Private Banks of Trincomalee. *International Journal of Scientific and Research Publications*. 2016. № 6 (6). pp. 2250-3153.

102. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2015 року. Частина 1. URL: <http://apu.com.ua/msa> (дата звернення 10.01.2020).

103. *Comptroller.defense.gov*: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/nfi3kGh> (дата звернення 10.01.2020).

104. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-п>. (дата звернення 10.02.2020).

105. Про затвердження Тимчасової настанови з проведення аудиту управління ризиками: наказ Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 06.10.2017 № 33.

106. Стандарти внутрішнього контролю в Міністерстві оборони та Збройних Силах України: затверджені Міністром оборони України від 04.07.2016. URL: <https://cutt.ly/ufi3zkc> (дата звернення 10.02.2020).

107. Національна Академія Фінансів та Економіки Королівства Нідерланди. Вказівки для оцінювання та посилення Фінансового управління і контролю в державних установах: посібник. Київ : Міністерство фінансів України, 2019. URL: <http://www.mof.gov.ua> (дата звернення 10.02.2020).

108. David Parmenter. Key Performance Indicators. John Willey & Sons 2007.

109. Словник української мови: в 11 томах. — Том 7, 1976. — С. 10. URL: <http://sum.in.ua/s/pokaznyk> (дата звернення 08.01.2020).

110. Словник української мови: в 11 томах. — Том 7, 1976. — С. 9. URL: <http://sum.in.ua/s/pokaznyk> (дата звернення 08.01.2020).

111. *Словопедія*: веб-сайт URL: <http://slovopectia.org.ua/30/53407/26498.html> (дата звернення 08.01.2020).

112. Коргогтков Е. М. Дослідження систем управління: підручник. Москва: Видавничо-консалтингова компанія “ДеКА”, 2000. URL: <https://cutt.ly/5fi3vEY> (дата звернення 08.01.2020).

113. *Словник Ушакова Д. Н.*: веб-сайт URL: <https://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/952970> (дата звернення 08.01.2020).
114. *Толковый словарь под ред. С. И. Ожегова и Н. Ю. Шведовой*: веб-сайт. URL: <http://poiskslov.com> (дата звернення 08.01.2020).
115. Словарь синонимов русского языка. Практический справочник. — М.: Русский язык. З. Е. Александрова. 2011.
116. Основи моделювання бойових дій військ: Підручник - Київ: НАОУ, 2005. Під загальною редакцією доктора технічних наук, професора полковника Пермякова О. Ю. ISBN 966-8546-18-0.
117. *Энциклопедия социологии*: веб-сайт URL: <http://sociology.niv.ru/doc/encyclopedia/socio/index.htm> (дата звернення 08.01.2020).
118. *Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки*: веб-сайт URL: https://economic_mathematics.academic.ru (дата звернення 08.01.2020).
119. *Бизнес. Толковый словарь*. — М.: "ИНФРА-М", Издательство "Весь Мир". Грэхэм Бетс, Барри Брайндли, С. Уильямс и др. Общая редакция: д.э.н. Осадчая И.М.. 1998.
120. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. — 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М. 479 с.. 1999. https://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/19007 (дата звернення 08.01.2020).
121. Види, типи та значення статистичних показників: *Буковинська бібліотека*: веб-сайт URL: <https://buklib.net/books/35950/> (дата звернення 08.01.2020).
122. Словарь практического психолога. — М.: АСТ, Харвест. С. Ю. Головин. 1998. URL: <https://cutt.ly/xfi3WwE> (дата звернення 08.01.2020).
123. Справочник технического переводчика. – Интент. 2009-2013. URL: https://technical_translator_dictionary.academic.ru (дата звернення 08.01.2020).
124. Євтушевська О. А. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю підприємств водного транспорту. *Зовнішня торгівля: економіка,*

фінанси, право. 2015. № 3 (80). URL: <https://cutt.ly/6fi3RcV> (дата звернення 08.01.2020).

125. Горло И. В. Использование математических моделей при оценке эффективности системы внутреннего контроля. *Экономико-математическое моделирование*. 2007. № 4(85). С. 57-61.

126. Бардаш С. В. Окремі аспекти якісного і кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю. *Економіка та держава*. 2011. № 11. С. 16-19.

127. Филиппев Д. Ю. Эффективность внутреннего контроля: проблемы и критерии оценки. *Аудиторские ведомости*. 2016. № 9. С. 69–82.

128. Патраманська Л. Ю. Удосконалення підходів до оцінювання ефективності внутрішнього контролю на підприємствах електронної комерції. *Ефективна економіка*. 2016. № 10. С. 56-72.

129. Даудов С. Д. Ковальов О. Н. Оценка системы внутреннего контроля внутренним аудитом как метод повышения эффективности бизнес-процессов организации. *Вестник НГИЭИ*. 2017. № 7 (74). С. 132-147.

130. Дорош Н. І., Фесай М. О. Методологічні аспекти оцінювання аудитором внутрішнього контролю на підприємстві. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2018. №1-2. С. 68–76.

131. Макаренко С. А., Шаповалова А. А. Оценка эффективности функционирования системы внутреннего контроля. *Бизнес и дизайн ревью*. 2018. № 4 (12). С 8.

132. Морковкіна Е. Б. Подходы к пониманию внутреннего контроля и оценке его эффективности кредитной организации: российский и зарубежный опыт. *Финансы и кредит*. 2007. № 12 (252). С 39–43.

133. Internal Control Integrated Framework: Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control (Illustrative Tools).

134. Основи моделювання бойових дій військ: навч. посіб. / О. Ю. Пермяков та ін. Київ, : 2005. 481 с.

135. Кириленко В., Ковальов Л. Обґрунтування необхідності розробки показників та критеріїв оцінювання ефективності варіантів організації службово-бойової діяльності відділів прикордонної служби типу “А” на контрольних пунктах в’їзду-виїзду. *Збірник наукових праць Національної академії Державної прикордонної служби України Серія: військові та технічні науки*. 2016. № 4 (70). С. 49–63.

136. Словник української мови: в 11 томах. — Том 4, 1973. — С. 349.

137. *Slovopectia*: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/gfi3AaF> (дата звернення 08.01.2020).

138. Педагогічний словник / Редкол.: М. Д. Ярмаченко, І. А. Зязюн, В. М. Мадзігон, Н. Г. Ничкало, О. Я. Савченко, О. В. Сухомлинська та ін.: За ред. М. Д. Ярмаченка.- К.: Педагогічна думка, 2000. – 516 с.

139. *Словник Ушакова Д. Н.*: веб-сайт URL: <https://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/952970> (дата звернення 08.01.2020).

140. Словарь русского языка: В 4-х т. / РАН, Ин-т лингвистич. исследований; Под ред. А. П. Евгеньевой. — 4-е изд., стер. — М.: Рус. яз.; Полиграфресурсы, 1999.

141. *Словник синонімів Н. Абрамова*: веб-сайт. URL: <http://poiskslov.com/word/критерий/> (дата звернення 08.01.2020).

142. *Толковый словарь под ред. С. И. Ожегова и Н. Ю. Шведовой*: веб-сайт. URL: <http://poiskslov.com/word/критерий/> (дата звернення 08.01.2020).

143. Албегова И. Ф. Институционализация социальной работы в современной России: теория и практика / Албегова И. Ф.; Яросл. гос. ун-т. — Ярославль, 2004. — 163с.

144. Шерстюк А. А., Бакурова Е. А. Оцінювання системи внутрішнього контролю. *Облік і фінанси*. 2013. № 10(4). С. 413-420. URL: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/> (дата звернення 08.01.2020).

145. Патраманська Л. Ю. Удосконалення підходів до оцінювання ефективності внутрішнього контролю на підприємствах електронної комерції. *Ефективна економіка*. 2016. № 10.

146. Євтушевська О. А. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю підприємств водного транспорту. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Науковий журнал. Серія: Економічні науки*. 2015. № 3 (80). URL: <https://cutt.ly/Pfi3FIF> (дата звернення 08.01.2020).

147. Костирко Р. О. Оцінка ефективності внутрішнього контролю в управлінні витратами підприємства. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського*. URL: <https://cutt.ly/Zfi3GNg> (дата звернення 08.01.2020).

148. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.

149. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології): монографія / В. О. Шевчук. – К.: КДТЕУ, 1998. – 371 с.

150. Пантелєєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія / В. П. Пантелєєв; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 491 с.

151. Андреев В. Д. Практический аудит: справ. пособие / В. Д. Андреев. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.

152. Безверхий К. Ефективність або ефект від впровадження внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 2. С. 36-47.

153. Максимова В. Ф. Теоретичні та методологічні за) сади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В.Ф. Максимова. — К., 2006 — 34 с.

154. Шиян Д. В. Критерії та показники ефективності фінансового моніторингу банку. *Облік і фінанси*. 2012. № 9. С. 33.

155. Бутинець Т. А. Ефективність господарського контролю: проблеми визначення. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 2 (56). С. 10-18.
156. Садекова А. М. Аудиторська оцінка ефективності бухгалтерського контролю: Автореферат дис. к.е.н. ОДЕУ / А. М. Садекова. – Одеса. – 2007. – 17 с.
157. Пінчук Н. С., Буренко Л. М. Ефективність методів контролю контрольно-ревізійної служби України / Н.-С. М. Пінчук, Л. М. Буренко // URL: <https://cutt.ly/Wfi3KvE> (дата звернення 08.01.2020).
158. Оношко О. Ю. Методические основы оценки эффективности системы внутреннего контроля кредитной организации. *Известия байкальского государственного университета*. 2004. № 3 (40). С.16-18. URL: <https://cutt.ly/Afi3Zcu> (дата звернення 08.01.2020).
159. Лавров И. М. Современные подходы к оценке эффективности работы подразделений внутреннего контроля и аудита. *ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика*. 2016. № 2. С. 66-73. URL: <https://cutt.ly/2fi3XV8> (дата звернення 08.01.2020).
160. Серебрякова Т. Ю. К вопросу об оценке эффективности внутреннего контроля потребительского общества. *Современные проблемы науки и образования*. 2013. № 5. URL: <https://www.science-education.ru/ru/article/view?id=10720> (дата звернення 08.01.2020).
161. Босалко Д. С. Как оценивать эффективность внутреннего контроля. *Менеджмент в России и за рубежом*. 2011. № 4. URL: <https://cutt.ly/Vfi3VpP> (дата звернення 08.01.2020).
162. Ященко О. І. Економічні та соціальні аспекти оцінювання ефективності. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2008. № 18(6). С. 237–238.
163. Тищенко А. Н. Экономическая результативность деятельности предприятия: монография / А. Н. Тищенко, Н. А. Кизим, Я. В. Догайдайло. – Х.: ИНЖЭК, 2005. – 144 с.
164. Державний стандарт України. Системи управління якістю. Вимоги ДСТУ ISO 9001-2001. – К.: Держстандарт України, 2001. – 24 с.

165. Словник української мови: в 11 томах. — Том 2, 1971. — С. 302.
166. Словник української мови: в 11 томах. — Том 2, 1971. — С. 458.
167. Доцільність. *Vseslova*: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/Lfi3My2> (дата звернення 10.01.2020).
168. Термін “Кваліфікація”. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/term/12137> (дата звернення 10.01.2020).
169. *THEIA*: веб-сайт. URL: www.theia.org/research (дата звернення 10.01.2020).
170. The GAO Standards for Internal Control in the Federal Government (Green Book). *GAO*: веб-сайт. URL: <https://www.gao.gov/products/GAO-14-704G> (дата звернення 10.01.2020).
171. Кількісні методи експертного оцінювання : наук.-метод. розробка /уклад.: В. П. Новосад, Р. Г. Селіверстов, І. І. Артим. - Київ : НАДУ, 2009. 36 с. URL: <https://cutt.ly/Pfi315Z> (дата звернення 10.01.2020).
172. Лойшин А. А., Колесник В. І., Серветник Р. М. Дослідження підходів до оцінювання ризиків, як складової концепції активної поведінки з управління ризиками. *Social development & Security*. 2018. № 5 (3). С. 34-47.
173. Канхва В. С., Ефремян Б. Л. Анализ и оценка методов управления рисками. *Вестник МГСУ*. 2016. № 5. С.107 – 118.
174. Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 315 (переглянутий) “Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища”
175. Основи моделювання бойових дій військ: Підручник - Київ: НАОУ, 2005.
176. Белов В., Чумаков В. Векторна методика кількісної оцінювання узгодженості думок експертів. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 6. URL: <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2011/06/12.pdf> (дата звернення 10.01.2020).
177. Белов В. Т., Чумаков В. І. Нова методика кількісної оцінювання узгодженості думок експертів. *Вісник КТЕУ*. 2007. № 2. С. 84–90.

178. Kendall M. G. The advanced theory of statistic / M. G. Kendall, A. Stuart. New York, 1958. — Vol. 1, 2.
179. Застело О. В. Аналіз методів визначення узгодженості думки групи експертів під час оцінювання рівня сформованості іншомовної комунікативної компетентності слухачів. *Комп'ютер у школі та сім'ї*. 2015. № 8.
180. Трасковецька Л. М., Боровик Л. В., Боровик О. В. Автоматизація математичних методів експертних оцінок. *Збірник наукових праць НАДПСУ серія: військові та технічні науки*. 2013. № 2(60). С. 55–74.
181. Система KPI (Key Performance Indicator). *Разработка и применение показателей бизнес-процесса. Показатели эффективности*: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/jfi38fW> (дата звернення 10.01.2020).
182. Цюцюра С. В., Криворучко О. В., Цюцюра М. І. Ключові показники ефективності, принципи розробки ключових показників ефективності для бюджетної сфери. *Управління розвитком складних систем*. 2017. № 10. С.87–91.
183. Зелінський С.Е., 2013 KPI – на службу державній службі. <http://www.nbu.gov.ua/node/2116> (дата звернення 10.01.2020).
184. Как внедрить систему KPI в вашей компании Источник: <https://www.gd.ru/articles/3584-kpi> (дата звернення 10.01.2020).
185. Грицко У. А. Высшая математика в менеджменте conf.sfu-kras.ru/sites/mn2014/pdf/d03/s23/s23_003.pdf (дата звернення 10.01.2020).
186. Практичні вказівки щодо впровадження фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності (відповідальності) в органах державної влади України. *Міністерство фінансів України*: веб-сайт. URL: <https://cutt.ly/Ifi370X> (дата звернення 10.01.2020).
187. Степень согласованности мнений. Энциклопедия по экономике: веб-сайт. URL: <https://economy-ru.info/info/51638/> (дата звернення 10.01.2020).
188. Кендалл М., Стюарт А. Статистические выводы и связи. — М.: Наука, 1973.

189. David Parmenter. *Key Performance Indicators*. John Willey & Sons 2007.
190. Методичного посібника для керівників установ та державних внутрішніх аудиторів “Індикатори стану внутрішнього контролю установи державного сектору України. *Міністерство фінансів України*: веб-сайт. URL: <https://minfin.gov.ua> (дата звернення 10.01.2020).
191. Anatolii A. Loishyn, Ivan M. Tkach, Oleh I. Uhrynovych, Dmitry A. Okipniak and Maryna, V. Potetiuiieva. Risk management in defense program: Evidence from Ukrainian arm forces. *Management Science Letters*. 2019. № 9. pp. 1071–1082.
192. Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print> (дата звернення 10.01.2020).
193. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 №1203.
194. Про затвердження Інструкції з організації та ведення бухгалтерського обліку у Збройних Силах України: Наказ Міністерства оборони України від 19.12.2014 № 905 (зі змінами).
195. Щодо обліку сум незаконних виплат особовому складу: вказівка Департаменту фінансів Міністерства оборони України від 20.11.2017 № 248/2/4/1250, С. 15-19.
196. Про затвердження типової форми № 5-дс “Примітки до річної фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2017 № 977.
197. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 10.01.2020).

198. Про затвердження Порядку заповнення форм фінансової звітності в державному секторі та Змін до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 28.02.2017 № 307.

199. Лузянин В. П. Подход к определению состава группировки сил и средств оборонной достаточности. *Военная мысль*. 1992. № 11 С. 25–29.

200. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (дата звернення 10.01.2020).

ДОДАТКИ

Додаток А

Список публікацій здобувача за темою дисертації

1. Loishyn, Anatolii A. Comprehensive approach for assessment of internal control efficiency system. *Social development & Security*. 2019. № 9 (5). P. 158–173 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).
2. Лойшин А. А. Аналіз сучасних підходів до управління ризиками у контексті стандартизації в оборонному відомстві. *Труди університету*. 2018. № 1(146). С. 123–132.
3. Лойшин А. А. Дослідження передумов історичного розвитку та становлення ризик-менеджменту. *Social development & Security*. 2018. № 2(4). С. 28–41 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).
4. Лойшин А. А. Вибір показників науково-методичного апарату оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України. *Social development & Security*. 2019. № 9 (3). С. 66–90 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Resource index, Zenodo).
5. Лойшин А. А. Структурований опис підсистеми управління фінансовими ризиками військової частини за допомогою SWOT-аналізу. *Інтернаука. Економічні науки*. 2018. № 3 (11). С. 13–19 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus International, Google Scholar, Polish Scholarly Bibliography, Research Bib, Electronic Journals Library, Open J-Gate, Ulrichsweb Global Serials Directory, Academic keys).
6. Лойшин А. А., Кустрич К. Г. Аналіз факторів зовнішнього та внутрішнього впливу на ефективність функціонування системи внутрішнього контролю. *Social development & Security*. 2019. № 9 (2). С. 37–57 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

7. Loishyn, Anatolii, Levchenko Sergey, Tkach Ivan, Vitalii Getmanskii. Assessment of efficiency indicators of internal control system functioning. *Social development & Security*. 2019. № 9 (4). P. 120–130 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

8. Лойшин А. А., Кустріч К. Г. До питання управління ризиками у Міністерстві оборони України та Збройних Силах України. *Social development & Security*. 2018. № 1 (1). С. 27–31 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

9. Лойшин А. А., Колесник В. І., Серветник Р. М. Дослідження підходів до оцінювання ризиків, як складової концепції активної поведінки з управління ризиками. *Social development & Security*. 2018. № 5 (3). С. 34–47 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

10. Лойшин А. А., Кустріч К. Г. Розвиток внутрішнього контролю та управління ризиками у Міністерстві оборони України та Збройних Силах України, у контексті реалізації завдань визначених Стратегічним оборонним бюлетенем України. *Social development & Security*. 2018. № 6 (4). С. 14–28 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

11. Лойшин А. А., Кустріч К. Г. Щодо питання формування бюджетів на управління ризиками. *Social development & Security*. 2018. № 7 (5). С. 56–67 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

12. Лойшин А. А., Шпиталь О. Ю., Ткач І. М. Обґрунтування доцільності розробки індикаторів внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України. *Social development & Security*. 2018. № 6 (8). С. 27–42 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

13. Ігнатенко А. В., Лисенко М. В., Лойшин А. А., Мазка С. А. Аналіз процесу становлення внутрішнього аудиту в Міністерстві оборони України. *Social development & Security*. 2019. № 9 (1). С. 40–59 (міжнародні наукометричні бази: Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

14. Loishyn Anatolii A., Tkach Ivan M. Liashenko Ihor O., Zinchenko Andrii & Lobanov Anatolii A. Research of main international approaches for risk management process`s standardization in the context of internal control standardization in the Armed Forces of Ukraine and providing national security. *Revista Espacios*. 2019. № 40 (20) URL: <http://www.revistaespacios.com/a19v40n20/19402014.html> (міжнародні наукометричні бази: Scopus, Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

15. Anatolii A. Loishyn, Ivan M. Tkach, Oleh I. Uhrynovych, Dmitry A. Okipniak and Maryna, V. Potetiuiieva. Risk management in defence program: Evidence from Ukrainian arm forces. *Management Science Letters*. 2019. № 9. P. 1071–1082 (міжнародні наукометричні бази: Scopus, Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

16. Loishyn Anatolii, Tkach Mykola, Levchenko Sergey, Getmanskii Vitalii, Parhomenko Pavlo. The expediency of identifying strategic alternatives to the development of the state's economic security system through SWOT analysis. *VUZF REVIEW*. 2019. № 4 (4). doi: 10.5281/zenodo.3595873 (міжнародні наукометричні бази: Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

17. Лойшин А. А., Бойко В. О., Бойко Р. В., Ткач М. Я. Рекомендації щодо фінансового та економічного забезпечення потреб національної оборони під час протидії гібридній війні. *Збірник наукових праць Центру воєнно-стратегічних досліджень Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського*. 2019. № 3 (67). С. 64–72.

18. Лойшин А., Левченко С., Ткач М. Удосконалення системи державних закупівель у ЗС України (досвід країн-членів ЄС та НАТО). *Вісник воєнної розвідки*. 2019. № 58. С. 47-49.

19. A. Syrotenko, I. Tkach, A. Loishyn, M. Tkach. Evaluation of the effectiveness of the internal control system of the institution using key performance indicators. *VUZF REVIEW*. 2020. № 5(2). doi: 10.38188/2534-9228.20.2.06 (Index Copernicus, Google Scholar, Crossref, Academic Recourse index, Zenodo).

20. Лойшин А. А. Становлення системи управління ризиками в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України. *Актуальні питання економіки, фінансів, менеджменту та права в сучасних умовах: міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Полтава, 2 квітня 2018 р.). Полтава : ЦФЕНД, 2018. С.22-24.

21. Лойшин А. А. Актуальні питання управління ризиками. *Молодіжна військова наука у Київському національному університеті імені Тараса Шевченка: всеукр. практ. конф. мол. вч., ад., слух., курс. і студ.* (м. Київ, 26 квітня 2018 р.). Київ : ВІКНУ, 2018. С. 215.

22. Лойшин А. А. До питання управління ризиками в процесі здійснення фінансового забезпечення заходів мобілізаційної підготовки. *Актуальні проблеми національної економіки в інтересах оборони і безпеки держави та шляхи їх вирішення: зб. матеріалів наук.-практ. семінару* (м. Київ, 6 червня 2018) Київ : НУОУ імені Івана Черняхівського, 2018. С. 22–25.

23. Лойшин А.А. Аналіз стану забезпечення Збройних Сил України озброєнням та військовою технікою в контексті наявності ризику зниження рівня боєздатності. *Розвиток фінансів, банківської справи та страхування в Україні та світі: зб. тез доп. І всеукр. досл. інт.-конф. студ. та мол. вч.* (м. Київ, 20 вересня 2018 р.). Київ : Центр досліджень фінансів, банківської справи та страхування “FBS GROUP”, 2018. С. 72-75.

24. Лойшин А. А. Необхідність у покращенні інвестиційного клімату в контексті ризику невикористання альтернативного джерела забезпечення ВМС ЗС України. *Морська стратегія держави. Розвиток та реалізація морського потенціалу України: матеріали між. наук.-практ. форуму* (м. Київ, 20–21 червня 2018 р.). Київ : НУОУ імені Івана Черняхівського, 2018. С. 110–113.

25. Лойшин А. А. Актуальні питання управління ризиками. *Молодіжна військова наука у Київському національному університеті імені Тараса Шевченка: мат. доповідей всеукраїнської практ. конференції молодих вчених, ад'юнктів, слухачів, курсантів і студентів* (м. Київ, 25 квітня 2019 р.). Київ : ВІКНУ, 2019. С. 186.

26. Лойшин А. А., Серветник Р. М., Колесник В. І. Вибір методів обґрунтування показників оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю. *Актуальні проблеми національної економіки в інтересах оборони і безпеки держави та шляхи їх вирішення: матеріали наук.-практ. семінару* (Київ, 18 травня 2019 р.). Київ : НУОУ ім. Івана Черняхівського, 2019. С. 20.

27. Лойшин А. А., Серветник Р. М., Колесник В. І. До питання визначення показників ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. *Проблеми якості оборонної продукції: організаційні, технічні та фінансово-економічні аспекти: мат. між. наук.-практ. конференції* (м. Київ, 22-23 травня 2019 р.). Київ : НУОУ ім. Івана Черняхівського, 2019. С. 50-51.

28. Лойшин А. А., Ткач І. М., Ткач М. Я. До питання конфлікту інтересів в загальній системі внутрішнього контролю в контексті попередження втрат та нестач в управлінні фінансовими ресурсами. *Проблеми бойового та логістичного забезпечення складових сектору безпеки і оборони України: мат. всеукр. наук.-практ. конференції* (м. Харків, 23 січня 2020 р.). Харків: НАНГУ, 2020. – 268 с.

29. Методичний посібник ВП 8-00(01).01. Організація внутрішнього контролю та управління ризиками / Лойшин А., Кустріч К., Бреус Ста ін.; за ред. К. Кустріча. Київ: Головна інспекція МОУ, 2019. 179 с.

Додаток Б

Анкета експертного оцінювання

щодо оцінювання показників ефективності системи внутрішнього контролю

1. Які на Вашу думку показники найсуттєвіші в процесі оцінки ефективності системи внутрішнього контролю (оцініть важливість кожного елемента від 1 до 10 балів, де “1” – найвищий пріоритет важливості, “10” – найнижчий пріоритет важливості).

№ п/п	Елемент	Бал
1. Якісні показники ефективності СВК		
1	стан розроблення та затвердження керівником установи внутрішніх документів СВК;	
2	стан запровадження чітких систем (порядків) планування діяльності;	
3	стан запровадження чітких систем (порядків) контролю за виконанням та звітуванням про виконання планів, завдань і функцій;	
4	стан виконання керівництвом та працівниками установи планів, завдань і функцій, визначених законодавством, та затверджених керівником установи внутрішніх документів;	
5	якість оцінки досягнутих результатів та за необхідності проведення уточнення планів;	
6	якість розподілу повноважень щодо процесів, операцій, регламентів, та структури;	
7	якість інформування керівництва установи про ризики, що виникають під час виконання покладених на них завдань і функцій;	
8	своєчасність коригування планів діяльності установи;	
9	якість здійснення моніторингу заходів внутрішнього контролю;	
10	якість обміну інформацією в системі внутрішнього контролю;	
11	якість ідентифікації ризиків;	
12	якість оцінки ризиків;	
13	стан реалізації заходів контролю;	
14	професійна чесність;	
15	етичні цінності керівництва;	

№ п/п	Елемент	Бал
16	ротація (плинність) персоналу в межах організації;	
17	способи реагування на ідентифіковані та оцінені ризики внутрішнього характеру;	
18	повнота та якість розподілу обов'язків та повноважень за виконання конкретних функцій та процесів;	
19	рівень контролю за доступом до ресурсів та облікових записів;	
20	закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів;	
21	контроль за достовірністю проведених операцій;	
22	систематичний перегляд роботи кожного працівника установи (нагляд);	
23	оцінка загальних результатів діяльності установи;	
24	рівень дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку працівниками установи;	
25	рівень надання повної, своєчасної та достовірної інформації керівництву установи всіх рівнів щодо виконання завдань і функцій, ідентифікації та оцінки ризиків, стану реалізації заходів контролю та моніторингу, впровадження їх результатів, для прийняття ним відповідних управлінських рішень;	
26	стан налагодження установою інформаційного та комунікаційного обміну із зовнішніми сторонами (міністерствами, центральними органами виконавчої влади, науковими установами, споживачами послуг тощо);	
27	стан впровадження рекомендацій підрозділу внутрішнього аудиту бюджетної установи;	
28	стан впровадження обов'язкових вимог за результатами контрольних заходів органів державного фінансового контролю;	
29	професійний рівень працівників, достатність знань персоналу;	
30	філософія керівництва та стиль управління;	
31	розподіл повноважень та відповідальності;	
32	кадрова політика; політика та практика управління людськими ресурсами;	
33	система контролю з боку керівництва;	
34	загальна організованість персоналу;	
35	злагодженість дій персоналу;	
36	зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі;	

№ п/п	Елемент	Бал
37	відношення керівництва до внутрішнього контролю;	
38	розміри організації, оргструктура, масштаби та види діяльності;	
39	кількість і регіональна неоднорідність розташування відособлених підрозділів або дочірніх підприємств;	
40	рівень сприйняття інформації персоналом;	
41	неформальні норми поведінки на підприємстві;	
42	підвищення кваліфікації персоналу;	
43	рівень компетентності тих, хто бере участь в заходах контролю;	
44	історія шахрайств в установі;	
45	якість фінансової (бухгалтерської) звітності;	
46	наявність планів контрольної роботи та окремого контрольного процесу;	
47	наявність норм функціонування об'єкта контролю;	
48	існування максимально можливого рівня незалежності суб'єкта контролю;	
49	чіткий розподіл контрольних повноважень;	
50	наявність та оперативність зворотного зв'язку;	
51	повнота охоплення господарської системи контролем;	
52	наявність злагодженої взаємодії між суб'єктами контролю;	
53	рівень трансформації системи контролю;	
54	самодостатність системи контролю;	
55	відповідальність суб'єкта контролю за контрольні дії та їх результат;	
56	достовірність результатів контролю;	
57	об'єктивність (неупередженість контрольних дій);	
58	виконання контролем власних функцій;	
59	доведення результатів контролю до трудового колективу(персоналу);	
60	своєчасність контрольних дій, адекватність контрольних дій потребі у їх здійсненні;	
61	відповідність обраних форм, способів та прийомів контролю сформульованим завданням та характеристикам функціонування об'єктів контролю;	

№ п/п	Елемент	Бал
62	участь суб'єкта контролю в удосконаленні норм функціонування об'єктів управління;	
63	оперативність та повнота звітування перед суб'єктом – ініціатором контролю;	
63	наявність раптовості контрольного процесу;	
64	наявність прозорості здійснення контрольних дій;	
65	здійснення контрольних дій у межах встановлених повноважень;	
66	відповідність встановлених термінів на проведення контрольних дій фактичному перебігу;	
67	своєчасність оцінки ризиків;	
68	відповідність проведених контрольних заходів до ідентифікованих ризиків;	
69	загальний рівень кваліфікації суб'єктів контролю;	
70	стаж роботи суб'єктів контролю;	
71	наявність сертифікатів у персоналу щодо підвищення кваліфікації, навчань;	
72	виконання плану контрольних перевірок;	
<i>2. Кількісні показники ефективності СВК</i>		
1	показник неефективних операцій;	
2	обсяг обігу ресурсів в установі;	
3	показник витрат та нестач;	
4	кількість рекомендацій щодо недопущення імовірних порушень;	
5	узагальнений показник ефективності роботи підрозділу ВК;	
6	коефіцієнт співвідношення вартості резервів, виявлених протягом звітного періоду до витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю або витрат на організацію та проведення окремого контрольного заходу;	
7	коефіцієнт своєчасності завершення контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, завершених у передбачені терміни, до кількості всіх контрольних заходів, проведених протягом звітного періоду;	
8	коефіцієнт співвідношення відшкодованої завданої шкоди протягом звітного періоду до витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю, або витрат на організацію та проведення окремого контрольного заходу;	

№ п/п	Елемент	Бал
9	коефіцієнт співвідношення витрат звітної періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю у складі адміністративних витрат, або витрат звітної періоду на організацію та проведення окремого контрольного заходу до одержаного чистого прибутку протягом звітної періоду;	
10	коефіцієнт плановості проведення контрольних заходів;	
11	коефіцієнт виконання планів та програм контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, проведених з повним дотриманням та виконанням планів та програм, до загальної кількості проведених контрольних заходів протягом звітної періоду;	
12	коефіцієнт оперативності проведення контрольних заходів;	
13	коефіцієнт відшкодування встановленої матеріальної шкоди протягом періоду, що досліджується;	
14	відсоток своєчасно впроваджених рекомендацій;	
15	відсоток своєчасно поданих звітів за підсумками проведених перевірок;	
16	кількість виявлених недоліків та порушень;	
17	середня тривалість контрольного заходу;	
18	прямий економічний ефект від контрольних заходів;	
19	відсоток виконаних рекомендацій за результатами контрольних заходів;	
20	кількість проведених контрольних заходів;	

Експерт: _____

Дата проведення анкетування: _____

Підпис: _____

Додаток В

Матриця експертної оцінки показників ефективності СВК

Показники	Експерти												Разом	Середнє значення
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
n_1	4	4	1	1	4	5	5	3	5	1	1	1	35	2,97
n_2	3	3	1	1	2	2	3	1	3	1	1	4	25	2,08
n_3	3	3	1	2	2	2	2	1	1	1	1	5	24	2,0
n_4	6	6	1	1	3	1	4	2	1	1	1	6	33	2,75
n_5	5	5	1	4	4	3	3	3	3	1	1	1	34	2,83
n_6	3	3	1	3	2	1	2	1	3	1	1	6	27	2,25
n_7	3	3	1	2	2	5	2	1	4	1	1	1	26	2,17
n_8	4	4	1	4	5	2	3	4	6	3	1	1	38	3,17
n_9	4	4	1	3	3	1	4	2	6	1	1	1	31	2,58
n_{10}	3	3	1	2	5	1	2	4	5	2	1	1	30	2,5
n_{11}	2	2	1	1	2	1	2	1	1	1	1	1	16	1,33
n_{12}	2	2	1	2	2	3	1	1	1	1	1	1	18	1,5
n_{13}	1	1	1	2	2	3	2	1	2	1	1	1	18	1,5
n_{14}	1	1	1	3	2	2	1	1	1	6	5	5	29	2,41
n_{15}	1	1	1	3	2	2	2	1	2	7	5	5	32	2,66
n_{16}	2	2	5	3	4	8	3	3	4	7	5	5	51	4,25
n_{17}	3	3	1	3	6	2	4	5	6	1	1	1	36	3,0
n_{18}	4	3	1	2	2	1	3	1	2	1	1	7	28	2,33
n_{19}	5	4	1	4	2	3	3	1	1	3	1	1	29	2,41
n_{20}	5	5	1	3	2	2	2	1	1	1	1	1	25	2,08
n_{21}	4	4	1	2	2	3	1	1	4	1	1	1	25	2,08
n_{23}	4	5	5	4	4	2	3	6	7	3	5	5	53	4,41
n_{24}	3	3	1	5	5	1	2	4	5	2	1	1	33	2,75
n_{25}	6	6	5	5	3	3	4	1	8	6	5	5	57	4,75
n_{26}	2	2	1	4	2	4	3	3	5	3	1	1	31	2,58
n_{27}	4	4	1	6	4	7	4	3	7	4	1	1	46	3,83
n_{28}	1	1	1	5	3	4	5	2	3	1	1	3	30	2,5
n_{29}	1	1	1	5	3	4	3	2	3	1	1	4	29	2,42
n_{30}	3	3	1	4	4	1	1	2	2	2	1	1	25	2,08
n_{31}	3	3	1	5	2	4	3	1	4	7	5	5	43	3,58
n_{32}	2	2	1	3	4	1	4	3	2	1	1	4	28	2,33
n_{33}	2	2	1	2	4	1	2	3	7	2	1	1	28	2,33
n_{34}	1	1	1	2	3	3	2	3	6	1	1	1	25	2,08
n_{35}	3	3	1	8	2	2	3	2	4	6	3	3	40	3,33
n_{36}	3	3	1	3	2	1	4	2	4	6	1	1	31	2,58
n_{37}	6	6	1	4	4	4	4	4	6	4	1	1	45	3,75
n_{38}	2	2	1	1	1	1	3	1	1	5	1	7	26	2,17
n_{39}	4	4	6	5	7	3	7	7	3	3	1	1	51	4,25
n_{40}	4	4	6	6	8	4	4	10	5	6	5	5	67	5,58
n_{41}	5	5	6	7	1	2	4	1	7	4	3	3	48	4,0
n_{42}	6	6	6	4	7	2	4	7	7	8	3	3	63	5,25
n_{43}	3	3	1	3	2	5	3	2	5	2	3	3	35	2,92
n_{44}	1	1	1	4	1	1	2	1	2	1	1	1	17	1,42
n_{45}	1	1	1	2	6	2	4	6	8	5	1	1	38	3,17

Показники	Експерти												Разом	Середнє значення
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
n_{46}	2	2	1	3	1	3	2	1	4	1	1	1	22	1,83
n_{47}	3	2	1	4	6	5	6	6	6	3	1	1	44	3,67
n_{48}	4	3	6	4	5	8	7	6	6	3	1	1	54	4,5
n_{49}	4	3	6	2	6	5	6	6	2	2	1	1	44	3,67
n_{50}	3	4	1	2	5	2	3	6	1	1	1	1	30	2,5
n_{51}	3	3	1	4	3	2	4	3	2	2	1	1	29	2,42
n_{52}	2	2	1	5	1	5	2	1	4	2	1	1	27	2,25
n_{53}	3	3	1	4	3	1	2	3	4	2	1	1	28	2,33
n_{54}	6	5	1	3	4	4	3	4	6	3	1	1	41	3,42
n_{55}	3	3	1	3	3	2	2	3	2	2	1	1	26	2,17
n_{56}	1	1	1	2	3	3	3	4	2	1	1	1	23	1,92
n_{57}	1	2	1	2	1	2	2	1	1	1	1	8	23	1,92
n_{58}	1	1	1	3	1	2	1	1	1	1	1	9	23	1,92
n_{59}	2	2	1	3	2	2	3	2	1	1	1	6	26	2,17
n_{60}	5	5	1	2	3	3	7	3	4	3	1	1	38	3,17
n_{61}	1	1	1	3	2	3	6	2	1	2	1	1	24	2,0
n_{62}	3	3	1	4	4	3	4	4	1	2	1	1	31	2,58
n_{63}	5	5	1	2	6	3	4	6	4	3	2	1	41	3,42
n_{64}	5	5	1	2	7	2	6	6	3	1	1	1	40	3,33
n_{65}	2	2	1	5	6	2	2	6	4	2	1	1	37	3,08
n_{66}	2	2	1	2	1	2	2	1	4	1	1	5	24	2,0
n_{67}	3	3	1	2	1	5	2	1	2	2	1	1	24	2,0
n_{68}	1	1	5	2	5	4	3	5	4	3	3	3	39	3,25
n_{69}	2	2	1	3	1	2	3	1	1	1	1	6	24	2,0
n_{70}	3	3	1	2	1	5	3	1	3	1	1	1	25	2,08
n_{71}	5	5	1	3	3	1	2	3	2	2	1	1	29	2,42
n_{72}	4	4	1	3	7	9	3	7	4	7	3	3	55	4,58
n_{73}	4	4	1	3	2	9	3	2	4	5	1	1	39	3,25
n_{74}	5	5	1	4	2	9	3	2	4	2	1	1	39	3,25
k_1	2	2	1	4	3	1	6	3	1	1	1	1	26	2,17
k_2	5	5	1	4	3	5	3	3	6	7	1	1	44	3,67
k_3	1	1	1	3	1	3	2	1	2	5	1	1	22	1,83
k_4	4	4	1	3	6	5	4	6	7	1	5	5	51	4,25
k_5	4	3	1	5	9	3	5	10	4	3	1	1	49	4,08
k_6	5	4	4	4	8	2	4	10	7	5	1	1	55	4,58
k_7	3	3	4	3	8	5	4	10	7	6	1	1	55	4,58
k_8	2	2	4	3	3	9	3	3	8	3	3	3	46	3,83
k_9	5	5	3	4	6	2	3	6	7	7	8	8	64	5,33
k_{10}	4	4	4	8	3	3	7	3	8	4	1	1	50	4,17
k_{11}	4	4	3	6	6	3	6	6	4	3	1	1	47	3,97
k_{12}	4	4	3	6	6	4	5	6	3	4	5	5	55	4,58
k_{13}	3	3	4	7	3	9	4	3	4	2	5	5	52	4,33
k_{14}	3	3	3	4	3	3	7	3	3	1	1	1	35	2,92
k_{15}	4	4	3	8	6	3	3	6	4	2	1	1	45	3,75
k_{16}	1	1	4	7	6	10	4	6	3	7	8	8	65	5,42
k_{17}	5	5	4	4	8	7	5	10	4	9	5	5	71	5,92
k_{18}	2	4	3	3	6	3	6	6	7	1	1	1	43	3,58
k_{19}	2	4	3	3	3	7	6	3	3	1	1	1	37	3,08
k_{20}	3	3	3	7	8	8	5	10	5	9	5	5	71	5,92

Додаток Г

Присвоєння рангів елементам блоку анкети

Показник	Номер за анкетою	Середнє значення	Новий ранг	Зміст показника
n_1	1	2,92	48	стан розроблення та затвердження керівником установи внутрішніх документів СВК;
n_2	2	2,08	15	стан запровадження чітких систем (порядків) планування діяльності;
n_3	3	2	10	стан запровадження чітких систем (порядків) контролю за виконанням та звітуванням про виконання планів, завдань і функцій;
n_4	4	2,75	45	стан виконання керівництвом та працівниками установи планів, завдань і функцій, визначених законодавством, та затверджених керівником установи внутрішніх документів;
n_5	5	2,83	47	якість оцінки досягнутих результатів та за необхідності проведення уточнення планів;
n_6	6	2,25	26	якість розподілу повноважень щодо процесів, операцій, регламентів, та структури;
n_7	7	2,17	21	якість інформування керівництва установи про ризики, що виникають під час виконання покладених на них завдань і функцій;
n_8	8	3,17	54	своєчасність коригування планів діяльності установи;
n_9	9	2,58	40	якість здійснення моніторингу заходів внутрішнього контролю;
n_{10}	10	2,5	37	якість обміну інформацією в системі внутрішнього контролю;
n_{11}	11	1,33	1	якість ідентифікації ризиків;
n_{12}	12	1,5	3	якість оцінки ризиків;
n_{13}	13	1,5	3	стан реалізації заходів контролю;
n_{14}	14	2,42	32	професійна чесність;
n_{15}	15	2,67	44	етичні цінності керівництва;
n_{16}	16	4,25	77	ротація (плинність) персоналу в межах організації;
n_{17}	17	3	51	способи реагування на ідентифіковані та оцінені ризики внутрішнього характеру;
n_{18}	18	2,33	28	повнота та якість розподілу обов'язків та повноважень за виконання конкретних функцій та процесів;
n_{19}	19	2,42	32	рівень контролю за доступом до ресурсів та облікових записів;
n_{20}	20	2,08	15	закріплення відповідальності за збереження і використання ресурсів;
n_{21}	21	2,08	15	контроль за достовірністю проведених операцій;
n_{23}	22	4,42	81	систематичний перегляд роботи кожного працівника установи (нагляд);
n_{24}	23	2,75	45	оцінка загальних результатів діяльності установи;
n_{25}	24	4,75	87	рівень дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку працівниками установи;
n_{26}	25	2,58	40	рівень надання повної, своєчасної та достовірної інформації керівництву установи всіх рівнів щодо виконання завдань і функцій, ідентифікації та оцінки ризиків, стану реалізації заходів контролю та моніторингу, впровадження їх результатів, для прийняття ним відповідних управлінських рішень;
n_{27}	26	3,83	71	стан налагодження установою інформаційного та комунікаційного обміну із зовнішніми сторонами (міністерствами, центральними органами виконавчої влади, науковими установами, споживачами послуг тощо);

Показник	Номер за анкетого	Середнє значення	Новий ранг	Зміст показника
n ₂₈	27	2,5	37	стан впровадження рекомендацій підрозділу внутрішнього аудиту бюджетної установи;
n ₂₉	28	2,41	32	стан впровадження обов'язкових вимог за результатами контрольних заходів органів державного фінансового контролю;
n ₃₀	29	2,08	15	професійний рівень працівників, достатність знань персоналу;
n ₃₁	30	3,58	64	філософія керівництва та стиль управління;
n ₃₂	31	2,33	28	розподіл повноважень та відповідальності;
n ₃₃	32	2,33	28	кадрова політика; політика та практика управління людськими ресурсами;
n ₃₄	33	2,08	15	система контролю з боку керівництва;
n ₃₅	34	3,33	60	загальна організованість персоналу;
n ₃₆	35	2,58	40	злагодженість дій персоналу;
n ₃₇	36	3,75	69	зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі;
n ₃₈	37	2,16	21	відношення керівництва до внутрішнього контролю;
n ₃₉	38	4,25	77	розміри організації, оргструктура, масштаби та види діяльності;
n ₄₀	39	5,58	91	кількість і регіональна неоднорідність розташування відособлених підрозділів або дочірніх підприємств;
n ₄₁	40	4	74	рівень сприйняття інформації персоналом;
n ₄₂	41	5,25	88	неформальні норми поведінки на підприємстві;
n ₄₃	42	2,92	48	підвищення кваліфікації персоналу;
n ₄₄	43	1,42	2	рівень компетентності тих, хто бере участь в заходах контролю;
n ₄₅	44	3,17	54	історія шахрайства в установі;
n ₄₆	45	1,83	5	якість фінансової (бухгалтерської) звітності;
n ₄₇	46	3,67	66	наявність планів контрольної роботи та окремого контрольного процесу;
n ₄₈	47	4,5	82	наявність норм функціонування об'єкта контролю;
n ₄₉	48	3,67	66	існування максимально можливого рівня незалежності суб'єкта контролю;
n ₅₀	49	2,5	37	чіткий розподіл контрольних повноважень;
n ₅₁	50	2,41	32	наявність та оперативність зворотного зв'язку;
n ₅₂	51	2,25	26	повнота охоплення господарської системи контролем;
n ₅₃	52	2,33	28	наявність злагодженої взаємодії між суб'єктами контролю;
n ₅₄	53	3,42	62	рівень трансформації системи контролю;
n ₅₅	54	2,17	21	самодостатність системи контролю;
n ₅₆	55	1,92	7	відповідальність суб'єкта контролю за контрольні дії та їх результат;
n ₅₇	56	1,92	7	достовірність результатів контролю;
n ₅₈	57	1,92	7	об'єктивність (неупередженість контрольних дій);
n ₅₉	58	2,17	21	виконання контролем власних функцій;
n ₆₀	59	3,17	54	доведення результатів контролю до трудового колективу(персоналу);
n ₆₁	60	2	10	своєчасність контрольних дій, адекватність контрольних дій потребі у їх здійсненні;
n ₆₂	61	2,58	40	відповідність обраних форм, способів та прийомів контролю сформульованим завданням та характеристикам функціонування об'єктів контролю;
n ₆₃	62	3,42	62	участь суб'єкта контролю в удосконаленні норм

Показник	Номер за анкетого	Середнє значення	Новий ранг	Зміст показника
				функціонування об'єктів управління;
n_{64}	63	3,33	60	оперативність та повнота звітування перед суб'єктом – ініціатором контролю;
n_{65}	63	3,08	52	наявність раптовості контрольного процесу;
n_{66}	64	2	10	наявність прозорості здійснення контрольних дій;
n_{67}	65	2	10	здійснення контрольних дій у межах встановлених повноважень;
n_{68}	66	3,25	57	відповідність встановлених термінів на проведення контрольних дій фактичному перебігу;
n_{69}	67	2	10	своєчасність оцінки ризиків;
n_{70}	68	2,08	15	відповідність проведених контрольних заходів до ідентифікованих ризиків;
n_{71}	69	2,42	32	загальний рівень кваліфікації суб'єктів контролю;
n_{72}	70	4,58	83	стаж роботи суб'єктів контролю;
n_{73}	71	3,25	57	наявність сертифікатів персоналу щодо підвищення кваліфікації, навчань;
n_{74}	72	3,25	57	виконання плану контрольних перевірок;
k_1	1	2,17	21	показник неефективних операцій;
k_2	2	3,67	66	обсяг обігу ресурсів в установі;
k_3	3	1,83	5	показник втрат та нестач;
k_4	4	4,25	77	кількість рекомендацій щодо недопущення імовірних порушень;
k_5	5	4,08	75	узагальнений показник ефективності роботи підрозділу ВК;
k_6	6	4,58	83	коефіцієнт співвідношення вартості резервів, виявлених протягом звітного періоду до витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю або витрат на організацію та проведення окремого контрольного заходу;
k_7	7	4,58	83	коефіцієнт своєчасності завершення контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних заходів, завершених у передбачені терміни, до кількості всіх контрольних заходів, проведених протягом звітного періоду;
k_8	8	3,83	71	коефіцієнт співвідношення відшкодованої завданої шкоди протягом звітного періоду до витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю, або витрат на організацію та проведення окремого контрольного заходу;
k_9	9	5,33	89	коефіцієнт співвідношення витрат звітного періоду на створення/удосконалення та функціонування системи внутрішнього контролю у складі адміністративних витрат, або витрат звітного періоду на організацію та проведення окремого контрольного заходу до одержаного чистого прибутку протягом звітного періоду;
k_{10}	10	4,17	76	коефіцієнт плановості проведення контрольних заходів;
k_{11}	11	3,92	73	коефіцієнт виконання планів та програм контрольних заходів, який розраховується як відношення кількості контрольних

Показник	Номер за анкетого	Середнє значення	Новий ранг	Зміст показника
				заходів, проведених з повним дотриманням та виконанням планів та програм, до загальної кількості проведених контрольних заходів протягом звітного періоду;
k_{12}	12	4,58	83	коефіцієнт оперативності проведення контрольних заходів;
k_{13}	13	4,33	80	коефіцієнт відшкодування встановленої матеріальної шкоди протягом періоду, що досліджується;
k_{14}	14	2,92	48	відсоток своєчасно впроваджених рекомендацій;
k_{15}	15	3,75	69	відсоток своєчасно поданих звітів за підсумками проведених перевірок;
k_{16}	16	5,42	90	кількість виявлених недоліків та порушень;
k_{17}	17	5,92	92	середня тривалість контрольного заходу;
k_{18}	18	3,58	64	прямий економічний ефект від контрольних заходів;
k_{19}	19	3,08	52	відсоток виконаних рекомендацій за результатами контрольних заходів;
k_{20}	20	5,92	92	кількість проведених контрольних заходів;

Д.4. Тестове завдання для визначення компетентності з питань організації та здійснення внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України та Збройних Силах України

№ п/п	Питання	Варіанти відповідей (оберіть один із запропонованих варіантів)	Відповідь
1	Яким керівним документом визначено основні засади здійснення ВК у бюджетних установах?	А. НМОУ № 145 від 02.04.2019. Б. ПКМУ № 1001 від 28.11.2011. В. ПКМУ № 1062 від 12.12.2018. Г. Бюджетний кодекс України.	
2	Система ВК складається з таких елементів:	А. Моніторингу, реагування на ризики, заходи контролю, інформації та комунікації. Б. Управління ризиками, внутрішнє середовище, заходи контролю, інформації та комунікації, моніторингу. В. Внутрішнє середовище, заходи контролю, інформації та комунікації, моніторингу. Г. Ідентифікація ризиків, внутрішнє середовище, заходи контролю, інформації та моніторингу, оцінка ефективності СВК.	
3	Який орган військового управління дає оцінку організації СВК в системі Збройних Сил України?	А. Департамент внутрішнього аудиту МОУ. Б. Головна Інспекція МОУ. В. Управління ВК Апарату Головнокомандувача ЗСУ. Г. Департамент внутрішнього аудиту МОУ та Головна Інспекція МОУ.	
4	Хто відповідальний за організацію та здійснення ВК в установі?	А. Керівник установи. Б. Менеджер ВК. В. Керівник структурного підрозділу ВК. Г. Менеджер ВК та керівник структурного підрозділу ВК.	
5	Оцінка стану організації ВК та УР в ОВУ включає?	А. Оцінку організації заходів з впровадження ВК та УР та оцінку фактичного виконання запроваджених СВК процедур. Б. Здійснення координації та нагляду за функціонуванням ВК та УР, оцінку фактичного виконання запроваджених СВК процедур, оцінку організації заходів з впровадження ВК та УР. В. Оцінку організації заходів з впровадження ВК та УР, визначення ефективності функціонування СВК у підпорядкованих військових частинах. Г. Визначення ефективності	

№ п/п	Питання	Варіанти відповідей (оберіть один із запропонованих варіантів)	Відповідь
		функціонування СВК, оцінку фактичного виконання запроваджених системою ВК процедур, оцінку організації заходів з впровадження ВК та УР.	
6	Який орган військового управління дає оцінку ефективності функціонування СВК?	<p>А. Департамент внутрішнього аудиту МОУ.</p> <p>Б. Головна Інспекція МОУ.</p> <p>В. Координатор ВК.</p> <p>Г. Управління ВК Апарату Головнокомандувача ЗСУ.</p>	
7	Яке питання повинно бути врегульовано внутрішніми документами в установі щодо внутрішнього середовища установи?	<p>А. Визначення відповідальних посадових осіб за здійснення координації управління ризиками.</p> <p>Б. Відповідальність і контроль керівництва за дотриманням законодавства, бюджетної дисципліни та внутрішніх порядків і процедур установи.</p> <p>В. Розмежування обов'язків між працівниками для зниження ризиків допущення помилок чи протиправних дій та своєчасного виявлення таких дій.</p> <p>Г. Організації та забезпечення доступу до інформації.</p>	
8	Яке питання повинно бути врегульовано внутрішніми документами в установі щодо управління ризиками?	<p>А. Встановлення переліку завдань та функцій, їх розподіл та закріплення за виконавцями (співвиконавцями).</p> <p>Б. Розмежування обов'язків між працівниками для зниження ризиків допущення помилок чи протиправних дій та своєчасного виявлення таких дій.</p> <p>В. Обрання способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики (зменшення, прийняття, розділення чи уникнення).</p> <p>Г. Встановлення порядків та графіків складення і подання звітності.</p>	
9	Яке питання повинно бути врегульовано внутрішніми документами в установі щодо здійснення заходів контролю?	<p>А. Забезпечення додержання працівниками вимог законодавства у сфері запобігання і виявлення корупції, правил етичної поведінки.</p> <p>Б. Визначення правил і вимог до здійснення операцій та контролю за законністю їх виконання.</p> <p>В. Організації та забезпечення доступу до інформації.</p> <p>Г. Розмежування обов'язків між працівниками для зниження ризиків допущення помилок чи протиправних дій та своєчасного виявлення таких дій.</p>	

№ п/п	Питання	Варіанти відповідей (оберіть один із запропонованих варіантів)	Відповідь
10	Яке питання повинно бути врегульовано внутрішніми документами в установі щодо здійснення інформаційного та комунікаційного обміну?	А. Інформування керівництва установи щодо недоліків у системі внутрішнього контролю, виявлених за результатами здійснення моніторингу.	
		Б. Організації документообігу та роботи з документами.	
		В. Складення та подання звітності про результати діяльності (порядки запровадження управлінської відповідальності та підзвітності, включаючи показники, досягнуті під час виконання поставлених завдань та заходів, рівні, форми та строки звітування).	
		Г. Проведення звірок облікових даних з фактичними.	
11	Яке питання повинно бути врегульовано внутрішніми документами в установі щодо здійснення моніторингу?	А. Здійснення систематичного перегляду роботи кожного працівника установи для визначення якості виконання поставлених завдань.	
		Б. Проведення періодичної оцінки виконання окремих завдань та функцій (зокрема працівниками, які не несуть відповідальності за їх виконання, та/або підрозділом внутрішнього аудиту установи) для проведення аналізу результативності системи внутрішнього контролю.	
		В. Визначення порядку інформування керівництва установи про проведену оцінку ризиків, ризикові сфери діяльності установи для прийняття рішення щодо вжиття заходів контролю.	
12	Елементи системи внутрішнього контролю?	А. Реєстр ризиків, моніторинг, координація та облік, заходи контролю, імплементація процесів, інформація та обмін.	
		Б. Внутрішнє середовище, управління ризиками, заходи контролю, інформація та комунікація, моніторинг.	
		В. Моніторинг, управління ризиком, планування та звітність, заходи контролю, інформація та комунікація,	
		Г. Управління ризиками, внутрішнє середовище, заходи відповідності та імплементації, інформація та обмін.	

№ п/п	Питання	Варіанти відповідей (оберіть один із запропонованих варіантів)	Відповідь
13	Мета розроблення регламентів внутрішнього контролю?	А. Інформування керівника установи про процеси, що здійснюються.	
		Б. Уніфікації виконання однотипних процесів.	
		В. Визначення нормативно-правової бази та учасників процесів.	
		Г. Визначення кількості процесів в установі.	
14	Що є робочим документом з планування управління ризиками?	А. Опис внутрішнього середовища.	
		Б. Регламент процесу.	
		В. База даних з управління ризиками.	
		Г. Реєстр ризиків.	
15	На кого покладаються обов'язки з підтримки в актуальному стані бази даних з управління ризиками?	А. На менеджера внутрішнього контролю.	
		Б. На голову групи з оцінки ризиків.	
		В. На одного з членів групи з оцінки ризиків.	
		Г. На керівника структурного підрозділу ВК.	
16	Які ризики потребують розгляду на рівні ОВУ на предмет їх систематичного характеру?	А. Зовнішні ризики, які оцінено в числових значеннях від 1 до 16.	
		Б. Внутрішні ризики, які оцінено в числових значеннях від 15 до 25.	
		В. Зовнішні ризики, які оцінено в числових значеннях від 20 до 25.	
		Г. Внутрішні ризики, які оцінено в числових значеннях від 8 до 14.	
17	Періодичність перегляду ризиків встановлюється не рідше ніж:	А. Одного разу на рік.	
		Б. Два рази на рік.	
		В. Щоквартально.	
		Г. Щомісячно.	
18	За способом перевірки заходи контролю поділяються на:	А. Наскрізні, документальні, раптові.	
		Б. Постійні періодичні, суцільні.	
		В. Вибіркові, наскрізні.	
		Г. Документальні, фактичні.	
19	Хто є відповідальним за розроблення Плану моніторингу ВК?	А. Керівник установи.	
		Б. Менеджер ВК.	
		В. Голова групи оцінки ризиків.	
		Г. Член групи оцінки ризиків.	
20	Чим характеризується недостатній рівень функціонування СВК?	А. Обсяг порушень, що призвели до збитків протягом звітного року сукупно не перевищили 50 прожиткових мінімумів.	
		Б. Обсяг порушень, що призвели до збитків протягом звітного року сукупно не перевищили 100 прожиткових мінімумів.	
		В. Обсяг порушень, що призвели до збитків протягом звітного року сукупно не перевищили більше 250 прожиткових мінімумів.	

№ п/п	Питання	Варіанти відповідей (оберіть один із запропонованих варіантів)	Відповідь
		Г. Обсяг порушень, що призвели до збитків протягом звітного року сукупно не перевищили від 50 до 250 прожиткових мінімумів.	

Додаток Е

Акти про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Е.1. Акт про впровадження результатів дисертаційного дослідження



ЗАТВЕРДЖУЮ
Головний інспектор
Міністерства оборони України



підписник
Юрій ГАЛУШКІН
16 червня 2020 року

впровадження результатів дисертаційного дослідження ЛОЙШИНА Анатолія Анатолійовича на тему: "Обґрунтування рекомендацій з оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України"

Комісія у складі: голови – головного інспектора з організації внутрішнього контролю Головної інспекції Міністерства оборони України полковника Костянтина Кустрича, та членів комісії: головного спеціаліста Головної інспекції Міністерства оборони України Віктора Капітанця, головного спеціаліста Головної інспекції Міністерства оборони України Світлани Яременко 12 травня 2020 року провела приймання та можливість практичного застосування матеріалів дослідження за темою: "Обґрунтування рекомендацій з оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України", яке виконувалося на кафедрі економіки та фінансового забезпечення Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського та встановила, що наукові положення та результати розроблені особисто ад'юнктом кафедри економіки та фінансового забезпечення Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського підполковником Лойшиним А.А. і є складовою частиною її дисертаційного дослідження, а саме:

комплексна методика оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України.

Зазначені наукові положення реалізовані у формі допоміжних матеріалів при розробці нормативно-правових актів, написання звітів та складання інформаційно-аналітичних матеріалів Головної інспекції Міністерства оборони України, у тому числі у військовій публікації ВП 8-00(01).01 Методичний посібник "Організація внутрішнього контролю та управління ризиками", а також під час підготовки навчально-методичних матеріалів вищих академічних курсів з питань внутрішнього контролю та аудиту у Національному університеті оборони України імені Івана Черняхівського.

Голова комісії: полковник

Костянтин КУСТРИЧ

члени комісії:

Світлана ЯРЕМЕНКО

Віктор КАПІТАНЕЦЬ

Е.2. Акт про впровадження результатів дисертаційного дослідження



МІНІСТЕРСТВО ОБОРОНИ
УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ОБОРОНИ УКРАЇНИ
МЕНІ ІВАНКА КИРИЛОВА

Код 0714-000
17 в 06 2020

№ 182/2020

Київ, м. Київ, 49 Кошарофінансовий пр-т 28

ЗАТВЕРДЖУЮ



Заступник начальника університету
навчальної роботи
кандидат військових наук, доцент
Генерал-майор

Сергій САЛКУЦАН
2020 року

АКТ

про реалізацію результатів наукових досліджень ад'юнкта кафедри економіки та фінансового забезпечення інституту забезпечення військ (сил) та інформаційних технологій

Комісія у складі:

голова комісії: заступник начальника інституту забезпечення військ (сил) та інформаційних технологій кандидат військових наук, доцент полковник Кузнецов І.Б.;

члени комісії: начальник кафедри економіки та фінансового забезпечення кандидат економічних наук полковник Луцик Ю.О.;
доцент кафедри економіки та фінансового забезпечення кандидат технічних наук, доцент працівник Збройних Сил України Деменев О.М.;
старший викладач кафедри економіки та фінансового забезпечення працівник ЗС України Пархоменко П.П.

у період з 26 до 28 квітня 2020 року розглянула:

комплексну методику оцінки ефективності системи внутрішнього контролю (далі – СВК) установи Міністерства оборони України, яка ґрунтується на науково-обґрунтованій системі показників та включає три взаємопов'язані етапи:

ідентифікація, формулювання та наукове обґрунтування системи показників ефективності функціонування СВК;

вибір ключових показників ефективності функціонування СВК, їх оцінювання;

формування матриці ключових показників та визначення узагальненого показника ефективності функціонування СВК.

Послідовне виконання вказаних етапів комплексної методики у своїй сукупності дає можливість визначити рівень функціонування системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України шляхом розрахунку відповідного узагальненого числового показника.

Е.2. Акт про впровадження результатів дисертаційного дослідження (продовження)

Комісія встановила:

1. Комплексна методика оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України, розроблена особисто підполковником Лойшиним А.А., дану методику використано при проведенні заняття зі слухачами інституту Державного військового управління за спеціальністю 281 “Публічне управління та адміністрування” з дисципліни “Актуальні проблеми управління економікою та фінансами Збройних Сил України”, за Темою 2: Фінансове забезпечення Збройних Сил України, Заняття 15: Побудова системи внутрішнього контролю у Міністерстві оборони України.

2. Наукові положення комплексної методики оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України, вважати реалізованими у навчально-виховному процесі Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського.

Голова комісії: полковник

Ігор КУЗНЕЦОВ

Члени комісії: полковник

Юлія ЛУЦИК

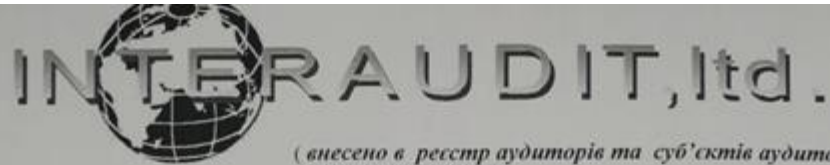
працівник ЗС України

Олександр ДЕМЕНСВ

працівник ЗС України

Павло ПАРХОМЕНКО

Е.3. Акт про впровадження результатів дисертаційного дослідження



(внесено в реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності №1303)

Вих №19/1
Від 19.06.2020р.

АКТ

впровадження результатів дисертаційного дослідження ЛОЙШИНА Анатолія Анатолійовича на тему: "Обґрунтування рекомендацій з оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України"

У період з 27 до 29 квітня 2020 року провела приймання та можливість практичного застосування матеріалів дослідження за темою: "Обґрунтування рекомендацій з оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України", яке виконувалося на кафедрі економіки та фінансового забезпечення Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського та встановила, що наукові положення та результати розроблені особисто ад'юнктом кафедри економіки та фінансового забезпечення Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського Лойшиним А.А. і є складовою частиною її дисертаційного дослідження, а саме:

комплексна методика оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України.

Запропоновані у комплексній методиці підходи до оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України мають універсальний характер та практично використані у діяльності аудиторської компанії щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю організацій та установ державного сектору.

ДИРЕКТОР ТОВ «ІНТЕРАУДИТ»



А. РАДИНСЬКИЙ