

ФОРМУВАННЯ КРИТЕРІЇВ ВИМІРУ РІВНЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У МІНІСТЕРСТВІ ОБОРОНИ УКРАЇНИ ТА ПІДПОРЯДКОВАНИХ УСТАНОВАХ

Набуття повноправного членства у Європейському Союзі, що є пріоритетом національних інтересів України, вимагає забезпечення в установах державного сектору України функціонування надійної системи внутрішнього контролю (СВК). Підвищення ефективності внутрішнього контролю В та внутрішнього аудиту В у державних органах України визначено як стратегічну ціль в системі державного внутрішнього фінансового контролю. Для виявлення та реалізації можливостей підвищення ефективності СВК, зокрема у Міністерстві оборони України (МОУ) та підпорядкованих установах, виникає необхідність у визначенні рівнів ефективності СВК.

Актуальність цього дослідження зумовлено як відсутністю на державному рівні єдиних підходів до характеристики рівнів ефективності СВК та вибору критеріїв їх виміру, так і наявністю значних проблем в організації та функціонуванні СВК у МОУ та в органах військового управління, військових частинах, закладах Збройних Сил України, Державної служби спеціального транспорту, що входять до системи МОУ.

У статті висвітлено положення вітчизняної методичної бази щодо організації та функціонування СВК та ВА, за результатами аналізу якої встановлено, що стан функціонування СВК передусім має характеризуватися здатністю кожного складового її елементу виконувати покладені на нього функції. Розглянуто підходи до визначення ефективності систем в теорії систем та в теорії організації, що дало змогу охарактеризувати рівень ефективності функціонування СВК як ступінь набуття цією системою спроможності виконувати покладені на неї функції для досягнення поставленої їй цілі.

Особливу увагу в дослідженні приділено компонентам, якими в установі має забезпечуватися функціонування СВК, оскільки вони слугують основою формування критеріїв, за якими може вимірюватися рівень ефективності СВК.

Методологічну основу дослідження склали методи системного аналізу, методи узагальнення, порівняння, аналогії та синтезу, за допомогою яких визначено загальну характеристику стану функціонування СВК в установах державного сектору надано загальне визначення поняттю «рівень ефективності СВК» та сформовано критерії його виміру.

Проведене дослідження сприяє розширенню наукового розуміння питання ефективності функціонування СВК в установах державного сектору. Визначений в цій роботі набір критеріїв вимірювання рівня ефективності СВК може бути використаний для удосконалення запровадженої у МОУ моделі оцінювання ефективності СВК, що дасть змогу більш об'єктивно і точно визначати рівень ефективності СВК у МОУ (підпорядкованих МОУ установах) та відповідно розширить можливості виявлення резервів підвищення ефективності СВК, дозволить оперативно реагувати на недоліки у СВК, зокрема в процесах системи управління.

Крім того, в статті підкреслюється необхідність нормативно-правового урегулювання порядку формування та подання звітності про стан функціонування СВК в установах, що входять до системи органу державної влади.

Майбутні дослідження будуть спрямовані на вивчення передового досвіду держав – членів Європейського Союзу та НАТО щодо організації та ефективності функціонування СВК, що може бути врахований під час формування рекомендацій щодо підвищення ефективності внутрішнього контролю в системі МОУ.

Ключові слова: система внутрішнього контролю, внутрішній контроль, внутрішній

Вступ та постановка проблеми. Одним із міжнародних зобов'язань України, передбачених угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, є забезпечення розвитку надійних систем внутрішнього контролю в установах державного сектору [1, ст. 346].

Враховуючи визначення поняття “надійність” (*англ. dependability*) в національному стандарті ДСТУ ISO для систем управління [2] як здатність системи функціонувати у потрібний час відповідно до встановлених для неї вимог, система внутрішнього контролю (СВК) має бути здатна забезпечувати досягнення бажаних результатів діяльності установи відповідно до визначених завдань (функцій, планів) та законне, ефективне використання необхідних для цього ресурсів.

Однак результати аудитів діяльності Міністерства оборони України (МОУ) та органів військового управління, військових частин, закладів Збройних Сил України, Державної служби спеціального транспорту, проведених Рахунковою палатою, засвідчують значні проблеми в організації та функціонуванні СВК, зокрема недотримання принципів, на яких ґрунтується внутрішній контроль (безперервність, об'єктивність, делегування повноважень, відповідальність, превентивність), невжиття належних заходів для запобігання ризиків тощо. Це створює підґрунтя для незаконного, неекономного, нерезультативного та непродуктивного використання бюджетних коштів, а також ризики прийняття неефективних управлінських рішень та порушень вимог законодавства, що негативно впливає на результативність діяльності МОУ та підпорядкованих установ [3-4].

Підвищення ефективності внутрішнього контролю (ВК) та внутрішнього аудиту (ВА) в державних органах України є стратегічною ціллю в системі державного внутрішнього фінансового контролю [5].

Водночас у нормативно-правових актах з питань ВК та ВА [6-9] не міститься ні визначення поняття “рівень ефективності СВК”, ні критеріїв та показників, за якими має характеризуватися та оцінюватися рівень ефективності СВК, що відповідно не дає змоги повною мірою виявляти та реалізовувати резерви підвищення ефективності СВК у МОУ та підпорядкованих установах.

Всі ці проблемні аспекти вимагають негайного вирішення та потребують наукового дослідження, спрямованого на визначення поняття “рівень ефективності СВК” та критеріїв, за якими має характеризуватися та вимірюватися рівень ефективності СВК в установах державного сектору, зокрема у МОУ та підпорядкованих установах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичними основами цього дослідження є нормативно-правові акти, які регулюють питання організації та забезпечення здійснення ВК та ВА в органах державної влади України, а також в установах, організаціях та на підприємствах, що належать до сфери управління таких органів [6-9].

Фундаментальні основи порушеного питання викладено у наукових працях С. Петренко [10], В. Максимової [11], Т. Каменської, О. Редька [12] та інших.

Окремі підходи до формування критеріїв оцінки ефективності СВК у МОУ та установах ЗСУ висвітлено у працях А. Лойшина [13], С. Слободяника, П. Пархоменка, О. Деменева, І. Ткача [14] та інших. Однак в проведених дослідженнях науковці не достатньо приділили уваги питанню вибору критеріїв, за якими має характеризуватися здатність кожного елементу СВК виконувати покладену на нього функцію, а СВК в цілому – досягати поставлену їй цілю, а також вимірюватися рівень ефективності СВК.

Мета статті – провести аналіз вітчизняної методичної бази з питань ВК та ВА для визначення характеристики стану функціонування СВК в установах державного сектору, надати загальне визначення поняттю “рівень ефективності СВК” та сформулювати набір критеріїв, за якими має вимірюватися рівень ефективності СВК, зокрема у МОУ та підпорядкованих установах.

Виклад основного матеріалу. В методичних посібниках Міністерства фінансів України (Мінфін) [15-17], на яке Бюджетним кодексом України покладено повноваження щодо визначення організаційно-методологічних засад функціонування ВК та здійснення ВА [6], зазначається про обов'язок керівника бюджетної установи створити та забезпечити ефективне функціонування СВК, необхідність постійного оцінювання СВК з метою підтримки її подальшого рівня ефективності та результативності.

Проте в своїх методичних рекомендаціях щодо характеристики стану функціонування СВК головний методолог з питань ВК та ВА переважно оперує з поняттям “належна СВК”, як така, що має сприяти установі у досягненні визначених цілей та результативності виконання завдань, ефективному використанню бюджетних коштів, дозволяти максимально зменшити ризик помилок, порушень та неефективного використання ресурсів [16]. Належна СВК має забезпечити лише розумну (не абсолютну) впевненість керівника у досягненні мети (цілей) діяльності установи, оскільки завжди існує імовірність виникнення зовнішніх факторів, на які заходи контролю в установі можуть не мати впливу [15]. Відсутність функціонування одного із елементів СВК або неузгодженість елементів СВК між собою, або недотримання відповідних принципів ВК вважається “значним недоліком” у СВК [16].

Із всіх елементів СВК лише для ВА, який є складовим компонентом елементу СВК “Моніторинг”, Мінфіном визначено критерії виміру його ефективності та результативності функціонування, а саме [18]:

- задоволеність потреб ключових заінтересованих сторін;
- відповідність способу діяльності провідним (кращим) практикам;
- відповідність діяльності професійним стандартам аудиту і пов'язаним нормативним вимогам.

Водночас варто відмітити, що оцінювання функціонування ВА за вказаними критеріями дає змогу насамперед характеризувати здатність ВА виконувати покладену на нього функцію – сприяти удосконаленню СВК, зокрема процесів системи управління, та надавати керівнику установи об'єктивну інформацію про здатність СВК досягати поставлену їй ціль та/або окремих її елементів виконувати свою функцію.

За результатами аналізу методичної бази Мінфіну та виходячи із встановлених завдань моніторингу у СВК щодо кожного її елемента [15-17], можна сформулювати такі критерії оцінювання стану функціонування елементів СВК:

- а) Щодо елементу СВК “Внутрішнє середовище”:
- відповідність організаційної структури установи визначеним їй завдань і цілям;
 - раціональність та чіткість розподілу обов'язків, повноважень, відповідальності та підзвітності;
 - відповідність внутрішніх регламентуючих документів вимогам нормативно-правових актів;
 - дотримання персоналом установи законодавства, внутрішніх документів, етичних норм та принципів.

Оцінювання за вказаними критеріями функціонування елементу СВК “Внутрішнє середовище” дає змогу характеризувати здатність створеного в установі організаційного та культурного середовища сприяти результативній, ефективній та законній її діяльності, де:

результативність визначається як рівень (ступінь) відповідності отриманих результатів поставленим цілям або очікуваним наслідкам діяльності;

ефективність характеризується співвідношенням між використаними ресурсами та отриманими результатами для досягнення цілей установою (використання мінімуму ресурсів для досягнення результату відповідної якості та кількості або отримання максимуму результату відповідної якості та кількості при наявних ресурсах);

під законністю розуміється здійснення діяльності відповідно до вимог законодавства, встановлених норм, стандартів, регламентів тощо.

б) Щодо елементу СВК “Управління ризиками”:

- ефективність заходів з управління ризиками (ідентифікація, оцінка, перегляд, документування, координація ризиків, обрання способів реагування на ризики, інформування керівництва про оцінку ризиків та ризикові сфери діяльності установи);

- ефективність та дієвість способів реагування на ідентифіковані та оцінені ризики (зменшення, прийняття, розділення чи уникнення);

- інформованість керівництва про фактори, які впливають на ризики.

Оцінювання за вказаними критеріями “Управління ризиками” дає змогу характеризувати здатність цього елементу забезпечити своєчасне виявлення та оцінку ризиків для прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень.

в) Щодо елементу СВК “Заходи контролю”:

- ефективність та дієвість запроваджених заходів контролю, зокрема здатність впроваджених заходів контролю зменшувати вплив виявлених ризиків, усувати виявлені проблеми/недоліки/порушення, запобігати/попереджати виникнення нових ризиків, що суттєво впливатимуть на досягнення/реалізацію установою своїх цілей/завдань/функцій;

- результативність заходів контролю (відповідність очікуваних результатів запровадженим заходам).

Як вбачається, ефективність та результативність функціонування цього елементу СВК характеризується здатністю впроваджених заходів контролю забезпечити мінімізацію або усунення впливу ризиків на діяльність установи та недопущення створення умов для неправомірних чи необґрунтованих дій персоналу установи.

г) Щодо елементу СВК “Інформація та комунікація (інформаційний та комунікаційний обмін)”: увага Мінфіну зосереджується на процесі управління інформаційно-комунікаційними потоками та стані інформаційної безпеки.

Належне управління установою потребує, щоб всі операції, процедури та події в установі були задокументовані. Інформація про це має створюватися своєчасно, бути надійною, актуальною, точною, повною, доступною, захищеною, перевіреною, поданою та збереженою. Від цього значною мірою залежить обґрунтованість та ефективність управлінських рішень.

Інформаційна система, в якій здійснюється передача та обробка інформації як з внутрішніх, так і зовнішніх джерел, має відповідати правилам документообігу, захисту інформації та безпеки доступу до неї.

Зважаючи на вищезазначене, можна сказати, що стан функціонування елементу СВК “Інформації та комунікації (інформаційний та комунікаційний обмін)” має характеризуватися його здатністю забезпечити в установі своєчасність, достовірність та повноту створення, збору, аналізу, передачі та використання інформації, а також захист інформації та безпеку доступу до неї.

Що ж до функціонування самого елемента СВК “Моніторинг”, то Мінфін зазначає про те, що ефективний моніторинг дає змогу, тобто здатний, виявляти на ранніх етапах відхилення, небажані тенденції та можливості для удосконалення СВК, а також надавати впевненість керівнику установи у тому, що запроваджена СВК функціонує ефективно в будь-який проміжок часу [16].

Узагальнюючи вказані критерії оцінювання стану функціонування кожного із елементів СВК, сформульовані за результатами аналізу методичної бази Мінфіну, можна зробити висновок, що стан функціонування СВК передусім має характеризуватися здатністю кожного складового її елементу виконувати покладені на нього функції.

Слід зазначити, що за умови відсутності єдиних підходів до вибору критеріїв оцінювання рівня ефективності СВК в установах державного сектору, МОУ змушено самостійно визначати критерії та показники оцінювання рівня ефективності функціонування СВК у МОУ та підпорядкованих установах.

Представниками Національного університету оборони України (далі – НУОУ)

С. Слободяником, П. Пархоменком, О. Деменевим, І. Ткачем в науковому дослідженні [14] надано обґрунтовану пропозицію щодо формування критеріїв та показників ефективності функціонування СВК із застосуванням підходів як теорії систем, так і теорії організації. При цьому зазначено, що оцінка рівня ефективності СВК повинна здійснюватися за допомогою системи показників, які характеризують функції складових елементів СВК, а визначальну роль у підвищенні рівня ефективності СВК має відігравати система ВА шляхом розвитку підрозділу ВА та підвищення рівня довіри до нього керівництва установи.

У науковій праці військових науковців таких як, О. Мацько, С. Микусь, В. Солонніков [19], розробленої зокрема на основі підходів в теорії систем, під ефективністю функціонування системи розуміється ступінь досягнення системою поставленої перед нею мети. Тобто, іншими словами можна сказати, що під ефективністю виконання системою покладених на неї функцій розуміється ступінь досягнення (отримання) системою результату, який відповідає встановленим очікуванням (є бажаним).

У контексті нашого дослідження варто відмітити наукову розробку Г. Монастирського [20], який виділяє в теорії організації два підходи до визначення організації:

організація як система (впорядкована сукупність взаємодіючих частин цілого, обумовлена його цілями);

організація як процес (сукупність дій, спрямованих на утворення необхідних зв'язків).

У відповідності до цих підходів визначення організації формування критеріїв оцінювання ефективності функціонування системи має здійснюватися за двома напрямками [20]:

- за ступенем відповідності досягнутих результатів встановленим цілям;
- за ступенем відповідності процесу функціонування системи вимогам до його змісту, організації та результатів.

Слід звернути увагу, що здатність системи отримувати результат, який відповідатиме сформульованим потребам чи очікуванням (загальнозрозумілим чи обов'язковим) в національному стандарті ДСТУ ISO для систем управління [2] *визначається як спроможність (англ. capability) системи.*

Отже, за результатами проведеного аналізу рекомендацій головного методолога з питань ВК та ВА, а також враховуючи підходи до визначення ефективності системи як в теорії систем, так і в теорії організації, рівень ефективності функціонування СВК можна охарактеризувати як ступінь набуття цією системою спроможності виконувати покладені на неї функції для досягнення поставленої їй цілі.

Продовжуючи дослідження визначених проблемних аспектів, слід звернути особливу увагу на три компоненти, якими в установі забезпечується функціонування СВК. Зміст та стислу характеристику цих компонентів наведено в табл. 1.

Компоненти, якими в установі забезпечується функціонування системи внутрішнього контролю

№ з/п	Зміст компоненту сформовано за джерелом [7]	Компонентом характеризується
1	Впровадження керівником установи управлінських заходів та затвердження ним внутрішніх документів, спрямованих на досягнення визначених установі мети (цілей), виконання завдань, планів, вимог щодо її діяльності, ефективність, результативність та прозорість діяльності, попередження настання порушень і збитків, забезпечуючи прозорість методів та заходів управління установою, виконання зобов'язань щодо підзвітності та функціонування елементів ВК з урахуванням вимог, установлених Основними засадами ВК	Організація (створення) в установі СВК у відповідності до положень Основних засад ВК з урахуванням функцій, визначених для її складових елементів
2	Запровадження в установі чітких систем (порядків) планування діяльності, контролю за їх виконанням та звітування про виконання планів, завдань і функцій, оцінки досягнутих результатів та за необхідності своєчасного коригування планів діяльності	Організація діяльності персоналу у відповідності до циклу ефективної діяльності управлінця (виконавця) PDCA Демінга, що має бути інтегрований в СВК
3	Виконання персоналом установи планів, завдань і функцій, визначених законодавством, та затверджених керівником установи внутрішніх документів, інформування керівництва установи про ризики, що виникають під час виконання покладених на них завдань і функцій, вжиття заходів контролю, здійснення моніторингу, обміну інформацією	Дієвість управлінського контролю щодо виконання персоналом установи своїх службових обов'язків, завдань (планів), вимог законодавства та внутрішніх документів, зокрема щодо функціонування СВК

За логікою, що впливає з табл. 1, стан функціонування СВК в установах державного сектору має вимірюватися за такими критеріями:

1. Відповідність сформованої структури СВК положенням Основних засад ВК та здатність складових елементів СВК виконувати покладені на них функції:

внутрішнє середовище – сприяння створеного в установі організаційного та культурного середовища результативній, законній та ефективній діяльності установи;

управління ризиками – забезпечення своєчасного виявлення та оцінки ризиків для прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень;

заходи контролю – забезпечення мінімізації або усунення впливу ризиків на діяльність установи та недопущення створення умов для неправомірних чи необґрунтованих дій персоналу установи;

інформація та комунікація (інформаційний та комунікаційний обмін) – забезпечення в установі повного, достовірного та своєчасного створення, збору, аналізу, передачі та використання інформації, а також захисту інформації та безпеки доступу до неї;

постійний моніторинг – забезпечення дотримання персоналом установи в повсякденній діяльності встановлених нормативних вимог, стандартів, планових показників тощо;

внутрішній аудит – сприяння удосконаленню СВК, зокрема процесів системи управління, та надання керівнику установи об'єктивної інформації про спроможність СВК в цілому (або окремих її елементів) досягати поставлену їй ціль (виконувати встановлені функції).

2. Відповідність організації діяльності кожного працівника установи загально визнаному циклу ефективної діяльності управлінця (виконавця) PDCA Демінга [21], де:

P (англ. *plan*) – планування діяльності (належить до елементу СВК “Внутрішнє середовище”);

D (англ. *do*) – виконання службових обов'язків, завдань, планів з урахуванням впливу ризиків, на які розробляються заходи контролю (належить до елементів СВК “Управління ризиками” та “Заходи контролю”);

C (англ. *check*) – перевірка фактичних показників діяльності із плановими, нормативними вимогами (за своєю суттю є постійним моніторингом поточної діяльності, що відноситься до елементу СВК “Моніторинг”);

A (англ. *act*) – реагування на виявлені відхилення від встановлених показників діяльності чи невиконання нормативних вимог шляхом вжиття коригуючих заходів (за допомогою елементу СВК “Інформації та комунікації (інформаційний та комунікаційний обмін)”).

Тобто, в СВК має бути інтегрований цикл PDCA Демінга.

3. Дієвість управлінського контролю щодо виконання персоналом установи своїх службових обов'язків, завдань (планів), вимог законодавства та внутрішніх документів, зокрема щодо функціонування СВК.

Адже не дарма Мінфіном зазначається, що функціонування СВК залежить від персоналу установи, який повинен розуміти свою роль, повноваження, відповідальність, виконувати функції, завдання та вимоги щодо підзвітності, а також усвідомлювати необхідність дотримання етичних стандартів, законодавства з питань запобігання корупції та важливість функціонування СВК [15].

При цьому вважається слушною думка, висвітлена в науковій розробці С. Саченко та Меха Я.В. [22], про те, що дієвість контролю передбачає активний вплив суб'єктів контролю на об'єкти шляхом прийняття ефективних управлінських рішень щодо усунення виявлених недоліків, профілактики та попередження їх в подальшій діяльності.

Тобто, можемо впевнено сказати, що управлінський контроль є компонентом “С” циклу PDCA Демінга для управлінця.

Як вбачається з вищезначеного, набір критеріїв виміру стану функціонування СВК, сформований на базі положень Основних засад ВК, відповідає підходам до визначення ефективності системи як в теорії систем, так і в теорії організації, а отже ці критерії можна застосовувати для визначення рівня ефективності СВК, тобто рівня (ступеню) набуття цією системою спроможності виконувати покладені на неї функції (функції кожного елементу СВК) для забезпечення досягнення бажаних результатів діяльності установи та законного, ефективного використання наявних для цього ресурсів. Це дасть змогу розширити можливості виявлення та реалізації резервів підвищення ефективності СВК в установах державного сектору, зокрема у МОУ та підпорядкованих установах.

На сьогодні внутрішні аудиторі МОУ для оцінювання рівня ефективності СВК в установах МОУ та ЗСУ застосовують Методичні рекомендації з проведення оцінки ефективності СВК [23], розроблені в рамках виконання в НУОУ науково-дослідної роботи “Аудит системи внутрішнього контролю: оцінки, процедури та дослідження” [24]. Згідно цих Методичних рекомендацій рівень ефективності СВК визначається в залежності

від загального балу оцінки ефективності функціонування кожного з елементів СВК.

Однак варто зазначити, що хоча в [23] і декларується про те, що рівень ефективності СВК слід визначати на основі оцінювання трьох компонентів, якими в установі забезпечується функціонування СВК (наведено в табл. 1), проте у моделі оцінювання СВК, що міститься в [23], із вказаних компонентів враховується лише частково перший компонент – в частині вибору критерія відповідності сформованої структури СВК положенням Основних засад ВК.

Беручи до уваги результати проведеного дослідження, модель оцінювання СВК [23] потребує удосконалення шляхом застосування в ній сформульованих вище критеріїв виміру ефективності СВК, що дозволить більш об'єктивно і точно визначати рівень ефективності СВК у МОУ (підпорядкованих МОУ установах) та відповідно розширить можливості виявлення резервів підвищення ефективності СВК.

Крім того, головним методологом акцентується увагу на тому, що основною передумовою для ефективного функціонування СВК є управлінська відповідальність та підзвітність. Під управлінською відповідальністю розуміється “усвідомлення суті та значення необхідності досягнення належного рівня економії, ефективності та результативності відповідно до визначених цілей і завдань; забезпечення достовірної фінансової, статистичної і управлінської звітності; виконання встановлених законодавством норм і правил.” [15]. При цьому підзвітність визначається як процес, за допомогою якого персонал установи несе відповідальність за свої рішення та дії під час виконання своїх службових обов'язків.

Згідно з Основними засадами ВК [7] звітування про функціонування СВК в установі державного сектору є обов'язком кожного керівника такої установи, проте затверджена наказом Мінфіну форма Звіту [25] та запропонований зразок заповнення такої форми Звіту [26] стосується лише центральних органів виконавчої влади (головних розпорядників бюджетних коштів).

З огляду на зазначене, вважається доцільним нормативно урегулювати питання щодо формування та подання звітності про стан функціонування СВК в установах, які входять до системи органу державної влади.

Висновки. Отже, аналіз методичних посібників Мінфіну, як головного методолога з питань ВК та ВА в установах державного сектору, засвідчив, що, не зважаючи на декларування про необхідність постійного оцінювання СВК задля підтримання або підвищення рівня її ефективності, до цих пір на державному рівні не має єдиного загальноприйнятого визначення поняття “рівень ефективності СВК”.

Водночас за результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що стан функціонування СВК передусім має характеризуватися здатністю кожного її складового елемента виконувати покладені на нього функції.

Враховуючи спрямованість співробітництва України та Європейського Союзу в галузі управління державними фінансами на забезпечення розвитку надійності СВК в установах державного сектору, проведене дослідження дозволяє стверджувати, що під рівнем ефективності функціонування СВК має розумітися рівень (ступінь) набуття цією системою спроможності виконувати покладені на неї функції (функції кожного елемента СВК) для забезпечення досягнення бажаних результатів діяльності установи та законного, ефективного використання наявних для цього ресурсів. При цьому рівень ефективності функціонування СВК може визначатися за критеріями, сформульованими в цьому дослідженні, а саме:

- відповідність сформованої структури СВК положенням Основних засад ВК;
- здатність складових елементів СВК виконувати покладені на них функції;
- відповідність організації діяльності кожного працівника установи загальновизнаному циклу ефективної діяльності управління (виконавця) PDCA Демінга;
- дієвість управлінського контролю щодо виконання персоналом установи своїх

службових обов'язків, завдань (планів), вимог законодавства та внутрішніх документів, зокрема щодо функціонування СВК.

Застосування цих критеріїв у запровадженій у МОУ моделі оцінювання ефективності СВК дасть змогу більш об'єктивно і точно визначати рівень ефективності СВК у МОУ (підпорядкованих МОУ установах) та відповідно розширити можливості виявлення резервів підвищення ефективності СВК.

Все це дозволить керівництву МОУ (підпорядкованих МОУ установах) більш оперативно реагувати на недоліки у СВК, сприятиме її удосконаленню, зокрема процесів системи управління, та дасть змогу забезпечити розумну впевненість Міністра оборони України (керівників підпорядкованих МОУ установ) у досягненні бажаних результатів діяльності МОУ (підпорядкованих МОУ установ) відповідно до визначених завдань, функцій, планів в законний та ефективний спосіб.

Крім того, проведений аналіз показав, що потребує нормативно-правового урегулювання на порядок формування та подання звітності про стан функціонування СВК в установах, які входять до системи органу державної влади.

Подальші дослідження, спрямовані на підвищення ефективності СВК у МОУ та підпорядкованих установах, мають зосередитися на вивченні передового досвіду держав – членів Європейського Союзу та НАТО щодо організації та ефективності функціонування СВК.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (Угоду ратифіковано із заявою Законом № 1678-VII від 16.09.2014). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text.

2. Національний стандарт України ДСТУ ISO 9000:2015. Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів (62656). URL: https://dnaop.com/html/62656/doc%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3_ISO_9000_2015.

3. Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, передбачених Міністерству оборони України для придбання речового майна та забезпечення харчування військовослужбовців Збройних Сил України, затверджено рішенням Рахункової палати від 24.10.2023 № 23-2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2023/23-2_2023/Zvit_23-2_2023.pdf.

4. Звіт про результати аудиту ефективності використання бюджетних коштів, виділених Міністерству оборони України на будівництво (придбання) житла для військовослужбовців Збройних Сил України, затверджено рішенням Рахункової палати від 24.05.2022 № 11-2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/11-2_2022/Zvit_11-2_2022.pdf.

5. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р “Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки”. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>.

6. Бюджетний кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2010, № 50-51, ст. 572) від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.

7. Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text>.

8. Постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2024 № 1369 “Деякі питання Політики державної власності”. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1369-2024-%D0%BF#Text>.

9. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 “Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту”. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text>.

10. Внутрішній контроль: проблеми інформаційного, організаційного та методологічного розвитку: монографія / С.М. Петренко. Донецьк: “Світ книги”, 2013. 503 с.

11. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний

підхід до розвитку: монографія / В.Ф. Максимова. К.: АВРІО, 2005. 264 с.

12. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практичний посібник / Т.О. Каменська, О.Ю. Редько, Наукова школа аудиту, Національний центр обліку та аудиту. К.: ДП “Інформаційно-аналітичне агентство”, 2015. 375 с.

13. Лойшин А.А. Обґрунтування рекомендацій з оцінки ефективності системи внутрішнього контролю установи Міністерства оборони України: дис. ... д-ра філософії: захищена 16.10.2020; затв. 22.10.2020 / Лойшин Анатолій Анатолійович. К., 2020. 259 с.

14. Слободяник С., Пархоменко П., Деменев О., Ткач І. Концептуальні підходи до формування критеріїв оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України / Journal of Scientific Papers “Social Development and Security”. 2021.Vol. 11, No. 3. URL: <https://paperssds.eu/index.php/JSPSDS>.

15. Посібник з питань організації внутрішнього контролю розпорядниками коштів державного бюджету / Підрозділ з питань гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju>.

16. Методичні рекомендації з питань організації та здійснення моніторингу системи внутрішнього контролю / Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju>.

17. Методичний посібник щодо аспектів управління ризиками, як складової системи внутрішнього контролю у розпорядника бюджетних коштів / Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju>.

18. Рекомендації з розробки ключових показників діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в державному секторі / Міністерство фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju>.

19. Застосування сучасних інформаційних технологій у науковій діяльності: підручник / О.Й. Мацько, С.А. Микусь, В.Г. Солонников та ін. К.: Національний університет оборони України імені Івана Черняхівського, 2021. 340 с.

20. Теорія організації: підручник. 2-е видання, доповнене й перероблене / Г.Л. Монастирський. Тернопіль: “Крок”, 2019. 368 с.

21. Управление качеством в масштабах компании: становление и этапы развития / Й. Кондо. К.: Издательский дом “АДЕФ-Украина”, 2007. 256 с.

22. Навчальний посібник з дисципліни “Фінансово – господарський контроль” (для студентів всіх форм навчання) / С.І Саченко, Я.В. Мех. Тернопіль: Тернопільський національний економічний університет, 2010. 212 с.

23. Методичні рекомендації з проведення оцінки ефективності системи внутрішнього контролю, затверджені наказом Департаменту внутрішнього аудиту Міністерства оборони України від 25.10.2021 № 43.

24. Аудит системи внутрішнього контролю: оцінки, процедури та дослідження: науково-дослідна робота / Ю.О. Луцик, А.А. Бойко, К.Є. Ульянов та ін. К.: Національний університет оборони України імені Івана Черняхівського, 2021. 198 с.

25. Форма Звіту про стан організації та здійснення внутрішнього контролю у розрізі елементів внутрішнього контролю, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2019 № 160 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 15.08.2023 № 441). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9D%D0%B0%D0%BA%D0%B0%D0%B7_441.pdf.

26. Зразок форми звіту з урахуванням переліку питань для головних розпорядників коштів державного бюджету та центральних органів виконавчої влади за 2024 рік. URL: https://mof.gov.ua/uk/templates_on_internal_control_and_internal_audit-415.

REFERENCES:

1. Uhoda pro asotsiatsiiu mizh Ukrainoiu, z odniiei storony, ta Yevropeiskym Soiuzom, Yevropeiskym Spivtovarystvom z atomnoi enerhii i ikhnimy derzhavamy-chlenamy, z inshoi storony (Uhodu ratyfikovano iz zaiavoiu Zakonom № 1678-VII vid 16 veresnia 2014 roku). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text.

2. Natsionalnyi standart Ukrainy DSTU ISO 9000:2015. Systemy upravlinnia yakistiu. Osnovni

- polozhennia ta slovnyk terminiv (62656). URL: https://dnaop.com/html/62656/doc%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3_ISO_9000_2015.
3. Zvit pro rezultaty audytu efektyvnosti vykorystannia koshtiv derzhavnoho biudzhetu, peredbachenykh Ministerstvu oborony Ukrainy dlia prydbannia rehovoho maina ta zabezpechennia kharchuvannia viiskovosluzhbovtziv Zbroinykh Syl Ukrainy, zatverdzheno rishenniam Rakhunkovoi palaty vid 24 zhovtnia 2023 roku № 23-2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2023/23-2_2023/Zvit_23-2_2023.pdf.
4. Zvit pro rezultaty audytu efektyvnosti vykorystannia biudzhetykh koshtiv, vydilenykh Ministerstvu oborony Ukrainy na budivnytstvo (prydbannia) zhytla dlia viiskovosluzhbovtziv Zbroinykh Syl Ukrainy, zatverdzheno rishenniam Rakhunkovoi palaty vid 24.05.2022 № 11-2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/11-2_2022/Zvit_11-2_2022.pdf.
5. Rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 29.12.2021 № 1805-r “Pro skhvalennia Stratehii reformuvannia systemy upravlinnia derzhavnymy finansamy na 2022-2025 roky”. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1805-2021-%D1%80#Text>.
6. Biudzhetyi kodeks Ukrainy (Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy (VVR), 2010, № 50-51, st. 572) vid 08. 07 .2010 № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
7. Osnovni zasady zdiisnennia vnutrishnoho kontroliu rozporiadnykamy biudzhetykh koshtiv, zatverdzeni postanovoiu Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 12.12.2018 № 1062. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text>.
8. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 29 lystopada 2024 roku № 1369 “Deiaki pytannia Polityky derzhavnoi vlasnosti”. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1369-2024-%D0%BF#Text>.
9. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28 veresnia 2011 roku № 1001 “Deiaki pytannia zdiisnennia vnutrishnoho audytu ta utvorennia pidrozdiliv vnutrishnoho audytu”. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text>.
10. Petrenko, S.M. (2013) “Vnutrishnii kontrol: problemy informatsiinoho, orhanizatsiinoho ta metodolohichnoho rozvytku: monohrafiia” [Internal control: problems of information, organizational and methodological development: monograph], “Svit knyhy”, Donetsk. 503 p.
11. Maksimova, V.F. (2005) “Vnutrishnii kontrol ekonomichnoi diialnosti promysloвого pidpriemstva – systemnyi pidkhid do rozvytku: monohrafiia” [Internal control of the economic activity of an industrial enterprise - a systematic approach to development: monograph], AVRIO, Kyiv. 264 p.
12. Kamenska, T.O. and Redko, O.Iu. “Vnutrishnii kontrol i audyt v upravlinni: praktychnyi posibnyk” (2015) [Internal control and audit in management: a practical guide], Scientific School of Auditing, National Center for Accounting and Auditing, SE "Information and Analytical Agency", Kyiv. 375 p.
13. Loishyn, A.A. (2020) “Obruntuvannia rekomendatsii z otsinky efektyvnosti systemy vnutrishnoho kontroliu ustanovy Ministerstva oborony Ukrainy” [Justification of recommendation for the evaluation of the effectiveness of the internal control system of the institution of the Ministry of Defense of Ukraine: dissertation], Kiev, 259 p.
14. Slobodiansky, S., Parkhomenko, P., Demenev, O. and Tkach, I. (2021) “Kontseptualni pidkhody do formuvannia kryteriiv otsynivannia efektyvnosti systemy vnutrishnoho kontroliu v Ministerstvi oborony Ukrainy” [Conceptual approaches to the formation of criteria for assessing the effectiveness of the internal control system in the Ministry of Defense of Ukraine], Journal of Scientific Papers “Social Development and Security”, Vol. 11, No. 3. URL: <https://paperssds.eu/index.php/JSPSDS>.
15. Posibnyk z pytan orhanizatsii vnutrishnoho kontroliu rozporiadnykamy koshtiv derzhavnoho biudzhetu [Posibnyk z pytan orhanizatsii vnutrishnoho kontroliu rozporiadnykamy koshtiv derzhavnoho biudzhetu], Department for Harmonization of State Internal Financial Control of the Ministry of Finance of Ukraine. URL: <https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju>.
16. Metodychni rekomendatsii z pytan orhanizatsii ta zdiisnennia monitorynhu systemy vnutrishnoho kontroliu [Metodychni rekomendatsii z pytan orhanizatsii ta zdiisnennia monitorynhu systemy vnutrishnoho kontroliu], Department of Harmonization of State Internal Financial Control of the Ministry of Finance of Ukraine. URL: <https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju>.
17. Metodychni posibnyk shchodo aspektiv upravlinnia ryzykamy, iak skladovoi systemy vnutrishnoho kontroliu u rozporiadnyka biudzhetykh koshtiv [Metodychni posibnyk shchodo aspektiv upravlinnia ryzykamy, iak skladovoi systemy vnutrishnoho kontroliu u rozporiadnyka biudzhetykh koshtiv], Ministry of Finance of Ukraine. URL: <https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju>.

18. Rekomendatsii z rozrobky kliuchovykh pokaznykiv diialnosti pidrozdilu vnutrishnoho audytu v derzhavnomu sektori [Rekomendatsii z rozrobky kliuchovykh pokaznykiv diialnosti pidrozdilu vnutrishnoho audytu v derzhavnomu sektori], Ministry of Finance of Ukraine. URL: <https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju>.

19. Matsko, O.I., Mykus, S.A., Solonnikov, V.H. and others (2021) “Zastosuvannia suchasnykh informatsiinykh tekhnolohii u naukovii diialnosti: pidruchnyk” [Application of modern information technologies in scientific activities: Textbook], Ivan Chernyakhovsky National Defense University of Ukraine, Kyiv, 340 p.

20. Monastyrskyy, H.L. (2019) “Teoriia orhanizatsii: pidruchnyk. 2-e vydannia, dopovnene i pereroblene” [Organization Theory: Textbook. 2nd edition, supplemented and revised], “Krok”, Ternopil. 368 p.

21. Kondo, Io. (2007) “Upravlieniie kachiestvom v masshtabakh kompanii: stanovleniie i etapy razvitiia” [Quality management on a company scale: formation and stages of development], Publishing house “ADEF-Ukraine”, Kyiv, 256 p.

22. Sachenko, S.I. and Mekh Ia.V. “Navchalnyi posibnyk z dystsypliny “Finansovo – hospodarskyi kontrol” (dlia studentiv vsikh form navchannia)” (2010) [Study guide on the discipline “Financial and Economic Control” (for students of all forms of study)], Ternopil National Economic University, Ternopil, 212 p.

23. Metodychni rekomendatsii z provedennia otsinky efektyvnosti systemy vnutrishnoho kontroliu, zatverdzeni nakazom Departamentu vnutrishnoho audytu Ministerstva oborony Ukrainy vid 25.10.2021 № 43.

24. Iu.O. Lutsyk, A.A. Boiko, K.Ie. Ulianov and others (2021) “Audyt systemy vnutrishnoho kontroliu: otsinky, protsedury ta doslidzhennia: nauково-doslidna robota” [Internal Control System Audit: Assessments, Procedures, and Research: Research and Development Work], Ivan Chernyakhovsky National Defense University of Ukraine, Kyiv, 198 p.

25. Forma Zvitu pro stan orhanizatsii ta zdiisnennia vnutrishnoho kontroliu u rozrizi elementiv vnutrishnoho kontroliu, zatverdzhena nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 19.04.2019 № 160 (u redatsii nakazu Ministerstva finansiv Ukrainy vid 15.08.2023 № 441). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9D%D0%B0%D0%BA%D0%B0%D0%B7_441.pdf.

26. Zrazok formy zvituvannia z urakhuvanniam pereliku pytan dlia holovnykh rozporiadnykiv koshtiv derzhavnogo biudzhetu ta tsentralnykh orhaniv vykonavchoi vlady za 2024 rik. URL: https://mof.gov.ua/uk/templates_on_internal_control_and_internal_audit-415.

Boiko A.A. (HYOV)

FORMATION OF CRITERIA FOR MEASURING THE LEVEL OF EFFECTIVENESS OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM IN THE MINISTRY OF DEFENSE OF UKRAINE AND SUBORDINATED INSTITUTIONS

Acquiring full membership in the European Union, which is a priority of Ukraine’s national interests, requires ensuring the functioning of a reliable internal control system (ICS) in the public sector institutions of Ukraine. Increasing the effectiveness of internal control (IC) and internal audit (IA) in state bodies of Ukraine is defined as a strategic aim in the system of state internal financial control. In order to identify and implement opportunities for increasing the effectiveness of the ICS, in particular in the Ministry of Defense of Ukraine (MOD) and subordinate institutions, there is a need to determine the levels of ICS effectiveness.

The relevance of this study is due to the lack of unified approaches at the state level to characterizing the levels of effectiveness of the ICS and choosing the criteria for their measurement, as well as the presence of significant problems in the organization and functioning of the ICS in the MOD and in military command bodies, military units, institutions of the Armed Forces of Ukraine, and the State Special Transport Service, which are part of the MOD system.

The article highlights the provisions of the domestic methodological framework for the organization and functioning of the IC and IA, the analysis of which has established that the state of the functioning of the ICS should primarily be characterized by the ability of each of its constituent elements to perform the functions assigned to it. Approaches to determining the

effectiveness of systems in the theory of systems and in the theory of organization are considered, which made it possible to characterize the level of effectiveness of the functioning of the ICS as the degree to which this system acquires the capability to perform the functions assigned to it to achieve its aim.

Special attention in the study is paid to the components that should ensure the functioning of the ICS in the institution, since they serve as the basis for forming criteria by which the level of effectiveness of the ICS can be measured.

The methodological basis of the study is the methods of system analysis, methods of generalization, comparison, analogy and synthesis, with the help of which a general characteristic of the state of functioning of the ICS in public sector institutions were determined, a general definition of the concept of “level of ICS effectiveness” was given and criteria for its measurement were formed.

The conducted research contributes to expanding the scientific understanding of the issue of the effectiveness of the functioning of the ICS in public sector institutions. The set of criteria for measuring the level of ICS effectiveness defined in this work can be used to improve the ICS effectiveness assessment model implemented in the MOD, which will allow to more objectively and accurately determine the level of ICS effectiveness in the MOD (institutions subordinate to the MOD) and, accordingly, will expand the possibilities of identifying reserves for increasing the effectiveness of the ICS, and will enable for a prompt response to shortcomings in the ICS, in particular in the processes of the management system.

In addition, the article emphasizes the need for regulatory and legal regulation of the procedure for forming and submitting reports on the status of the functioning of the ICS in institutions that are part of the system of a state authority.

Future research will be aimed at studying the best practices of the European Union and NATO member states regarding the organization and effectiveness of the functioning of the ICS, which can be taken into account when formulating recommendations for improving the effectiveness of internal control in the MOD system.

Keywords: internal control system, internal control, internal audit, effectiveness, capability, public sector institutions, Ministry of Defense of Ukraine.