УДК 355.6

Бойко А.А. (НУОУ)
д.е.н., доц. **Ткач М.Я.** (НУОУ)

DOI: http://doi.org/10.17721/2519-481X/2025/87-13

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ТА ЗАХІДНІ ПРАКТИКИ: ПОШУК ШЛЯХІВ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Стаття присвячена вивченню міжнародно визнаних публікацій Комітету спонсорських організацій (англ. Committee of Sponsoring Organizations – COSO) Національної комісії США з питань шахрайства в фінансовій звітності щодо організації системи внутрішнього контролю (модель COSO) та системи управління ризиками (концепція COSO ERM), інструкції Міжнародної організації вищих органів аудиту (англ. International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI) з питань внутрішнього контролю в державному секторі (стандарт INTOSAI 9100) та практик США, країн Європейського Союзу і Великої Британії щодо організації та ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (СВК) і внутрішнього аудиту в установах державного сектору для виявлення шляхів удосконалення СВК в установах державного сектору України, реалізація яких, як очікується, призведе до підвищення ефективності СВК, зокрема у Міністерстві оборони України та підпорядкованих йому установах.

У статті висвітлено формування структури СВК за моделлю COSO та надано визначення її функцій, мети і критеріїв виміру рівня ефективності. Наведено порівняння СВК та критеріїв виміру рівня її ефективності за моделлю COSO та згідно з Основними засадами функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів, які визначають питання організації та функціонування СВК у державних органах України та установах (організаціях, підприємствах), що належать до сфери управління таких органів. Розкрито сутність системи управління ризиками (СУР) за концепцією COSO ERM та надано характеристику визначенню її ефективності. Представлено узагальнення положень стандарту INTOSAI 9100 і практики західних країн щодо організації та ефективного функціонування СВК в установах державного сектору. Показана роль та ефективність функціонування внутрішнього аудиту в структурах СВК і СУР.

За результатами проведеного дослідження сформовано обґрунтовані пропозиції щодо удосконалення вітчизняної нормативно-правової бази з питань внутрішнього контролю, організації та функціонування у державних органах України в рамках виконання бюджетних програм СУР, як підсистеми комплексної СВК, та запровадження у державних органах України щорічного оцінювання (у формі самооцінки) СВК, системи внутрішнього аудиту (СВА) та СУР, а також звітування про ефективність їх функціонування. Водночас зосереджено увагу на важливості розроблення у державних органах України такого механізму, який забезпечить належну взаємодію та максимальну незалежність функції внутрішнього аудиту (з однієї сторони – в організаційних структурах державного органу та підпорядкованих такому органу установ, з іншої – в структурах СВК та СУР), що сприятиме підтриманню цілісності та ефективності функціонування СВА, як підсистеми комплексної СВК.

Ключові слова: COSO, INTOSAI, система внутрішнього контролю, управління ризиками, внутрішній аудит, установи державного сектору, Міністерство оборони України.

Вступ та постановка завдання. Створення та ефективне функціонування системи внутрішнього контролю (СВК) є запорукою успішності діяльності будь-якого суб'єкта господарювання та внутрішнім інструментарієм протидії шахрайству, пов'язаному з його активами та фінансовою звітністю. Адже зростання обсягів шахрайства (незаконне привласнення майна, хабарництво, корупція, спотворення обліку та звітності тощо) має дедалі більші негативні наслідки для вітчизняних суб'єктів господарювання [1].

На шляху до повноправного членства в Європейському Союзі Україною здійснюються заходи щодо забезпечення в установах державного сектору функціонування надійних СВК [2].

Згідно зі звітною інформацією Міністерства фінансів України, яке забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, СВК у державних органах враховує загальні рамки моделі внутрішнього контролю COSO [3]. Однак результати аудитів діяльності Міністерства оборони України (МОУ) та органів військового управління, військових частин, закладів Збройних Сил України, Державної служби спеціального транспорту (підпорядковані МОУ установи), проведених Рахунковою палатою, показали суттєві недоліки в організації та функціонуванні СВК, що створює підґрунтя для незаконного, неекономного, нерезультативного та непродуктивного використання бюджетних коштів, а також ризики прийняття неефективних управлінських рішень та порушень вимог законодавства [4, 5].

Значні проблеми у функціонуванні СВК також засвідчують "скандали щодо закупівель в Міноборони" такі, як "яйця по 17" та "хабар Гринкевича", що негативно вплинули на отримання Україною балів в Індексі сприйняття корупції за 2024 рік [6].

На сьогодні, в умовах реформування державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, основними викликами є створення в державних органах комплексної СВК, яка б функціонувала як цілісний процес [7], а також подальший розвиток внутрішнього контролю (ВК) та внутрішнього аудиту (ВА) шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (методологіями) та кращими практиками у цій сфері [8].

З огляду на окреслені проблемні питання, для більшого наукового розуміння сутності та ефективності функціонування СВК, поняття управління ризиками та ролі внутрішнього аудиту, а також виявлення шляхів удосконалення СВК в установах державного сектору України, реалізація яких, як очікується, призведе до підвищення ефективності СВК у МОУ та підпорядкованих йому установах, необхідним є вивчення всесвітньо визнаних публікацій Комітету спонсорських організацій Національної комісії Сполучених Штатів Америки з питань шахрайства в фінансовій звітності "Внутрішній контроль – інтегрована структура" [9] (модель COSO) та "Управління ризиками підприємства – інтеграція зі стратегією та дієвістю" [10] (концепція COSO ERM), а також загальновизнаної розробки Міжнародної організації вищих органів аудиту (англ. *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*) "Інструкція до стандартів внутрішнього контролю в державному секторі" [11] (стандарт INTOSAI 9100) та практики Сполучених Штатів Америки (США), країн Європейського Союзу (ЄС), Сполученого Королівства Великої Британії та Північної Ірландії (Велика Британія) щодо організації та ефективного функціонування СВК в установах державного сектору.

Аналіз останніх нормативних документів, досліджень та публікацій. Нормативно-правова база, яка регламентує питання організації та функціонування ВК та ВА у державному органі України, а також в установах, організаціях та на підприємствах, що належать до сфери його управління, засновується на таких основних документах:

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. Визначає правові засади функціонування бюджетної системи України, її принципи, основи бюджетного процесу, міжбюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства, зокрема контроль та аудит у бюджетному процесі, а також уповноважує Міністерство фінансів України здійснювати аналіз стану функціонування ВК та оцінку функціонування систем внутрішнього аудиту (СВА) у розпорядників бюджетних коштів [12].

2. Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062 "Про затвердження Основних засад функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001". Визначає принципи та елементи ВК, питання організації і функціонування ВК у розпорядників бюджетних коштів та в установах (організаціях, підприємствах), що належать до сфери управління таких розпорядників бюджетних коштів [13].

3. Постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2024 № 1369 "Деякі питання Політики державної власності". Визначає загальні принципи, засади управління державними

унітарними підприємствами та господарськими товариствами, у статутному капіталі яких є корпоративні права держави, зокрема ВК та ВА в корпоративному управлінні [14].

4. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 “Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту”. Визначає механізм утворення структурних підрозділів ВА та питання їх діяльності [15].

5. Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20.10.2011 за № 1219/19957 “Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту”. Визначає єдині підходи до провадження діяльності з ВА в державних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, що належать до сфери їх управління, а також оцінки якості такого аудиту [16].

Аналіз вказаних документів показав, що вітчизняна нормативно-правова база з питань ВК та ВА певним чином урегульовує всі основні питання організації та функціонування СВК у державних органах України та в установах (організаціях, підприємствах), що належать до сфери їх управління, однак не дає чіткого розуміння щодо функцій, мети і поняття ефективності СВК, організації та функціонування в органах державної влади СВА. До цих пір на державному рівні не визначено єдиного загальноприйнятого набору основних критеріїв, за якими має характеризуватися та оцінюватися рівень ефективності СВК в установах державного сектору України.

Хоча багато наукових праць таких вчених, як А. Лойшина [17], С. Слободяника, П. Пархоменка, О. Деменева, І. Ткача [18] та інших, присвячено питанням ВК та ВА, зокрема висвітленню міжнародно визнаних стандартів та західних практик у цій сфері, проте питання, що стосується розвитку СВК в установах державного сектору, зокрема у МОУ та підпорядкованих йому установах, залишається недостатньо розглянутим.

У роботі [19] уточнено формування та взаємозв’язки складових елементів СВК згідно з Основними засадами функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів (Основні засади ВК), сформулювано їх функції та загальну мету, а також показано місце та роль ВА в структурі СВК, що дозволить в подальшому більш точно визначати фактичний стан організації і функціонування СВК у МОУ та підпорядкованих йому установах. Застосування критеріїв виміру рівня ефективності СВК, визначених в роботі [20], має розширити можливості виявляти та реалізовувати резерви удосконалення (підвищення ефективності) СВК в установах державного сектору, зокрема у МОУ та підпорядкованих йому установах.

Мета статті полягає у вирішенні таких науково-практичних завдань:

- стисло описати та охарактеризувати формування структури СВК за моделлю COSO та визначити її функції, мету і критерії виміру рівня ефективності;
- здійснити порівняльний аналіз структури, функції, мети СВК та критеріїв виміру рівня її ефективності, визначених за моделлю COSO та згідно з Основними засадами ВК;
- розкрити сутність системи управління ризиками (СУР) за концепцією COSO ERM та надати характеристику визначенню її ефективності;
- провести узагальнений аналіз стандарту INTOSAI 9100 та практики США, країн ЄС і Великої Британії щодо організації та ефективності функціонування в установах державного сектору СВК та ВА.

Це має розширити наукове розуміння сутності та ефективності СВК, СУР та СВА, а також дасть змогу виявити шляхи удосконалення СВК в установах державного сектору України, реалізація яких, як очікується, призведе до підвищення ефективності СВК, зокрема у МОУ та підпорядкованих йому установах.

Виклад основного матеріалу. Перш за все, варто зазначити, що Комітет спонсорських організацій Національної комісії США з питань шахрайства в фінансовій звітності представлено такими авторитетними професійними асоціаціями у сфері ВК та ВА, як Американська асоціація бухгалтерів, Американський інститут сертифікованих бухгалтерів, Асоціація фінансових керівників, Інститут внутрішніх аудиторів та Національна асоціація

бухгалтерів [9], що свідчить про високий інтелектуальний рівень опублікованої ним моделі COSO.

Під поняттям ВК у моделі COSO розуміється динамічний та інтегрований процес, що складається з поточних завдань та діяльності ради директорів, керівництва, іншого персоналу суб'єкта господарювання (установа), спрямованих на досягнення установою цілей в таких трьох категоріях [9]:

1. Здійснення результативної та ефективної діяльності, зокрема недопущення втрати активів.

2. Складання точної та надійної як внутрішньої, так і зовнішньої фінансової та нефінансової звітності.

3. Виконання вимог законів, правил, норм та стандартів.

Якщо порівняти з поняттям ВК, визначеним статтею 26 Бюджетного кодексу України, як "комплекс заходів, що ґрунтуються на управлінській відповідальності та підзвітності і застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління" [12], то можна сказати, що поняття ВК, сформульоване за моделлю COSO, дає більш чітке розуміння того, що в процесі ВК бере участь наглядовий (керівний) орган та увесь персонал установи.

Крім того, в моделі COSO підкреслюється зосередженість дії ВК на сприянні як успішній діяльності установи, так і формуванню впевненості керівництва, наглядового органу установи та інших зацікавлених сторін у достовірності звітності установи.

СВК за моделлю COSO складається з п'яти обов'язкових елементів (Контрольне середовище, Оцінка ризиків, Заходи контролю, Інформація та комунікація, Заходи моніторингу), що формуються, функціонують та взаємодіють між собою у відповідності до принципів, встановлених в рамках кожного такого елементу (загалом у моделі COSO визначено 17 принципів) [9]. Застосування цих принципів надає можливість побудувати СВК за моделлю COSO в будь-якій установі з урахуванням особливостей її структури, правового типу та галузі діяльності.

Для більшого розуміння інтегрованості структури СВК її графічно зображають у вигляді тривимірної кубічної матриці, що має популярну назву "куб COSO" (рис. 1), де на одній стороні (горизонтальні шари) відображають п'ять складових елементів СВК, на другій (вертикальні шари) – три категорії цілей установи, досягненню яких сприяє функціонування СВК, на третій стороні – організаційні рівні установи, які охоплюються СВК.

Рисунок 1 – Куб COSO (сформовано за джерелом [9])

Елемент “Контрольне середовище”, як основа побудови СВК, формується шляхом встановлення [9]:

чітких показників цілей в трьох вищезазначених категоріях (операційна діяльність, надання звітності та відповідність нормативно-правовим вимогам) для всіх організаційних рівнів установи;

стандартів доброчесності та етичної поведінки персоналом установи;

організаційної структури, розподілу повноваження та обов’язків;

політик та процедур з відбору, розміщення, розвитку компетентного персоналу, а також мотиваційних стимулів;

критеріїв та показників вимірювання ефективності діяльності;

параметрів звітності установи відповідно до встановлених політик та процедур нагляду за її діяльністю, зокрема за функціонуванням в установі СВК.

Як бачимо з вищезазначеного, запровадженням в установі таких компонентів елементу СВК “Контрольне середовище” створюється культурне та організаційне середовище, що сприяє результативній та ефективній діяльності установи, дотриманню вимог законів, правил, норм і стандартів.

Можливість виникнення події із зовнішнього (бізнес чи законодавчого) або внутрішнього середовища установи, що може негативно вплинути на досягнення цілей установи та/або на ефективність функціонування в установі СВК, визначається як ризик [9].

Процес ідентифікації (обґрунтованого передбачення) ризиків та їх аналізу (на предмет ймовірності, часу виникнення та ступеня суттєвості можливого впливу на досягнення цілей установи, а також на ефективність функціонування СВК), що здійснюється для вибору та застосування відповідних заходів реагування на них, є елементом СВК “Оцінка ризиків”. При цьому, варто звернути увагу, що один із принципів моделі COSO вказує на необхідність під час оцінки ризиків враховувати потенціал для шахрайства [9].

Для зниження до прийнятного рівня оцінених ризиків (зменшення негативного впливу можливих подій із зовнішнього або внутрішнього середовища, а також запобігання шахрайським діям) на всіх організаційних рівнях установи, етапах її бізнес-процесів і технологічного середовища персоналом установи здійснюються дії відповідно до розроблених в установі політик, якими визначаються очікування щодо мінімізації ризиків, та процедур, якими реалізуються ці політики. Такі дії, політики та процедури належать до елементу СВК “Заходи контролю” [9].

Заходи контролю мають розроблятися із врахуванням розподілу службових обов’язків персоналу установи та складатися як з ручних так і з автоматизованих дій, таких як авторизація, затвердження, погодження, узгодження, перевірка, звірка, огляд результатів діяльності тощо [9].

Елементом СВК “Інформація та комунікація” підтримується функціонування всіх інших елементів СВК шляхом забезпечення того, щоб інформація, яка генерується в установі або отримується із зовнішніх джерел, зокрема та, що використовується персоналом установи для прийняття бізнес-рішень, була релевантною та якісною, а комунікація (процес надання, обміну та отримання інформації в середині установи, та із зовнішніми сторонами) – відповідала нормативним вимогам або очікуванням [9].

Для отримання керівництвом установи інформації про виконання персоналом обов’язків з ВК та стан функціонування СВК або окремих її елементів має здійснюватися поточний моніторинг (вбудований в операції установи) та періодичне оцінювання ефективності СВК або окремих її елементів, що є складовими компонентами елементу СВК “Заходи моніторингу” [9].

Виявлені під час поточного моніторингу невідповідності (слабкі місця) СВК чи можливості для підвищення її ефективності мають оцінюватися та відповідно виправлятися (усуватися), а можливості – реалізовуватися, безпосередньо персоналом, який їх виявив, або

повідомлятися про це іншому персоналу, відповідальному за вжиття коригувальних заходів, та у разі потреби – керівництву та наглядовій раді.

Обсяг та частота періодичного оцінювання, що також належить до функції ВА, залежать в першу чергу від ймовірності та суттєвості оцінених ризиків, ефективності поточного моніторингу та швидкості змін внутрішнього чи зовнішнього середовища [9]. Тобто, періодичне оцінювання, зокрема функція ВА, має бути ризико-орієнтованим.

За результатами аналізу характеристики складових компонентів елементу СВК "Заходи моніторингу", які уточняються в посібнику COSO з моніторингу СВК [21], можна зробити висновок, що базовими умовами ефективного функціонування цього елементу СВК мають бути:

- доброчесність, етичні цінності та зацікавленість в ефективному функціонуванні СВК керівництва та наглядового (керівного) органу установи, що проявляється не лише в деклараціях, а демонструється їхніми діями, тобто задається відповідний "тон зверху";
- набір здібного, компетентного та доброчесного персоналу;
- визначення базового рівня ефективності функціонування елементів СВК та/або СВК в цілому;
- розробка процедур моніторингу ключових засобів контролю з мінімізації суттєвих ризиків, оцінювання важливості виявлених недоліків в діяльності установи, функціонуванні елементів СВК (СВК в цілому) та звітування про результати моніторингу для своєчасного вжиття корегувальних заходів (у разі необхідності);
- дієвість наглядової функції керівництва (керівного органу) установи, зокрема за виконанням персоналом установи обов'язків щодо здійснення постійного моніторингу та ВА, тобто дієвість управлінського контролю.

Порівнюючи складові елементи СВК та їх функції, визначені за моделлю COSO та згідно з положеннями Основних засад ВК, можна побачити, що хоча елементи СВК у моделі COSO дещо відрізняються за назвою від елементів СВК в Основних засадах ВК, проте між визначенням їх функцій немає концептуальних відмінностей (порівняння наведено в табл. 1).

Таблиця 1

Функції елементів СВК,
визначені за моделлю COSO та згідно з Основними засадами ВК

Елементи СВК		Назва	Функції
1	модель COSO	Контрольне середовище	Створення в установі культурного та організаційного середовища (з акцентом на відбір здібного та компетентного персоналу), що сприяє результативній та ефективній діяльності установи з дотриманням вимог законів, норм та стандартів
	Основні засади ВК	Внутрішнє середовище	Створення в установі організаційного та культурного середовища, що сприяє результативній та ефективній діяльності відповідно до вимог законодавства
2	модель COSO	Оцінка ризиків	Ідентифікація та аналіз ризиків, з урахуванням потенціалу для шахрайства, для вибору та застосування відповідних заходів реагування
	Основні засади ВК	Управління ризиками	Забезпечення своєчасного виявлення та оцінки ризиків для прийняття обґрунтованих управлінських рішень
3	модель COSO	Заходи контролю	Зниження до прийнятного рівня оцінених ризиків, з акцентом на запобігання шахрайським діям

	Основні засади ВК	Контрольні заходи	Забезпечення мінімізації впливу ризиків на діяльність установи та недопущення створення умов для неправомірних чи необґрунтованих дій персоналу установи
4	модель COSO	Інформація та комунікація	Забезпечення в установі створення, передачу та використання релевантної та якісної інформації відповідно до нормативних вимог або очікувань
	Основні засади ВК	Інформація та комунікація (інформаційний та комунікаційний обмін)	Забезпечення в установі повного, достовірного та своєчасного створення, збору, аналізу, передачі та використання інформації
5	модель COSO	Заходи моніторингу	Формування твердження керівництва та іншого персоналу установи щодо стану організації та функціонування СВК (в цілому або окремих її елементів), а також удосконалення СВК
	Основні засади ВК	Моніторинг	Забезпечення дотримання персоналом установи нормативних вимог (планових показників), удосконалення СВК та надання керівнику установи інформації щодо спроможності СВК (в цілому або окремих її елементів) виконувати свої функції

Така функціональна схожість пояснюється тим, що перелік управлінських заходів, які забезпечують організацію та функціонування в установі кожного із елементів СВК, в Основних засадах ВК визначено на основі принципів моделі COSO. Однак, слід зауважити, що у функції елементу СВК "Управління ризиками" не акцентується увага на тому, що ризики мають оцінюватися із урахуванням потенціалу для шахрайства, як це визначено в моделі COSO.

Беручи до уваги визначення поняття ефективності діяльності установи, як співвідношення між досягнутим результатом діяльності відповідно до цілей (завдань, планів) установи та використаними на це ресурсами [22], за результатами порівняння в (табл. 2) можна сказати, що мета СВК, сформульована за моделлю COSO, відрізняється від мети СВК, сформульованої згідно з Основними засадами ВК в [19], лише додатковим фокусом спрямування дії СВК, пов'язаним із звітністю установи, що випливає з визначення поняття ВК за моделлю COSO.

Таблиця 2

Мета СВК за моделлю COSO та згідно з Основними засадами ВК

Мета СВК	
за моделлю COSO	згідно з Основними засадами ВК
Підвищення ймовірності досягнення установою цілей у трьох категоріях: результативність та ефективність діяльності; точність та надійність звітності; відповідність нормативним вимогам	Забезпечення досягнення бажаних результатів установи відповідно до визначених цілей (завдань, планів) та законного, ефективного використання необхідних для цього ресурсів

Водночас слід зазначити, що формулювання мети СВК за моделлю COSO можна вважати більш вдалим (коректним), ніж згідно з Основними засадами ВК в [19], завдяки застосуванню словосполучення "підвищення ймовірності" замість слова "забезпечити". Це

пояснюється можливим трактуванням останнього, як “гарантувати” [23], що є неприйнятним у зв’язку з обмеженнями дієвості ВК забезпечувати повністю, тобто гарантувати, досягнення установою цілей за існуючої ймовірності виникнення таких подій як [9]:

- встановлення нечітких або невідповідних показників цілей для всіх або деяких організаційних рівнів установи, що не дозволить ефективно здійснити оцінку ризиків;
- помилковість або упередженість суджень керівництва, іншого персоналу установи (навіть в межах вимог законів, встановлених правил, норм, стандартів) під час прийняття бізнес-рішень, визначення достатності чи надмірності засобів ВК, здійснення постійного моніторингу та ВА;
- прості людські помилки керівництва та іншого персоналу установи;
- здатність менеджменту установи уникати засобів ВК, зокрема шляхом змови з іншим персоналом установи та/або зі сторонніми особами;
- зовнішні події, на які заходи контролю в установі не можуть мати впливу.

З огляду на результати порівняльного аналізу СВК за моделлю COSO та згідно з Основними засадами ВК, і враховуючи те, що протидія шахрайству є надзвичайно актуальною для державних органів України, вважається доцільним законодавчо уточнити визначення поняття ВК в установах державного сектору України з урахуванням положень моделі COSO та нормативно урегулювати питання щодо проведення в установах державного сектору України оцінювання (виявлення та аналізу) ризиків із визначенням потенціалу для шахрайства, пов’язаного з активами та звітністю таких установ.

Ефективність функціонування СВК в моделі COSO характеризується здатністю цієї системи підвищувати ймовірність досягнення установою цілей в зазначених трьох категоріях. При цьому підкреслюється, що СВК неможливо вважати ефективною, якщо існують такі суттєві недоліки як відсутність хоча б одного із п’яти складових елементів СВК, недотримання принципів їх формування, функціонування і взаємодії та невиконання хоча б одним із п’яти складових елементів СВК, покладеної на нього функції [9].

За логікою, що випливає з вищеозначеного, та з урахуванням характеристики функціонування елементу СВК “Заходи моніторингу” в [21], вимірювання рівня ефективності СВК за моделлю COSO має здійснюватися за такими критеріями:

1. Відповідність сформованих елементів СВК структурі та принципам моделі COSO.
2. Здатність кожного елементу СВК виконувати свої функції, встановлені за моделлю COSO.
3. Дієвість управлінського контролю, зокрема щодо виконання персоналом установи обов’язків щодо здійснення ВК та ВА.

Тотожність критеріїв виміру рівня ефективності СВК, визначених за моделлю COSO та згідно з Основними засадами ВК (з урахуванням підходів в теорії систем та в теорії організації до визначення ефективності системи) в [20], підтверджує доцільність застосування таких критеріїв для визначення рівня ефективності СВК в установах державного сектору України, зокрема у МОУ та підпорядкованих йому установах, (порівняння наведено в табл. 3).

Таблиця 3

Критерії виміру рівня ефективності СВК, визначені
за моделлю COSO / стандартом INTOSAI 9100 та згідно з Основними засадами ВК

№ з/п	Критерії виміру рівня ефективності СВК	
	за моделлю COSO	згідно з Основними засадами ВК
1	Відповідність сформованих елементів СВК структурі та принципам моделі COSO	Відповідність сформованої структури СВК положенням Основних засад ВК

2	Здатність кожного елементу СВК виконувати свої функції встановлені за моделлю COSO	Здатність складових елементів СВК виконувати покладені на них функції
3	Дієвість управлінського контролю, зокрема щодо виконання персоналом установи обов'язків щодо здійснення ВК та ВА	Дієвість управлінського контролю щодо виконання персоналом установи своїх службових обов'язків, завдань (планів), вимог законодавства та внутрішніх документів
4	за стандартом INTOSAI 9100	Відповідність організації діяльності кожного працівника установи циклу ефективної діяльності управлінця (виконавця) PDCA Демінга
	Відповідність організації діяльності персоналу установи циклу PDCA Демінга	

У контексті нашого дослідження варто звернути увагу, що в концепції COSO ERM поняття управління ризиками вважається ширшим, ніж процес ідентифікації, аналізу та мінімізації ризиків, визначений в моделі COSO. В установі має функціонувати система управління ризиками (СУР) з направленням фокусу своєї дії на ризики, що можуть вплинути на досягнення бізнес-цілей установи, які втілюють в життя стратегію її діяльності [10].

СУР складається з п'яти елементів (Управління та культура; Стратегія та встановлення цілей; Дієвість; Огляд та перегляд; Інформація, комунікація та звітність), що формуються на основі відповідних наборів принципів (загалом в концепції COSO ERM визначено 20 принципів). Складові елементи СУР за концепцією COSO ERM та СВК за моделлю COSO функціонують в одних і тих же рамках (порівняння наведено в табл. 4) з наборами принципів, які є взаємодоповнюючими і не суперечать один одному [9, 10].

Таблиця 4

Складові елементи СУР за концепцією COSO ERM та СВК за моделлю COSO

Складові елементи	
СУР за концепцією COSO ERM	СВК за моделлю COSO IC
Управління та культура	Контрольне середовище
Стратегія та встановлення цілей	
Дієвість	Оцінка ризиків
	Заходи контролю
Інформація, комунікація та звітність	Інформація та комунікація
Огляд та перегляд	Заходи моніторингу

Варто відмітити про застосування в концепції COSO ERM портфельного підходу до ідентифікації, аналізу, мінімізації та моніторингу ризиків досягнення кожної із бізнес-цілей, а також звітності щодо цього. Тобто, в установі визначається перелік ймовірних подій, які можуть мати суттєвий вплив на кожну із бізнес-цілей установи, завчасно вживаються відповідні заходи для зменшення негативних наслідків від таких подій, а також оцінюється дієвість запроваджених заходів контролю та у разі потреби здійснюється їх коригування. Результати про це повідомляються зацікавленим сторонам на всіх організаційних рівнях установи.

З огляду на вищеозначене та враховуючи те, що в державному секторі України застосовується програмно-цільовий метод бюджетування, при якому цілі (завдання, функції)

державного органу “закладаються” в бюджетні програми, а їх виконання забезпечується як апаратом державного органу влади (головним розпорядником бюджетних коштів), так і підпорядкованими такому органу установами (розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня у системі головного розпорядника коштів) [12, 24], тому вважається доцільним для підвищення ефективності комплексної СВК у державних органах України, зокрема МОУ, розглянути питання щодо організації та функціонування у процесах виконання бюджетних програм СУР, як підсистеми комплексної СВК.

Згідно з концепцією COSO ERM звітування керівному органу установи має здійснюватися не лише про результати діяльності установи та ефективність СВК, а також і про ефективність СУР.

За логікою, що випливає з характеристики ефективності функціонування СВК в моделі COSO, можна сказати, що СУР неможливо вважати ефективною, якщо відсутній хоча б один із п’яти складових її елементів або недотримуються встановлені концепцією COSO ERM принципи формування, функціонування і взаємодії елементів СУР чи хоча б один із складових елементів СУР не виконує покладені на нього функції. А отже, можна зробити висновок, що у разі відсутності або неефективного функціонування компоненту ВА в структурі СУР, остання не здатна ефективно виконувати свою функцію – підвищувати ймовірність досягнення установою бізнес-цілей із врахуванням ризиків, що впливають на ефективність та результативність управління ресурсами, які потребуються для досягнення таких цілей.

Оскільки ВА є невід’ємною частиною елементу СВК “Заходи моніторингу” та елементу СУР “Огляд та перегляд”, тому при створенні СУР у державному органі має бути запроваджено такий механізм, який забезпечить належну взаємодію між функціями ВА в структурах СВК та СУР, що відповідно, як очікується, призведе до підвищення ефективності системи внутрішнього аудиту (СВА) та відповідно – комплексної СВК, підсистемою якої є СВА.

Продовженням нашого дослідження є вивчення та аналіз міжнародно визнаного стандарту INTOSAI 9100, що був оновлений за рекомендаціями членів Комітету зі стандартів внутрішнього контролю INTOSAI – представників вищих органів аудиту США, Великої Британії, Франції, Нідерландів, Бельгії, Румунії, Угорщини, Литви та Болівії [11].

У стандарті INTOSAI 9100 базовим (еталонним) рівнем ефективності функціонування СВК в установах державного сектору вважається рівень, при якому складові елементи СВК сформовані за моделлю COSO та взаємопов’язано функціонують для зниження ризиків та максимального збільшення ймовірності (забезпечення розумних гарантій) досягнення установою таких цілей [11]:

1. Здійснення впорядкованої та етичної діяльності в економічний, ефективний та результативний спосіб.
2. Виконання зобов’язань підзвітності.
3. Дотримання вимог нормативно-правових актів.
4. Недопущення втрати, пошкодження та нецільового використання ресурсів.

Виокремлення в окрему ціль захисту ресурсів (з розумінням того, що персонал установи є людським капіталом, а не ресурсом) від втрат, нецільового використання та пошкодження пояснюється необхідністю запровадження ВК в кожний вид діяльності (бізнес-процес) установи, де здійснюється управління ресурсами.

Умовою ефективного функціонування СВК є створення в установі “загального сприятливого клімату доброчесності” та забезпечення відбору, розміщення і розвитку здібного та компетентного персоналу, оскільки здійснення ВК є безпосереднім обов’язком або опосередкованою частиною обов’язків кожного працівника установи в їх повсякденній діяльності [11].

Стандартом INTOSAI 9100 чітко визначається, що СВК має бути інтегрована з основними етапами управлінської діяльності, якими є планування, виконання, моніторинг та

корегування (актуалізація планування) [11]. Тобто, за допомогою СВК має забезпечуватися організація діяльності кожного працівника згідно з циклом PDCA Демінга [25]. А отже, це ще раз засвідчує важливість такого критерію, як відповідність організації діяльності персоналу установи циклу PDCA Демінга, в загальному наборі критеріїв виміру рівня ефективності СВК, визначеного згідно з Основними засадами ВК, (наведено в табл. 3).

Згідно зі стандартом INTOSAI 9100 ефективність ВА полягає в його здатності не лише здійснювати оцінку функціонування СВК та за її результатами надавати відповідні рекомендації, а й проводити консультації персоналу установи з питань ВК [11].

Для ефективного функціонування ВА керівництво установи має забезпечити незалежність функції внутрішнього аудиту (не втручання керівництва чи третіх осіб в професійну діяльність внутрішніх аудиторів) та безпосередню підзвітність підрозділу ВА керівнику установи. Функціональна незалежність внутрішніх аудиторів дозволяє надавати об'єктивні аудиторські висновки та рекомендації щодо усунення виявлених недоліків та реалізації можливостей удосконалення СВК, процесів управління [11].

Крім того, в стандарті INTOSAI 9100 звертається увага на необхідність проведення зовнішніх аудитів ефективності СВК установи від керівного органу та/або інших контролюючих державних органів, як елементу наглядової функції, зокрема щодо ефективності діяльності та підзвітності установи. Водночас підкреслюється важливість взаємодії між внутрішніми та зовнішніми аудиторами для уникнення дублювання в роботі, а також обміну досвідом [11].

У контексті вищезазначеного варто відмітити, згідно з Бюджетним кодексом України у розпорядників бюджетних коштів має функціонувати система внутрішнього аудиту (СВА) [10]. В державному органі та в підпорядкованих йому бюджетних установах має створюватися підрозділ ВА або призначатися посадова особа з повноваженнями щодо здійснення ВА (у разі неможливості створення такого підрозділу) [14]. А отже, можна сказати, що внутрішні аудитори державного органу є зовнішніми аудиторами у відношенні до установи, підпорядкованої такому державному органу. Але разом з тим внутрішні аудитори державного органу та внутрішні аудитори підпорядкованих такому органу установ є внутрішніми аудиторами в єдиній системі державного органу влади, де виконання бюджетних програм забезпечується як апаратом державного органу влади (головним розпорядником бюджетних коштів), так і підпорядкованими такому органу установами (розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня у системі головного розпорядника коштів) [10, 24].

Враховуючи зазначене та беручи до уваги результати аналізу концепції COSO ERM, можна зробити висновок, що для підтримання цілісності та ефективності функціонування СВА у державних органах України, зокрема МОУ, має бути забезпечено взаємодію та незалежність функції ВА, з однієї сторони – в організаційних структурах державного органу та підпорядкованих такому органу установах, з іншої – в структурах СВК та СУР.

Наступним етапом нашого дослідження є вивчення практики щодо організації та функціонування СВК у державних установах США, країн ЄС та Великої Британії.

Основні засади організації та функціонування СВК у федеральних органах виконавчої влади США відображені у Стандартах внутрішнього контролю у федеральному уряді, загальновідомі як Зелена книга (англ. *Green Book*) [26].

Основна філософія Зеленої книги полягала у тому, що СВК допомагає установі досягати бажаних результатів шляхом ефективного управління ресурсами в умовах постійних змін внутрішнього та зовнішнього середовища. За допомогою СВК в установі "врівноважується" розподіл наявних ресурсів для виконання покладених на установу завдань зі ступенем ризику [26].

Атрибутами Зеленої книги пояснюються застосування федеральними органами влади принципів COSO для формування структури СВК за моделлю COSO із п'яти обов'язкових елементів (Контрольне середовище, Оцінка ризику, Контрольні заходи, Інформація та

комунікація, Моніторинг) та встановлюються мінімальні вимоги до документування такими органами своєї СВК [26].

СВК у Зеленій книзі розуміється як сукупність інтегрованих і безперервних процесів, які здійснюються наглядовим органом, керівництвом та іншим персоналом установи, для забезпечення розумної (не абсолютної) гарантії того, що установою будуть досягнуті такі цілі [26]:

1. Ефективність та результативність операційної діяльності.
2. Надійність звітності для внутрішнього та зовнішнього використання.
3. Дотримання чинних законів та правил.

Захист активів установи від втрат (запобігання або швидке виявлення та вжиття коригуючих заходів щодо несанкціонованого придбання, використання чи відчуження активів) вважається підмножиною вищевказаних категорій цілей [26].

Як бачимо, у федеральних органах влади США дія СВК, також як і в моделі COSO, направлена, як на сприяння установі у здійсненні ефективної, результативної та законної діяльності, так і на забезпечення достовірності звітності установи, що відповідно сприяє запобіганню (виявленню) шахрайських дій персоналом установи та/або пов'язаних з ним третіх осіб. Однак до організаційних рівнів, якими охоплюються СВК, крім тих, що визначені моделлю COSO (установа загалом, підрозділ, операційна одиниця та функція), відносяться й інші структури, що залучаються в бізнес-процеси (серії транзакцій чи видів діяльності) установи або управляють бізнес-процесами від імені установи для виконання функцій (досягнення цілей) установи [26].

Такий підхід показує можливість створення у державному органі України СУР (в рамках виконання бюджетних програм), якою охоплюються як структурні підрозділи апарату державного органу (відповідальні виконавці бюджетних програм) так і підпорядковані такому органу установи (співвиконавці бюджетних програм), що відповідно має забезпечити у державному органі цілісність комплексної СВК та, як очікується, призведе до підвищення ефективності її функціонування.

Згідно з положеннями Зеленої книги для контролю за ефективністю функціонування СВК в установі запроваджується процес оцінки, що має здійснюватися як управлінцями, відповідальними за певну діяльність (функцію або бізнес-процес), так і функцією ВА [26].

Відповідальність керівництва за ефективність функціонування СВК встановлюється на всіх організаційних рівнях установи, зокрема керівників, які безпосередньо відповідають за певний вид діяльності установи, виконання програми тощо [26].

Керівники федеральних органів виконавчої влади США зобов'язанні щорічно звітувати наглядовому органу про ефективність СВК та у разі існування суттєвих недоліків у СВК (тих, що впливають на здатність установи досягати своїх цілей) надавати плани їх усунення (виправлення) [26]. Адже, як засвідчують результати аналізу положень федерального закону США "Акт про захист інвесторів шляхом підвищення точності та надійності корпоративної звітності відповідно до законодавства про цінні папери та з інших питань" від 2002 року, якого зазвичай називають Законом Сарбейнса-Окслі (англ. *Sarbanes-Oxley*) [27], запровадження відповідальності керівника установи за створення СВК, її щорічне оцінювання та звітування про ефективність її функціонування відіграють ключову роль у виявленні та запобіганні шахрайства, зокрема такого, що пов'язане з фінансовою звітністю.

З огляду на вищеозначене та враховуючи те, що зростання обсягів шахрайства (незаконне привласнення майна, хабарництво, корупція тощо) має дедалі більші негативні наслідки для вітчизняних установ державного сектору, вважається доцільним запровадити у державних органах України щорічне оцінювання (у формі самооцінки) СВК, СВА та СУР, а також звітування про ефективність їх функціонування.

У Зеленій книзі наголошується на тому, що СВК неможливо вважати ефективною, якщо не дотримуються принципи та/або хоча б один із елементів СВК функціонує неефективно чи елементи СВК не функціонують разом інтегрованим чином [26]. А отже,

можна зробити висновок, що у разі неефективного функціонування ВА, СВК не здатна допомогти установі досягати бажаних результатів та ефективно управляти наявними ресурсами в умовах постійних змін внутрішнього та зовнішнього середовища.

Розгорнутий аналіз опису систем державного внутрішнього контролю у країнах ЄС та Великої Британії [28], показав, що у більшості країн ЄС, зокрема у Данії, Нідерландах, Фінляндії, Швеції та 13 держав-членів, які приєдналися до ЄС з 2004 року, а також у Великій Британії, до законодавства і практики фінансового управління та контролю у державних органах виконавчої влади впроваджено функціонування СВК на основі моделі COSO та стандарту INTOSAI 9100.

В практиках країн ЄС та Великої Британії СВК розуміється як сукупність інтегрованих процесів, запроваджених керівництвом установи для зниження ризиків та забезпечення достатніх гарантій досягнення установою таких цілей [28]:

1. Впорядкованість, етичність, економічність, ефективність та результативність операційної діяльності.
2. Виконання зобов'язань щодо підзвітності.
3. Дотримання нормативно-правових актів.
4. Захист ресурсів від втрат, нецільового використання та пошкодження.

Як бачимо, дія СВК у державних органах західних країн спрямована на досягнення всіх аспектів цілей відповідно до моделі COSO.

Майже в усіх країнах ЄС та у Великій Британії в державних органах функціонує ВА, діяльність якого зосереджена на оцінюванні надійності (ефективності) СВК та наданні консультаційних послуг з покращення діяльності, управління ризиками тощо. Разом з цим підрозділи ВА стають більше орієнтованими на стратегічні цілі програм або державних установ, що викликано необхідністю надання інформації особам, відповідальним за державні програми [28]. Така тенденція в країнах ЄС засвідчує важливість функції ВА у структурі СУР (в рамках виконання бюджетних програм), що доцільно створити в державних органах України.

Оскільки звітування про функціонування СВК в державних установах країн ЄС є частиною управлінських обов'язків, тому ефективність ВА характеризується також його здатністю формувати впевненість керівництва державної установи щодо надійності (ефективності) функціонування СВК. Функціональна незалежність внутрішніх аудиторів вважається одним із ключових факторів, що впливає на їх здатність надавати інформацію та гарантії щодо функціонування СВК. [28] Це ще раз зосереджує нашу увагу на тому, що в державному органі України має бути запроваджено такий механізм організації СВА, який забезпечить максимальну незалежність функції ВА як в організаційній структурі державного органу, так і в організаційній структурі підпорядкованих такому органу установ.

Висновки. Підсумовуючи результати проведеного дослідження, можна сказати наступне.

Сформована за моделлю COSO СВК допомагає установі досягати бажаних результатів, ефективно і законно використовувати необхідні для цього ресурси, протидіяти і запобігати шахрайству, пов'язаному з активами та звітністю установи.

Міжнародно визнаний стандарт INTOSAI 9100 та практики щодо організації та функціонування СВК в установах державного сектору США, країн ЄС, Великої Британії, як і України (Основні засади ВК), базуються на моделі COSO.

Основні засади ВК у цілому відповідають моделі COSO, але разом з тим, є необхідність уточнити законодавчим актом України визначення поняття ВК (із урахуванням того, що в процесі ВК бере участь керівний орган та увесь персонал установи, а СВК має сприяти як успішній діяльності установи, так і формуванню впевненості керівництва установи, її керівного органу та інших зацікавлених сторін у достовірності звітності установи) та нормативно урегулювати питання щодо проведення в установах державного сектору України

оцінювання (виявлення та аналізу) ризиків із визначенням потенціалу для шахрайства, пов'язаного з активами та звітністю таких установ.

Вважається доцільним розглянути питання щодо організації та функціонування у державних органах України в рамках виконання бюджетних програм СУР, як підсистеми комплексної СВК, що, як очікується, призведе до підвищення ефективності функціонування такої СВК, тобто – до підвищення ймовірності досягнення державними органами України визначених цілей. Також доцільно запровадити в державних органах України щорічне оцінювання (у формі самооцінки) СВК, СВА і СУР та звітування про ефективність функціонування цих систем.

Важливо підкреслити, що СВК (СУР) неможливо вважати ефективною, у разі, якщо відсутній хоча б один із складових елементів СВК (СУР), не дотримуються принципи їх функціонування та/або хоча б один із елементів СВК (СУР) функціонує неефективно. А отже, якщо в структурі СВК (СУР) відсутня чи неефективна функція ВА, то така СВК (СУР) не може бути спроможною функціонувати ефективно.

Під ефективністю функціонування СУР у концепції COSO ERM розуміється здатність цієї системи підвищувати ймовірність досягнення установою бізнес-цілей із врахуванням ризиків, що впливають на ефективність та результативність управління ресурсами, які потребуються для досягнення таких цілей.

У моделі COSO, стандарті INTOSAI 9100 та практиках західних країн ефективність функції ВА розуміється як здатність ВА здійснювати оцінювання ефективності функціонування СВК із наданням відповідних рекомендацій, проводити консультації персоналу установи з питань ВК і покращення діяльності та формувати впевненість керівництва державної установи щодо надійності (ефективності) функціонування СВК. Функціональна незалежність внутрішніх аудиторів вважається одним із ключових факторів, що впливає на ефективність функції ВА.

Для підтримання цілісності та ефективності функціонування СВА, як підсистеми комплексної СВК у державних органах України, має бути запроваджено такий механізм, який забезпечить належну взаємодію та максимальну незалежність функції ВА, з однієї сторони – в організаційних структурах державного органу та підпорядкованих такому органу установ, з іншої – в структурах СВК та СУР.

Крім того, проведеним дослідженням положень моделі COSO та стандарту INTOSAI 9100 підтверджено доцільність застосування в установах державного сектору України, зокрема у МОУ та підпорядкованих йому установах, критеріїв виміру рівня ефективності СВК, визначених згідно з Основними засадами ВК, а саме:

1. Відповідність сформованої структури СВК положенням Основних засад ВК.
2. Здатність складових елементів СВК виконувати функції, встановлені згідно з Основними засадами ВК.
3. Дієвість управлінського контролю щодо виконання персоналом установи своїх службових обов'язків, завдань (планів), вимог законодавства та внутрішніх документів.
4. Відповідність організації діяльності персоналу установи циклу PDCA Демінга.

Подальші дослідження, спрямовані на підвищення ефективності СВК у МОУ та підпорядкованих йому установах, потребують встановлення фактичного стану організації і функціонування СВК у МОУ та підпорядкованих йому установах для виявлення їх слабких місць (недоліків, невідповідностей) та шляхів удосконалення.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайства 2020. URL: https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2020/economic-crime-survey.html (дата звернення: 25.06.2025).

2. 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 (дата звернення: 25.06.2025).

3. Звітна інформація про стан державного внутрішнього фінансового контролю за 2024 рік. URL: https://mof.gov.ua/uk/informacija-pro-stan-vnutrishnogo-kontrolju-ta-vnutrishnogo-auditu (дата звернення: 25.06.2025).

4. 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 (дата звернення: 25.06.2025).

5. 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 (дата звернення: 25.06.2025).

6. Індекс сприйняття корупції у світі – 2024. URL: https://cpi.ti-ukraine.org (дата звернення: 25.06.2025).

7. 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 (дата звернення: 25.06.2025).

8. Основні тенденції функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у 2024 році. URL: https://mof.gov.ua/uk/informacija-pro-stan-vnutrishnogo-kontrolju-ta-vnutrishnogo-auditu (дата звернення: 25.06.2025).

9. Internal Control – Integrated Framework, 2013. URL: https://www.coso.org (дата звернення: 25.06.2025).

10. Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance, 2017. URL: https://www.coso.org (дата звернення: 25.06.2025).

11. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. URL: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf (дата звернення: 25.06.2025).

12. Бюджетний кодекс України (Відомості Верховної Ради України, 2010, № 50-51, ст. 572) від 08.07.2010 № 2456-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (дата звернення: 25.06.2025).

13. Постанова Кабінету Міністрів України від 12.12.2018 № 1062 "Про затвердження Основних засад функціонування внутрішнього контролю у розпорядників бюджетних коштів та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text (дата звернення: 25.06.2025).

14. Постанова Кабінету Міністрів України від 29 листопада 2024 р. № 1369 "Деякі питання Політики державної власності". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1369-2024-%D0%BF#Text (дата звернення: 25.06.2025).

15. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. N 1001 "Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text (дата звернення: 25.06.2025).

16. Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 20 жовтня 2011 р. за № 1219/19957 "Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text (дата звернення: 25.06.2025).

17. Лойшин А.А. Обгрунтування 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.

18. Слободяник С., Пархоменко П., Деменев О., Ткач І. Концептуальні підходи до формування критеріїв оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю в Міністерстві оборони України / Journal of Scientific Papers "Social Development and Security", 2021, Vol. 11, No. 3. С. 162-178. DOI: https://doi.org/10.33445/sds.2021.11.3.16 (дата звернення: 25.06.2025).

19. Бойко А. Аналіз нормативно-правової бази, що регламентує питання організації системи внутрішнього контролю у Міністерстві оборони України та підпорядкованих установах / Journal of Scientific Papers "Social Development and Security", 2025, Vol. 15, No. 1. С. 214-226.

DOI: https://doi.org/10.33445/sds.2025.15.1.20.

20. Бойко А.А. Формування критеріїв виміру рівня ефективності системи внутрішнього контролю у Міністерстві оборони України та підпорядкованих установах / *Збірник наукових праць* Військового інституту Київського національного університету імені Тараса Шевченка, 2025, № 86. С. 88-100. DOI: http://doi.org/10.17721/2519-481X/2025/86-10.

21. Guidance on Monitoring Internal Control Systems, 2009. URL: https://www.coso.org (дата звернення: 25.06.2025).

22. 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 (дата звернення: 25.06.2025).

23. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. К., Ірпінь: ВТФ "Перун", 2005. 1728 с.

24. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2002 р. № 228 "Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text (дата звернення: 25.06.2025).

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

26. Standard for Internal Control in the Federal Government. URL: https://guides.gaoinnovations.gov/greenbook/2025/gaos-mission/ (дата звернення: 25.06.2025).

27. The Sarbanes-Oxley Act of 2002. URL: https://sarbanes-oxley-act.com/ (дата звернення: 25.06.2025).

28. Compendium on the public internal control systems being applied in the EU Member States. URL: https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/f5d1aca3-f349-11e6-8a35-01aa75ed71a1/language-en (дата звернення: 25.06.2025).

REFERENCES:

1. Global Economic Crime and Fraud Survey 2020. URL: https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2020/economic-crime-survey.html (access date: 25.06.2025).

2. Association Agreement between Ukraine, of the one part, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, of the other parts (The Agreement was ratified by proclamation by Law No. 1678-VII of 16.09.2014). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text (access date: 25.06.2025).

3. Reporting information on the state of state internal financial control for 2024. URL: https://mof.gov.ua/uk/informacija-pro-stan-vnutrishnogo-kontrolju-ta-vnutrishnogo-auditu (access date: 25.06.2025).

4. The report on the results of the audit of the efficiency of the use of state budget funds provided to the Ministry of Defense of Ukraine for the purchase of property and provision of food for servicemen of the Armed Forces of Ukraine was approved by the decision of the Accounting Chamber dated October 24, 2023 No. 23-2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2023/23-2_2023/Zvit_23-2_2023.pdf (access date: 25.06.2025).

5. The report on the results of the audit of the efficiency of the use of budget funds allocated to the Ministry of Defense of Ukraine for the construction (purchase) of housing for servicemen of the Armed Forces of Ukraine was approved by the decision of the Accounting Chamber dated 05/24/2022 No. 11-2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2022/11-2_2022/Zvit_11-2_2022.pdf (access date: 25.06.2025).

6. Global Corruption Perceptions Index – 2024. URL: https://cpi.ti-ukraine.org (access date: 25.06.2025).

7. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 29.12.2021 No. 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 (access date: 25.06.2025).

8. Main trends in the functioning of state internal financial control in 2024. URL: https://mof.gov.ua/uk/informacija-pro-stan-vnutrishnogo-kontrolju-ta-vnutrishnogo-auditu (access date:

25.06.2025).

9. Internal Control – Integrated Framework, 2013. URL: https://www.coso.org (access date: 25.06.2025).

10. Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance, 2017. URL: https://www.coso.org (access date: 25.06.2025).

11. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. URL: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf (access date: 25.06.2025).

12. Budget Code of Ukraine (Vidomosti Verkhovna Rada of Ukraine, 2010, No. 50-51, p. 572) dated 08.07.2010 No. 2456-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text (access date: 25.06.2025).

13. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated December 12, 2018 No. 1062 "Pro zatverdzhennia Osnovnykh zasad funktsionuvannia vnutrishnoho kontroliu u rozporiadnykiv biudzhetnykh koshtiv ta vnesennia zmin do postanovy Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 28 veresnia 2011 r. № 1001". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#Text (access date: 25.06.2025).

14. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated November 29, 2024 No. 1369 "Deiaki pytannia Polityky derzhavnoi vlasnosti". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1369-2024-%D0%BF#Text (access date: 25.06.2025).

15. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated September 28, 2011 No. 1001 "Deiaki pytannia zdiisnennia vnutrishnoho audytu ta utvorennia pidrozdiliv vnutrishnoho audytu". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text (access date: 25.06.2025).

16. Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 04.10.2011 No. 1247, registered with the Ministry of Justice of Ukraine on October 20, 2011 under No. 1219/1995 "Pro zatverdzhennia Standartiv vnutrishnoho audytu". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text (access date: 25.06.2025).

17. Loishyn, A.A. (2020) "Obgruntuvannia 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.

18. Slobodianyk, S., Parkhomenko, P., Demenev, O. and Tkach, I. (2021) "Kontseptualni pidkhody do formuvannia kryteriiv otsiniuvannia 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. Pp. 162-178. DOI: https://doi.org/10.33445/sds.2021.11.3.16 (access date: 25.06.2025).

19. Boiko, A. "Analiz normatyvno-pravovoi bazy, shcho rehlamentuie pytannia orhanizatsii systemy vnutrishnoho kontroliu u Ministerstvi oborony Ukrainy ta pidporiadkovanykh ustanovakh" [Analysis of the regulatory and legal framework governing the organization of the internal control system in the Ministry of Defense of Ukraine and its subordinate institutions], Journal of Scientific Papers "Social Development and Security", 2025, Vol. 15, No. 1. Pp. 214-226. DOI: https://doi.org/10.33445/sds.2025.15.1.20.

20. Boiko, A.A. "Formuvannia kryteriiv vymiru rivnia efektyvnosti systemy vnutrishnoho kontroliu u Ministerstvi oborony Ukrainy ta pidporiadkovanykh ustanovakh" [Formation of criteria for measuring the level of effectiveness of the internal control system in the Ministry of Defense of Ukraine and subordinated institutions], Collection of Scientific Papers of Military Institute of Taras Shevchenko National University of Kyiv, 2025, No. 86. Pp.88-100. DOI: http://doi.org/10.17721/2519-481X/2025/86-10.

21. Guidance on Monitoring Internal Control Systems, 2009. URL: https://www.coso.org (access date: 25.06.2025).

22. National standard of Ukraine DSTU ISO 9000:2015. Quality management systems. Basic provisions and glossary of terms (62656). URL: https://dnaop.com/html/62656/doc%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3_ISO_9000_2015 (access date: 25.06.2025).

23. Busel, V.T. (2005). "Velykyi tlumachnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy (z dod. i dopov.)" [The Great Explanatory Dictionary of the Modern Ukrainian Language (with additions and supplements)], VTF "Perun", Kyiv, Irpin, 1728 p.

24. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated February 28, 2002 No. 228 "Pro

zatverdzhennia Poriadku skladannia, rozghliadu, zatverdzhennia ta osnovnykh vymoh do vykonannia koshtorysiv biudzhetnykh ustanov". URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF#Text (access date: 25.06.2025).

25. 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.

26. Standard for Internal Control in the Federal Government. URL: https://guides.gaoinnovations.gov/greenbook/2025/gaos-mission/ (access date: 25.06.2025).

27. The Sarbanes-Oxley Act of 2002. URL: https://sarbanes-oxley-act.com/ (access date: 25.06.2025).

28. Compendium on the public internal control systems being applied in the EU Member States. URL: https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/f5d1aca3-f349-11e6-8a35-01aa75ed71a1/language-en (access date: 25.06.2025).

Boiko A.A., Dr. Ekon. Sci., Prof. Tkach M.Ia.

INTERNATIONAL STANDARDS AND WESTERN PRACTICES: SEARCH FOR WAYS TO DEVELOP AN INTERNAL CONTROL SYSTEM

The article is devoted to the study of internationally recognized publications of the Committee of Sponsoring Organizations (COSO) of the US National Commission on Financial Reporting Fraud on the organization of an internal control system (COSO model) and a risk management system (COSO ERM concept), the instruction of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) on internal control in the public sector (INTOSAI 9100 standard) and the practices of the USA, the European Union and the UK on the organization and effective functioning of the internal control system (ICS) and internal audit in public sector institutions in order to identify ways to improve the ICS in public sector institutions of Ukraine, the implementation of which is expected to lead to an increase in the effectiveness of the ICS, in particular in the Ministry of Defense of Ukraine and its subordinated institutions.

The article highlights the formation of the ICS structure according to the COSO model and provides a definition of its functions, goals and criteria for measuring the level of effectiveness. A comparison of the ICS and criteria for measuring its level of effectiveness according to the COSO model and according to the Foundations of Internal Control Functioning in Budget Fund Managers, which determine the issues of organizing and functioning of the ICS in state bodies of Ukraine and in institutions (organizations, enterprises) belonging to the sphere of management of such bodies, is presented. The essence of the risk management system (RMS) according to the COSO ERM concept is revealed and a characteristic is given for determining its effectiveness. A generalization of the provisions of the INTOSAI 9100 standard and the practice of Western countries regarding the organization and effective functioning of the ICS in public sector institutions is presented. The role and effectiveness of the functioning of the internal audit in the structures of the SCM and SRM are shown.

Based on the results of the study, substantiated proposals were formed to improve the domestic regulatory and legal framework on internal control issues, organization and functioning in state bodies of Ukraine within the framework of the implementation of budget programs of the RMS, as a subsystem of a comprehensive ICS, and introduce in state bodies of Ukraine an annual assessment (in the form of self-assessment) of the ICS, the internal audit system (IAS) and RMS, as well as reporting on the effectiveness of their functioning. At the same time, attention was focused on the importance of developing in state bodies of Ukraine such a mechanism that will ensure proper interaction and maximum independence of the internal audit function (on the one hand - in the organizational structures of the state body and institutions subordinate to such a body, on the other - in the structures of the ICS and RMS), which will contribute to maintaining the integrity and effectiveness of the functioning of the IAS, as a subsystem of a comprehensive ICS.

Keywords: COSO, INTOSAI, internal control system, risk management, internal audit, public sector institutions, Ministry of Defense of Ukraine.